

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterthesis

NADRUK VERBODEN

2013

Sport in de BTW

Altijd in beweging



M.E. de Kok

Studentnummer: 320880

Begeleider: drs. P. Oerlemans

Rotterdam, 7 november 2013

Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie voor de masteropleiding Fiscale Economie en tevens het symbool voor de afsluiting van mijn studententijd. De keuze voor mijn scriptieonderwerp was niet moeilijk. Sport heeft altijd een grote rol gespeeld in mijn leven. Zo heb ik tijdens mijn jeugd fanatiek hockey gespeeld en koos ik er tijdens de buitenlandreis in de vijfde klas van de middelbare school voor om niet naar Istanbul, Rome, Londen of Warschau te gaan, maar op *survival* te gaan in de Ardennen. Tijdens mijn studententijd ben ik in aanraking gekomen met wedstrijdroeien. Ook hier ben ik fanatiek ingestapt. Met het onderwerp 'Sport in de BTW: Altijd in beweging' heb ik mijn passie voor sport gekoppeld aan mijn studie Fiscale Economie.

De probleemstelling was nog wel even kwetsief. Iets wat ik mij achteraf niet meer kan voorstellen, omdat er meer dan voldoende spanningen zijn te ontdekken. Echter, op het moment dat ik begon met schrijven had ik nog geen idee van de BTW-problematiek bij sportinstellingen. Uiteindelijk heeft mijn begeleider Piet Oerlemans mij hier enorm bij geholpen en heb ik een mooi afgekaderd onderzoek kunnen doen. Ik wil hem erg bedanken voor het meedenken en de feedback gedurende het schrijven van mijn scriptie.

Ook wil ik graag KPMG Meijburg & Co. bedanken voor het 'gelegenheid geven tot schrijven van mijn scriptie'. Zoals u wellicht in mijn scriptie zult ontdekken, is 'gelegenheid geven tot' veel meer dan alleen een bureau ter beschikking stellen. Dankzij mijn collega's heb ik mijn scriptie in een ontzettend leerzame, inspirerende en gezellige werkomgeving geschreven en heb ik kennis en ervaring opgedaan in de BTW-praktijk. Ik kijk ernaar uit om in januari mijn werkstudentenschap bij KPMG Meijburg & Co. te vervolgen.

Ten slotte wil ik mijn vriend, vrienden en familie bedanken. In het bijzonder mijn ouders, die mij door dik en dun hebben gesteund gedurende mijn gehele studententijd. Zonder hen had ik nooit zo'n mooi stuk kunnen afleveren. Nu kan ik met een gerust hart terugkijken op een geweldige periode in mijn leven.

November, 2013

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
1 Inleiding	5
1.1 Aanleiding	5
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Verantwoording opzet.....	6
2 Totstandkoming van sportbepalingen in de omzetbelasting	7
2.1 Politiek oogpunt	7
2.1.1 Aanloop tot de omzetbelasting	7
2.1.2 Omzetbelastingwet 1933 (periode 1933-1941)	7
2.1.3 Besluit op de Omzetbelasting 1940 (periode 1940-1954)	8
2.1.4 Wet op de Omzetbelasting 1954 (periode 1954-1968)	9
2.1.4.1 Nota voor lichamelijke opvoeding en sport (1960)	10
2.1.5 Wet op de Omzetbelasting 1968 (periode 1968 - heden)	12
2.1.5.1 Nota sportbeleid 1974.....	15
2.1.5.2 Tariefsnota Omzetbelasting 1981	15
2.2 Economisch oogpunt	18
2.3 Uniform tarief	19
2.4 Voorlopige conclusie	20
3 Definitie van sport	22
3.1 Definitie vanuit verschillende disciplines	22
3.2 Fysieke inspanning en primaire doel	25
3.3 Spelregels	26
3.4 Competitief element / Agonaliteit.....	26
3.5 Training.....	27
3.6 Kleding.....	27
3.7 Alleen voor mensen	28
3.8 In georganiseerd verband.....	28
3.9 Plezier of spelelement	29
3.10 Ritme en expressie	30
3.11 Voorwaarden vanuit het sportbesluit	31
3.12 Voorlopige conclusie.....	34
4 Sportvrijstelling	35
4.1 BTW-richtlijn	35
4.1.1 Sommige diensten	35
4.1.2 Nauw samenhangen.....	38
4.1.3 Door instellingen	40
4.1.4 Winstoogmerk.....	42
4.1.4.1 Fiscale neutraliteitsbeginsel	46
4.1.5 Voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.....	48

4.2	Vergelijking BTW-richtlijn met Wet OB 1968	49
4.2.1	De diensten.....	50
4.2.2	Door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen	51
4.2.3	Aan hun leden.....	51
4.2.4	Winstoogmerk.....	53
4.2.5	Uitzonderingen.....	54
4.2.5.1	Toegangsverlening	54
4.2.5.2	Watersport	55
4.3	Sportkantineregeling en vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten	57
4.3.1.1	Forfaitair tarief.....	60
4.4	Voorlopige conclusie	64
5	Verlaagd tarief voor gelegenheid geven tot sportbeoefening	66
5.1	BTW-richtlijn	66
5.2	Vergelijking BTW-richtlijn met Wet OB 1968	67
5.2.1	Sportaccommodatie.....	69
5.2.1.1	Actieve sportbeoefening	70
5.2.1.2	Een economische dienst.....	71
5.2.1.3	Voldoende input over gebruik.....	71
5.2.1.4	Exclusiviteit	72
5.2.2	Gelegenheid geven tot baden	77
5.3	Sportbesluit.....	77
5.4	Voorlopige conclusie	79
6	Spanning vrijgesteld tarief en vrijstelling	81
6.1	Spanning verhuur – gelegenheid geven tot sport.....	81
6.1.1	Kwalificatie van de begrippen ‘verhuur’ en ‘gelegenheid geven tot’	84
6.2	Spanning vrijstelling – verlaagde tarief.....	89
6.3	Verlaagd tarief of niet?	91
6.4	Voorlopige conclusie	95
7	Eindconclusie en aanbevelingen	97
7.1	Aanbevelingen	102
	Rechtspraakoverzicht en literatuurlijst	103
	Bijlagen.....	108

1 Inleiding

Omzetbelasting heeft als doel het consumptief verbruik van zowel natuurlijke personen als rechtspersonen te belasten. Om cumulatie te voorkomen en ondernemers te ontlasten bij hun economische activiteiten, wordt in beginsel een recht op aftrek verleend aan ondernemers die niet de eindverbruikers van het goed of dienst zijn.¹ Uitzondering op deze regel zijn de vrijgestelde goederen en diensten.² Dit zijn veelal prestaties die zien op de levering en verhuur van onroerende zaken, die zijn onderworpen aan een andere belasting (kansspelbelasting, overdrachtsbelasting en assurantiebelasting) of die zijn vrijgesteld om uitvoeringstechnische redenen (financiële handelingen). Daarnaast kunnen vrijstellingen worden gebruikt om prestaties te stimuleren die vanuit maatschappelijk oogpunt wenselijk zijn. Een voorbeeld hiervan is de vrijstelling voor sportorganisaties.

1.1 Aanleiding

Beschouwd vanuit zowel de Europese Unie³ alsook de Nederlandse politiek⁴ speelt sport een belangrijke rol in het beleid voor het creëren van solidariteit en welvaart in de Europese Unie. In 1971 is voor het eerst door 106 landen een resolutie getekend, waarin werd verzocht *'iedere vorm van erkenning te onthouden aan sportactiviteiten waarvan mensen uitgesloten zijn op grond van discriminatie naar ras, geloof of politieke stellingname'*.⁵ In die tijd werd veel aandacht besteed aan het tegengaan van discriminatie. Ook tegenwoordig functioneert sport als een wapen, dit keer voor de integratiestrijd.⁶ Aan dit beleid wordt invulling gegeven door een belastingvoordeel te geven aan sportaanbieders, waardoor sport en beweging de mogelijkheid krijgen zich door te ontwikkelen. In de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: de BTW-richtlijn) staat, naast de mogelijkheid tot een verlaagd tarief voor diensten die 'recht geven tot het gebruik van sportaccommodaties'⁷, de sportvrijstelling. Hierin staat aangegeven dat van BTW is vrijgesteld:

'sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.'

In de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) geldt het verlaagde tarief voor het 'geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden'⁸ en een vrijstelling voor:

*'diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden, met uitzondering van (...)'*⁹

Omdat vrijstellingen autonome begrippen zijn¹⁰, is het belangrijk dat alle lidstaten de vrijstelling op gelijke wijze implementeren in hun nationale wetgeving. Dit is belangrijk om het neutraliteitsbeginsel te waarborgen en te voorkomen dat dubbele (non-)belastingheffing ontstaat. Er kan worden afgevraagd of de BTW-richtlijn wel juist is geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving. De omschrijving in de Wet OB 1968 komt immers niet geheel overeen met hetgeen in de BTW-richtlijn staat geschreven. Zo spreekt de Wet OB 1968 voor de toepassing van de sportvrijstelling over diensten door sportorganisaties, terwijl de BTW-richtlijn spreekt over diensten die nauw

¹ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 8 november 2001, nr. C-338/98 (Commissie tegen Nederland), BNB 2002/149.

² De vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 132 tot en met 136 van de BTW-richtlijn en artikel 11 van de Wet OB 1968.

³ In het Verdrag van Lissabon wordt aan de Europese Unie een coördinerende, ondersteunende en aanvullende taak gegeven. Deze rol is ook terug te vinden in artikel 165 VWEU.

⁴ Regeerakkoord VVD-PvdA van 29 oktober 2012, blz. 24-25. Het Regeerakkoord spreekt over een solide en sociaal Nederland en wil sport bevorderen, omdat de gezondheid verbetert en sociale vaardigheden en samenwerking bevordert.

⁵ *De Leeuwarder Courant*, VN sportresolutie, 16 juni 1979.

⁶ Resolutie Europees Parlement over de Europese dimensie van de sport, 2 februari 2012, (2011/2087(INI)), blz. 63.

⁷ Artikel 98, tweede lid jo. Bijlage III, post 14 BTW-richtlijn.

⁸ Artikel 9, tweede lid jo. tabel I, post b.3. Wet OB 1968.

⁹ Artikel 11, lid 1, onderdeel e Wet OB 1968.

¹⁰ Zie o.a. HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 15.

samenhangen met de beoefening van sport. Dit indiceert dat in Nederland alle diensten die door sportorganisaties worden verricht binnen de vrijstelling vallen en dat nauwe verbondenheid met het beoefenen van sport geen vereiste is. Uit onder andere het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest¹¹ en het Duivensport-arrest¹² blijkt duidelijk dat de richtlijnconforme uitleg het uitgangspunt is om te bepalen of een dienst recht heeft op het verlaagde tarief of de vrijstelling. Dit geeft vooral problemen bij het verlaagde tarief voor sportaccommodaties.¹³ Een belangrijke vraag is daarom of de Wet OB 1968 wel richtlijnconform is geïmplementeerd.

Daarnaast kan worden afgevraagd in hoeverre de voorwaarden die zijn gesteld aan de sportvrijstelling in overeenstemming zijn met het doel van de vrijstelling. Een voorwaarde die in twijfel kan worden getrokken is de uitsluiting van de vrijstelling indien er winst wordt beoogd. Dit heeft tot gevolg dat bijvoorbeeld een turnvereniging wel is vrijgesteld, maar een fitnesscenter niet, terwijl beide het doel hebben individuen meer te laten bewegen. Moeten deze activiteiten dan geheel anders worden behandeld, terwijl ze beide gelegenheid geven tot sportbeoefening? Ook is niet heel duidelijk wanneer iets onder de vrijstelling dan wel het verlaagde tarief valt. Zo kan een dienst bijvoorbeeld kwalificeren als verhuur van onroerend goed, maar ook als gelegenheid geven tot sportbeoefening. Waar ligt de grens tussen het verlaagde tarief en de vrijstelling? Zou het misschien beter zijn deze grens helemaal niet te trekken en alle sport onder de vrijstelling te plaatsen?

1.2 Probleemstelling

Om de zaken die hiervoor aan de orde zijn gesteld te kunnen onderzoeken, is de volgende probleemstelling geformuleerd:

Moeten de sportvrijstelling en het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening in de BTW-richtlijn en de Wet OB 1968 worden gehandhaafd, uitgebreid of ingeperkt?

1.3 Verantwoording opzet

De probleemstelling wordt beantwoord vanuit verschillende invalshoeken, zijnde het politieke oogpunt, het economische oogpunt, de definitie van sport en de richtlijnconforme interpretatie. De invalshoeken zullen in de opvolgende hoofdstukken ter sprake komen. In hoofdstuk 2 zal de tijdgeest van de sportvrijstelling en het verlaagde tarief worden besproken. Hierbij wordt gekeken naar de maatschappelijke ontwikkelingen en belangen in die tijd en wordt vanuit een politiek en economisch oogpunt naar de vrijstelling en het verlaagde tarief gekeken. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de definitie van sport. In hoofdstuk 4 worden de werking, voorwaarden en pijnpunten van de sportvrijstelling in de Wet OB 1968 en de BTW-richtlijn toegelicht. Wordt bijvoorbeeld het winstoogmerk in artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968 terecht als voorwaarde gesteld? Uiteindelijk zal worden gekeken naar de verhouding tussen de Nederlandse Wet OB 1968 en de BTW-richtlijn, waarbij een antwoord wordt gegeven op de vraag of de vrijstelling correct in de Wet OB 1968 is geïmplementeerd. In hoofdstuk 5 wordt een zelfde vergelijking gemaakt voor het verlaagde tarief. Bij de verhouding tussen de Wet OB 1968 en BTW-richtlijn zal ook de sportresolutie van 2011 worden betrokken. Ieder hoofdstuk zal eindigen met een voorlopige conclusie. In hoofdstuk 6 worden de spanningen tussen de sportvrijstelling, de verhuurvrijstelling en het verlaagde tarief voor bepaalde sportdiensten. Ook zal in dit hoofdstuk de rol van het verlaagde tarief in de BTW worden beoordeeld. Als laatste zal in hoofdstuk 7 aan de hand van de bevindingen in de eerdere hoofdstukken de hoofdvraag worden beantwoord, waarbij ook een aantal aanbevelingen wordt gedaan.

¹¹ HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, *NTFR* 2007/1513 (wandelvierdaagse).

¹² Hof Amsterdam 16 juli 2009, nr. 08/00876, *NTFR* 2009/1667, punt 4.3. (duivensport).

¹³ Elsen, E. van den, en Lenos, P., 'Duidelijkheid over tarief sporten', *BTW-bulletin* 2011/67.

2 Totstandkoming van sportbepalingen in de omzetbelasting

De recente sportvrijstelling in artikel 11, lid 1, onderdeel e van de Wet OB 1968 luidt als volgt:

'1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

e. de diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden, met uitzondering van:

1°. het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke;

2°. de diensten door watersportorganisaties die voor hun dienstverlening gebruik maken van één of meer personen die in dienstbetrekking werkzaam zijn ten behoeve van de organisatie, voor zover deze diensten bestaan in het met behulp van deze personen verrichten van werkzaamheden met betrekking tot vaartuigen dan wel in het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;'

Daarnaast luidt de bepaling voor het verlaagde tarief in artikel 9, lid 2, onderdeel a van de Wet OB 1968:

'2. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting:

a. 6 percent voor leveringen van goederen en diensten, genoemd in de bij deze wet behorende tabel I; Tabel I, post b, onderdeel 3. Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden;'

In dit hoofdstuk wordt gekeken naar de historie en maatschappelijke ontwikkeling van sport vanuit politiek oogpunt. Allereerst vooroorlogs, daarna tijdens de Tweede Wereldoorlog en als laatste de naoorlogse trend rondom sport. Vervolgens zal worden ingegaan op de vraag of het politieke oogpunt ook vanuit economisch oogpunt is te onderbouwen.

2.1 Politiek oogpunt

2.1.1 Aanloop tot de omzetbelasting

Voordat de omzetbelasting in 1933 zijn intrede deed, werden er al indirecte kostprijsverhogende belastingen geheven.¹⁴ Voor 1933 werden indirecte belastingen geheven in de vorm van een zegelrecht, registratierecht, griffierecht, hypotheekrecht, successierecht en accijnzen op verschillende goederen.¹⁵ Tezamen zorgden deze belastingen tot de Eerste Wereldoorlog voor het grootste deel van de belastingopbrengst in Nederland. Voor een verbruiksbelasting als de omzetbelasting was nog weinig animo. Naast bedenkingen over de praktische uitvoerbaarheid van deze belasting zouden kleinere ondernemers die weinig tot geen winst maakten te zwaar worden belast.

2.1.2 Omzetbelastingwet 1933 (periode 1933-1941)

De Eerste Wereldoorlog deed het tij keren. Net als andere Europese landen¹⁶ werd door Nederland een verbruiksbelasting ingevoerd om een *boost* te geven aan de economie.¹⁷ Het land verkeerde in crisistijd en hoopte met een tijdelijke extra belastingheffing op de levering van goederen van fabrikanten meer overheidsinkomsten te genereren om zo sneller uit de crisis te komen.¹⁸ Op 1 januari 1934 kwam de

¹⁴ Kogels, H.A., 'De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder', *MBB* 2006/5.

¹⁵ Waaronder brandstof, zout, suiker, alcoholische dranken, azijn en zeep.

¹⁶ Zoals Duitsland in 1916, Frankrijk in 1920 en België in 1921.

¹⁷ Kogels, H.A., 'De Nederlandse omzetbelasting in vier episoden', *MBB* 2011/12.

¹⁸ Naast de naoorlogse problemen stortte op 24 oktober 1929 in de Verenigde Staten van Amerika de beurs in. Dit wordt ook wel de *Beurskrach* genoemd. Ook Nederland voelde hier de gevolgen van door een halvering van de export en import. Deze grote depressie heeft geduurd van ongeveer 1929 tot 1940.

Omzetbelastingwet 1933 tot stand, waarbij een tarief van 4% werd gehanteerd op binnenlandse leveringen. Op importgoederen werd een invoerrecht van 1% geheven plus een extra 1% ter compensatie van de extra administratieve lasten van binnenlandse fabrikanten om concurrentievervalsing zoveel mogelijk te voorkomen. Bij export van goederen werd de omzetbelasting teruggegeven. De leveringen van goederen aan particulieren voor persoonlijke doeleinden werden niet belast. Voor weeldegoederen (luxegoederen) werd een verhoogd tarief van 10% gehanteerd. Dit waren onder meer fototoestellen, serviezen, jachtwapens en sieraden.¹⁹ Opvallend is dat ook sportattributen als tennisrackets, hockeysticks, ruzadels, roeiriemen en sporthandschoenen onder dit verhoogde tarief vielen. De beoefening van sport werd blijkbaar gezien als een activiteit waar alleen de welgestelden het geld en de tijd voor konden vrijmaken en niet als een maatschappelijke bezigheid ter bevordering van de gezondheid, waar iedereen de mogelijkheid voor zou moeten hebben.²⁰ Het is naar mijn mening dan ook begrijpelijk dat er in deze tijd geen vrijstelling of verlaagd tarief voor sportbeoefening of het gelegenheid geven tot sport bestond. Het belangrijkste motief voor een vrijstelling van omzetbelasting in de periode tussen 1933 en 1941 was om de belastingdruk bij de minderbedeelden te verzachten.²¹ Goederen werden vrijgesteld die een relatief belangrijkere plaats innamen in het bestedingspatroon van het minder welvarende deel van de beroepsbevolking dan voor anderen. Hierbij valt te denken aan vrijstellingen voor primaire levensbehoeftes, zoals aardappels, zout, koffie, leder, groenten en veevoeder, maar ook granaten en projectielen voor geschut.²² De Omzetbelastingwet 1933 werd nog niet gebruikt om maatschappelijke en culturele zaken te bevorderen, zoals gezondheid, sport en onderwijs.

De Omzetbelastingwet 1933 hanteerde een cascadesysteem, waardoor bij iedere schakel belasting werd geheven over het brutobedrag. Het nadeel hiervan is dat er belastingcumulatie optreedt. De belastingdruk neemt toe naarmate de schakel langer wordt. Gevolg is dat belastingplichtigen gaan proberen de schakels zo kort mogelijk te houden. Dit zou als een vervalsing van de economie kunnen worden beschouwd. Ik ben echter van mening dat inperking van de schakels juist voor meer efficiëntie kan zorgen, de kurk waarop de economie drijft. Door cumulatie worden meer processen in een keten samengevoegd, maar dit betekent niet dat er kennis of werk moet verdwijnen. Wel zorgt de reactie van belastingplichtigen bij een cascadesysteem ervoor dat de overheid belastinginkomsten misloopt. De keuze voor een cumulatief cascadesysteem niet erg logisch, omdat het genereren van belastinginkomsten juist de reden was voor het invoeren van de Omzetbelastingwet 1933.

2.1.3 Besluit op de Omzetbelasting 1940 (periode 1940-1954)

In januari 1941 werd de Omzetbelastingwet 1933 vervangen door het Besluit op de Omzetbelasting 1940 (hierna: het Besluit 1940)²³, een systeem dat vergelijkbaar was met het Duitse systeem. Ook dit systeem hanteerde een cascadesysteem. Gedurende de werking van het Besluit 1940 zijn enige aanpassingen gedaan door de bezetting en bevrijding van Nederland. De grootste wijzigingen in de wet betroffen de betalingsmethode en de tarieven. Voorheen geschiedde dit door middel van zegels en een mogelijke aanslag. In het nieuwe besluit werd de belasting door middel van aangifte betaald. Gedurende de bezetting veranderden de tarieven, werd de heffing van omzetbelasting over goederen uitgebreid met een belastingheffing over diensten en werden naast fabrikanten ook handelaren in de belasting betrokken.²⁴ Het verhoogde tarief op weeldegoederen, dat in tabel A van de Omzetbelastingwet 1933 was opgenomen, verviel en ook de vrijstellingen van goederen werden zwaar

¹⁹ Zie voor een uitgebreide lijst van weeldegoederen Tabel A van de Omzetbelasting 1933 (*Kamerstukken II 1933, 68, nr. 22*).

²⁰ Stevens, L.G.M., *Elementair belastingrecht*, Kluwer 2009/2010, Hoofdstuk 18, par. 1.

²¹ *Kamerstukken II 1970-1971, 10 994, nr. 2, par. 2.2.*

²² Zie voor een uitgebreide lijst van vrijgestelde goederen Tabel B van de Omzetbelasting 1933.

²³ Besluit van de secretaris-generaal van het Departement van Financiën van 17 december 1940, *Verord.bl.* 1940/242.

²⁴ Stevens, L.G.M., *Elementair belastingrecht*, Kluwer 2009/2010, Hoofdstuk 18, par. 1.

gereduceerd.²⁵ Slechts grondstoffen en water werden nog vrijgesteld, waardoor een vrijwel geheel zuiver cascadestelsel werd gehanteerd. Ook werd het verkeer tussen Nederland en Duitsland niet als import en export gezien, waardoor compenserende invoerrechten werden voorkomen. Dit is niet verbazingwekkend wanneer je bedenkt dat Nederland was bezet door Duitsland en veel goederen vanuit Duitsland werden geïmporteerd. Bij de bevrijding van Nederland in mei 1945 werden deze voordelen voor Duitsland weer ongedaan gemaakt, werd het verhoogde tarief op weeldegoederen heringevoerd en nam het aantal vrijgestelde goederen toe tot het aantal dat voor de bezetting werd vrijgesteld.

2.1.4 Wet op de Omzetbelasting 1954 (periode 1954-1968)

Het Besluit 1940 werd, tezamen met de Omzetbelastingwet 1933, op 1 januari 1954 vervangen door de Wet op de Omzetbelasting 1954 (hierna: Wet OB 1954).²⁶ Naast fabrikanten en handelaren werden nu ook andere ondernemers in de heffing betrokken. De omzetbelasting werd vooralsnog niet gebruikt om maatschappelijke zaken te stimuleren. Wel ontstond steeds meer de behoefte ook andere middelen naast eerste levensbehoeften vrij te stellen van omzetbelasting. Zo voelde het allereerst niet juist om bepaalde uitgaven te belasten die opkwamen uit gebeurtenissen waar veel leed mee was gemoeid. Daarnaast bestond een grote wens naar welvaartsverruiming en compensatie van prijsverhogingen. Deze motieven lagen ten grondslag aan de vrijstellingen in de medische sector en voor schoeisel, textiel en andere goederen.²⁷ Ook nam de aandacht voor sportbeoefening toe in de wederopbouwfase na de Tweede Wereldoorlog. In de Tweede Kamer wordt door de toenmalige minister van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen uitgesproken dat *'voor wat sport betreft, geestelijke inspanning van de student in doorsnee op een zodanig niveau ligt, dat het voor zijn evenwichtige ontwikkeling noodzakelijk is hem in staat te stellen sport te beoefenen'*.²⁸ Het aantal mensen dat zich aansloot bij een sportvereniging nam toe en het maatschappelijke belang van sport werd groter. Door middel van sport wilde de overheid de tolerantie van de samenleving verbeteren²⁹ en, belangrijker nog, meer werkgelegenheid creëren. Door het bouwen van sportaccommodaties werd de werkgelegenheid vergroot en tevens de leefomgeving en ruimtelijke ordening bevorderd.³⁰ Hoewel het maatschappelijk belang voor sportbeoefening groeide, werd dit nog slechts gestimuleerd door middel van subsidies.³¹ De discussie tot invoering van een sportvrijstelling ontstond pas na het intreden van een vrijstelling op nieuws- en dagbladen en tijdschriften in januari 1953. In de Memorie van Antwoord, waarin de wetswijziging ten aanzien van tijdschriften werd besproken, achtte de Minister van Financiën *'het in beginsel niet uitgesloten, dat in een omzetbelastingwetgeving bovendien vrijstellingen, dan wel lagere tarieven dan de gewone, worden opgenomen, welke ten doel hebben het culturele leven te bevorderen'*.³² Door de komst van de vrijstelling voor tijdschriften werd van de gedachtegang afgestapt dat de omzetbelasting slechts een instrument was in een beleid ter verwezenlijking van economische en sociale doeleinden. De omzetbelasting kreeg de extra functie om ook culturele en maatschappelijke belangen te stimuleren. In juni 1954 werd tijdens een Kamerdebat door Tweede Kamerlid Peschar opgemerkt dat de lijst met vrijgestelde goederen en diensten te beperkt bleef voor zover het culturele aspecten betrof.³³ Slechts dagbladen, nieuwsbladen en kunstwerken werden vrijgesteld vanuit cultureel oogpunt. Aan het maatschappelijke en culturele aspect werd vrijwel geen

²⁵ Artikelen 11 t/m 13 Besluit op de omzetbelasting 1941.

²⁶ Wet van 9 december 1954, *Stb.* 1954/533.

²⁷ *Kamerstukken II 1970-1971, 10 994, nr. 2, par. 2.2.*

²⁸ *Kamerstukken II 1952-1953, 2800, nr. 12, Rijksbegroting voor dienstjaar 1953 voor Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen.*

²⁹ Buisman, A., 'Opvoeding in en door sport?', *Pedagogiek*, 24e jaargang, nr. 4, 2004, blz. 310-323.

³⁰ Westerbeek, H., *Sportbeleid in internationaal vergelijkend perspectief*, Arko Sports Media, 2007.

³¹ Heer, W. de, *Sportbeleidsontwikkeling 1945-2000*. Haarlem: De Vrieseborch, 2000. In 1955 is voor het eerst een post subsidie sportorganisaties van 250.000 gulden opgevoerd op de begroting van het ministerie van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen.

³² *MvA, Kamerstukken II 1952-1953, 2584, nr. 5*, zijnde de wijziging in de heffing van omzetbelasting ten aanzien van tijdschriften, 24 oktober 1952.

³³ *Handelingen II 1953-1954, 30 juni 1954, blz. 1216.*

gehoor gegeven. Peschar pleitte voor een betere invulling van deze belangen en stelde voor gehoor te geven aan het streven om het gehele volk van Nederland in zo groot mogelijke omvang de mogelijkheid te bieden om deel te nemen aan onderwijs, kunsten en wetenschappen. Hij gaf aan dat dit wordt verwezenlijkt door de vrijstellingen uit te breiden voor wat betreft sport, onderwijs en gezondheid. Dit zou geen concurrentievervalsing opleveren tussen verschillende ondernemers. Immers, zo beaamde ook de regering, kunnen ondernemers met een maatschappelijke functie niet geheel worden gelijkgesteld aan andere ondernemers. Zo verrichten sportverenigingen veelal diensten tegenover hun leden waarbij niet altijd even duidelijk is in hoeverre in het maatschappelijke verkeer wordt opgetreden.³⁴ In de literatuur wordt hierbij gesproken over de eigen kring of besloten kring.³⁵

De sportvrijstelling werd, samen met vrijstellingen voor het onderwijs en de gezondheidszorg, in 1954 ingevoerd. Artikel 24, onder 4 Wet Omzetbelasting 1954 gaf aan dat van omzetbelasting werd vrijgesteld:

'4. de diensten, welke worden verricht door verenigingen en organisaties, welke zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, mits met die diensten geen winst wordt beoogd of gemaakt; de vrijstelling geldt slechts voor de diensten, welke worden verleend aan de leden van de verenigingen of organisaties, met uitzondering van die bestaande uit het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke.'

Bij invoering van deze vrijstelling werd meteen al de eis gesteld dat er geen winst moest zijn beoogd of gemaakt. Wat precies onder 'geen winst beogen' moet worden verstaan, is later uitgekristalliseerd (zie hiervoor paragraaf 4.1.4). De sportvrijstelling was een feit. Omdat de beoefening van sport vanaf dat moment werd beschouwd als een geestelijke verrijking die voor iedereen mogelijk moest zijn en noodzakelijk was voor een evenwichtige ontwikkeling van een individu, was het idee van een weeldebelasting op sportmaterialen ook achterhaald (zie paragraaf 2.1.1). Nu sport niet meer wordt gezien als bezigheid voor de elite, is het naar mijn mening niet meer dan logisch dat ook de sportattributen niet meer tot de weeldegoederen worden gerekend. De Tweede Kamer stelde dan ook kort na invoering van de sportvrijstelling voor om de materialen die nodig zijn voor het beoefenen van sport aan de weeldebelasting (post 54) te onttrekken.³⁶

2.1.4.1 Nota voor lichamelijke opvoeding en sport (1960)

De wens voor een nota over lichamelijke opvoeding en sport was eerder al uitgesproken door Tweede Kamerleden. Tijdens een vergadering in de Tweede Kamer op 4 december 1958 gaf voormalig staatssecretaris Höppener van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen aan:

*"Mijnheer de Voorzitter! Intussen zijn de Minister en ik van de grote waarde én voor de persoon én voor de gemeenschap van lichamelijke opvoeding en van een juiste sportbeoefening, met name voor de jeugd, volledig doordrongen."*³⁷

Uiteindelijk publiceert het Nederlandsch Olympisch Comité als eerst een sportnota, opgesteld door Wim van Zijll, waarin een visie wordt gegeven op verschillende takken van sport. In 1960 volgt de overheid zelf met de publicatie van de nota voor lichamelijke oefening en sport 1960 waar de leden van de Tweede Kamer al die tijd op hebben gewacht.³⁸ In deze nota, tezamen met de behandeling van de nota in latere vergaderingen, wordt een aantal zaken nader toegelicht.³⁹ Allereerst wat er precies wordt verstaan onder sport in de samenleving, maar ook

³⁴ Van Hilten, M.E. en Van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting*, Kluwer 2010, blz. 240.

³⁵ Van Doesem, A.J., *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009, hoofdstuk 14.

³⁶ *Kamerstukken II 1954-1955, 3947, nr. 3, post 54.*

³⁷ *Handelingen II 1953-1954, 30 juni 1954, blz. 1216.*

³⁸ *Kamerstukken II 1959-1960, 5874, nr. 1.*

³⁹ *Handelingen II 1959-1960, 12 juli 1960, Nota betreffende Lichamelijke Vorming en Sport.*

welke plaats de functie van sport heeft in de maatschappij en welke houding de overheid inneemt tegenover sport. De sportnota van het Nederlandsch Olympisch Comité werd hierbij als basis gebruikt.

Sport wordt in de nota, evenals in de sportnota van het Nederlandsch Olympisch Comité, opgedeeld in drie elementen. Zo kan sport worden beoefend als recreatieve bezigheid, als lichamelijke activiteit en/of met een prestatie-element. De nota richt zich hierbij voornamelijk op de amateursport en het recreatieve element hiervan.⁴⁰ Daarnaast komt ook het prestatie-element ter sprake. De vraag is of de overheid alleen steun en hulp moet bieden aan sporten waar het bereiken van een prestatie duidelijk zichtbaar is. Het blijkt duidelijk dat de overheid vooral kijkt naar invloeden op de jeugd. Door middel van sport zou de jeugd zich gemakkelijker vrijwillig onderwerpen aan de regels van de samenleving. Immers, de jeugd leert door middel van sport en spel sportief te handelen en spelregels in ere te houden. Dit verbetert het gedrag in de sociale samenleving. Mogelijk is dit een van de eerste bewoordingen van de uitdrukking *'meedoen is belangrijker dan winnen'*.

Ook wordt er in de nota gesproken over de verhouding van sport tot de fiscus.⁴¹ Hierbij wordt grotendeels verwezen naar de sportnota van het Nederlandsch Olympisch Comité uit 1958. In deze sportnota wordt veel kritiek geuit op het destijds geldende belastingregime ten aanzien van sportbeoefening.⁴² Naast een heffing in de omzetbelasting werd ook een vermakelijkheidsbelasting geheven voor de toegang tot sportevenementen. Dit leverde de overheid in de periode tussen 1948 en 1958 ongeveer 21 miljoen gulden op. Voormalig minister Cals van Onderwijs, Kunsten en wetenschappen gaf aan dat deze opbrengst voornamelijk werd besteed aan investeringen in de bouw van sportaccommodaties. Afschaffing van de vermakelijkheidsbelasting was daarom niet *per se* nodig.

Het Nederlands Olympisch Comité pleitte in de Sportnota voor een volledige vrijstelling van sport in de omzetbelasting. De voormalige minister merkt op dat op basis van artikel 24, onderdeel 4 van de Wet OB 1954 al een vrijstelling is opgenomen die de diensten, verricht door verenigingen en organisaties die sportbeoefening ten doel stellen, van belasting vrijstelt.⁴³ Uit de Leidraad Omzetbelasting 1954 blijkt duidelijk dat wordt vereist dat er geen winst moet zijn beoogd.⁴⁴ Indien hieraan wordt voldaan, is de vrijstelling ook van toepassing op de diensten *'welke door sportbonden en -organisaties aan de daarbij aangesloten verenigingen worden bewezen. Over inleggelden voor competitiewedstrijden, kosten van behandeling van protesten, scheidsrechterkosten, vergoedingen voor administratieve lasten en dergelijke behoeft alsdan geen omzetbelasting te worden voldaan.'* Ten aanzien van de diensten die de vereniging voor haar leden verricht, geldt de vrijstelling ook. Waar het Nederlandsche Olympische Comité echter op doelt, is het schrappen van de uitzondering van de vrijstelling die geldt voor de diensten die bestaan uit het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke, dat in datzelfde lid is opgenomen. De minister merkt hierover op dat de wetgever deze diensten voornamelijk beschouwt als een activiteit die niets te maken heeft met sportbeoefening, maar met name gericht is op puur vermaak. Hierbij moet volgens mij ook in het achterhoofd worden gehouden dat, los van het feit of het voor vermaak is of niet, de meeste entreegelden worden betaald bij sportevenementen waaraan wordt deelgenomen door beroepssporters: een groep waar de vrijstelling niet op doelt. Entreegelden zijn daarom belast voor de BTW, ook indien deze gelden in de contributie van leden zijn inbegrepen.⁴⁵ De laatste situatie heeft tot gevolg dat de

⁴⁰ Denksporten worden buiten beschouwing gelaten. Niet omdat deze niet belangrijk werden geacht door de overheid, maar omdat de zorgen van de overheid zich niet tot deze tak van sport richtte.

⁴¹ *Kamerstukken II 1959-1960, 5874, nr. 1, blz. 38.* Nota betreffende Lichamelijke Vorming en Sport. Hoofdstuk 6, paragraaf e: sport en fiscus.

⁴² Sportnota 1958 van het Nederlandsch Olympisch Comité, blz. 97.

⁴³ *Kamerstukken II 1953-1954, 2602, nr. 7.*

⁴⁴ Leidraad Omzetbelasting 1954, paragraaf 45.

⁴⁵ *Kamerstukken II 1959-1960, 5874, nr. 1, Hoofdstuk 6, paragraaf e.*

contributie in een vrijgesteld en belast gedeelte wordt opgesplitst.^{46 47} Indien bijvoorbeeld de contributie € 90 bedraagt en een lid recht heeft op tien keer toegang tot een wedstrijd die normaal € 4 kost, dient de sportvereniging een bedrag van € 40 als belaste opbrengst aan te geven. Hieruit volgt een BTW-afdracht van: $21/121 * € 40 = € 6,94$.

2.1.5 Wet op de Omzetbelasting 1968 (periode 1968 - heden)

Tot 1969 hanteerde Nederland een eigen omzetbelastingstelsel dat niet was aangepast aan de Europese regelgeving. Ter harmonisatie van de omzetbelasting tussen lidstaten werd in 1967 voor het eerst een Europese BTW-richtlijn geïntroduceerd. De Eerste BTW-richtlijn zorgde ervoor dat lidstaten grotendeels overgingen op een systeem van belasting over toegevoegde waarde. Voorheen had Nederland altijd een cumulatief cascdestelsel gehanteerd. Zoals in de preambule van de Eerste richtlijn is te lezen, was deze richtlijn gericht op een neutrale belastingheffing, waarbij binnen alle lidstaten gelijke goederen op gelijke manieren werden belast.⁴⁸ Ook maakte het niet meer uit hoe lang de schakel was, omdat er in beginsel geen cumulatie zou ontstaan. Hierbij stond niet in de weg dat de lidstaten hun tarieven en vrijstellingen niet tegelijkertijd hadden geharmoniseerd. Pas in de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: Zesde Richtlijn) werd een gedetailleerder beeld gegeven van de belasting op toegevoegde waarde. Er kwam een lijst van vrijgestelde prestaties waar de lidstaten beperkt van konden afzien. Zo mag de lijst van vrijstellingen in de nationale wetgeving niet uitgebreider zijn dan de lijst die in de Zesde richtlijn is opgenomen. Opvallend is dat vrijwel alle middelen die in de Wet OB 1954 onder de vrijstelling vielen in de Wet OB 1968 onder een verlaagd tarief van 4% werden geplaatst.⁴⁹ De Nederlandse wetgeving had op het moment van invoering enkele prestaties vrijgesteld die niet in de lijst van de Zesde richtlijn waren opgenomen. Voor deze vrijstellingen bestond de mogelijkheid gebruik te maken van een overgangperiode.⁵⁰ Het verlaagde tarief kreeg in de Wet OB 1968 de rol die de vrijstelling in de omzetbelasting eerst had en werd voornamelijk ingesteld om de druk van de omzetbelasting voor de minder draagkrachtige personen te verzachten en de landbouw te stimuleren. Het vrijstellen van omzetbelasting werd meer gebruikt voor het stimuleren van bepaalde activiteiten, zoals gezondheidszorg, onderwijs, diverse prestaties met betrekking tot onroerende zaken, jeugdwerk, literatuur, fondsverwervende activiteiten en sport. De tekst van de sportvrijstelling kreeg een andere vorm en werd in een ander artikel opgenomen, maar verschilde niet veel van inhoud met de vrijstelling van de Wet OB 1954. Dit werd ook door de wetgever ook zo beoogd.⁵¹ De vrijstelling werd opgenomen in artikel 11, lid 1, onderdeel e van de Wet OB 1968.⁵²

1. Onder door Ons bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

e. de diensten -met uitzondering van het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke- door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden, mits met die diensten geen winst wordt beoogd of gemaakt.

⁴⁶ Website: NOCNSF, Wet- en regelgeving.

⁴⁷ Asjes, P., Bisseling, A., Nieuwenhuizen, W., *Sport en fiscus*, Deventer: Kluwer, 2009. Voor de BTW over toegangsgelden geldt wel een drempelbedrag. Zie ook paragraaf 4.3.

⁴⁸ Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, *PbEG* 1301/67 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, achtste overweging.

⁴⁹ Wet van 18 december 1969 (*Stb.* 547).

⁵⁰ MvT, *Kamerstukken II, 1977-1978, 14 887, nr. 3*, blz. 12 en 13, waarin de vrijstellingen met motieven van voorlopige handhaving staan opgesomd.

⁵¹ Het Hof leidt uit de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 11, letter e, van de Wet af dat de wetgever heeft beoogd de vrijstelling voor organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, zoals die vóór 1 januari 1969 op grond van artikel 23, aanhef en onder 4, van de Wet OB 1954 bestond, ongewijzigd in de Wet op te nemen, zo blijkt uit het arrest over de duivensport.

⁵² In 1979 is de eis van geen winst beogen in een apart lid opgenomen.

De belangrijkste reden dat niet alle prestaties destijds onder het verlaagde tarief werden geplaatst, heeft te maken met de functie die het verlaagde tarief vervult. Het verlaagde tarief voorkomt allereerst dat er cumulatie van belastingheffing in een productieketen ontstaat. Op het moment dat een vrijgestelde instantie goederen levert of diensten verricht, heeft zij geen recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor blijft de voorbelasting op de vrijgestelde ondernemer drukken.⁵³ De ondernemer zal de niet-afrekbare voorbelasting vervolgens doorberekenen in zijn kostprijs. Hierdoor kan cumulatie van BTW ontstaan. Cumulatie van belasting ontstaat alleen indien de vrijgestelde ondernemer levert aan een niet-vrijgestelde ondernemer.⁵⁴ De positie van de ondernemer is dus van invloed op de uiteindelijke belastingdruk.⁵⁵

Voorbeeld cumulatie van belasting

Een sportvereniging koopt clubartikelen in en verkoopt dit door aan haar leden. Hierbij wordt de veronderstelling gemaakt dat ontvangsten ter zake van de clubartikelen niet meer bedragen dan €68.067 per jaar. Over de verkoopprijs van de clubartikelen is geen BTW verschuldigd, omdat dit onder de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten valt (zie ook paragraaf 4.3). Indien de sportvereniging de clubartikelen direct aan de clubleden verkoopt, ontstaat er geen cumulatie van BTW.

	Inkoopprijs	Kosten + winst	Verkoopprijs	Aftrek voorbelasting	Verschuldigde BTW (21%)
Fabrikant clubartikelen	-	€ 100, -	€ 100, -	-	€ 21, -
Textielwinkel	€ 121, -	€ 79, -	€ 200, -	€ 21, -	€ 42, -
Sportvereniging	€ 242, -	€ 0, -	€ 242, -	-	-
Clubleden	€ 242, -	-	-	-	-
				Totaal	€ 42, -

Indien de sportvereniging de clubartikelen echter doorverkoopt aan een belaste ondernemer kan wel cumulatie van BTW optreden. Te denken valt aan een textielwinkel die de (overgebleven) attributen van de sportvereniging over koopt en deze vervolgens in de eigen winkel verkoopt aan andere consumenten.

	Inkoopprijs	Kosten + winst	Verkoopprijs	Aftrek voorbelasting	Verschuldigde BTW (21%)
Fabrikant clubartikelen	-	€ 100, -	€ 100, -	-	€ 21, -
Sportvereniging	€ 121, -	€ 0	€ 121, -	-	-
Textielwinkel	€ 121, -	€ 79, -	€ 200, -	-	€ 42, -
Consument	€ 242, -	-	-	-	-
				Totaal	€ 63, -

De niet-afrekbare voorbelasting van de sportvereniging wordt in de prijs van de textielwinkel meegenomen. Daarnaast is de textielwinkel zelf ook weer BTW verschuldigd over de gehele verkoopprijs. Gevolg is een cumulatie van hogere belastingdruk bij de consument van € 21, -.

⁵³ Dit wordt ook wel de BTW-paradox genoemd. Degene die is vrijgesteld wordt uiteindelijk belast en degene die belast is wordt uiteindelijk vrijgesteld.

⁵⁴ *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, par. 2.3.0.B, Doel en aard van vrijstellingen.

⁵⁵ Dit is vreemd, want het bevoor- of benadelen van een bepaalde groep ondernemers past niet bij het karakter van een objectieve belasting als de BTW.

Een andere reden die in de Tariefnota Omzetbelasting van 1981 wordt genoemd is dat de vrijstellingen voor levering van goederen verstorend werken voor de concurrentie tussen nationale en geïmporteerde goederen. Op basis van deze redenen ontstond de voorkeur het aantal vrijstellingen zo veel mogelijk te beperken tot prestaties die naar verhouding slechts een minimale voorbelasting ondervinden of die in relatie tot het eindproduct van minimale betekenis zijn en de rest te stimuleren via een verlaagd tarief.⁵⁶ De bovengenoemde twee functies die het verlaagde tarief vervult, hebben immers minimaal effect op diensten die ter stimulatie van bepaalde activiteiten worden vrijgesteld. Wanneer bijvoorbeeld wordt gekeken naar een sportvereniging, blijkt dat er geen tot vrijwel geen cumulatie van belasting optreedt in de sportsector, omdat de vereniging of organisatie die het bevorderen van sport ten doel stelt (vrijwel) rechtstreeks aan de uiteindelijke sportbeoefenaars presteert. Deze bevinden zich vrijwel altijd aan het eind van de schakel. De sportbeoefenaar kan gebaat zijn bij de sportvrijstelling, omdat hij hierdoor een beperkt bedrag aan BTW betaalt, zijnde de voorbelasting die de sportvereniging niet heeft kunnen aftrekken.⁵⁷ Zie als voorbeeld hieronder:

Voorbeeld

Een voetbalclub rekent €150 euro (excl. BTW) aan contributie aan zijn leden. Met deze contributie wordt onder andere de huur en het onderhoud van het sportveld, de sportattributen en andere zaken betaald. Voor deze prestaties betaalt de voetbalvereniging:

Huur + onderhoud sportveld p/p (6%) = € 80,00 * 106/100 =	€ 84,80
Sportattributen (21%) = € 20,00 * 121/100 =	€ 24,20
Overig (21%) = € 40,00 * 121/100 =	<u>€ 48,40</u>
	€ 157,40 (€ 140,00 excl. BTW)

Indien de contributie niet zou zijn vrijgesteld van BTW, zou de vereniging de voorbelasting op de prestaties in aftrek kunnen nemen en zou over de contributie BTW worden gerekend. Uitgaande van het normale BTW-tarief zou de sporter moet betalen: € 150 * 121/100 = € 181,50.

Indien de contributie wel vrijgesteld is van BTW, kan de vereniging de voorbelasting op de prestaties niet aftrekken. De vereniging berekent de niet in aftrek te brengen voorbelasting door aan de sportbeoefenaar. De sporter betaalt: € 150 + 6/100 * 80 + 21/100 * 60 = 150 + € 17,40 = € 167,40.

De sportbeoefenaar is er in deze situatie bij gebaat dat de voetbalvereniging vrijgesteld presteert.

Ook in de situatie als in arrest Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (hierna: Canterbury Hockeyclubs), waarbij niet direct aan de uiteindelijke sportbeoefenaars wordt gepresteerd, doet zich niet het gevaar voor dat cumulatie van belasting optreedt. In dit arrest is bepaald dat *'in de context van personen die aan sport doen, ook diensten vallen die worden verleend aan rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, voor zover deze diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport en deze diensten daadwerkelijk worden ontvangen door personen die aan sport doen'*⁵⁸. Hier is bepaald dat een instelling, die in de context van personen die aan sport doen, presteert aan een rechtspersoon die direct in contact staat met de sportbeoefenaars, ook onder de sportvrijstelling valt. Omdat in deze situatie de vrijgestelde diensten via een andere vrijgestelde organisatie worden doorgeleverd aan de uiteindelijke sportbeoefenaars, ontstaat ook hier geen cumulatie. De uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) is vanuit dit opzicht niet heel vreemd. Het voordeel van een vrijstelling wordt ook met deze opzet niet verhinderd.

⁵⁶ Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2.

⁵⁷ Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, OB.2.3.0.C.a2, De BTW-paradox.

⁵⁸ HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (Canterbury Hockeyclub), V-N 2008/49.18, r.o. 35.

De nadelen van een vrijstelling gaan vrijwel niet op voor de huidige vrijgestelde prestaties. Echter, naar mijn mening is dit toen geen goed argument geweest om de prestaties niet onder het verlaagde tarief te scharen. Ook als er weinig tot geen negatieve effecten zitten aan een vrijstelling, kan dit altijd nog beter onder een verlaagd tarief worden gestimuleerd. Ervan uitgaande dat niet iedere bestuurder van een sportvereniging over fiscale kennis beschikt, is de BTW-plicht van een sportvereniging of sportorganisatie niet iets waar bestuurders veel bij stilstaan. Dit komt omdat zij, uitgezonderd enkele belaste nevenactiviteiten, vrijgestelde diensten leveren aan hun leden. Wat echter geregeld wordt vergeten, is dat een sportclub wel belast kan zijn voor de nevenactiviteiten die zij verricht.⁵⁹ Te denken valt aan het exploiteren van de kantine, het verlenen van toegang tot wedstrijden en demonstraties of de verkoop van artikelen boven de grens van €68.067.⁶⁰ Een verlaagd tarief op diensten door sportorganisaties aan de leden zorgt er volgens mij allereerst voor dat de BTW-plicht van de organisaties zichtbaarder wordt voor bestuurders. Daarnaast kan in dat geval de voorbelasting op de kosten in aftrek worden genomen, wat uiteindelijk kan resulteren in een lage belastingdruk bij de uiteindelijk sportbeoefenaars (zie voor doorrekening van de belastingdruk hoofdstuk 6.2).

2.1.5.1 Nota sportbeleid 1974

Het nationale beleid voor sport werd verder uitgebreid in de door de rijksoverheid opgestelde Nota sportbeleid die in 1974 verscheen. In deze nota werd vooral duidelijk dat het prestatie-element niet van doorslaggevend belang is. Juist aan sport in recreatieve vorm werd veel waarde gehecht. Het doel van de vrijstelling was dat sport alle bevolkingsgroepen in Nederland bereikt, omdat dit de zelfontplooiing en gezondheid van het individu zou bevorderen.

2.1.5.2 Tariefsnota Omzetbelasting 1981

In de jaren '80 stond ook het marktdenken centraal. Het kabinet van VVD en CDA was van mening dat de overheid zich veel te veel bemoeide met de beoefening van sport.⁶¹ ⁶² Sportorganisaties zouden eigenlijk zichzelf moeten kunnen bedruipen, zonder steun van de overheid.⁶³ Dit heeft zijn uitwerking gevonden in de beperking van subsidies en verhoging van omzetbelasting ten aanzien van culturele instellingen, waaronder degene die zijn gericht op podiumkunsten. Evenals andere culturele belangen, zoals podiumkunsten, kan de vraag worden gesteld of sport vanuit de overheid moet worden gestimuleerd. De sport genereert alsnog haar inkomsten voornamelijk uit sponsoring. Samen met een subsidie van de overheid kan prima een sport worden beoefend. Daarnaast zou afschaffing van de sportvrijstelling en verplaatsing van alle diensten naar het verlaagde tarief ervoor zorgen dat sportverenigingen en -organisaties de voorbelasting in aftrek kunnen brengen van hun inkomsten. In de jaren negentig draaide dit standpunt geheel om. Het paarse kabinet van PvdA, VVD en D66 hechtte veel waarde aan sportbeoefening. Naast sport als instrument voor ontspanning, zelfontplooiing, maatschappelijke controle en gezondheid werd de sport ook gezien als een middel ter bevordering van de democratie, distinctie, identificatie en integratie. Spelenderwijs verbetert sport de volksgezondheid, zowel fysiek als mentaal. Het helpt het bij de ontwikkeling van vaardigheden, discipline, normen en waarden. Sport vormt ook

⁵⁹ Dit blijkt uit een onderzoek dat het ministerie in 2006 heeft gedaan naar de heffing van OB voor sportverenigingen, waarbij de fiscus voornamelijk keek naar voetbalverenigingen. Zie hiervoor: 'Naheffingen bij amateurvoetbal', *NTFR* 2006/1754.

⁶⁰ Artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB 1968.

⁶¹ Boorsma, P.B., Ongerling, L. en Staring, W.C., 'Overheid en sport', *Economisch Statistische Berichten* 1982.

⁶² Westerbeek, H., *Sportbeleid in internationaal vergelijkend perspectief*, Arko Sports Media, 2007.

⁶³ Joop van de Reijden (CDA): "De overheidsbemoeienis met sport kenmerkend voor de gehele Nederlandse verzorgingsstaat is: "een explosieve groei van collectieve voorzieningen, het afwentelen van verantwoordelijkheid door de particuliere sector op de overheid, het opschroeven van eisen aan de overheid, een groter profijt van overheidssubsidies door hogere inkomens, en een gebrek aan afweging waardoor pijnlijke keuzes werden vermeden." Deze gedachte komt in het huidige kabinet VVD en PvdA terug.

het individuele karakter, zorgt voor verbroedering tussen bevolkingsgroepen en dient economische belangen.⁶⁴ Sport werd een groot politiek instrument.⁶⁵ In dezelfde jaren ontstonden er meer sporten zoals aerobics, bodybuilding, surfen en skiën.⁶⁶ Door deze toename van het aantal individuele sporten kreeg sport een afnemende functie in het kader van integratie en verbroedering van bevolkingsgroepen.

Tijdens dezelfde jaren werd de tariefnota Omzetbelasting 1981 uitgebracht. In de nota zijn de motieven voor het verlaagde tarief benadrukt. Aan de hand van deze motieven is de tariefindeling gemaakt. In 1970 zijn deze motieven door de staatssecretaris gegeven.⁶⁷ Allereerst is er gekozen voor slechts één afwijkend percentage van het normale tarief ter bevordering van de uitvoerbaarheid. Daarom wordt een verlaagd tarief of vrijstelling regelmatig uit praktisch oogpunt verder toegepast dan aan het motief voor invoering van de vrijstelling of het verlaagde tarief ten grondslag ligt. Te denken valt aan de behoefte in 1933 en later om noodzakelijke levensbehoeften, zoals fruit en groente, vrij te stellen.⁶⁸ Automatisch werd daarbij ook vlees vrijgesteld, terwijl dit in 1933 niet als eerst levensbehoefte wordt gekenmerkt, maar juist als goed dat voornamelijk door de meer bedeeden werd genuttigd. Dit is ter bevordering van de uitvoerbaarheid en de administratieve lasten van ondernemingen. Echter, binnen het begrip sportbeoefening wordt heel veel onderscheid gemaakt tussen verschillende sporten. Zo valt dansen niet, maar *streetdance* en *zumba* wel onder de sportvrijstelling. Wanneer de gedachtegang van noodzakelijke levensbehoeften wordt doorgetrokken naar sportbeoefening, is het naar mijn mening onbegrijpelijk dat er een onderscheid wordt gemaakt tussen verschillende sporten, tussen de beoefening van sport en het gelegenheid geven tot sport, zoals *zumba*, schaken, dammen, voetbal, paardensport, etc. Dit werkt niet verhelderend voor toepassing van vrijstellingen, het algemene of het verlaagde tarief. De onduidelijkheid tussen de verschillende sporten moet worden weggenomen, waarbij mijn voorkeur ernaar uitgaat om alle sporten wel of alle sporten niet onder de vrijstelling te plaatsen. Waar kan anders de grens worden getrokken? Ten tweede wordt bij de tariefindeling gelet op het aspect van concurrentievervalsing. Op grond van het neutraliteitsbeginsel mogen gelijke prestaties of prestaties met dezelfde afnemers niet anders worden behandeld. De vraag is of alle vrijetijdsbestedingen met elkaar concurreren. Mocht dit worden verondersteld, dan is het vanuit economisch oogpunt niet logisch dat deze goederen deels wel en deels niet worden vrijgesteld (zie paragraaf 2.2 hierna). Vanuit dit oogpunt zouden prestaties complementair aan vrije tijd extra, of in ieder geval niet minder, moeten worden belast. Als laatste speelt de internationale situatie mee bij de beoordeling van de tariefstructuur in Nederland. De afstemming van omzetbelasting op internationaal niveau is voornamelijk van belang bij import en export van prestaties. Vrijwel alle landen in de Europese Unie hanteren een vergelijkbare omzetbelastingstructuur⁶⁹, waarbij belasting wordt geheven over de toegevoegde waarde. Dit is gebaseerd op de Zesde Richtlijn, zoals eerder besproken in dit hoofdstuk. Hoewel een uniform BTW-stelsel als doel heeft de harmonisatie tussen lidstaten te bevorderen, mag iedere lidstaat zelf zijn tarieven bepalen.

De eerste stappen van sportbeoefening onder het verlaagde tarief zag op de exploitatie van bad- en zweminrichtingen. In mei 1968 werd een amendement voorgesteld aan de Tweede kamer om diensten door exploitanten van bad- en zweminrichtingen onder het verlaagde omzetbelastingtarief van 4% te laten vallen indien deze niet al onder de vrijstelling vallen. Dit is terug te vinden in Tabel I, post b, onderdeel 3 van de wet, zijnde 'de

⁶⁴ Van Nijnatten, C. een Verweel, P., 'Move that body. Stretch that mind', *Pedagogiek*, 24e jaargang, nr. 4, 2004, blz. 305-309.

⁶⁵ "In de ontwikkeling van de hedendaagse samenleving spelen sport en actieve recreatie een steeds belangrijker rol. Niet alleen voor de ontwikkeling van de jeugd, maar ook voor de vitaliteit van hen die ouder worden, voor mensen met een handicap en voor de verschillende maatschappelijke integratieprocessen in ons land blijkt de sport van steeds wezenlijker belang." (Troonrede Koningin Beatrix, 1994)

⁶⁶ Crum, B., *Over versporting van de samenleving*, Tirion Sport, 1992.

⁶⁷ *Kamerstukken II 1970-1971, 10 994, nr. 2, hoofdstuk 2.*

⁶⁸ *Kamerstukken II 1970-1971, 10 994, nr. 2, par. 2.2.* Definitie van noodzakelijke goederen is: 'Die goederen en diensten die in het bestedingspatroon van de minder draagkrachtigen een relatief belangrijke plaats innemen dan in dat van anderen.'

⁶⁹ Griekenland is hier een uitzondering op.

diensten door exploitanten van bad- en zweminrichtingen'.⁷⁰ Zie ook paragraaf 5.2.2. Reden hiervoor was dat deze inrichtingen over het algemeen nauwelijks winst maakten en de diensten van bad- en zweminrichtingen geacht werden nauw verbonden te zijn met de activiteiten van de medische sector. Naast een goede manier van revalidatie lijkt hier voornamelijk een preventief karakter achter te zitten. Het bevorderen van toegang tot zwembaden heeft immers een positief effect op de gezondheid van de bevolking.⁷¹ Naar mijn mening zijn er wel meer instanties die ditzelfde preventieve karakter hebben, zoals de toegang tot sport- en ijshallen, *squash*- en tennisbanen en golf- en atletiekbanen. Ik vind het dan ook niet opmerkelijk dat het verlaagde tarief uiteindelijk is verruimd. Echter, pas in 2002 is de toepassing van het verlaagde tarief op sportactiviteiten verruimd en wordt naast het gelegenheid geven tot baden ook het gelegenheid geven tot andere sportbeoefening tegen het verlaagde tarief belast.⁷² Vóór die tijd werd het gelegenheid geven tot sportbeoefening altijd tegen het normale tarief belast. Het voordeel van het verlaagde tarief kwam alleen aan de commerciële instellingen toe, tezamen met een recht op aftrek van voorbelasting. De niet winst beogende sportondernemingen hadden geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat deze veelal vrijgestelde sportactiviteiten verrichtten.

In 1963 werd voor het eerst de waarde van sport aangegeven door de Commissie van de Europese gemeenschappen (hierna: de Europese Commissie of de Commissie) in de Sportnota. Hoofddoelen waren het stimuleren van sport ter bevordering van de gezondheidszorg en het terugkeren van de harmonie na de Tweede Wereldoorlog. Later volgden meerdere sportnota's.⁷³ Hierin stonden vrijwel dezelfde hoofddoelen centraal. In 2007 werd door de Europese Commissie een Witboek Sport gepubliceerd, waarin het Europese belang en de rol van sport in een drietal hoofdstukken werden omschreven, zijnde een maatschappelijke, economische en organisatorische rol.⁷⁴ In eerder sportbeleid werd een maatschappelijke rol aan sport gekoppeld, maar deze maatschappelijke rol heeft zich gaandeweg de jaren verder ontwikkeld. De benaming is gelijk gebleven, maar de invulling van de rol vind ik wezenlijk veranderd. Vroeger werd de maatschappelijke rol ingevuld met het verbeteren van tolerantie en gezondheid in de samenleving en het creëren van werkgelegenheid. Tegenwoordig wordt ook aandacht geschonken aan *fair play*, waarbij de maatschappelijke rol voornamelijk tot uiting komt in de bestrijding van drugs- en dopinggebruik en geweld binnen de sport. Ook wordt meer aandacht geschonken aan duurzaamheid. Op 17 december 2007, kort na de publicatie van het Witboek Sport, is het Verdrag van Lissabon ondertekend, dat in werking trad op 1 januari 2009.⁷⁵ In het Verdrag is het belang van sport nogmaals benadrukt en is een nieuwe Europese dimensie aan de sport toegevoegd. Door de nieuw opgenomen bepalingen heeft de Europese Unie een bemoeiende rol toegewezen gekregen om lidstaten bij te staan, te coördineren en aan te vullen in het nationale sportbeleid.⁷⁶ Hierbij heeft de EU voornamelijk als doel de neutraliteit, transparantie bij sportwedstrijden, samenwerking tussen sportorganisaties en integriteit van sporters te waarborgen.⁷⁷ Door het Verdrag van Lissabon is de bevoegdheid van de Europese Unie op het gebied van sport helderder geworden.⁷⁸ Sindsdien zijn grootschalige projecten opgezet om kennis en ervaringen te vergroten. Zo is het NOC*NSF een project gestart op Europees niveau dat de subsidiemogelijkheden voor sportverenigingen beter moet weergeven, waardoor rechten en plichten voor iedereen duidelijker zijn.⁷⁹

⁷⁰ Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2. Tariefsnota Omzetbelasting 1968, par. 3.1.

⁷¹ Kamerstukken II 1952-1953, 2602, nr. 4.

⁷² Wet van 14 december 2001, Stb. 2001, 643.

⁷³ Bijvoorbeeld het Besluit van 28 februari 2002, nr. CPP2002/602. In de Sportnota van 1984 werd voor het eerst in opdracht van de Europese Raad de ontwikkelingen in het sportbeleid aangegeven. Dit zou het integratieproces moeten bevorderen, waardoor één EU zou ontstaan.

⁷⁴ Visie van de Europese Commissie over sport: "een groeiend sociaal en economisch verschijnsel dat in sterke mate bijdraagt aan de strategische doelstellingen van solidariteit en welvaart van de Europese Unie".

⁷⁵ Verdrag van Lissabon, PbEU 2007/C 306/01.

⁷⁶ Website: Europa Nu, 'Hot Issues, 5. Gezondheid en sociale zaken: Europa en Sport.'

⁷⁷ Zie Verdrag van Lissabon, punt 124 en artikel 165 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU).

⁷⁸ Website: Europa Nu, 'Hot Issues, 5. Gezondheid en sociale zaken: Europa en Sport.'

⁷⁹ Een ander project is bijvoorbeeld 'quit smoking with Barca', waarbij FC Barcelona rokers helpt te stoppen met roken.

Op 18 januari 2011, na de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon, is er een aanvulling gekomen op het Witboek Sport van 2007. Dit is opgenomen in de mededeling: Ontwikkeling van de Europese dimensie van sport.^{80 81} In de mededeling zijn nieuwe actieplannen voorgesteld, voornamelijk op Europees niveau, in dezelfde opzet als het Witboek Sport.

2.2 Economisch oogpunt

De vraag kan worden gesteld of de keuze van de overheid destijds, om een vrijstelling en een verlaagd tarief in te voeren, ook vanuit economisch oogpunt is te onderbouwen. Tariefdifferentiatie is alleen wenselijk in combinatie met een non-lineaire inkomstenbelasting⁸² als dit óf vanuit een efficiëntiemotief óf vanuit een extra herverdelingsmotief wordt gedaan.⁸³

Herverdeling kan onder andere gebeuren door verschillende tarieven in de inkomstenbelasting, de heffingskortingen en de toeslagen. Hierbij wordt gekeken naar de maximalisatie van welvaart/nut en de gedachte dat de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen. Door de inkomstenbelasting ontstaan verstoringen op de arbeidsmarkt. De prijs van vrije tijd wordt relatief goedkoper dan de prijs van consumptie, waardoor er een substitutie-effect plaatsvindt van consumptie naar vrije tijd. Een individu zal minder arbeid aanbieden, wat voor de maatschappij onwenselijk is. Omzetbelasting op goederen kan worden geheven om deze verstoring (deels) weg te nemen, mits de goederen die (meer) worden belast meer complementair zijn aan vrije tijd dan aan arbeid. In dat geval kan een belasting op een goed complementair aan vrije tijd een tegengesteld effect hebben. De relatieve prijs van vrije tijd ten opzichte van consumptie gaat daardoor weer omhoog, waardoor een individu meer arbeid zal aanbieden. Zie voor een duidelijke weergave van dit effect de figuren in bijlagen 1 en 2.

Een andere reden voor tariefdifferentiatie van belasting op goederen kan een éxtra herverdelingsmotief zijn. Dit betekent dat er goederen zijn die door hogere inkomens relatief meer worden geconsumeerd dan andere goederen. Door een hogere belasting te heffen op het goed dat meer wordt geconsumeerd door de hogere inkomens, kan meer herverdeling plaatsvinden tussen de hogere en lagere inkomens. Als de wens om te sporten niet verschilt tussen de verschillende inkomensniveaus, kan een tariefdifferentiatie nooit leiden tot meer herverdeling. In dat geval zou een tariefdifferentiatie alleen leiden tot een extra verstoring in de compositie in de beoefening van sport, omdat er geen extra informatie bij de overheid bekend is dan al bij een non-lineaire inkomstenbelasting bekend is. Wanneer echter hogere inkomens relatief wél meer van een goed willen consumeren dan lagere inkomens, kan een hogere BTW op dat goed voor een betere herverdeling van inkomen zorgen.⁸⁴ Dit kan heel goed opgaan voor sport. Zo sporten hoger opgeleiden meer dan lager opgeleiden en sporten hogere inkomens vaker dan lagere inkomens (bijlage 4). Daarnaast geven individuen met hogere inkomens relatief meer geld uit aan sport, spel en vakantie (bijlage 5). Daarentegen volgt uit onderzoek van het Mulier Instituut dat geld in de meeste gevallen niet de doorslaggevende reden is om niet te sporten (bijlage 6). Ook blijkt uit een ander onderzoek van het instituut in 2008 (zie bijlage 7) dat het lidmaatschap niet heel erg verschilt tussen hoog- en laagopgeleide volwassenen (33% t.o.v. 32% is lid van een vereniging en/of sportbond).

⁸⁰ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, De Raad, Het Europees economisch en sociaal comité en het comité van de regio's, Ontwikkeling van de Europese dimensie van de sport. COM(2011) 12 definitief.

⁸¹ RAPID, *Commissie versterkt de Europese dimensie van sport*, 18 januari 2011. Brussel, IP/11/43.

⁸² Non-lineaire inkomstenbelasting houdt in dat er een belasting wordt geheven op inkomen uit bijvoorbeeld arbeid waarbij het marginale tarief verschilt per inkomen.

⁸³ Benadrukt moet worden dat dit laatste motief slechts aanwezig is als wordt aangenomen dat de preferentie voor de beoefening van sport verschilt tussen individuen met een boven modaal en een onder modaal inkomen (hierna: hogere en lagere inkomens). De preferentie is dan heterogeen. Bij homogene preferenties bereikt de optimale non-lineaire inkomstenbelasting al de maximaal haalbare herverdeling. In dat geval is een indirecte belasting alleen nog nodig voor het verkleinen van de verstoring op de arbeidsmarkt.

⁸⁴ Mirrlees, J.A., 'Optimal tax theory: a synthesis', *Journal of Public Economics*, 6(4), blz. 327–358, 1976.

Wel is de sportfrequentie per jaar van laagopgeleiden lager dan voor hoogopgeleiden (15% t.o.v. 21% sport meer dan 120 keer per jaar). Wanneer wordt gekeken naar de verschillende netto inkomens is het verschil in sportdeelname duidelijker zichtbaar. Bij een netto inkomen van €1.100 sport 29% nooit en is 27% van de volwassenen lid van een vereniging en/of sportbond; bij een netto inkomen van €3.300 en meer sport 17% nooit en is 33% van de volwassenen lid van een vereniging en/of sportbond. Vooral onder lage inkomens kan sport meer worden gestimuleerd. Een vrijstelling van BTW voor diensten van organisaties aan hun leden is hier echter niet het goede middel voor. De sportvrijstelling draagt daardoor alleen bij aan herverdeling op het moment dat de sportfrequentie meeweegt in de hoogte van het lidmaatschapsgeld. Lidmaatschapsgeld is echter niet inkomensafhankelijk. Derhalve is er geen duidelijk herverdelingsmotief aanwezig. Volgens Jacobs⁸⁵ zorgt de tariefdifferentiatie in de BTW in bovenstaande situatie voor een verlaging van de welvaart.

Heel belangrijk is daarnaast de constatering van de Corlett-Hague regel: belast goederen die meer complementair zijn met vrije tijd. De verstoring die ontstaat door het heffen van belasting op inkomen op de arbeidsmarkt kan worden verminderd door middel van tariefdifferentiatie in de BTW als de personen hierdoor meer gaan werken.⁸⁶ Dit betekent dat een goed tegen een lager tarief moet worden belast als deze complementair is aan arbeid (dit stimuleert immers mensen om te gaan werken) en een hoger tarief te hanteren voor een goed dat complementair is aan vrije tijd (dit stimuleert mensen om minder vrije tijd te consumeren en daardoor meer te gaan werken). Hierdoor stijgt de maatschappelijke welvaart. Het is begrijpelijk dat onderwijs wordt gesubsidieerd, omdat dit uiteindelijk complementair is aan arbeid. Sporten bij een organisatie is daarentegen iets wat individuen doen in hun vrije tijd. Om die reden kan worden aangenomen dat het beoefenen van sport complementair is aan vrije tijd (zie ook bijlage 8). Op het moment dat de complementariteit van goederen ten opzichte van vrije tijd en arbeid gelijk is aan elkaar, werkt de differentiatie het efficiëntiemotief tegen. Door een tariefverschil in de BTW-heffing worden laag belaste of vrijgestelde goederen meer geconsumeerd dan hoger belaste goederen.⁸⁷ De consumenten kiezen voor een ander consumptiepatroon. Dit verschil levert concurrentievervalsing op en leidt daardoor tot een lager maatschappelijk welvaartsniveau. Het is helemaal niet bevorderlijk voor de maatschappelijke welvaart om goederen complementair aan vrije tijd extra te stimuleren door bijvoorbeeld een vrijstelling of verlaagd tarief. Dit gaat geheel tegen de Corlett-Hague gedachte in. Vanuit de economische gedachtegang moeten het verlaagd tarief en de vrijstelling voor sportactiviteiten worden ingeperkt.

2.3 Uniform tarief

Een uniform tarief heeft hetzelfde effect als een lineair belastingtarief op inkomen, mits wordt aangenomen dat er alleen inkomen uit arbeid kan worden gegenereerd. In dat geval geldt dat een werknemer óf minder loon overhoudt na de inkomstenbelasting óf meer geld moet betalen voor goederen. Een belasting op goederen zorgt in dat geval niet voor extra herverdeling. Dit is anders wanneer wel rekening wordt gehouden met andere inkomsten. Omdat sportverenigingen en sportorganisaties veelal ook inkomsten genereren uit overheids subsidies (zie bijlage 3), heeft een verhoging van de BTW wel invloed, maar profiteren zij niet van een lagere inkomstenbelasting. De inkomstenbelasting wordt immers alleen geheven bij natuurlijke personen, niet bij rechtsvormen.

⁸⁵ Jacobs, B., 'Nudge voor Beleid: Uniformering BTW Goed Idee...', *Economisch Statistische Berichten*, 96, (4611), 340, 2011.

⁸⁶ Atkinson, A.B. en J.E. Stiglitz, 'The design of tax structure: direct versus indirect taxation', *Journal of Public Economics*, 6 (1-2), blz. 55-75, 1976.

⁸⁷ Kanttekening kan worden gemaakt dat Pirttilä en Suoniemi in een onderzoek hebben aangetoond dat er geen duidelijke aanwijzingen zijn dat mensen die meer werken ook meer laag belaste goederen aanschaffen. Het verschil tussen laag en hoog belaste goederen zou in dat geval geen effect hebben op het arbeidsaanbod. (Pirttilä en Suoniemi, 'Public provision, commodity demand and hours of work: an empirical analysis', *CESifo Working Paper Series*, 3000, 2010).

Het parlement heeft de tarieven in de omzetbelasting meerdere keren aan de orde gesteld⁸⁸, waarbij de gevolgen van een uniform en een verhoogd tarief in overweging werden genomen. Ten aanzien van het uniforme tarief werd een aantal voordelen geconstateerd. Het grootste voordeel is de administratieve eenvoud voor meerdere partijen: het bedrijfsleven zou zijn belasting kunnen berekenen over het totaal aantal vergoedingen, de controle voor de belastingdienst wordt vereenvoudigd en ook op Europees gebied is de nationale BTW-opbrengst eenvoudiger te bepalen. Er hoeft immers geen onderscheid meer te worden gemaakt in tarieven. Een ander voordeel van een uniform tarief is dat de concurrentieverhoudingen niet meer worden aangetast. Ondanks deze voordelen heeft de wetgever gekozen voor een tariefdifferentiatie. Een van de redenen voor het toepassen van twee verschillende tarieven heeft te maken met de herverdelingsfunctie van de omzetbelasting. De vraag is echter of deze herverdeling daadwerkelijk in de praktijk tot uiting komt.⁸⁹ Cnossen geeft aan dat het hanteren van twee verschillende tarieven nauwelijks effect heeft voor de draagkracht. Dit onderbouwt hij aan de hand van de onderzoekresultaten uit 1992 van De Kam en Wetsels, waaruit blijkt dat de drukverdeling nauwelijks verschilt tussen huishoudens. Mocht er een daadwerkelijke wens zijn om te herverdelen, dan kan dit ook prima worden gedaan door andere belastingen. Het hanteren van verschillende tarieven zorgt voor veel verstoringen in het bestedingspatroon van individuen, met als gevolg dat minder optimale hoeveelheden worden geconsumeerd. Deze verstoring in puur vanuit het herverdelingsmotief nergens voor nodig.

De wetgever noemt in de Tariefsnota van 1981 nog een ander argument. Door het toepassen van een uniform tarief zouden, aangenomen dat de belastingopbrengst gelijk blijft, alle goederen en diensten destijds tegen een tarief van ongeveer 14% worden belast. Nu zou dit tarief zelfs hoger zijn (zie hiervoor paragraaf 6.3 en bijlage 16). De stap naar een uniform tarief vindt de wetgever voor eerste levensbehoeften, die nu onder 6% vallen, te groot.⁹⁰ Dit is helemaal het geval wanneer wordt gekeken naar de situatie van voor 1969. Tot die tijd waren eerste levensbehoeften zelfs geheel van omzetbelasting vrijgesteld (zie ook paragraaf 2.1.1). De toename van het tarief voor eerste levensbehoeften zou volgens de wetgever te veel invloed hebben op het prijsindexcijfer van de gezinsconsumptie voor werknemersgezinnen. Echter, er wordt ook aangegeven dat het prijsindexcijfer van de gezinsconsumptie voor de totale bevolking verwaarloosbaar is indien budgetneutraal wordt gehandeld. Daarom zie ik deze invloed op de primaire levensbehoeftes niet als gegrond argument voor een tariefdifferentiatie in een verlaagd en vrijgesteld tarief voor sport. Naar mijn mening is de belangrijkste reden voor het hanteren van verschillende tarieven in de omzetbelasting dat het effect kan uitoefenen op het bestedingspatroon van huishoudens. Puur een politiek argument waar niets economisch bij komt. Door bepaalde middelen lager of niet te belasten, wordt consumptie gestimuleerd.

2.4 Voorlopige conclusie

De sportvrijstelling en het verlaagde tarief in de omzetbelasting kwamen in de periode na de Tweede Wereldoorlog tot stand door een verandering van inzicht. Sport veranderde van een bezigheid voor welgestelden naar een vrijetijdsbesteding voor alle bevolkingsgroepen. Met het oog op de wederopbouw was het belangrijk de verschillende bevolkingsgroepen nader tot elkaar te brengen en te zorgen voor een vorm van ontspanning. Sport moest laagdrempelig worden. In 1953 werd de Omzetbelasting voor het eerst gebruikt als instrument om culturele en maatschappelijke zaken te stimuleren naast de verstrekte subsidies. Dit heeft zich in de toekomst verder uitgebreid. Geconcludeerd kan worden dat de vrijstelling en het verlaagde tarief in de omzetbelasting een

⁸⁸ Ter sprake gekomen in onder andere *Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2*, waarin tevens wordt verwezen naar *Kamerstukken II 1975-1976, nr. 13 634*.

⁸⁹ Cnossen, S, 'Lastenverschuiving door uniformering van BTW-tarieven', *Economisch Statistische Berichten*, 80 (4033), blz. 1026-1030, 1995 en tevens gepubliceerd in de De Moor-bundel, *Het verloren paradijs van de eenvoud*, Deventer, Kluwer, 1996. blz. 66-67.

⁹⁰ *Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2, blz. 14*.

politieke keuze zijn geweest. De overheid had op dat moment ook ervoor kunnen kiezen om de extra belastinginkomsten te gebruiken voor een verhoging van de subsidies. De keus is nu eenmaal gemaakt om maatschappelijke en culturele zaken te stimuleren via de omzetbelasting. Omdat politieke keuzes vooral op voorkeuren en meningen zijn gebaseerd, en niet op feiten, kan hiervoor geen duidelijke antwoord worden gegeven op de vraag of de vrijstelling gehandhaafd, uitgebreid of ingeperkt moet worden. Dat de diensten destijds niet onder het verlaagde tarief zijn geplaatst, heeft te maken met de functie die het verlaagde tarief vervult: het voorkomen van cumulatie van belasting. Cumulatie van belasting komt in de sportsector vrijwel niet voor, omdat de vereniging of organisatie die het bevorderen van sport ten doel stelt (vrijwel) rechtstreeks aan de uiteindelijke sportbeoefenaars presteert. Dit is naar mijn mening geen gegronde reden om een dienst niet tegen het verlaagde tarief te belasten. Een verlaagd tarief op deze diensten maakt de BTW-plicht van sportorganisaties zichtbaarder voor bestuurders en zorgt ook voor recht op aftrek van voorbelasting.

Vanuit economisch oogpunt kan echter wel worden gesteld dat het hanteren van een algemeen tarief, een verlaagd tarief en een vrijstelling onwenselijk is. Tariefdifferentiatie is slechts wenselijk als er een extra efficiëntie- of herverdelingsmotief aanwezig is, naast de non-lineaire inkomstenbelasting. De oude motieven voor vrijgestelde goederen en diensten en een drietal tarieven hebben enigszins hun waarde verloren. Eveneens meent de Tweede Kamer dat het voor de hand ligt dat *'bij beperking van het aantal motieven de prestaties die in het verleden op grond van niet langer erkende motieven onder het verlaagde tarief zijn gebracht, zo spoedig mogelijk onder het algemene tarief worden gerangschikt'*.⁹¹ De genoemde voordelen van een uniform tarief, zoals het verminderen van de administratieve lasten en de concurrentievervalsing, wegen naar mijn mening op tegen de motieven tussen 1933 en 1968 om te kiezen voor tariefdifferentiatie. De welvaart is toegenomen, waardoor de eerste levensbehoeften niet meer het overgrote deel van het bestedingspatroon bepalen. Uit een onderzoek van het Mulier Instituut blijkt dat geld geen doorslaggevende reden meer is om niet te sporten en dat lidmaatschap niet erg verschilt tussen inkomensgroepen. De frequentie van sporten echter wel. Zou de frequentie meewegen in de hoogte van het lidmaatschapsgeld, dan kan er een herverdelingsmotief aanwezig zijn. Dit is meestal niet het geval. Het nut van het verlaagde tarief is hierdoor afgenomen en dient slechts ter stimulering van sectoren. Ook Cnossen geeft aan dat de tariefdifferentiatie nauwelijks effect heeft op de draagkracht, maar wel een vervalsing in het bestedingspatroon veroorzaakt. Tariefdifferentiatie kan daarnaast efficiëntie-verhogend werken als er een lager BTW-tarief wordt geheven op prestaties die complementair zijn aan arbeid en een hoger BTW-tarief wordt geheven op prestaties die complementair zijn aan vrije tijd: de Corlett-Hague gedachte. Omdat wordt verondersteld dat sport complementair is aan vrije tijd is, is het niet bevorderlijk om sport extra te stimuleren met vrijstellingen en verlaagde tarieven. De sportvrijstelling en het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sport zou vanuit economisch oogpunt moeten worden afgeschaft. Als alternatief kunnen (extra) inkomensafhankelijke subsidies worden verstrekt aan de lagere inkomens.

⁹¹ Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2. Tariefsnota Omzetbelasting 1968.

3 Definitie van sport

In dit hoofdstuk wordt gekeken naar de definitie van 'sport'. Allereerst naar de definitie vanuit verschillende disciplines. Vervolgens wordt geprobeerd om bepaalde kenmerken en functies voor sportbeoefening te onderscheiden. Op basis hiervan wordt beoordeeld of er een definitie voor 'sport' te bepalen is voor het vervolg van het onderzoek en wordt geconcludeerd of de definitie in de sportbepalingen van de BTW moet worden uitgebreid, gehandhaafd of ingeperkt.

3.1 Definitie vanuit verschillende disciplines

Voordat het onderscheid tussen de vrijstelling en het verlaagde tarief voor sport wordt gemaakt, is het belangrijk te bepalen wat eigenlijk onder de definitie van sport moet worden verstaan. Bij zowel de sportvrijstelling als het verlaagde tarief in zowel de BTW-richtlijn alsook in de Wet OB 1968 wordt over sport gesproken. Echter, er ontbreekt een exacte definitie. In het Van Dale-woordenboek wordt sport omschreven als:

1. *Sport* - allerlei lichamelijke oefeningen en ontspanning waarbij vaardigheid, kracht en inzicht vereist worden: aan sport doen.

Er bestaat geen twijfel over de vraag of zaken als voetbal, hockey, tennis, rugby, judo, en dergelijke als sport kwalificeren. De vraag is op basis waarvan? Steenbergen⁹² heeft in zijn proefschrift geprobeerd het sportbegrip te analyseren. Voor deze analyse doet hij een poging sport van niet-sport te onderscheiden. Hierbij herkent hij allereerst drie hoofdkenmerken, zijnde: beweging of een fysieke activiteit, een spel, en agonaliteit. Met behulp hiervan maakt hij een onderscheid tussen vier groepen van sport:

- Agonale bewegingsvaardigheidsspelen; hiertoe behoren veel balsporten en teamsporten. Het verrichten van fysieke vaardigheden staat centraal (zie hiervoor ook 3.2). Deze spelen kwalificeren overduidelijk als sport.
- Agonale vaardigheidsspelen; bij deze spelen staat vooral techniek en denkwerk centraal.
- bewegingsactiviteiten. Bij deze activiteiten staat hoofdzakelijk de beweging centraal. Te denken valt aan activiteiten als aerobics, hathayoga, *zumba* en andere dansen.
- Speelse bewegingsvaardigheden; hierin zit een groot spelelement. Vaak is dit te zien bij extreme sporten, zoals BMX, surfen, skateboarden en paardendressuur. Een ander element dat bij deze vaardigheden terugkomen, is de eenmalige uitvoering of omstandigheid waarin de activiteit wordt verricht. Te denken valt aan *paragliden*, parachutespringen, (blow)kanten, maar in sommige gevallen ook golfen.

Twijfel ontstaat volgens hem in een drietal situaties.⁹³ Allereerst wanneer er een nieuwe activiteit ontstaat die veel weg heeft van een sport, maar nog niet formeel erkend is door instanties. Ten tweede de activiteiten waarbij geen fysieke inspanningen zijn vereist. Onder deze categorie vallen de denk- en zitsporten. Als laatste noemt hij de activiteiten waarbij wel een fysieke inspanning wordt geleverd, maar waarbij sportbeoefening niet de intentie is. Hier staat voornamelijk de ontspanning en het plezier centraal. Te denken valt aan een boswandeling, waterfietsen, etc. In deze situaties ontstaat onduidelijkheid.

Vanuit meerdere disciplines, waaronder pedagogiek, psychologie, sportmanagement, recht, filosofie en economie is geprobeerd het begrip 'sport' te definiëren. In 2009 heeft de Rijksoverheid, het ministerie van Volksgezondheid,

⁹² Steenbergen, J., *Grenzen aan de sport – een theoretische analyse van het sportbegrip*, Maarssen, Elsevier, 2004. Johan Steenbergen is sportfilosoof en adviseur op het gebied van sportbeleid.

⁹³ Steenbergen, J. en Tamboer, J., *Sportfilosofie*, Budel, Damon, 2004.

Welzijn en Sport en het ministerie van Financiën aangegeven wat zij onder de term 'sport' verstaan voor de vrijstelling van sportverenigingen in de Successiewet, namelijk: *'een lichamelijke bezigheid met spel- en wedstrijdelement waarbij conditie en vaardigheid vereist zijn, onderscheidenlijk bevorderd worden. Ook denksporten, zoals schaken en dammen met spel- en wedstrijdelement, worden tot sport gerekend.'*⁹⁴ Opvallend is dat denksporten voor toepassing van de vrijstelling in de Successiewet niet van de definitie sport worden uitgesloten.

Europeesrechtelijk wordt sport benaderd als:

*'Alle vormen van lichamelijke activiteit die door georganiseerde of toevallige deelname, streven naar de uitdrukking of verbetering van de lichamelijke fitheid en het mentaal welzijn, die sociale relaties creëren of resultaten boeken in competities op alle niveaus.'*⁹⁵

Hierbij onderscheidt de Europese Commissie⁹⁶ vijf hoofdfuncties van sport, zijnde een educatieve functie, een gezondheidsfunctie, een sociale functie, een culturele functie en een ludieke functie. Deze functies worden tegengewerkt door effecten van individualisering, commercialisering en dopinggebruik. Een educatieve functie, omdat het goed is voor de persoonlijke ontwikkeling. Een gezondheidsfunctie, omdat lichaamsbeweging goed is voor de gezondheid. Een sociale functie, omdat sporten saamhorigheid creëert en tegelijkertijd racisme tegengaat. Een culturele functie, omdat je spelenderwijs andere landen en culturen leert kennen. Een ludieke functie, omdat het een vrijetijdsbesteding is die wordt geacht plezier te geven.

Ook de Raad van Europa hanteert in het Witboek van Sport⁹⁷ een soortgelijke omschrijving:

'De verzameling van alle vormen van lichamelijke activiteit die, al dan niet in georganiseerd verband, ten doel hebben de lichamelijke en geestelijke toestand te verbeteren, de sociale verbanden te ontwikkelen en resultaten te bereiken in competities op alle niveaus.'

In deze omschrijving worden, anders dan door de Nederlandse ministeries is bepaald, denksporten wel van sport uitgesloten. In het Witboek van Sport gaat de Europese Commissie tevens in op de overheidssteun voor sport. De Commissie erkent dat steun van de overheid cruciaal is voor amateursport. In de BTW-richtlijn staat aangegeven hoe deze steun gegeven kan worden zonder de concurrentie van het vrije verkeer van goederen en diensten niet te verstoren. In punt 38 van het Witboek van Sport stelt de Europese Commissie het volgende:

'(38) Gezien de belangrijke maatschappelijke rol van sport en de sterke lokale verankering ervan zal de Commissie pleiten voor het behoud van de bestaande mogelijkheden om voor sport een verlaagd BTW-tarief toe te passen.'

In het vervolg van deze scriptie zal ik voornamelijk aansluiten bij de definitie die in het Witboek voor Sport wordt gehanteerd, omdat de Europese Commissie en BTW-richtlijn nauw met elkaar zijn verweven. De Commissie stelt wijzigingen in de BTW-richtlijn voor en gaat infractieprocedures aan tegen lidstaten als zij van mening zijn dat deze lidstaat in strijd handelt met de richtlijn.⁹⁸ Dit is echter niet de gebruikelijke definitie die wordt gehanteerd.

⁹⁴ Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 3 en Kamervragen 2007/08, vraagnr. 2070827120.

⁹⁵ Vermeersch, A., *Europese spelregels voor sport, Overzicht van het Europese sportbeleid in wording en de toepassing van het Europees recht op sport*, Maklu, 2009. Hierin verwijst zij naar het Europese Handvest van de Sport, 14 en 15 mei 1992, Sport Informatie Bulletin Raad van Europa, blz.. 2620.

⁹⁶ Mededeling van de Europese Commissie, *'Ontwikkeling en vooruitzichten van de communautaire actie op sportgebied'*, 29 september 1998, paragraaf 3.1: De Positieve aspecten van sport.

⁹⁷ Europese Commissie. *Witboek sport*, Europese Gemeenschappen, 2007, par. 3.2.

⁹⁸ Zo is momenteel een infractieprocedure gaande tussen de Europese Commissie en Nederland (zaaknr. 2008/4955), waarin de Commissie meent dat Nederland in strijd handelt met de BTW-richtlijn door in bepaalde gevallen geen BTW-vrijstelling te verlenen aan watersportorganisaties. In 2010 is een antwoord gestuurd naar de Commissie naar aanleiding van het met redenen omklede advies. De Commissie heeft hier nog niet op gereageerd. Nederland wacht de reactie van de Commissie af. Zie ook: Brief Staatssecretaris van Financiën, 19 april 2013, nr. AFP 2013 178 U, V-N 2013/21.3.

Voor sportonderzoek wordt voornamelijk de definitie van Van Bottenburg en het W.J.H. Mulier Instituut⁹⁹ gehanteerd:

*'Sport is een menselijke activiteit die veelal plaatsvindt in een specifiek organisatorisch verband maar ook ongebonden kan worden verricht, doorgaans met gebruikmaking van een specifieke ruimtelijke voorziening en/of omgeving, op een manier die is gerelateerd aan voorschriften en gebruiken die in internationaal verband ten behoeve van prestaties met een competitie- of wedstrijdelement in de betreffende activiteit of verwante activiteiten tot ontwikkeling zijn gekomen.'*¹⁰⁰

Het Mulier Instituut omschrijft sport op een zodanige manier dat hierbij de fysieke gezondheid kan worden getest.¹⁰¹ De definitie geeft aan dat bij sport vaak in een organisatorisch verband wordt verricht. Hieruit valt op te maken dat voor sport belangrijk is dat er spelregels zijn. Daarnaast wordt niet specifiek aangegeven hoe vaak een activiteit moet zijn verricht om als sport te worden aangemerkt of waar de sport moet plaatsvinden. Dit insinueert dat sport overal kan plaatsvinden: op een sportschool, buiten de gemeente of bijvoorbeeld op vakantie.¹⁰² Evenals de Europeesrechtelijke definitie staat ook bij de definitie van het Mulier Instituut de fysieke inspanning en organisatie centraal en is sport gaandeweg de jaren een grotere maatschappelijke functie gaan vervullen. Anders dan andere artikelen en onderzoeken, acht ik het voor mijn scriptie niet noodzakelijk aan te sluiten bij deze definitie, omdat ik niet van plan ben onderzoek te doen naar de effecten van sport op de gezondheid.

Ook de Europese werkgroep voor Sport en Economie heeft een definitie voor sport gegeven in het Rapport: De bijdrage van sport aan de Nederlandse economie.¹⁰³ Dit staat ook wel bekend als de Vilnius definitie van sport. De Vilnius definitie gaat uit van een drietal definities: de statistische, brede en smalle definitie van sport. De statistische definitie is hetgeen onder de SBI code '92.6: sport' valt (zie ook bijlage 11). Dit zijn voornamelijk activiteiten van sportclubs, –complexen, –instructeurs en overkoepelende organisaties.¹⁰⁴ De smalle definitie voegt hetgeen sport mogelijk maakt hieraan toe. Te denken valt aan sportkleding en sportattributen. De brede definitie omvat daarnaast ook nog hetgeen voortvloeit uit sportbeoefening in de samenleving. Hieronder valt bijvoorbeeld ook alle sportmedia, sportevenementen, sportfysiotherapie, etc. Voornamelijk vanuit de brede definitie worden de berekeningen gemaakt, zodat een goed overzicht van de waarde van sport in de Nederlandse economie kan worden gegeven.

Al met al veel omschrijvingen, terwijl niemand precies weet aan te geven hoe sport precies moet worden gedefinieerd. Wel blijkt dat het Van Dale-woordenboek en de voorgenoemde disciplines sport ruimer uitleggen dan de fiscaliteit. Iedere vorm van lichamelijke oefeningen en ontspanning kan als sport kwalificeren. Er zijn weinig tot geen beperkingen opgelegd. Om die reden wordt geen onderscheid gemaakt tussen activiteiten als yoga en hathayoga. Voor de sportvrijstelling in de BTW wordt sport enger uitgelegd. Zo wordt veel nadruk gelegd op de inspanning die je moet leveren voor de activiteit. Het basisidee van de sportvrijstelling, zo blijkt ook uit het voorgaande hoofdstuk, is dat de overheid sport wil bevorderen. Sport is immers goed voor de gezondheid en een

⁹⁹ Het W.J.H. Mulier Instituut is een Nederlands centrum voor sociaalwetenschappelijk sportonderzoek, dat geregeld onderzoek doet in opdracht van NOC*NSF of het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport.

¹⁰⁰ De sportdefinitie is omschreven in de Richtlijn Sportdeelname Onderzoek (RSO). Hiervoor ook de website van het Mulier Instituut (www.mulierinstituut.nl/projecten/monitoringprojecten).

¹⁰¹ Marian ter Haar, *Kiezen voor Bewegen*, Website: Nederlands Instituut voor Sport en Bewegen. Het begrip van het Mulier Instituut wordt gebruikt door o.a. het 'Nederlandse' Norm Gezond Bewegen (NNGB), Toegepast Natuurwetenschappelijk Onderzoek (TNO) instituten.

¹⁰² Trudo Dejonghe, *Sport in de wereld. Ontstaan evolutie en verspreiding*, Akademia, 2012.

¹⁰³ Van der Meulen, J., e.a., *De bijdrage van sport aan de Nederlandse economie*, CBS en Hogeschool van Arnhem, 2012. Dit is een resultatenbeschrijving van de satellietrekening sport, dat in opdracht van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport is uitgevoerd.

¹⁰⁴ SBI staat voor Standaard Bedrijfsindeling. Dit is een codesysteem die de economische activiteit van een bedrijf aangeeft.

gezonde samenleving werkt welvaartverhogend. Om iedereen de mogelijkheid te geven om te kunnen sporten, is de vrijstelling in de wet opgenomen. Belangrijk voor deze vrijstelling is wel dat de bezigheid ook daadwerkelijk de samenleving gezonder maakt. Het toetsingskader wordt voornamelijk gelegd bij de maatschappelijke opvatting. Onder maatschappelijke opvatting wordt verstaan: in het maatschappelijk verkeer gangbare opvatting.¹⁰⁵ Maatschappelijk verkeer geeft de manier aan waarop mensen in het dagelijkse leven met elkaar omgaan.¹⁰⁶ Naar verwachting heeft iedereen wel een gedachte heeft over wat sport nu precies is. Daarnaast is het bijna onmogelijk om een specifieke definitie te geven, omdat sport continu evolueert en er nieuwe sporten ontstaan. Daardoor blijft er discussie over de reikwijdte van de sportvrijstelling in de BTW. Welke kenmerken zijn doorslaggevend voor het kwalificeren als sport. Deze grens is namelijk niet altijd heel duidelijk. Daarom is de vraag wat al deze definities met elkaar gemeen hebben, zodat bepaalde kenmerken en functies voor sportbeoefening te onderscheiden zijn.¹⁰⁷

3.2 Fysieke inspanning en primaire doel

Het enige punt waar geen twijfel over lijkt te zijn is dat sport een fysieke inspanning vergt.¹⁰⁸ Dit komt terug in vrijwel alle definities. Sport is een soort vaardigheidsspel. Dit betekent dat bij de activiteit specifieke vaardigheden worden verricht waarbij zo min mogelijk aan het toeval wordt overgelaten. De nadruk wordt gelegd op de inspanning van de bewegingen. Denksporten vallen buiten dit kader, evenals activiteiten waar hoofdzakelijk ritme en expressie bij komt kijken (zie ook paragraaf 3.10).¹⁰⁹ De vaardigheden richten zich specifiek op het fysieke karakter. Echter, niet iedere lichaamsbeweging kwalificeert als sport en het is bijna onmogelijk een onderscheid te maken tussen lichaamsbeweging door sport en lichaamsbeweging via andere vormen. Dit komt omdat er naast een uniform sportbegrip ook geen duidelijke uniforme definitie voor het begrip 'bewegen' bestaat. Het onderscheid dat ik wil maken tussen bewegen en sport ziet voornamelijk op het doel van een beweging. Hoewel het kenmerk dat er een primair doel aanwezig moet zijn niet is terug te vinden in jurisprudentie, ben ik wel van mening dat dáár de essentie van sport ligt. Het aanwezig zijn van een doel is nogal een vaag kenmerk, waardoor het niet opmerkelijk is dat dit criterium nooit wordt gebruikt in de jurisprudentie. Het is door een belastingplichtige altijd wel te beargumenteren dat achter een beweging een doel zit. Zo is het criterium ook niet verder uitgewerkt over wat het doel precies moet inhouden. Is dit vermaak, de competitie winnen, verrijking, ontwikkeling, gezondheid? Alles in het leven heeft een doel, al is het maar om de tijd voorbij te laten gaan. Dit kenmerk zal daarom geen zoden aan de dijk zetten voor wat betreft het onderscheid tussen sport en niet-sport voor toepassing van de sportvrijstelling in de BTW. Ik zou echter dit doel verder willen specificeren. Volgens mij kwalificeert iets als sport, indien het doel van de fysieke inspanning het bewegen zélf is.¹¹⁰ Te denken valt bijvoorbeeld aan fietsen of autorijden naar het werk, dat niet als sport wordt aangemerkt. Een tour de France fietsen of een Grand Prix rijden echter wel. Hierbij is duidelijk het onderscheid tussen sportief bewegen en a-sportief bewegen zichtbaar. Sporten is bewegen, maar bewegen is niet *per se* sporten. Dit verklaart naar mijn mening ook het onderscheid dat in de fiscaliteit wordt gemaakt bij de activiteiten waarbij voornamelijk ritme en expressie komen kijken. Ook hier kan worden beargumenteerd dat de fysieke inspanning zelf niet het hoofddoel

¹⁰⁵ HvJ EU, 14 mei 1985, nr. C-139/84 (Van Dijk's Boekhuis), r.o. 8.

¹⁰⁶ Lycaeus juridisch woordenboek.

¹⁰⁷ Gardiner, S., 'Sport: A need for a legal definition?', *Sport and the Law Journal*, 1996, 2, blz.31-36. Hierin geeft Gardiner aan dat bij alle definities enkele kenmerken overeenkomen. Zo spreekt hij over een herkenbare organisatiestructuur, regels en fysieke inspanning.

¹⁰⁸ Swinkels, J.J.P., Sports under EU VAT, *International VAT Monitor*, July/August 2010, blz. 277.

¹⁰⁹ Uitzonderingen daargelaten.

¹¹⁰ Colijn, J. en Kok, R., *Sportmarketing*, Amsterdam: Pearson Education Benelux, 2007 en Colijn, J. en Kok, R., *Sportsponsoring*, Pearson Education Benelux, 2009, paragraaf 4.1. Hierin geven de auteurs al aan in de sport verschillende criteria worden gehanteerd. Deze sluiten echter iedere keer weer andere sporten uit. De auteurs onderscheiden sport aan de hand van het criterium 'bewegen'. Zij zien drie soorten van bewegen: sportief bewegen, a-sportief bewegen en jezelf niet verplaatsend bewegen. De eerste soort heeft bewegen als doel op zich.

is, maar de expressie en het ritme, waardoor de activiteit niet als sport kwalificeert. Daarnaast worden ook denksporten als dammen en schaken van de definitie uitgesloten. In het vervolg zal ik sport zien als bewegen met een recreatief of competitief element, waarbij het hoofddoel het bewegen zelf is, wat veelal bijdraagt aan het verbeteren van prestaties, de conditie en/of gezondheid.¹¹¹

3.3 Spelregels

Vanuit de sportfilosofie wordt waarde gehecht aan het kenmerk dat een sport spelregels bevat.¹¹² Sporten hanteren over het algemeen vastgestelde spelregels die alle beoefenaars van deze sport geacht worden te kennen. Deze spelregels hoeven niet *per se* in georganiseerd verband te worden gehandhaafd en kunnen zeer ruim worden opgevat. Bij wedstrijdsporten is er over het algemeen vaak een scheidsrechter die de spelregels handhaaft. Indien niet wordt voldaan aan deze regels wordt een overtreding begaan en volgt een sanctie. Het aanwezig zijn van spelregels impliceert dat er mogelijk een sport wordt beoefend. Echter, dit is geen vereiste. Er zijn steeds meer sporten te bedenken waarbij wel het primaire doel wordt nagestreefd, maar waarbij geen spelregels gelden. Te denken valt aan het hardlopen en fietsen in niet-georganiseerd verband of fitness.

3.4 Competitief element / Agonaliteit

Bij veel sporten, zoals voetbal, hockey, handbal en basketbal, wielrennen en hardlopen is het presteren en winnen een belangrijk element. Bij een wedstrijd gaat het erom zoveel mogelijk doelpunten te maken of ergens eerder aan te komen dan een tegenstander. Hierbij ontstaat een strijd op het speelveld tussen twee teams of individuen onderling. Al met al blijkt hier een duidelijk competitie element aanwezig te zijn. De vraag is echter of dit competitieve element doorslaggevend is om voetbal als sport te kwalificeren of dat eerder de fysieke inspanning die wordt geleverd doorslaggevend is. Dit zou erop kunnen wijzen dat fitness in dat geval niet als sport kwalificeert. Echter, een competitief element zou naar mijn mening ook aanwezig kunnen zijn als er geen tegenstander is, maar wel een verbetering van de eigen vaardigheden wordt nagestreefd. Dit kan bijvoorbeeld door elementen te trotseren of door een record te breken. Als louter om financiële redenen wordt geprobeerd om te winnen, wordt niet per definitie voldaan aan het competitieve element van sport. Ik ben van mening dat moet worden teruggegaan naar het ontstaan van de sportvrijstelling. Zoals uit hoofdstuk 2 blijkt, is de sportvrijstelling en het verlaagde tarief voornamelijk in de Wet OB 1968 opgenomen om het sporten onder individuen te bevorderen vanuit gezondheidsredenen en sociale redenen. Ook zorgt sport voor een soort gewenning aan regels en structuur. Via het spel leren sporters bijvoorbeeld dat er een rechter is die het uiteindelijke oordeel geeft. Door handhaving van de spelregels wordt het spel duidelijker, eerlijker en leuker. Soortgelijke regels zijn ook terug te vinden in de samenleving. Met deze stimulatie in gedachte is het dan ook niet gek dat de staatssecretaris in het Sportbesluit aangeeft dat het competitieve element van ondergeschikte waarde is. Hoewel dit voor het algemene begrip van sport wel een sterk kenmerk is, geldt dit voor de Wet OB 1969 niet. Om dit nog extra te benadrukken, is in de BTW-richtlijn opgenomen dat ook diensten die samenhangen met lichamelijke opvoeding zijn vrijgesteld. Dit doelt waarschijnlijk op de niet in wedstrijdverband verrichte sportactiviteiten.¹¹³

¹¹¹ Beleidsnota 'Sporten en bewegen 2009-2012, Breed investeren', Gemeente Soest, april 2009.

¹¹² Steenbergen, J., *Grenzen aan de sport – een theoretische analyse van het sportbegrip*, Maarssen, Elsevier, 2004 en Suits, B., 'The Grasshopper: Games, Life and Utopia', *Broadview Press*, 2005, blz. 54–55.

¹¹³ Dat het wedstrijdelement geen rol speelt voor de sportvrijstelling volgt tevens uit het zojuist gewezen HvJ EU-arrest van 21 februari 2013, nr. C-18/12 (Město Žamberk), *NTFR* 2013/529. Hier oordeelde het Hof van Justitie dat '*artikel 132, lid 1, sub m, van de BTW-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat sportactiviteiten die noch in georganiseerd verband, noch op regelmatige basis worden beoefend en die niet tot doel hebben aan sportcompetities deel te nemen, als de beoefening van sport in de zin van deze bepaling kunnen worden aangemerkt.*'

3.5 Training

Op basis van deze spelregels, de fysieke inspanning en het competitieve element wordt de sport zo goed mogelijk uitgevoerd. Dit vergt training. Sporten zijn immers vaak activiteiten die zijn gebaseerd op een fysieke beweging, waarbij karakteristieken als kracht, snelheid, behendigheid en denkvermogen de belangrijkste aspecten zijn. Gedurende de trainingen wordt geprobeerd de vaardigheden te verbeteren om de tegenstander of jezelf te overwinnen. Trainen wordt in de Van Dale gedefinieerd met twee betekenissen: *'stelselmatig oefenen in een tak van sport'* en *'oefenen in een bepaalde vaardigheid'*. Ook deze definities zijn redelijk uitgebreid. Stelselmatig oefenen ziet niet alleen op de techniek, conditie en tactiek van een bepaalde sport, maar kan ook duiden op mentale aspecten. Mentaal sterker worden, zorgt immers ook voor een betere gezondheid van de samenleving. De slogan dat de Europese Unie hanteert, luidt niet voor niets *'Move your body. Stretch your mind'*.¹¹⁴ Hiermee wil de Europese Unie aangeven dat sport naast plezier ook zorgt voor een gezond lichaam en een gezonde geest. Vreemd vind ik wel dat in de BTW het mentale aspect buiten beschouwing wordt gelaten. Aangegeven is dat de vrijstelling niet is gericht op denksporten zoals schaken en dammen. Hoewel deze sporten vooral als gymnastiek van de hersenen werkt, en een groot mentaal aspect aanwezig is, ben ik niet van mening dat het mentale aspect geschrapt moet worden. Denksporten worden ook uitgeselecteerd wanneer de voorwaarde wordt gesteld dat bij de sport een fysieke inspanning moet zijn verricht. Het is niet nodig om het mentale aspect uit te sluiten. Het hoofddoel van de stimulering van sportbeoefening is niet voor niets de gezondheid bevorderen. Gezondheid ziet zowel op de fysieke als de mentale status van een individu. Ook bij sporten als roeien en schaatsen is het overgrote deel op mentale kracht gebaseerd, hoewel dit niet zo lijkt. Een kracht die door veel trainen sterker moet worden. Door het metaal sterker worden door sport is een individu beter bestand tegen stress en tegenslagen. Iets wat in deze tijd van drukte op het werk en een prestatiedrang in de maatschappij zeer belangrijk is. Om die reden vind ik dat sport zowel een fysieke als mentale inspanning moet zijn.

3.6 Kleding

Bepleit kan worden dat voor de beoefening van sport een voorbereiding moet worden getroffen op het gebied van kleding. De aanwezigheid van een sporttenue, of van kleding die de beoefening van de sport bevordert, kan een voorwaarde zijn. Dit is geen vreemde gedachte wanneer wordt gedacht aan de meest populaire sporten zoals hockey, voetbal en basketbal. De vraag kan echter worden gesteld of dance-evenementen, waar veel op de muziek wordt bewogen, ook kwalificeren als sport.¹¹⁵ Het gros van de bezoekers kleedt zich niet sportief voor de activiteit, maar past wel zijn of haar schoenkeuze aan de muziekstijl aan. Mogelijk indiceert dit dat er wel degelijk een soort tenue wordt gedragen. Bij het beoordelen van een *dance*-evenement als sport is dit kenmerk niet genoemd. De vraag is of een schoenkeuze voldoende is voor de kwalificatie als sport. De kleding is bij de meeste dansfeesten niet bepalend. Bezoekers komen in *casual* kleding of uitgaanskleding. Ik hecht weinig waarde aan dit kenmerk, omdat het begrip 'sporttenue' zo breed kan worden getrokken. Ook zonder sportkleding kunnen sporten als darten en jeu de boules worden beoefend. Een tenue zal niet doorslaggevend zijn voor een activiteit om te kwalificeren als sportbeoefening.

¹¹⁴ Scheerder, J. en Vermeersch, A., *Europa in beweging. Sport vanuit Europees perspectief*, Academia Press en het Publicatiefonds voor Lichamelijke Opvoeding, België, 2007, blz. 351. Het slogan van de European Year of Education through Sport in 2003, IP/03/1481. Dit jaar werd bij Besluit nr. 291/2003/EG ingesteld.

¹¹⁵ Rechtbank 's-Gravenhage 3 mei 2012, nr. AWB 11/9348, LJN BW7004 (Herr Zimmerman).

3.7 Alleen voor mensen

Als bijkomend criterium kan bij sport ook worden gedacht aan diersporten. In de fiscaliteit is hier een arrest over geweest. Dit betrof duivensport. Volgens een aantal rechtbankuitspraken moet het begrip sport in de BTW-wetgeving worden uitgelegd naar maatschappelijke opvatting.¹¹⁶ Nu blijft dit ook een zeer vaag begrip. Bij Rechtbank Haarlem betrof het de vraag of duivensport ook onder sport voor de vrijstelling moest worden aangemerkt.¹¹⁷ De rechtbank oordeelde dat vanuit het artikel 132, eerste lid, onderdeel m van de BTW-richtlijn wordt bedoeld op de actieve sportbeoefening die door mensen wordt verricht en niet sporten die door dieren wordt verricht. Hoewel deze beperking niet is terug te vinden in de nationale bepaling van de sportvrijstelling in de Wet OB 1968, moet deze wel richtlijnconform worden uitgelegd. Hierdoor wordt ook artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB 1968 beperkt. Bij hoger beroep oordeelde het Gerechtshof (hierna: Hof) in Amsterdam echter anders.¹¹⁸ Deze verwees naar de wetshistorie. In een beschikking, die zag op de Wet OB 1954, heeft de staatssecretaris aangegeven dat *'de Nederlandse Postduivenhouders Organisatie te Amsterdam (het overkoepelend lichaam) de regionale bonden op het gebied van de duivensport, zomede de vereniging van postduivenhouders kunnen worden gerekend te behoren tot de verenigingen en organisaties, welke zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doelstellen.'* Hoewel deze beschikking niet ziet op de huidige Wet OB 1968, kan recht aan deze uitspraak worden ontleend als de oudere vrijstelling in 1954 ongewijzigd is overgegaan in de nieuwe Wet OB 1968. Om die reden was het gelijk aan de belastingplichtige. Opvallend vind ik echter dat de Rechtbank in 2008 uitspraak heeft gedaan en er in 2007 al een nieuw besluit door de staatssecretaris was gepubliceerd waarin diersporten van de sportbepalingen werden uitgesloten.¹¹⁹ In het Besluit van 27 oktober 2011¹²⁰ geeft de staatssecretaris aan dat in deze situatie geen sprake is van actieve sportbeoefening. Er is slechts sprake van actieve sportbeoefening dat onder de sportvrijstelling valt, wanneer de mens samen met een dier een actieve sport beoefent. Als voorbeeld geeft de staatssecretaris de paardensport: begeleidt een mens slechts een dier bij een prestatie, dan kwalificeert dit niet.¹²¹ Hierbij doelt de staatssecretaris voornamelijk op de duiven- en hondensport, waarbij de daadwerkelijke opdrachten worden uitgevoerd door de dieren. De staatssecretaris heeft, ondanks de uitspraak van Hof Amsterdam, zijn standpunt in het Besluit niet gewijzigd. Het lijkt er daarom op dat de staatssecretaris een andere mening is toegedaan dan in de Hof-uitspraak is beslist.

3.8 In georganiseerd verband

Een ander kenmerk van sport zou kunnen zijn dat sport altijd in georganiseerd verband moet worden uitgeoefend. Dit kenmerk van sport is ontkracht in arrest *Město Žamberk*.¹²² In dit arrest was sprake van een aquapark dat tegen vergoeding toegang verleende aan individuen. Het HvJ EU oordeelde hier dat *'art. 132, eerste lid, onderdeel m van de BTW-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat sportactiviteiten die noch in georganiseerd verband, noch op regelmatige basis worden beoefend en die niet tot doel hebben aan sportcompetities deel te nemen, als de beoefening van sport in de zin van deze bepaling kunnen worden aangemerkt'*. Het

¹¹⁶ Zie o.a. Rechtbank Haarlem 30 juni 2008, nr. AWB07/05920, *NFR* 2008/1558 en Rechtbank 's-Gravenhage 3 mei 2012, nr. AWB 11/9348, LJV BW7004.

¹¹⁷ Belanghebbende was in deze zaak een overkoepelend orgaan die ter bevordering van de duivensport voedingen verkocht voor duiven, zodat deze geïdentificeerd en teruggebracht konden worden op het moment dat de duiven verdwaalden.

¹¹⁸ Hof Amsterdam 16 juli 2009, nr. AWB08/00876, *NFR* 2009/1667.

¹¹⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 september 2007, nr. CPP2007/00536M, *Stcr.* 2007, 195. Op dit moment geldende besluit is het Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcr.* 2011, 19798.

¹²⁰ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcr.* 2011, 19798, vervanger van het Besluit van 10 juni 2010, nr. DGB2010/2147M, *Stcr.* 2010, 8434.

¹²¹ Binnen een manege vallen niet alle activiteiten onder de paardensport. Hof 's-Hertogenbosch 20 maart 2008, nr. 06/00369, V-N 2008/32.14 heeft beslist dat het verzorgen van de paarden op de manege niet als sport moet worden gezien. De Paardrijlessen, die binnen en buiten de manege worden gegeven, worden wel als sport aangemerkt en daarvoor komt de manege in aanmerking voor het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening.

¹²² HvJ EU-arrest van 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), *NFR* 2013/529.

georganiseerde verband is niet van belang voor de vraag of een sport onder de vrijstelling kan vallen. Wel ben ik van mening dat een georganiseerd verband in de vorm van een overkoepelend sportorgaan die de activiteiten stimuleert een goede indicatie kan geven van de definitie van sport. Om een voorbeeld te noemen: fierljeppen¹²³. Al honderden jaren wordt door mensen met stokken over slootjes gesprongen. Vanuit de maatschappelijke opvatting werd over sloten springen met een stok niet gezien als sport. Echter, toen op 10 augustus 1957 voor het eerst door de Fryske Ljeppers Kommissje de eerste officiële fierljepwedstrijd werd georganiseerd¹²⁴, veranderde dit ook de maatschappelijke opvatting. Inmiddels zijn er ook nationale kampioenschappen in fierljeppen en is de sport niet meer weg te denken uit de Friese steden. Het feit dat het met een stok over slootjes springen nu in georganiseerd verband werd verricht, was doorslaggevend voor de kwalificatie van fierljeppen als sport. Ik ben daarom van mening dat het in georganiseerd verband bewegen niet alle sporten kenmerkt, maar zeker een doorslaggevende functie kan hebben.

3.9 Plezier of spelelement

Steenbergen is van mening dat sport geen subcategorie van het spel is en dat sport en spel niet onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden.¹²⁵ Hij is deze mening toegedaan, omdat hij het spelelement niet koppelt aan een bepaalde activiteit. Immers, een spelelement kan aan elke activiteit worden toegevoegd. Dit hoeft niet *per se* gekoppeld te zijn aan sport, wat volgens hem erop wijst dat dit niet als onderscheidend kenmerk kan worden gebruikt. Sportfilosoof Suits is echter een andere mening toegedaan.¹²⁶ Een spel kan worden gekenmerkt door de aanwezigheid van een doel, middelen, regels en een spelhouding. Deze kenmerken liggen in de meeste gevallen ook ten grondslag aan sportbeoefening. Belangrijk is wel dat de mentaliteit niet verstorend werkt voor de sportbeoefening. Binnen een agonale bewegingsvaardigheidsspel kan het spelelement alleen mogelijk zijn als de spelregels worden gehandhaafd en de sporters gericht blijven op het primaire doel van de sportbeoefening. Volgens mij zijn plezier en een spelelement geen kenmerken van sportbeoefening in de omzetsbelasting. Belangrijker is dat wordt bewogen om het bewegen. Dat betekent echter niet dat er geen plezier kan worden gemaakt tijdens het sporten. Dat een spelelement vaak aanwezig is zie ik, net als Steenbergen, niet als onderscheidend kenmerk. In de zaak Herr Zimmerman van Hof 's-Gravenhage is volgens mij de rechterlijke macht dezelfde mening toegedaan. Hierin besliste het Hof dat een techno-feest niet als sport kan worden aangemerkt, omdat hier het bewegen op en het luisteren naar muziek het belangrijkste element is. Een avondje uit waarbij flink wordt bewogen staat in dit geval los van sportbeoefening. Hier wordt niet bewogen om het bewegen, maar om een avond uit te gaan en plezier te hebben. Daarentegen zou vanuit het arrest Mešto Zâmbek een andere stelling worden ingenomen. In dit arrest oordeelde HvJ EU, naast wat zij oordeelde over het in georganiseerd verband sporten, dat artikel 132, eerste lid, onderdeel m van de BTW-richtlijn zo moet worden uitgelegd dat een activiteit (in casu de toegang tot een aquapark) die zowel voor de beoefening van sport alsook voor recreatieve en ontspannende doeleinden kan worden gebruikt, ook als dienst kan kwalificeren die nauw samenhangt met de beoefening van sport. Dit betekent dat sport en spel heel goed samen naast elkaar kunnen bestaan en het een het ander niet uitsluit. Dat een aquapark vanuit het maatschappelijke oogpunt in eerste instantie vooral als pretpark wordt beschouwd, doet daar niets aan af. Ook vanuit dit arrest gezien, kan worden beargumenteerd dat de toegang tot een dansfeest niet heel veel anders is. Sommigen komen er ter recreatie of ontspanning, anderen vooral om te bewegen. Puur technisch is er wat voor te zeggen om de uitspraak van het HvJ EU in dit arrest door te trekken naar de toegang van een feest waar heel veel en gericht wordt bewogen. Het enige waar dan nog tegenaan wordt gelopen is dat dansen niet als sport kwalificeert in het Sportbesluit. Ook hier

¹²³ Website: Polstokbond Holland. Fierljeppen is een typische Nederlandse, zomersport waarbij een atleet probeert met behulp van een polsstok een zo groot mogelijke afstand te overbruggen.

¹²⁴ Website: Fierljeppenfriesland, bondsinfo, historie.

¹²⁵ Steenbergen, J., *Grenzen aan de sport – een theoretische analyse van het sportbegrip*, Maarssen, Elsevier, 2004.

¹²⁶ Suits, B., 'The Grasshopper: Games, Life and Utopia', *Broadview Press*, 2005, blz. 54-55.

is het doel uitgaan en niet het bewegen zelf. Toch blijft de maatschappelijke opvatting in deze discussie cruciaal. Bezoekers komen met de intentie om uit te gaan en niet om te sporten. De maatschappelijke opvatting is uiteindelijk het doorslaggevende argument geweest voor het Hof om te beslissen dat *dance*-events niet onder de sportvrijstelling vallen. Opvallend vind ik echter dat bowlen en karten wel als sport worden aangemerkt. Hoewel bij deze activiteiten soms ook een wedstrijdverband aanwezig is, heb ik de indruk dat bij bowlen en karten meestal het element vermaak voorop staat en niet zozeer aan 'sport' wordt gedacht.¹²⁷ Dat voor dansen het wedstrijdelement wel en voor bowlen en karten het wedstrijdelement niet doorslaggevend is voor toepassing van het verlaagde tarief, acht ik dan ook onjuist.

3.10 Ritme en expressie

De combinatie van bewegen en muziek zorgt voor de grootste onduidelijkheid. Vanuit jurisprudentie is geoordeeld dat dansen op muziek geen sport is, omdat hier niet de fysieke inspanning maar het ritme, de expressie en de chemie tussen twee danspartners voorop staan.¹²⁸ Waarschijnlijk is deze opvatting er, omdat danslessen zonder wedstrijdverband ook wordt ervaren als een avondje uit en meestal als doel heeft om ook tijdens het uitgaan of op een bruiloft te kunnen dansen. De fysieke inspanningen zijn van ondergeschikt belang. Stijldansen kwalificeert dan ook niet als sport voor de sportvrijstelling. Het uitsluiten van activiteiten waarbij ritme, expressie en chemie voorop staan is de eerste stap die in mijn ogen onbegrijpelijk is. Sport is volgens mij een en al ritme, expressie en chemie. Als voorbeeld vergelijk ik de sport roeien met dansen. Wanneer acht roeiers in een boot zitten en zo goed mogelijk willen presteren is het allerbelangrijkste dat zij alle acht precies dezelfde beweging maken. De slag (voorman) geeft het tempo en het ritme aan, vergelijkbaar met de man van een danspaar. De rest van de roeiers moeten volgen, evenals de vrouw van een danspaar. Op het moment dat een roeiploeg niet volledig op elkaar is ingespeeld (chemie), vermindert de prestatie en/of ontstaan er blessures. Dit is niet anders bij een danspaar. Bij trainingen wordt voornamelijk getraind op gelijkheid en ritme. Dat een danspaar de dans aan de muziek aanpast en danspassen instudeert doet niet aan de vergelijking af. Ook roeiploegen overleggen voor een wedstrijd welk ritme zij aanhouden, wat voor soort halen zij maken bij de start en gedurende de race. De eerste jaren wordt alleen daarop getraind, evenals bij dansen. Pas verder in de sport komt ook de ontwikkeling van de fysieke kracht en stabiliteit kijken, omdat daar ook veel te winnen valt. Dit zie ik ook terugkomen bij een dansduo. Steeds moeilijkere dansen, meer *lifts* en een stabiele houding. Volgens mij is er geen onderscheid tussen sport, ritme en expressie. Sterker nog, als je ritme, expressie en chemie ruimer trekt dan bewegen op muziek, zou ritme ook goed als kenmerk van sport kunnen gelden. Iedere sport kent zijn eigen sportritme en sportexpressie. Zo kennen balsporten het ritme van opbouwen en scoren en duursporten het oefenen van een gerichte beweging (de training). Juist dit kenmerk zou volgens mij een goed onderscheid kunnen maken tussen activiteiten die wél als sport en activiteiten die niet als sport moeten worden aangemerkt. Zomaar een rondje hardlopen of een bal over trappen hebben wel bewegen als primair doel. Echter, er is geen sportritme in te ontdekken, waardoor dit niet kwalificeert als sport. Een ander voorbeeld waarin het ritme een onderscheid zou kunnen maken is bijvoorbeeld op een stadsfiets door de natuur fietsen en het fietsen van de Tour de France. Bij alle twee wordt een trapbeweging gemaakt op een fiets en bij beide is bewegen het doel *an sich*. Echter, alleen bij de laatste activiteit is een sportritme te ontdekken.

Toch oordeelde Rechtbank Haarlem op 11 april 2011 dat dansen niet als sportbeoefening kwalificeert. Hier werd een aantal uitzonderingen op gemaakt.¹²⁹ Zo werden *zumba*¹³⁰, *streetdance* en *aerobics* wel als sportbeoefening

¹²⁷ Elsen, E.H. van den, '9. 'Misbruik van recht' door belastingdienst misbruikt?', *Sport en Fiscaliteit in beweging*, NOB, 2007, blz. 77-82.

¹²⁸ Rechtbank Haarlem 11 april 2011, nr. 10/02984, *NTRFR* 2011/1495.

¹²⁹ Rechtbank Haarlem 11 april 2011, AWB 10/2984.

aangemerkt, omdat *'deze dansvormen wat betreft inspanning en activiteit vergelijkbaar zijn met andere vormen van actieve sportbeoefening zoals bedoeld onder post b3 van Tabel I behorende bij de Wet OB'*. Voor mij gaat het mijn pet te boven dat een onderscheid gemaakt wordt tussen dansen. In hoeverre moet een activiteit inspannend zijn om te worden aangemerkt als sport? Waar ligt hiervoor de grens en hoe wordt dit gemeten? Wordt dit gemeten aan de hand van het aantal calorieën dat wordt verbrand? Inspanning mag naar mijn mening geen doorslaggevende factor zijn om sommige dansvormen wel, en andere niet uit te sluiten van een vrijstelling. Helemaal niet omdat het competitieve element voor toepassing van de vrijstelling van ondergeschikt belang is. Deze scheidslijn zou volgens mij niet mogen worden getrokken. In de zaak Herr Zimmerman van Hof 's-Gravenhage¹³¹ is geoordeeld dat geen sprake is van sport en dat daarom geen gelegenheid wordt gegeven tot sportbeoefening waarvoor het verlaagde tarief geldt. Vanuit maatschappelijk oogpunt kan snel worden afgedaan dat uitgaan niet hetzelfde is als sporten, maar als objectief naar de feiten wordt gekeken verschillen beide activiteiten niet zoveel van elkaar. Ook bij *dance*-events zou nog kunnen worden beargumenteerd dat bewegen het primaire doel is, anders waren de bezoekers wel naar een kroeg gegaan of hadden ze thuis *dance*-muziek opgezet. Ook is bij een dergelijk event het ritme van de muziek aanwezig. Wat echter wel mist is het sportritme. Bezoekers kunnen tijdens dit *dance*-event op hun eigen manier dansen en gek doen, zonder plan. Ook *dance*-events zouden niet aan het kenmerk 'sportritme' voldoen.

3.11 Voorwaarden vanuit het sportbesluit

Evenals de staatssecretaris ben ik van mening dat een lijst met kenmerken, waarbij moet worden voldaan aan een bepaald aantal om te kwalificeren als sport, niet verkeerd zou zijn. In het sportbesluit omschrijft de staatssecretaris sport onder de vrijstelling als *'actieve sportbeoefening is de geregelde uitoefening van lichamelijke activiteiten die erop is gericht de fysieke prestaties door middel van training en wedstrijden te verbeteren'*.¹³² Hierbij geeft hij enkele toetsingscriteria ingeval er na deze definitie nog onduidelijkheid bestaat over sport:

- De aanwezigheid van een organisatie die eventueel is aangesloten bij NOC-NSF. Ik ben het met de staatssecretaris eens dat bij twijfel dit een goed criterium kan zijn. Voor toepassing van de sportvrijstelling in de Successiewet moeten instellingen immers ook zijn aangesloten bij een door de minister van VWS aangewezen landelijke sportorganisatie.¹³³ Zie hiervoor ook paragraaf 3.8.
- De aanwezigheid van spelregels.
- Er organisatie van wedstrijden plaatsvindt.
- De activiteiten op landelijke schaal worden uitgeoefend.

Vervolgens laat de staatssecretaris zich uit over een aantal sporten, waarbij hij aangeeft of hij deze wel of niet als sport kwalificeert en waarom. Dit beoordeelt hij aan de hand van de inhoud van de activiteiten, niet aan de hand van de benaming. Het is ook daarom dat hij een onderscheid maakt tussen verschillende soorten van yoga. De algemene vorm van yoga wordt niet als sport aangemerkt. Als beredenering geeft de staatssecretaris dat yoga niet actief genoeg is. Aan de vier toetsingscriteria van sport in geval van onduidelijkheid, zoals hierboven genoemd, wordt niet toegekomen. Yoga zou slechts bestaan uit rek- en ontspanningsoefeningen die meer zijn gericht op het creëren van een balans tussen lichaam en geest en niet *per se* op het leveren van een fysieke

¹³⁰ Website: VES, activiteiten, Zumba, wat is zumba. Zumba is een combinatie van fitness- en dansbewegingen op wereld- en latinmuziek, zoals Salsa, Merengue, Cumbia, Calypso, Reggaeton, maar ook Flamenco en Hip Hop. De naam Zumba komt uit het Colombiaans-Spaans, waar het zoveel betekent als snel bewegen en plezier hebben.

¹³¹ Hof 's-Gravenhage 21 juni 2013, nr. BK-12/00480.

¹³² Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19 798, par. 2.6.2.

¹³³ *Kamerstukken II 2008-2009, 31 704, nr. 3*, Artikel VII, onderdelen A, B en C (artikelen 32, 32a en 33 van de Successiewet 1956).

prestatie. Daarnaast worden, zo geeft de staatssecretaris aan in het besluit, geen wedstrijden gehouden in yoga. Voorbeelden hiervan zijn: raja, bhaktii, inana, karma en tantra yoga. Indien de yoga-oefeningen echter wel van fysieke aard zijn, wordt deze soort yoga wel als sport aangemerkt. Als voorbeeld hiervan noemt de staatssecretaris hathayoga en iyengar yoga. In 2009 laaide de discussie op in hoeverre sommige yogavarianten qua inspanning verschilden van activiteiten als aerobics en gymnastiek. Ook bij deze sporten staan immers lenigheid en behendigheid voorop. Door Hof 's-Gravenhage is in deze zaak bepaald dat *'door belanghebbende gegeven hathayogalessen van dien aard zijn, dat de cursisten aan actieve sportbeoefening doen'*.¹³⁴ Daarom zijn yogavarianten die voornamelijk fysiek van aard zijn wel te beschouwen als sport. Wanneer echter wordt gekeken naar de verschillende soorten yoga, blijkt dat de essentie bij geen van alle verschilt. Net als de meditatievarianten van yoga, heeft hathayoga als doel het lichaam onder controle en in balans te krijgen met behulp van ademhaling en denkwijze.¹³⁵ Dit impliceert dat alle yogavarianten vanuit maatschappelijk oogpunt gelijk zijn en ook gelijk moeten worden behandeld. Naar mijn mening is de selectieve behandeling van yogavarianten dan ook uiterst merkwaardig. Het argument dat niet naar de naam, maar naar de inhoud van de bewegingen moet worden gekeken, kan naar mijn mening niet de juiste uitwerking hebben. Wanneer ik kijk naar de verschillende soorten sport, geldt het kenmerk dat er een fysieke inspanning moet worden verricht. Wat echter niet wordt aangegeven, is dat deze fysieke inspanning van een bepaalde gradatie moet zijn. Zo betwijfel ik of de algemene vorm van yoga minder inspannend is als het werpen van een steen bij curling, waarbij de werper ook eindigt in een soort houding van de zonnegroet (zie bijlage 9). Toch wordt curling wel als sport aangemerkt en yoga niet. Wanneer yoga vervolgens wordt getoetst aan de vier kenmerken van sport die door de staatssecretaris zelfs als indicatie zijn gegeven, blijkt dat yoga wel degelijk het voordeel van de twijfel zou moeten krijgen. Yoga wordt, anders dan de staatssecretaris beweert, wel degelijk in wedstrijdverband uitgeoefend. Er worden Nederlandse Kampioenschappen gehouden en de United States Yoga Federation (USA Yoga) organiseert al jaren wereldkampioenschappen in de Verenigde Staten van Amerika. Sterker nog, deze bond maakt zich momenteel hard om yoga als Olympische sport te kwalificeren.¹³⁶ Tijdens deze wereldkampioenschappen worden deelnemers niet alleen beoordeeld op balans, lenigheid, ademhaling en concentratie, maar ook op fysieke kracht en uithoudingsvermogen.¹³⁷ Al met al, kenmerken om te kwalificeren als sport.

Ditzelfde geldt naar mijn mening voor dansen. Dansen wordt ook uitgesloten van sport in de fiscaliteit. Reden hiervoor is dat dansen voornamelijk gericht is op ritme, expressie en de chemie tussen twee danspartners.¹³⁸ In paragraaf 3.10 werd al aangegeven dat dit onderscheid niet zo duidelijk te maken is in vergelijking met andere sporten. Hierin geef ik tevens aan dat de aanwezigheid van ritme en expressie geen reden zou moeten zijn voor uitsluiting, omdat dit in alle sporten is terug te vinden. Belangrijker volgens mij is dat aangetoond kan worden dat er een fysieke inspanning wordt geleverd met als doel het bewegen zelf en het behalen van een fysieke prestatie. De mate van activiteit zou niet mogen meewegen in de beoordeling. De staatssecretaris waagt zich niet aan deze gedachte. Ook in deze situatie kijkt hij naar de inhoud van de activiteit en niet naar de benaming. In een uitspraak van Rechtbank Haarlem¹³⁹ is beslist dat vormen van dans, waarbij de fysieke inspanning overduidelijk aanwezig is, gelijk moeten worden behandeld als andere actieve vormen van sportbeoefening. Deze uitspraak ziet op de beoefening van *zumba* en *streetdance*.

¹³⁴ Hof 's-Gravenhage, 26 juni 2009, BJ2858, nr. BK-08/00479, r.o. 7.1 en 9.

¹³⁵ Website: Yogacentrum-amstelveen, hathayoga.

¹³⁶ Website: bezielen, nieuws, 'yoga moet olympische sport worden'.

¹³⁷ Website: nieuwsblad.be, sportwereld (http://www.nieuwsblad.be/sportwereld/cnt/DMF20120305_151?pid=1542995).

¹³⁸ Ook geeft de Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 1996/3447 aan dat vanuit de maatschappelijke opvatting dansen tevens niet als sport kwalificeert omdat er een wedstrijdelement ontbreekt. Ik kan mij voorstellen dat dit in 1996 een belangrijk kenmerk was van sport, maar inmiddels worden zoveel sporten puur recreatief beoefend zonder deel te nemen aan wedstrijden dat dit niet als kenmerkend criterium meer kan gelden. Daarnaast lijkt mij dat deze redenering inmiddels is achterhaald door het arrest *Město Žamberk*.

¹³⁹ Rechtbank Haarlem 11 april 2011, nr. 10/02984, *NFR* 2011/1495.

Wel geeft de staatssecretaris in het besluit aan een uitzondering te maken voor vormen van dansen die qua inspanning en activiteit vergelijkbaar zijn met andere vormen van actieve sportbeoefening.¹⁴⁰ Deze uitzondering ziet op danswedstrijden en -kampioenschappen die worden georganiseerd door een overkoepelende organisatie, zoals de Nederlandse Algemene Danssportbond. Ook de trainingen die hieraan vooraf gaan, kunnen als sport worden gekwalificeerd. Voor het eerst wordt een uitzondering gemaakt op een activiteit, omdat er een speciaal wedstrijdelement in zit. Dit zou de inspanning van de activiteit benadrukken. Echter, in 1974 werd al duidelijk aangegeven in een door de rijksoverheid opgestelde nota Sportbeleid dat het prestatie-element niet meer van doorslaggevend belang is voor sport (zie ook 2.1.5). Dat voor de uitzondering vervolgens nog wel het prestatie-element als doorslaggevend factor wordt gebruikt, is volgens mij dan ook onjuist. Het gaat erom dat de samenleving door middel van sport beter in de maatschappij functioneert en gezonder leeft. Hiervoor maakt het allerm minst uit of een dans op wedstrijdniveau wordt gedanst of op amateurniveau in de plaatselijke dansschool. Uit de jurisprudentie volgt dat een vrijstellingsbepaling weliswaar strikt moet worden uitgelegd, maar dat deze niet zijn doel moet missen. Dit volgt uit onder andere uit de arresten *Zoological Society of Londen*¹⁴¹, *Temco Europe*¹⁴² en *Hadeder*¹⁴³. Het doel van de vrijstelling is het stimuleren van mensen om te sporten. Door het uitsluiten van dansen en yoga van sport, wordt volgens mij dit doel misgelopen. Naar mijn mening moeten zowel dansen als yoga als sport worden aangemerkt.

Naast enkele uitzonderingen binnen yoga en dansen, maakt de staatssecretaris een uitzondering op sporten die gebaseerd zijn op vechtsporten. In het besluit wordt Tai-chi genoemd¹⁴⁴, maar ik kan mij zo voorstellen dat dit ook geldt voor sporten zoals Tang Soo Do¹⁴⁵, Aikido, Taekwondo en Ninjitsu¹⁴⁶. Echter, in de Tai-chi zijn ook verschillende varianten te vinden. De staatssecretaris geeft wel aan dat Tai-chi een actieve sportbeoefening is¹⁴⁷, maar wanneer wordt gekeken naar Taoïstische Tai-chi dan blijkt deze te bestaan uit rustige bewegingen die voornamelijk zijn gericht op het bevorderen van de gezondheid en vitaliteit voor iedere doelgroep.¹⁴⁸ Het enige verschil met yoga is dat hier geen balans wordt gezocht tussen lichaam en geest. Is het trainen van de geest dan zo doorslaggevend voor het uitsluiten van een activiteit als sport? Ook met de slogan van het Jaar van Opvoeding door Sport in het jaar 2004 (zie paragraaf 3.5) lijkt het erop alsof de Europese Unie naast het fysieke aspect van sport ook waarde hecht aan het geestelijke aspect. Vanuit beide gedachten moesten de inwoners van de Europese Unie worden aangezet om te gaan sporten. Het onderscheid tussen lichaam en geest mag volgens mij dan ook niet zo stellig worden gemaakt. Daarnaast mag de oorsprong van een sport niet meespelen. De staatssecretaris geeft niet voor niets aan dat de inhoud van een sport belangrijker is voor de kwalificatie dan de vorm en naam. De oorsprong hoort naar mijn mening in hetzelfde rijtje thuis als de vorm en de naam van een sport. Het kan even misleidend zijn en zegt verder niets over de inhoud van de activiteit. Dat Tai-chi afstamt van de vechtsporten is niet relevant voor de kwalificatie van Tai-chi als sport. Vervolgens sluit de staatssecretaris nog enkele andere activiteiten uit naar spraakgebruik. Hiermee heeft hij bedoeld dat dit naar de maatschappelijke opvatting niet als sport wordt gezien.¹⁴⁹ Als voorbeeld noemt hij sportmassages en het gelegenheid geven de

¹⁴⁰ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19798, par. 2.6.2.

¹⁴¹ HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-267/00 (*Zoological Society of London*), Conclusie A-G Jacobs, r.o. 19.

¹⁴² HvJ EU 18 november 2004, nr. C-284/03 (*Temco Europe*), r.o. 17.

¹⁴³ HvJ EU 14 juni 2007, nr. C-445/07 (*Hadeder*), r.o.18.

¹⁴⁴ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19798, par. 2.6.2.

¹⁴⁵ Website: NTMB, wat is Tang Soo Do. Tang Soo Do is een vorm van zelfverdediging zonder wapens. Deze vorm kent wedstrijden, maar is voornamelijk gericht op zelfbeheersing en bewegingen.

¹⁴⁶ Website: Kayaku-dojo. Ninjitsu is een vorm van zelfverdediging zonder en met wapens. Het kent overigens geen wedstrijden, omdat wedstrijden aan regels zijn verbonden en ninjitsu geen beperkingen kent.

¹⁴⁷ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19798, par. 2.6.2.

¹⁴⁸ Website: taoisttaichi, Taoïstische Tai Chi.

¹⁴⁹ In de inleiding van het Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19798, § 2 staat gegeven dat *'de in dit besluit gehanteerde term "aan de hand van het spraakgebruik" moet worden gelezen als synoniem van "naar maatschappelijke opvattingen".'*

spieren te versterken op bewegingsbanken. Bij geheel elektronische apparatuur waarbij het lichaam in beweging wordt gebracht, maar geen spieren worden gebruikt, is het begrijpelijk dat de kwalificatie van sport uitblijft.

3.12 Voorlopige conclusie

Over de vraag wat sport precies inhoudt, bestaan verschillende meningen. Geconcludeerd kan worden dat de exacte omschrijving niet bestaat. Wel is duidelijk dat de definitie van het begrip sport op vele gebieden, bijvoorbeeld filosofie, pedagogiek, psychologie, economie en recht, grotendeels overeenkomen. Dit komt omdat de definitie op al deze gebieden zeer ruim wordt opgesteld. Onder sport vallen veelal alle vormen van lichamelijke activiteit, georganiseerd of niet, waarbij het verbeteren van de fysieke gesteldheid en het sociale welzijn voorop staan. Alleen het Mulier Instituut geeft in zijn definitie duidelijk aan dat het ook belangrijk is dat er internationale regels aan de activiteit zijn verbonden die tot uiting komen bij wedstrijden en competities. Daarmee wordt een sport naar een hoger niveau getild en onderscheiden van andere ongecontroleerde activiteiten en bezigheden. In vergelijking met andere disciplines wordt het begrip 'sport' in de fiscaliteit enger gedefinieerd. De mate van fysieke inspanning telt mee in de beoordeling, evenals de bedoeling van het individu en de bijkomende emoties en geestelijke toevoegingen. In het recente arrest *Město Žamberk* heeft het HvJ EU zich uitgelaten over het begrip 'sport'. Opvallend is dat het HvJ EU het begrip 'sport' in deze casus helemaal niet zo eng uitlegt. Het HvJ EU geeft aan dat zij voor sport een vrij ruime uitleg toestaat, waarbij het niet nodig is om de activiteiten in georganiseerd verband, op regelmatige basis of in competitieverband te beoefenen. Evenwel moet de activiteit niet louter ter ontspanning en vermaak worden uitgeoefend. De belangrijkste conclusie luidt dat de intentie van de persoon die de activiteit verricht bepalend is voor de kwalificatie van een activiteit als sport. Vandaar dat het vrijwel onmogelijk is om een exacte definitie van 'sport' te geven. Dit sluit aan bij de gedachte van McBride en Kleinmann dat sport een gedeeltelijk open concept is. Dit impliceert dat er voor de omschrijving van sport wel noodzakelijke en voldoende kenmerken zijn te formuleren, maar dat deze kenmerken sport niet onderscheiden van andere activiteiten en daarnaast ook met de tijd weer kunnen wisselen. Er is maar een ding doorslaggevend: de maatschappelijke opvatting.

Vanuit de definitie van 'sport' kan geen duidelijk antwoord worden gegeven op de vraag of de vrijstelling en het verlaagde tarief gehandhaafd, uitgebreid of ingeperkt moeten worden. De maatschappelijke opvatting is constant in beweging en er ontstaan continu nieuwe sporten. Zonder dit subjectieve element is het onmogelijk om sport te onderscheiden van recreatieve activiteiten. Wel lijkt het erop dat de maatschappelijke opvatting momenteel een stuk ruimer is dan de definitie van sport in de fiscaliteit. Op basis hiervan, meen ik dat het toepassingsgebied van de sportvrijstelling en het verlaagde tarief moeten worden uitgebreid met enkele nieuwe sporten. In het vervolg de sportdefinitie in het Witboek Sport worden gehanteerd. Naar mijn mening zijn het Europees Recht en het sportbeleid nauw verweven met de uitwerking van sport in de BTW. Sport wordt in het Witboek Sport gedefinieerd als: *'De verzameling van alle vormen van lichamelijke activiteit die, al dan niet in georganiseerd verband, ten doel hebben de lichamelijke en geestelijke toestand te verbeteren, de sociale verbanden te ontwikkelen en resultaten te bereiken in competities op alle niveaus.'*

4 Sportvrijstelling

In dit hoofdstuk worden de werking, voorwaarden en pijnpunten van de sportvrijstelling in de Wet OB 1968 en de BTW-richtlijn toegelicht. Uiteindelijk zal worden gekeken naar de verhouding tussen de Nederlandse Wet OB 1968 en de BTW-richtlijn, waarbij een antwoord wordt gegeven op de vraag of de vrijstelling correct in de Wet OB 1968 is geïmplementeerd.

4.1 BTW-richtlijn

In de Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting is globaal het stelsel van de BTW en de kenmerken uiteengezet. Pas in de Tweede Richtlijn werden nadere voorschriften voor de uitvoering van het gemeenschappelijke stelsel neergelegd.¹⁵⁰ De richtlijn bood de mogelijkheid voor lidstaten om, onder toezicht van de Europese Commissie, vrijstellingen in de nationale wetgeving op te nemen die nodig werden geacht. De Zesde Richtlijn volgde op de Tweede Richtlijn. In de Zesde richtlijn, die tot stand komt in 1977, werd voor het eerst in meer details omschreven welke prestaties precies moeten worden vrijgesteld. De vrijstelling voor sport is terug te vinden in art. 13 onderdeel A, eerste lid, onderdeel m, Zesde richtlijn. In de huidige BTW-richtlijn is deze vrijstelling overgenomen in artikel 132. Volgens deze richtlijn is van BTW vrijgesteld:

m. (1) sommige diensten welke (2) nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door (3) instellingen (4) zonder winstoogmerk worden verricht (5) voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.

Op de interpretatie en invulling van enkele aspecten van de sportvrijstelling wordt nader ingegaan. Allereerst op de term 'sommige diensten', gevolgd door 'nauw samenhangen', 'instellingen', 'zonder winstoogmerk' en 'voor personen die aan sport op lichamelijke opvoeding doen'

4.1.1 Sommige diensten

De beperking van de vrijstelling tot 'sommige' diensten is pas voor het eerst in de Zesde Richtlijn opgenomen en later gevolgd door de BTW-richtlijn. Opmerkelijk is dat in het Voorstel van de Zesde Richtlijn een bepaling werd voorgesteld waarin nog niet de benaming van sommige diensten werd genoemd.¹⁵¹ Ook uit officiële stukken wordt niet duidelijk waarom deze beperking dan toch aan de uiteindelijke bepaling in de Zesde richtlijn is toegevoegd.¹⁵² Uit de tekst van de richtlijn blijkt niet duidelijk om welke diensten het precies gaat, waardoor het erop lijkt dat het moet worden ingevuld door de lidstaten zelf. Het lijkt mij tegenstrijdig om de invulling van de vrijstelling aan de lidstaten over te laten, aangezien de sportvrijstelling een autonoom begrip is dat uniform moet worden uitgelegd. Zes jaar later, in het Eerste Verslag van de Europese Commissie over de werking van de Zesde Richtlijn¹⁵³, wordt de vage bewoording in de sportvrijstelling erkend.¹⁵⁴ De Commissie geeft aan dat de

¹⁵⁰ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, 19 april 2004, nr. 8470/04. COM(2004) 246 def. - CNS 2004/0079.

¹⁵¹ In artikel 14, eerste lid, onderdeel j van het Voorstel van de Zesde Richtlijn wordt gesproken over: 'de diensten en de daarmee gepaard gaande leveringen van goederen, die aan hun leden worden verstrekt door instellingen zonder winstoogmerk welke sportbeoefening of lichamelijke opvoeding tot doel hebben; deze vrijstelling heeft uitsluitend betrekking op de handelingen die rechtstreeks verband houden met de sportbeoefening of de lichamelijke opvoeding door amateurs'.

¹⁵² Vakstudie Omzetbelasting, art. 11 Wet OB 1968, aant. 2.1.

¹⁵³ Eerste Verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, ingediend op grond van artikel 34 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, COM(83) 426 op 14 september 1983 te Brussel, blz. 47.

¹⁵⁴ Een vergelijkbare vage bewoording komt eveneens terug in de vrijstelling voor 'culturele diensten' van artikel 13, sub A, eerste lid, onderdeel n waarin het woord 'bepaalde' wordt gebruikt.

formulering bijzonder onnauwkeurig is en veel onduidelijkheid kan scheppen over de draagwijdte van de bepaling. De Commissie wenst de vrijstelling zo objectief mogelijk te formuleren om zo interpretatie- en afbakeningsproblemen te voorkomen. In het Voorstel voor een Negentiende richtlijn in 1984 wordt dan ook een meer nauwkeurige omschrijving voorgesteld, waarbij 'sommige diensten' wordt vervangen door 'de diensten'.¹⁵⁵ Hiermee zou de vaagheid van het begrip komen te vervallen.¹⁵⁶ Tijdens de vergadering van 3 juli 1985 geeft het Economisch en Sociaal Comité advies omtrent dit voorstel en geeft ter verduidelijking aan dat het bij de nieuwe formulering van de sportvrijstelling nog steeds uitdrukkelijk de bedoeling is dat voor professionele sport en voor lichamelijke oefening in een fitnesscenter e.d. geen belastingvrijstelling geldt.¹⁵⁷ De Economische en Sociale Raad van de Verenigde Naties bevestigt deze gedachte.¹⁵⁸ Gek genoeg komt het Voorstel voor de Negentiende richtlijn nooit tot uitvoering. In 1993 wordt het Voorstel door de Commissie ingetrokken in verband met het subsidiariteitsbeginsel.¹⁵⁹ Het subsidiariteitsbeginsel speelt een cruciale rol in de besluitvorming van de Europese Unie en verzekert dat beslissingen zo veel mogelijk bij lagere overheden worden genomen. Uit dit beginsel volgt dat de Europese Unie slechts besluiten mag nemen als duidelijk is dat zij hiermee doeltreffender optreden dan de lidstaten. Ik zie zelf niet in waarom het Voorstel van de Negentiende richtlijn op basis van het subsidiariteitsbeginsel is ingetrokken. Lagere instanties zijn immers niet bevoegd om de beslissing te maken over de verheldering van een bepaling in de BTW-richtlijn.

Het onderscheid tussen sommige diensten en diensten heeft zich in de praktijk nog niet zichtbaar gemaakt. Slechts in enkele arresten werd een poging gedaan om de beperking van de term uit te leggen. Zonder succes. In het arrest Commissie tegen Spanje stelde de Europese Commissie dat de sportvrijstelling in de Spaanse nationale wet inbreuk maakt op de BTW-richtlijn door de vrijstelling af te laten hangen van extra voorwaarden.¹⁶⁰ ¹⁶¹ De Spaanse regering beriep zich op de term 'sommige diensten' en meende dat dit betekende dat lidstaten zelf mogen bepalen welke diensten onder de vrijstelling vallen. Het HvJ EU stelde Spanje in het ongelijk. Hoewel artikel 133 van de BTW-richtlijn lidstaten de mogelijkheid geeft om de sportvrijstelling afhankelijk te stellen van een aantal voorwaarden, ziet dit slechts op voorwaarden die expliciet in ditzelfde artikel zijn genoemd. In het Becker-arrest, dat betrekking had op een kredietbemiddelaar, werd door het HvJ EU beslist dat het gaat om verplichte vrijstellingen in de richtlijn, waarvoor lidstaten geen enkele beoordelingsvrijheid hebben.¹⁶² De term 'sommige diensten' betekent niet dat lidstaten zelf de diensten mogen bepalen. Een lidstaat is alleen bevoegd om extra voorwaarden te stellen indien dit fraude, ontwijking en misbruik moet voorkomen. In het arrest Canterbury Hockeyclubs komt de discussie omtrent de term 'sommige diensten' ook terug. Evenals in de zaak Commissie tegen Spanje werd door de nationale wet een extra voorwaarde gesteld voor toepassing van de sportvrijstelling in de BTW. De nationale wet beperkte de sportvrijstelling slechts tot het verlenen van diensten aan particulieren.

¹⁵⁵ Tweede Verslag van de Commissie, COM(88)799def. van 20 december 1988, blz. 32 en Voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van Richtlijn 77/388/EEG — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. COM(84) 648 def. waarin is aangegeven dat: 'Overwegende dat het voor een uniforme toepassing in de Lid-Staten noodzakelijk is de inhoud van de vrijstellingen betreffende ziekenhuisverpleging en medische verzorging, sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, alsmede bepaalde culturele diensten, nauwkeurig te omschrijven.'

¹⁵⁶ Bijl, D.B., van Vliet, D.G. en Hiltens, M.E. van., 'Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting', *Fiscale monografieën* nr. 46, Deventer: Kluwer 2001, hoofdstuk 9.

¹⁵⁷ Advies inzake het voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van Richtlijn 77/388/EEG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (85/C 218/07), Ad artikel 1, lid 3, sub b.

¹⁵⁸ Artikel 14A, lid 1, onderdeel j van het Voorstel van de Europese Commissie voor een Zesde richtlijn.

¹⁵⁹ Dongen, A. van, 08. 'De harmonisatie van de BTW', *Fiscale Wet- en Regelgeving*, par. 2.1.6. en 2.2.2, voetnoot 32 en 50, 2007.

¹⁶⁰ HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96 (Commissie tegen Spanje).

¹⁶¹ Zo mogen particuliere sportinstellingen met een sociaal karakter slechts een maximum hoeveelheid lidmaatschapsgeld op periodieke contributie vragen.

¹⁶² HvJ EU 19 januari 1982, nr. C-8/81 (Becker), r.o. 32, 33 en 34: 'Dienaangaande moet allereerst worden opgemerkt, dat die „voorwaarden" generlei betrekking hebben op de materiële omschrijving van de voorziene vrijstelling. In de tweede plaats wordt met „voorwaarden" bedoeld op maatregelen om fraude, ontwijking en misbruik tegen te gaan.'

Ook in dit arrest oordeelde het HvJ EU dat de uitdrukking 'sommige diensten' de lidstaten niet toestaat de vrijstelling te beperken 'naargelang van de ontvangers van de betrokken diensten'.¹⁶³

La Pergola meent in zijn conclusie in de zaak Commissie tegen Spanje dat het woord 'sommige' helemaal ongunstig is gekozen. Hij meent dat de wetgever slechts heeft gedoeld op de beperkende factor van het niet-winst beogen.¹⁶⁴ Volgens mij kan dit niet juist zijn, omdat artikel 133 hier ook al helder over is (zie 4.1.4). Waarom zou de wetgever een voorwaarde dubbel in de wet opnemen? Een andere verklaring kan zijn dat het woord 'sommige' de zinsnede vertegenwoordigt die in het oorspronkelijke Voorstel van de Zesde Richtlijn is opgenomen.¹⁶⁵ In de uiteindelijke bepaling ontbreekt de toevoeging 'deze vrijstelling heeft uitsluitend betrekking op de handelingen die rechtstreeks verband houden met de sportbeoefening of de lichamelijke opvoeding door amateurs'. Dit acht ik aannemelijker, maar nog steeds niet juist. Hoewel in 1994 door de Belastingdienst de stelling is ingenomen dat betaalde voetbalorganisaties (hierna: BVO's) belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting¹⁶⁶, geeft dit geen indicatie voor het winstoogmerk van artikel 133 van de BTW-richtlijn en artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968. Voor de omzetbelasting gelden andere criteria voor de kwalificatie als ondernemer en de aanwezigheid van een winstoogmerk dan voor de vennootschapsbelasting.¹⁶⁷ Hoewel een BVO wel streeft naar het behalen van overschotten, volgt uit het Kennemer Golf arrest dat alsnog geen winstoogmerk aanwezig is indien de overschotten terugvloeien in de activiteiten van de onderneming.¹⁶⁸ Professionele sportorganisaties worden niet per definitie van de vrijstelling uitgesloten door het winstoogmerk criterium. Een aspect waar professionele sportclubs wel op stuk kunnen lopen, is de rechtsvorm waarmee de club zijn prestaties verricht. De richtlijngever heeft in eerste instantie beoogd om de sportvrijstelling slechts van toepassing te laten zijn op rechtsvormen die leden kunnen hebben. Wanneer wordt gekeken naar bijvoorbeeld de voetbalsport blijkt dat van de 38 BVO's in Nederland slechts twee in de vorm van vereniging worden gevoerd.¹⁶⁹ Daarnaast geeft de lijst ook andere beroepslieden aan in de sport (zie bijlage 10).¹⁷⁰ Ook hieruit blijkt duidelijk dat diensten ten aanzien van professionele sportbeoefening in de meeste gevallen niet in de vorm van verenigingen worden verricht.¹⁷¹ Hieruit concludeer ik dat de meeste professionele betaalde sportclubs niet onder de vrijstelling vallen, omdat ze in nagenoeg alle gevallen niet in de vorm van een vereniging opereren. Naar mijn mening zou dit voldoende argument zijn voor de richtlijngever om uiteindelijk de extra zinsnede voor de amateursport uit de bepaling te schrappen. Om die reden ben ik van mening dat de zinsnede in het voorstel van de Zesde Richtlijn niet is vervangen door het woord 'sommige'. Dat de zinsnede is weggelaten, wijt ik aan het feit dat het gewoonweg niets toevoegde. De extra zinsnede zorgt slechts voor meer toetsingscriteria. Hoe onderscheid je professioneel van amateuristisch? Een coach van een amateursportvereniging kan bijvoorbeeld ook een vergoeding krijgen voor zijn prestaties. Daarnaast moet bijvoorbeeld een onderscheid worden gemaakt

¹⁶³ HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07, V-N 2008/49.18.

¹⁶⁴ HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96 (Commissie tegen Spanje), Jurispr. blz. I-2501, voetnoot 5 op blz. I-2507.

¹⁶⁵ Voorstel voor een Zesde Richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag van 29 juni 1973. Nr. C 80/1.

¹⁶⁶ HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, LJN: BB3485, r.o. 6.1. In het arrest heeft de Hoge Raad bepaald dat 'er sprake is van een winststreven door het begroten van positieve resultaten. Immers, de BVO's mogen niet negatief begroten om hun licentie te behouden. Het gaat niet alleen meer om het spel voetbal maar de BVO's zijn commerciële bedrijven geworden met het bijbehorende winststreven.' Belangrijk hierbij is om op te merken dat dit arrest zag op een winststreven voor het kwalificeren als onderneming in de vennootschapsbelasting.

¹⁶⁷ Als voorbeeld neem ik voetbal, omdat dit in Europa veruit de meest betaalde sport is die professioneel wordt uitgeoefend.

¹⁶⁸ Het Kennemer Golfclub-arrest had geen hele grote impact op de Wet OB 1968, omdat deze voorwaarde al in de wetgeving stond genoemd voordat het arrest werd gewezen.

¹⁶⁹ Va de 38 BVO's komen er 20 uit de Jupiler League en 18 uit de Eredivisie. De 38 clubs zijn opgedeeld in tien naamloze vennootschappen, vijftien besloten vennootschappen, elf stichtingen en twee verenigingen (zie bijlage 7 voor de lijst met BVO's). De informatie is verkregen van de Kamer van Koophandel.

¹⁷⁰ Als criterium is hierbij de SDI code 93191: Beroepslieden gebruikt.

¹⁷¹ Uitzonderingen hierop die in de lijst worden genoemd zijn Budokan Leiden, die een sportschool waar zelfverdedigingsporten met een wedstrijdement worden verricht, een menvereniging, een *jeu de boules*-vereniging, een manege en enkele jacht-, vis- en schaakverenigingen.

tussen sporters op het moment dat een vereniging deels wel en deels niet professionele sporters heeft. Deze extra criteria lijken mij vanuit administratief oogpunt onwenselijk. Volgens mij wilde de richtlijngever, bij de vaststelling van de tekst van de vrijstelling, met het woord 'sommige' een opening hebben om enkele diensten die wél nauw samenhangen met de beoefening van sport, maar niet in het doel en de strekking van de vrijstelling passen, van de vrijstelling uit te sluiten.¹⁷² Dit heeft nog geen invulling gehad in de praktijk en dat zal het naar mijn mening ook nooit gebeuren, omdat alleen de richtlijngever en het HvJ EU invulling mogen geven aan de term. Hoewel de maatschappelijke opvatting van sport continu verandert, is het woord 'sommige' naar mijn mening niets meer dan een vage loze term in de vrijstellingsbepaling. Iedere dienst die niet in aanmerking dient te komen voor de vrijstelling, wordt op basis van de uitzonderingen in de BTW-richtlijn reeds uitgesloten. Met name artikel 134 van de BTW-richtlijn geeft voldoende vrijheid aan lidstaten om extra beperkende voorwaarden in hun nationale wetgeving op te nemen voor toepassing van de vrijstelling, mits zij kunnen aantonen dat de maatregel is bedoeld om fraude, ontwijking, misbruik of concurrentievervalsing tegen te gaan.¹⁷³ In de Nederlandse wetgeving is dit reeds toegepast op toegangsverlening en bepaalde diensten van watersportorganisaties, zie hiervoor 4.2.5.1 en 4.2.5.2.

4.1.2 Nauw samenhangen

De BTW-richtlijn geeft zelf geen uitleg over de betekenis van de zinsnede 'nauw samenhangend met de beoefening van sport'. Er zijn slechts enkele indicatoren voor het begrip te vinden in de jurisprudentie. Deze arresten zien veelal op de medische vrijstelling, maar aangezien ook daar wordt gesproken over het nauw samenhangen van diensten, neem ik aan dat dit eveneens zo kan gelden voor andere nauw samenhangende diensten, zoals die in de sport. In 2002 heeft het HvJ EU beslist wat bijvoorbeeld niet als nauw samenhangende dienst kwalificeert.¹⁷⁴ Het arrest betrof een situatie waarbij openbare instellingen onderzoeksprojecten verrichtten voor hoger onderwijs. De vraag was of de onderzoeksprojecten nauw samenhangen met dergelijk onderwijs. Dit achtte het HvJ EU niet het geval, omdat de ene dienst niet absoluut noodzakelijk is voor het uitvoeren van de vrijgestelde hoofddienst. Als een dienst wel absoluut noodzakelijk is, zou het belasten van de dienst ertoe leiden dat de kostprijs van de vrijgestelde hoofdprestatie stijgt, wat het doel van de vrijstelling niet ten goede komt.¹⁷⁵ Dit betekent echter niet dat de activiteiten niet los van elkaar kunnen worden verricht, zoals de Duitse regering in hetzelfde arrest aangeeft.¹⁷⁶ Effting¹⁷⁷ maakt hiervoor een duidelijk onderscheid tussen nauw samenhangende diensten en bijkomende diensten. Als voorbeeld van een nauw samenhangende dienst geeft hij de situatie in het arrest Commissie tegen Frankrijk¹⁷⁸, waarin het nemen en overdragen van een monster aan het laboratorium nauw samenhangt met de analyse van het monster. De doorslaggevende factor vindt hij het feit dat het voor de patiënt niet uitmaakt wie het onderzoek doet. Als voorbeeld van een bijkomende dienst geeft hij de situatie als in het arrest Card Protection Plan.¹⁷⁹ In dit arrest is de vraag of verzekeringsdiensten van een niet-verzekeraar onder de verzekeringsvrijstelling kunnen vallen en daarnaast of de diensten die Card Protection Plan aanbiedt los van elkaar moeten worden behandeld of als één dienst moeten worden beschouwd. Het HvJ EU oordeelde dat

¹⁷² Mogelijk zijn sportverenigingen in de toekomst nog verder buiten de bebouwde kom gevestigd. Als oplossing kunnen sportverenigingen extra vervoersdienst aan gaan bieden, waarbij de kinderen voor trainingen en wedstrijden met een grote bus worden opgehaald van huis of school. Deze dienst is mijns inziens nauw verweven met sportbeoefening, omdat het vervoer een noodzakelijke dienst is om kinderen naar de sportvelden te brengen. Toch kan ik mij voorstellen dat dit niet wenselijk is om vrij te stellen, omdat de diensten treden veel te veel in concurrentie met andere vervoersbedrijven in de regio.

¹⁷³ Zie HvJ EU 19 januari 1982, nr. C-8/81 (Becker).

¹⁷⁴ HvJ EU 20 juni 2002, nr. C-287/00 (Commissie tegen Duitsland), VN 2002/34.17. In dit arrest noemt het Hof als voorbeeld het ter beschikking stellen van leermiddelen.

¹⁷⁵ HvJ EU 20 juni 2002, nr. C-287/00 (Commissie tegen Duitsland), VN 2002/34.17, r.o. 47.

¹⁷⁶ HvJ EU 20 juni 2002, nr. C-287/00 (Commissie tegen Duitsland), VN 2002/34.17, r.o. 35. De Duitse regering geeft aan dat 'de samenwerking tussen openbare instellingen voor hoger onderwijs en de bedrijfs wereld voor het hoger onderwijs nuttig en noodzakelijk, evenals leermiddelen.'

¹⁷⁷ Effting, R.G., 'Gelegenheid geven tot nieuwe constructies', EFS, 2005.

¹⁷⁸ HvJ EU 11 januari 2001, nr. C-76/99 (Commissie tegen Frankrijk).

¹⁷⁹ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224 met noot Van Hilten.

diensten als één dienst moeten worden beschouwd wanneer de klant het ervaart als één hoofddienst en de rest als bijkomend. Bij een bijkomende prestatie is de dienstverrichting voor de klant geen doel *an sich*, maar slechts een middel om het hoofddoel te verbeteren. Hier wordt tevens vanuit gegaan dat de hoofddienst en de bijkomende dienst door dezelfde dienstverrichter wordt verricht. Effting meent dat een nauw samenhangende dienst een aparte dienst is die ook door een ander dan de belastingplichtige kan worden verricht. Het grootste aanknopingspunt is het samenhangende fiscale lot dat de dienst met de hoofddienst deelt. Volgens mij is deze scheidslijn iets te scherp wanneer je kijkt naar latere jurisprudentie. Uit het arrest Dornier volgt dat de kwalificatie van een dienst als nauw samenhangend afhangt van het bijkomend karakter.¹⁸⁰ Slechts als deze daadwerkelijk wordt verstrekt als nevenprestatie bij de hoofdprestatie, kan worden gesproken over nauwe samenhang. Nevenprestaties zijn prestaties die geen doel op zich hebben, maar worden gebruikt om de hoofddienst aantrekkelijker te maken.¹⁸¹ Hieruit volgt naar mijn mening dat er helemaal niet een zodanig groot verschil zit tussen bijkomende diensten en nauw samenhangende diensten. Het enige verschil zit in de noodzaak van de dienst. Is de dienst absoluut noodzakelijk om de vrijgestelde dienst te kunnen verrichten of levert het bijvoorbeeld een extra opbrengst op voor de vrijgestelde instelling? In de eerste plaats is het een nauw samenhangende dienst. Alle overige gevallen zijn volgens mij bijkomende diensten. Effting vindt het onjuist dat de staatssecretaris in zijn besluit geen onderscheid maakt tussen nauw samenhangende diensten en bijkomende diensten. Ik ben echter van mening dat dit niet uitmaakt voor de uitwerking. In het arrest Ygeia is het uitgangspunt voor nauw samenhangende diensten nog eens benadrukt.¹⁸² In dit arrest is de vraag of het ter beschikking stellen van telefoons en televisies aan ziekenhuispatiënten en bedden en maaltijden aan de begeleiders nauw samenhangt met de ziekenhuisverpleging die van BTW is vrijgesteld. Het HvJ EU oordeelde dat de dienst als nauw samenhangend kan worden aangemerkt wanneer prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de doelstellingen van de instelling en niet in hoofdzaak bedoeld zijn om degene die ze levert extra opbrengsten te verschaffen. Dan kan immers in concurrentie worden getreden met commerciële instellingen, waarbij de kans bestaat dat tegen artikel 134, onderdeel b van de BTW-richtlijn wordt aangelopen.

De betekenis van het zinsdeel 'nauw samenhangen' komt ook naar voren in het oordeel van het HvJ EU in het arrest Canterbury Hockeyclubs.¹⁸³ In het arrest is in geschil of de Engelse Hockey Limited, vergelijkbaar met de Koninklijke Nederlandse Hockeybond in Nederland, vrijgesteld is van BTW voor de diensten die zij aan twee hockeyclubs in Canterbury verricht. De Engelse Hockey Limited heeft geen winstoogmerk en heeft als doel om sportbeoefening te bevorderen. De twee hockeyclubs zijn lid van de Engelse Hockey Limited en betalen contributie. Dit geld wordt besteed aan de bevordering van sportbeoefening.¹⁸⁴ Het HvJ EU oordeelt dat onder diensten aan personen ook diensten vallen die worden verricht aan rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, mits dit nauw samenhangt met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan. Daarnaast moeten de daadwerkelijke ontvangers, in deze casus de leden van de twee hockeyclubs, wel personen zijn die aan sport doen.

Een andere discussie omtrent het begrip nauw samenhangende dienst noemt de staatssecretaris in het Sportbesluit.¹⁸⁵ Zo vindt de staatssecretaris dat lessen van een sportleraar en de huur van de sportaccommodatie onder het verlaagde tarief vallen indien de sportleraar de sportaccommodatie ter beschikking stelt aan zijn

¹⁸⁰ HvJ EU 6 november 2003, nr. C-45/01 (Christoph-Dornier-Stiftung), r.o.34 en 35.

¹⁸¹ Zie ook: HvJ 22 oktober 1998, nr. C-308/96 en C-94/97 (Madgett en Baldwin), punt 25.

¹⁸² HvJ EU 1 december 2005, nr. C-395/04 (Ygeia).

¹⁸³ HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07, V-N 2008/49.18.

¹⁸⁴ HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07, V-N 2008/49.18, r.o. 8, hierin staat o.a. aangegeven dat het geld wordt besteed aan cursussen voor trainers, scheidsrechters, faciliteiten voor toegang tot overheids- en loterijgelden, advies- en managementdiensten en verzekeringen voor clubs en de organisatie van teamcompetities.

¹⁸⁵ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19 798, par. 2.5.

leerlingen. Dit is anders wanneer de sporterbeoefenaars zelf de accommodatie regelen en de sportleraar op locatie les komt geven. In dat geval is de verhuur van de sportaccommodatie vrijgesteld van BTW en geldt voor de lessen van de sportleraar het algemene tarief. Effting is van mening dat hierbij geen recht wordt gedaan aan de gevolgen van het arrest Stockholm Lindöpark.¹⁸⁶ Hij vindt dat het huren van de sportaccommodatie kwalificeert als gelegenheid geven tot sportbeoefening, omdat het lesgeven als extra dienst wordt verricht. Volgens hem is de mening van de staatsecretaris omtrent sportleraren dan ook niet helemaal juist. Naar mijn mening haalt Effting in zijn artikel twee dingen door elkaar. Zijn standpunt onderbouwt hij aan de hand van het begrip 'nauw samenhangend met sportbeoefening'. Hij vindt dat lesgeven een nauw samenhangende dienst is. Hij vindt het niet van belang dat de dienst door een derde wordt verricht. Er moet worden gekeken naar de ervaring van de dienstverkrijger. Deze zal de diensten als één dienst ervaren. Volgens Effting vallen zowel de verhuur als het lesgeven onder het verlaagde tarief. Wat hij echter vergeet is dat in de praktijk dienstverrichters zich slechts bezighouden met hun eigen diensten. Een dienstverrichter heeft niet *per se* inzicht in de bedoelingen van de verkrijger. Daarnaast ben ik van mening dat het toetsen van gelegenheid geven tot sportbeoefening aan de hand van de nauwe samenhang met sportbeoefening net zoiets is als het vergelijken van appels met peren.¹⁸⁷ Gelegenheid geven tot sportbeoefening ziet op het verlaagde tarief. Diensten die nauw samenhangen met sportbeoefening zien op de toepassing van de sportvrijstelling.

4.1.3 Door instellingen

De wetsgeschiedenis en de richtlijn zelf geven geen enkele invulling aan de term 'instellingen'. In de Engelstalige BTW-richtlijn wordt gesproken van '*non-profit making organisations*', in de Franstalige over '*des organismes sans but lucratif*'. De term 'organisaties die geen winst beogen' zou meer voor de hand hebben gelegen. Echter, ook deze term zet geen zoden aan de dijk. In het arrest Bulthuis-Griffioen zijn door het Hof Amsterdam prejudiciële vragen gesteld omtrent een kinderdagverblijf die al dan niet belaste prestaties voor de BTW verrichtte.¹⁸⁸ De vragen luiden of er sprake was van het drijven van een onderneming en of er een winststreven aanwezig was. Het HvJ EU kwam bij zijn beantwoording echter niet aan deze vragen toe, omdat het kinderdagverblijf zijn diensten niet als rechtspersoon verrichtte. De vrijstellingen in de Zesde Richtlijn en BTW-richtlijn zijn volgens het HvJ EU autonome communautaire begrippen die strikt moeten worden uitgelegd, omdat vrijstellingen afwijkend zijn van de gebruikelijke uitwerking in de BTW. Het HvJ EU meent dan ook dat de toevoeging van de term 'instelling' niet voor niets in bepaalde vrijstellingen is opgenomen en daardoor alleen rechtspersonen zich op deze vrijstellingen kunnen beroepen.¹⁸⁹ Naar aanleiding van het oordeel van het HvJ EU ten aanzien van het kinderdagverblijf heeft de Hoge Raad in 1996 beslist, inzake de exploitatie van een manege, dat de sportvrijstelling ook niet van toepassing is op natuurlijke personen en eenmanszaken.¹⁹⁰ A-G Van Hilten heeft deze uitspraak nog breder getrokken en concludeerde dat elke vrijstellingsbepaling in de Zesde Richtlijn, waarin wordt gesproken over instellingen, de vrijstelling alleen van toepassing is op rechtspersonen.¹⁹¹ Ik begrijp dat het HvJ EU de vrijstelling zo beperkt mogelijk heeft willen uitleggen om de versturende werking van vrijstellingen in de BTW zo klein mogelijk te houden. Een vrijstelling koppelen aan de prestaties zorgt voor een ruimere uitleg,

¹⁸⁶ HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99 (Stockholm Lindöpark), V-N 2001/11.21. Zie voor nadere toelichting van het arrest hoofdstuk 5 en 6.

¹⁸⁷ Dit volgt ook uit Effting, R.G., 'Gelegenheid geven tot nieuwe constructies', *EFS*, 2005, par. 4.1, waarin hij schrijft: '*Een verschil is dat de Zesde Richtlijn de diensten vrijstelt die nauw samenhangen met sportbeoefening terwijl de Wet op de Omzetbelasting 1968 meer specifiek het gelegenheid geven tot sportbeoefening vrijstelt.*'

¹⁸⁸ HvJ EU 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (Bulthuis-Griffioen) en .

¹⁸⁹ HvJ EU 11 augustus 1995, nr. C-453/93, r.o. 20. Het Hof van Justitie geeft hierin aan dat '*de in artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen - daaronder begrepen die vermeld sub g van deze bepaling - verwijzen uitdrukkelijk naar het begrip 'instellingen', terwijl een dergelijke precisering voor andere vrijstellingen ontbreekt. Hieruit volgt, dat in het eerste geval alleen rechtspersonen een beroep kunnen doen op de vrijstelling, terwijl in het tweede geval ook natuurlijke personen, onder wie ondernemers, daarvoor in aanmerking kunnen komen.*'

¹⁹⁰ HR 12 juni 1996, nr. 31 140, BNB 1996/284.

¹⁹¹ Waaronder de sportvrijstelling in de Zesde Richtlijn.

maar ook voor neutraliteit tussen verschillende rechtsvormen. Het Bulthuis-Griffioen arrest maakt een onderscheid tussen rechtspersonen en natuurlijke personen voor de toepassing van de vrijstelling, waardoor de neutraliteit tussen ondernemers niet wordt gewaarborgd.¹⁹² Het lijkt mij zeer onwaarschijnlijk dat de richtlijngever de vrijstellingen alleen heeft willen beperken tot rechtspersonen. Als dit het geval was geweest, had hij in plaats van de term 'instellingen' wel 'rechtspersonen' in de bepalingen van de BTW-richtlijn opgenomen. In het arrest Gregg & Gregg is op de uitspraak van arrest Bulthuis-Griffioen teruggekomen.¹⁹³ In het arrest wordt erkend dat termen als 'lichamen', 'organisaties' en 'instellingen' geen echt bevredigend beeld geven van de aard en inhoud.¹⁹⁴ Hoewel het woord 'instelling' erop duidt dat er een soort van entiteit is die de diensten verricht, geeft het HvJ EU, anders dan in het arrest Bulthuis-Griffioen, aan dat natuurlijke personen die een onderneming exploiteren niet mogen worden uitgesloten. Deze stellingname komt ook terug in arrest Hoffmann, waarin Hoffman een wereldtournee organiseert voor solozangers die samen optreden.¹⁹⁵ Hoewel de Duitse Belastingdienst van mening is dat het optreden van deze solozangers niet kan worden aangemerkt als een activiteit van een instelling, oordeelt het HvJ EU dat natuurlijke personen op basis van de neutraliteitsgedachte niet kunnen worden uitgesloten van de vrijstelling.¹⁹⁶ Nadat in het arrest Gregg & Gregg is bepaald dat een instelling meer dan alleen een rechtspersoon kan zijn, bevestigt Hoffmann dat alle natuurlijke personen in principe als instelling kunnen worden aangemerkt. In mijn ogen betekent 'kunnen' nog niet dat alle natuurlijke personen ook daadwerkelijk als instellingen 'worden' aangemerkt. In de Wet OB 1968 blijft de voorwaarde bestaan dat de diensten aan de leden moeten worden verricht, iets wat een natuurlijk persoon niet kan doen.

Hoe men het ook wendt of keert, het begrip 'instellingen' blijft een ongedefinieerd begrip en er kan slechts een indicatie worden gedaan wat precies met het begrip wordt bedoeld. In het Voorstel van de Zesde richtlijn wordt gesproken over *'diensten (...) die aan hun leden worden verstrekt door instellingen zonder winstoogmerk (...)'*. Dit impliceert dat de Europese Commissie heeft gedoeld op rechtsvormen die leden kunnen hebben, zoals de vereniging en de coöperatie¹⁹⁷. In de uiteindelijke bepaling van de Zesde Richtlijn en de BTW-richtlijn is de tekst 'die aan hun leden worden verstrekt' weggelaten. Dit verklaart de onduidelijkheid rondom het begrip 'instellingen'. Het lijkt er nu op alsof het begrip 'instellingen' heel ruim moet worden uitgelegd en iedere rechtsvorm onder de vrijstelling kan vallen, mits het geen winst beoogt. De uitspraken van de arresten werken door in de Nederlandse praktijk, omdat de vrijstellingen van de BTW-richtlijn zijn geïmplementeerd in de Wet OB 1968. Hoewel Swinkels in de noot aangeeft dat veel natuurlijke personen alsnog zullen worden uitgesloten van de vrijstelling in de BTW-richtlijn, omdat zij tegen het winstbeoogingscriterium aanlopen, is dit naar mijn mening een te snel getrokken conclusie voor de sportvrijstelling.¹⁹⁸ Wereldtournees, zoals in arrest Hoffmann, zijn over het algemeen commercieel ingesteld, evenals het *runnen* van een verpleeghuis, zoals in het arrest Gregg & Gregg. Ten aanzien van sport komt er vaak een ander doel kijken. Veel (top)sporters streven met hun activiteiten geen winst na, maar

¹⁹² Van Hilten, M., 'Neutraliteit anno nu', *WFR* 1995/1579.

¹⁹³ HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg), punt 18.

¹⁹⁴ HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97, Conclusie A-G Jacobs, punt 10. Daarnaast geeft punt 13 geeft aan dat *de door de wetgever gebruikte termen 'lichamen', 'organisaties', 'inrichtingen' en 'instellingen' niet alleen een enge en formalistische uitlegging toelaten. Dat wil zeggen dat zij niet duiden op een bepaalde rechtsvorm van de exploitant van een ziekenhuis of van degene die een medische of paramedische activiteit uitoefent.*

¹⁹⁵ HvJ EU 3 april 2003, nr. C-144/00 (Hoffmann), BNB 2003/196. Dit arrest zag op de artikelen 13, A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn. Het arrest ging niet om de sportvrijstelling, maar om de vrijstelling voor diensten door culturele instellingen van artikel 13 A, eerste lid, onderdeel n van de Zesde Richtlijn. Deze vraag is echter relevant voor de reikwijdte van alle vrijstellingen in de BTW waarin een dergelijke term is opgenomen.

¹⁹⁶ HvJ EU 3 april 2003, nr. C-144/00, BNB 2003/196, r.o. 14, 15 en 30. Volgens het Hof van Justitie 'verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat individuele artiesten, wanneer het culturele karakter van hun diensten is erkend, niet op dezelfde wijze als culturele groepen kunnen worden gelijkgesteld met culturele instellingen. De desbetreffende vrijstelling geldt derhalve ook voor solisten die individueel optreden.'

¹⁹⁷ De coöperatie loopt al snel stuk op de voorwaarde dat er geen winst mag worden beoogd. De coöperatie heeft een winstoogmerk en is verplicht om winsten uit te keren aan haar leden. In het vervolg zal ik coöperaties dan ook buiten beschouwing laten.

¹⁹⁸ HvJ EU 3 april 2003, nr. C-144/00 (Hoffmann), Noot, Aantekening, mr. Dr. J.J.P. Swinkels.

willen voornamelijk kostendekkend handelen bij het beoefenen van een sport. Mochten zij toch aan het eind van het wedstrijdseizoen gelden overhouden, dan wordt dit veelal geïnvesteerd in sportmateriaal voor het volgende seizoen.¹⁹⁹ Op basis van Kennemer Golfclub lopen zij dan alsnog niet tegen het winstbeoogingscriterium aan, omdat alle overschotten weer voor ondernemingsdoeleinden worden benut.²⁰⁰ Een mogelijkheid waarbij wel tegen het winstoogmerk criterium wordt aangelopen, is wanneer sporters streven naar overschotten om in hun levensonderhoud te kunnen voorzien. In de topsport is dit vaak wel het streven van sporters.²⁰¹

Hoewel de Europese Commissie in zijn Voorstel voor de Zesde Richtlijn heeft beoogd instellingen die diensten voor hun leden verrichten vrij te stellen van BTW, is sindsdien een hele andere weg ingeslagen. De arresten Gregg & Gregg en Hoffmann gaan naar mijn mening veel verder dan de richtlijngever destijds in het Voorstel van de Zesde Richtlijn voor ogen had. Hoewel het laatste nog niet is gezegd over het winstoogmerk van natuurlijke personen, is dit voor de Wet OB 1968 geen hele indrukwekkende discussie. Immers, hoe kan een natuurlijk persoon diensten aan zijn of haar leden verrichten? Voor toepassing van de sportvrijstelling in de Wet OB 1968 komen natuurlijke personen daardoor al eerder niet in aanmerking voor de sportvrijstelling. Geconcludeerd kan worden dat de BTW-richtlijn in ieder geval op één gebied ruimer is dan de Wet OB 1968, namelijk op het gebied van de dienstverrichter.

4.1.4 Winstoogmerk

In artikel 133 van de BTW-richtlijn²⁰² is aan lidstaten de mogelijkheid gegeven om extra optionele voorwaarden te stellen voor toepassing van een aantal vrijstellingen, waaronder de sportvrijstelling. Zo kan worden gekozen voor een voorwaarde met betrekking tot het beogen van winst²⁰³, het beheer of bestuur van een sportvereniging of -organisatie²⁰⁴, mogelijke concurrentievervalsing²⁰⁵ en de hoogte van de vergoedingen of contributies²⁰⁶. De voorwaarden die verplicht aan de vrijstellingen worden gesteld, zijn genoemd in artikel 134 van de BTW-richtlijn. Zo zijn leveringen en diensten die puur zijn gericht op het verschaffen van extra opbrengsten of die niet nodig zijn voor het verrichten van de vrijgestelde prestaties van de vrijstelling uitgesloten. Dit heeft alles te maken met het feit dat de vrijstelling zo min mogelijk moet leiden tot concurrentievervalsing met BTW-belaste ondernemers. Prestaties die niet noodzakelijk zien op de te stimuleren activiteit moeten zoveel mogelijk buiten de vrijstelling worden geplaatst.

In Nederland is ervoor gekozen de voorwaarde met betrekking tot het beogen van winst in de nationale wet te implementeren. Indien voor een optionele voorwaarde wordt gekozen, moet deze ook hetzelfde toepassingsgebied hebben als de voorwaarde in de BTW-richtlijn. Dit blijkt o.a. uit het arrest Commissie tegen

¹⁹⁹ De voetbalsport uitgezonderd, want daar is een zeer groot commercieel element zichtbaar.

²⁰⁰ In het arrest Kennemer Golf and Country Club wordt duidelijk dat onder non-profitorganisatie wordt verstaan dat een vereniging niet het doel heeft winst te behalen voor haar leden. Dat er uiteindelijk wel een overschot wordt behaald, staat los van dit oogmerk. Verplichte eis hierbij wel dat alle overschotten die worden behaald direct terugvloeiën in de activiteiten van de onderneming.

²⁰¹ Dit kan worden voorkomen door als sporter te handelen via een rechtspersoon. De kosten voor levensonderhoud kunnen, anders dan bij BTW-ondernemers en natuurlijke personen, als kostenpost in aftrek van de winst worden gebracht, waardoor alsnog aan het winstoogmerk criterium kan worden voldaan.

²⁰² Tot januari 2007 art. 13, A, tweede lid, Zesde richtlijn.

²⁰³ De instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen. Winst mag niet worden uitgekeerd, maar moet worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend.

²⁰⁴ Beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen.

²⁰⁵ Vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

²⁰⁶ Instellingen moeten prijzen hanteren die zijn goedgekeurd door de overheid, die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen

Spanje, waarin de Spaanse wetgeving als voorwaarde voor toepassing van de sportvrijstelling stelde dat de vergoeding een bepaald bedrag niet mocht overschrijden.²⁰⁷ Wordt het maximum bedrag aan contributie of ledenvergoeding overschreden, dan wordt een winstoogmerk aanwezig geacht. Het koppelen van een maximum contributie of ledenvergoeding aan de aanwezigheid van een winstoogmerk is in strijd met de BTW-richtlijn. Ook valt dit niet onder de voorwaarde 'door de overheid goedgekeurde prijzen' van artikel 133, onderdeel c van de BTW-richtlijn.²⁰⁸ A-G La Pergola meent dat de voorwaarde van een grensbedrag niet bezwaarlijk is, maar dat voornamelijk de uitvoering in deze zaak zijn doel mist. De Spaanse regering houdt voor het maximumbedrag aan contributie en ledenvergoedingen geen rekening met de aard van de sportbeoefening. Dit is wel cruciaal, omdat de ene sport veel kostbaarder kan zijn dan de andere. Omdat de nationale regeling hieraan voorbijgaat, kan nooit worden gezegd dat er wel of geen winst door de instelling wordt beoogd. Pas indien de hoogte van de contributie en ledenvergoedingen per sportbeoefening varieert, kan misschien worden gesproken van 'door overheid goedgekeurde prijzen'.

In het arrest Kennemer Golfclub was sprake van een golfclub die meerdere activiteiten verrichtte. De leden betaalden contributie, waarvoor zij onbeperkt toegang kregen tot de golfbaan. Niet-leden betaalden entreegeld voor toegang tot de golfbaan. De hoofdvraag is in dit arrest welke diensten precies meetellen voor het vaststellen van een winstoogmerk.²⁰⁹ De Nederlandse overheid meende dat dit moet worden beoordeeld aan de hand van de diensten die onder de vrijstelling zouden kunnen vallen, zijnde de diensten aan de leden. Het HvJ EU oordeelde echter dat het beogen van winst moet worden getoetst aan de hand van het totaal aan activiteiten die door de instelling worden verricht. Dit moet voorkomen dat diensten zonder winstoogmerk verricht door commerciële organisaties ook onder vrijstellingen kunnen vallen.²¹⁰ Dit argument toets ik aan de hand van enkele voorbeelden.

Voorbeeld professioneel voetbal en amateurvoetbal

Rooms Katholieke Soccervereniging Achilles '29 (hierna: Achilles '29) is een voetbalclub die zowel gelegenheid geeft tot sportbeoefening voor amateurs alsook een professioneel elftal heeft die meespeelt in de Jupiler League. Als professionele voetbalvereniging handelt Achilles '29 commercieel en streeft winst na voor de vennootschapsbelasting. Voor de BTW is dit nog maar de vraag. Vanuit de amateurstak wordt door de leden contributie betaald, waarbij structureel een overschot wordt behaald. Achilles '29 is een vereniging met leden die als doel heeft om sport te bevorderen. De vereniging komt voor de diensten aan amateursporters in aanmerking voor de sportvrijstelling, mits de vereniging geen winstoogmerk heeft conform artikel 133 van de BTW-richtlijn. Het Kennemer Golfclub-arrest geeft aan dat voor het winstoogmerk moet worden gekeken naar het totaal aan activiteiten. Zijlstra meent dat het in dat geval niet uitmaakt of de overschotten worden aangewend voor belaste of vrijgestelde diensten van de instelling.²¹¹ Bepaald wordt dat Achilles '29 geen winststreven heeft, omdat alle

²⁰⁷ HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96 (Commissie tegen Spanje). Het HvJ EU oordeelde dat een vrijstelling niet geweigerd mag worden volgens nationale wetgeving indien dit een onverenigbaar resultaat oplevert of een ander toepassingsgebied heeft dan de BTW-richtlijn.

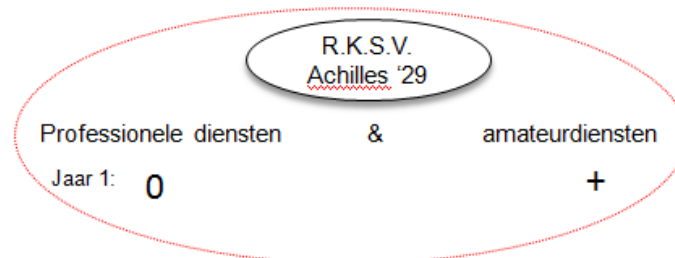
²⁰⁸ HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96, Conclusie A-G La Pergola. In HvJ EG 16 april 2008, zaak C-186/07 (Club Náutico de Gran Canaria). In 2008 lijkt de discussie nog een staartje te krijgen. Op de Canarische eilanden verricht een instelling diensten tegen vergoeding die nauw samenhangen met beoefening van sport. De instelling verzoekt om teruggaaf van belasting en stelt dat de belasting op de Canarische eilanden op identieke criteria is gebaseerd als de Spaanse BTW-wetgeving. Het HvJ verklaart het arrest echter niet ontvankelijk, omdat het gemeenschapsrecht noch rechtstreeks noch indirect van toepassing is op de Canarische eilanden.

²⁰⁹ In HR 1 juli 1987, nr. 23 823, BNB 1987/266 is bepaald dat het voor de beoordeling van het beogen van winst niet relevant is wat over het streven naar winst is opgenomen in de statuten. 'In punt 3 staat aangegeven 'In casu draait het om de vraag welke inhoud moet worden toegekend aan het begrip „winst beogen". Het Hof acht in zijn uitspraak de rechtsvorm hierbij niet van doorslaggevende betekenis en evenmin hetgeen over eventuele winst in haar statuten is bepaald. De exploitant van een zwembad kan winst beogen ook al zou de exploitatie zonder subsidies verliesgevend zijn'.

²¹⁰ HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), V-N 2002/20.13, r.o. 20.

²¹¹ Zijlstra, P.F., 'Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen', WFR 2006/704.

overschotten ten goede komen aan de prestaties van de onderneming. Achilles '29 kan de sportvrijstelling toepassen voor de diensten aan haar leden.²¹²



Vloeien echter alleen de overschotten van de diensten aan amateursporters terug in de onderneming, maar die van de professionele diensten niet, dan wordt er geacht in zijn geheel een winstoogmerk aanwezig te zijn en is geen enkele activiteit vrijgesteld.²¹³

In de situatie van Kennemer Golfclub moet zowel naar de vergoeding van de leden (contributie) als naar de vergoeding van de niet-leden (entreegeld) worden gekeken. De golfclub behaalde met zijn totale activiteiten, grotendeels wegens de verkoop van de dagkaarten, systematisch overschotten.²¹⁴ Het HvJ EU geeft aan dat een overschot niet hoeft te betekenen dat de instelling winstbeoogend is.²¹⁵ Ondanks dat er eenmalig²¹⁶ of structureel winst wordt behaald of nagestreefd, kan niet worden gesproken van winst beoogen indien alle overschotten terugvloeien in de activiteiten van de instelling en niet aan de leden worden uitgekeerd.²¹⁷ Een niet winst beoogende ondernemer kan immers ook bedrijfsoverschotten behalen en dit kan de continuïteit van een niet-commerciële instelling bevorderen.²¹⁸ Andersom gezien kan de uitspraak ook vervelende gevolgen hebben voor een ondernemer. Als door een commerciële instelling wel winst wordt beoogd, maar er in werkelijkheid geen winst wordt behaald dat aan de leden kan worden uitgekeerd, kan dit tot gevolg hebben dat deze instelling geen recht op de vrijstelling heeft voor de diensten aan amateursporters.

De Redactie van de Vakstudie Nieuws geeft aan dat het argument van het HvJ EU, om naar het totaal aan activiteiten te kijken, een zwak argument is.²¹⁹ Immers, zo geven zij aan, moet na het beoordelen van het winstoogmerk alsnog worden gekeken naar de prestaties die de instelling verricht en of deze onder de nationale

²¹² Uit de BTW-richtlijn volgt niet dat het uitmaakt of een onderneming in de vorm van een vereniging, stichting of andere rechtsvorm wordt gedreven. Ook voor een voetbalclub als Feyenoord N.V. werkt dit hetzelfde uit. Wanneer wordt gekeken naar de Wet OB 1968 bestaat echter de mogelijkheid dat concurrentievervalsing optreedt en er in strijd met de neutraliteitsgedachte wordt gehandeld. Volgens de Wet OB 1968 kan de N.V. de vrijstelling niet toepassen, omdat de N.V. geen leden kent. De vraag kan worden gesteld of de Wet OB 1968 in haar toepassingsbereik de BTW-richtlijn niet te eng heeft geïmplementeerd en of er in strijd met de fiscale neutraliteit wordt gehandeld. Dit is echter een andere discussie (zie hiervoor 4.2.3).

²¹³ In praktijk komen de overschotten van de professionele diensten vaak ook toe aan de onderneming.

²¹⁴ HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-174/00, V-N 2002/20.13, Conclusie AG Jacobs, punt 25 en V-N 2002/9.28. De Nederlandse overheid merkte hierbij op dat concurrentievervalsing kan optreden tussen instellingen met en zonder winstoogmerk die winstgevende diensten verrichten. Deze discrepantie kan volgens het Hof worden weggenomen door de verplichte voorwaarden van artikel 134 van de BTW-richtlijn (genoemd in de eerste alinea van 4.1.4).

²¹⁵ Van Driel, J.J.I., 'Golfen in de BTW', *BTW-bulletin*, 2001, 58. Driel valt het op dat de Hoge Raad zijn kans pakt om extra vragen te stellen aan het HvJ EU. Het eigenlijke verschil tussen de inspecteur en de golfclub ziet op de vraag of enige winst gevolgen heeft voor de toepassing van de vrijstelling. Echter, vraagt de Hoge Raad ook naar het verband tussen het winstoogmerk criterium en andere criteria en de kwalificatie van contributies als vergoeding voor prestaties.

²¹⁶ HR 7 oktober 1992, V-N 1992/3675. In dit arrest werd incidenteel winst gemaakt door een culturele en sociale instelling. Toch kon van het maken van winst niet worden gesproken, omdat de overschotten werden afgezet tegen verliezen in voorgaande jaren. Zie ook: Ettema, C.M., Hulshof, J.P., Van Slooten, G.J., *Wegwijs in de BTW*, 2013, onderdeel 10: Vrijstellingen.

²¹⁷ Dit is inmiddels ook opgenomen in artikel 133, onderdeel a van de BTW-richtlijn en art. 11, lid 1, onderdeel e Wet OB 1968.

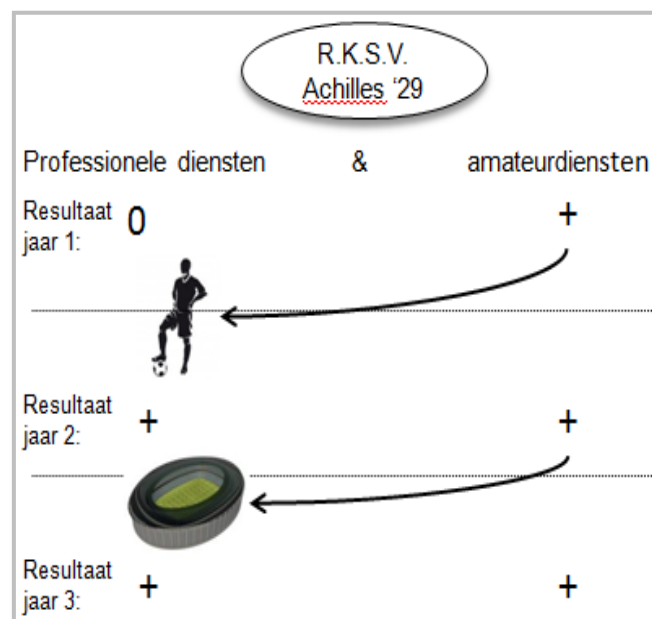
²¹⁸ De Redactie van de Vakstudie Nieuws geeft als kritiekpunt aan dat bevoordeling van de leden niet *per se* door middel van een uitkering hoeft plaats te vinden. Door overschotten ten goede te laten komen aan de instelling, kan de onderneming bijvoorbeeld zijn voorzieningen verbeteren of contributie verlagen. Indirect zorgt dit ook voor een materiële of financiële bevoordeling van de leden. Naar mijn mening komen deze overschotten, anders dan bij commerciële instellingen, toch hoofdzakelijk ten goede aan de instelling zelf, die als doel heeft om een maatschappelijke doel te bevorderen.

²¹⁹ HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-174/00, V-N 2002/20.13.

vrijstellingsbepaling vallen. Deze redenering van de Redactie van de Vakstudie Nieuws klopt naar mijn mening niet. Allereerst komt de winstoogmerktoets later dan de kwalificatie van de prestaties. Er is al een onderscheid gemaakt tussen eventuele vrijgestelde en belaste diensten, anders zou je nooit aan de toets van artikel 133, onderdeel a van de BTW-richtlijn toekomen. Daarnaast doet dit niets af aan het argument van het HvJ EU. Het is inderdaad zo dat niet-winstbeogende prestaties van commerciële instellingen in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling, indien niet naar het totaal van activiteiten wordt gekeken. Door naar het totaal te kijken, wordt de onderneming geacht met zijn totale activiteiten winst te beogen wanneer het overschot niet terugvloeit in de onderneming. Een commerciële onderneming is vaak gericht op winst en zal dit aan zijn leden uit willen keren. Dit heeft tot gevolg dat niet-winstbeogende activiteiten door winstbeogende instellingen altijd van de vrijstelling zijn uitgesloten als de commerciële instelling niet al haar overschotten laat terugvloeien in de onderneming. Dit is anders wanneer de activiteiten los van elkaar worden beoordeeld.

Vervolg voorbeeld professioneel voetbal en amateurvoetbal

In dit voorbeeld worden, anders dan het HvJ EU in het Kennemer Golf-arrest heeft beslist, de diensten los van elkaar beoordeeld voor het winstoogmerk criterium en de toepassing van de vrijstelling. In deze situatie worden overschotten die zijn behaald met amateursport aangewend voor het betaalde voetbal. Zo wordt in jaar twee een profvoetballer aangekocht voor het eerste elftal en worden in jaar 3 de overschotten uit het amateurvoetbal aangewend voor de bouw van een stadion waarin alleen het eerste elftal mag spelen. Bij Achilles '29 is sprake van een vereniging van leden, waarbij gelegenheid geven tot sportbeoefening centraal staat. De diensten van de amateursport zijn vrijgesteld, mits er geen winstoogmerk aanwezig is. Vanuit de BTW-richtlijn volgt dat er geen winstoogmerk wordt geacht aanwezig te zijn als de overschotten worden aangewend voor instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht door de onderneming. Zonder verdere aannahme betekent dit dat Achilles '29 voor zijn diensten aan de amateursport is vrijgesteld. Immers, de overschotten worden aangewend voor de verbetering van de diensten van de instelling. Dat dit ook diensten zijn voor het betaalde professionele voetbal doet hier niets aan af. Hierdoor kunnen, zoals het HvJ EU al aangeeft, diensten voor amateursporters (zonder winstoogmerk) van commerciële instellingen ook onder de vrijstelling vallen.



Een vergelijkbare discussie kan ook opspelen tussen vrijgestelde en betaalde diensten binnen een amateursportvereniging.²²⁰

Voorbeeld vrijgestelde en betaalde prestaties binnen amateursport

Een amateursportvereniging behaalt een overschot, bijvoorbeeld door een hoge ledencontributie. De overschotten van deze vrijgestelde vergoeding worden aangewend voor het verlagen van entreegelden voor sportwedstrijden en -demonstraties, een belaste prestatie. Gevolg is dat de prijs (en daarmee de BTW) voor de belaste prestaties afneemt door aanwending van overschotten van de vrijgestelde contributiegelden. Hierdoor worden met de vrijstelling indirect ook belaste prestaties gestimuleerd en komen de overschotten toe aan de leden.

Naar mijn mening heeft het HvJ EU een goede beslissing gemaakt in het arrest Kennemer Golf. Door naar het totaal aan activiteiten te kijken, zijn ondernemingen voor toepassing van de sportvrijstelling verplicht om alle overschotten in de onderneming te laten terugvloeien. Het stimuleert de investeringen in de eigen onderneming, verlaagt veelal de contributiegelden voor leden en zorgt er daarom voor dat sportbeoefening laagdrempeliger wordt. Zouden de activiteiten los zijn beoordeeld voor de toepassing van de vrijstelling, dan moet er naar mijn mening een extra beperkende voorwaarde worden opgenomen die erop ziet dat overschotten slechts mogen terugvloeien in het deel van de onderneming die de overschotten heeft gecreëerd. Zonder deze beperkende voorwaarde kunnen overschotten uit vrijgestelde activiteiten terugvloeien in de belaste en/of professionele prestaties. Artikel 8 Wet OB 1968 en artikel 73 van de BTW-richtlijn geven immers aan dat het totale bedrag dat voor de levering of dienst in rekening wordt gebracht, als vergoeding voor de BTW wordt gehanteerd. De vergoeding is subjectief, waaruit volgt dat puur en alleen wordt gekeken naar het bedrag dat door de afnemer aan de leverancier is betaald. Het maakt hierbij niet uit dat de vergoeding is verlaagd met behulp van overschotten uit vrijgestelde prestaties of subsidies. Een beperking in het terugvloeien van de overschotten zorgt ervoor dat het doel van de vrijstelling zoveel mogelijk wordt gewaarborgd en de overschotten ook daadwerkelijk worden benut om sport laagdrempelig te maken. Wel denk ik dat het HvJ EU en de Vakstudie Nieuws Redactie te kort door de bocht gaan met hun redentatie. Commerciële instellingen kunnen naar mijn mening wel degelijk handelen met twee verschillende petten op: enerzijds die van winstbeoogende instelling, anderzijds die van bevorderaar van sportbeoefening. Puur en alleen het argument dat het HvJ EU commerciële instellingen de vrijstelling wil onthouden, vind ik daarom geen gegronde reden.

4.1.4.1 Fiscale neutraliteitsbeginsel

Een andere vraag is of het winstoogmerk-criterium *überhaupt* wel in de BTW thuishoort. Van Hilten heeft in 1998 al haar twijfels uitgesproken over de voorwaarde.²²¹ Hierbij kijkt zij voornamelijk naar de BTW als geheel. De BTW is een objectieve belasting, waarbij in beginsel geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtigen. Het gaat erom dat het verbruik van de consument wordt belast. Het winstoogmerk in de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting kent dan ook een hele andere rol dan in de BTW, omdat dit een draagkrachtbelasting is. Het streven naar winst is in de vennootschapsbelasting bepalend voor de kwalificatie als ondernemer. Er is sprake van een winstoogmerk wanneer duurzame

²²⁰ Hierbij dient de opmerking te worden gemaakt dat dit voorbeeld zich in de praktijk niet vaak voor doet, omdat sportverenigingen vaak al moeite hebben om de begroting sluitend te krijgen. Van winst is in veel gevallen geen sprake.

²²¹ HR 26 augustus 1998, nr. 33 518, BNB 1998/372, noot, Van Hilten: *Naar mijn mening past die voorwaarde niet in de BTW. Door de vrijstelling afhankelijk te stellen van de bedoeling die de verrichter van de (mogelijk vrijgestelde) prestatie daarmee heeft, wordt in feite een vrijstelling met een subjectief karakter geïntroduceerd. Zo'n vrijstelling hoort niet in de BTW thuis. Die belasting beoogt immers de consumptieve uitgaven te treffen, ongeacht de rechtsvorm, de bedoeling of het karakter van de ondernemer die de prestaties, welke aanleiding voor deze uitgaven zijn, verricht.* Later ook: Van Hilten, M.E., Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen, Kluwer: Deventer 2010, blz.15–18.

exploitatieoverschotten worden gerealiseerd. In de BTW ben je al ondernemer wanneer je zelfstandig een economische activiteit verricht. Om te kwalificeren als ondernemer voor de BTW is een winstoogmerk niet noodzakelijk. Het winstoogmerk komt pas ter sprake bij de bepalingen die een inbreuk maken op de hoofdregel, zijnde: de vrijstellingen. Om de vrijstellingen zo eng en strikt mogelijk te houden, is het winstoogmerk als voorwaarde opgenomen.²²² Het winstoogmerk geeft een subjectief karakter aan de vrijstelling, omdat de hoedanigheid van de ondernemer bepalend is.

Zijlstra²²³ geeft in zijn artikel aan dat bij een belasting met een objectief karakter de prestatie moet worden belast of vrijgesteld, niet de ondernemer. De vrijstellingen in de BTW zouden moeten gelden, ongeacht welke subjectieve hoedanigheid de ondernemer heeft. Dit zorgt ervoor dat er een enigszins ruim toepassingsgebied voor de vrijstellingen ontstaat. De gedachte van Zijlstra is al wel bevestigd door het HvJ EU ten aanzien van andere vrijstellingen, zoals de financiële vrijstelling. In het arrest Sparekassernes Datacenter (SDC)²²⁴, dat zag op een computercentrum die financiële diensten verrichtte, werd bepaald dat *'de krachtens artikel 13B, sub d, 3 en 5 vrijgestelde handelingen worden gedefinieerd op basis van de aard van de geleverde diensten en niet op basis van de verrichter of de ontvanger van de dienst, die in deze bepalingen in het geheel niet worden genoemd'*. Ook in het arrest Solleveld kwam deze gedachte terug en oordeelde het HvJ EU dat een instelling die de dienst tegen een gelijkwaardige kwaliteit kan verrichten ook voor de vrijstelling in aanmerking kan komen.²²⁵ Zijlstra spreekt over een soort 'gelijkwaardig kwaliteitscriterium', dat ervoor zorgt dat de grotendeels subjectieve vrijstellingen een stuk objectiever worden geïnterpreteerd.

Toespitsend op het begrip 'winst beogen' kan worden gezegd dat het begrip niet helemaal in de BTW thuishoort. Door te stellen dat alleen instellingen zonder winstoogmerk gebruik kunnen maken van de vrijstelling, wordt een deel van de instellingen uitgesloten, terwijl de prestatie hetzelfde kan zijn. In dit geval wordt wel een subjectieve selectie gemaakt, wat erop kan wijzen dat in strijd met het neutraliteitsbeginsel wordt gehandeld. Toch concludeert Van Hilten dat de Hoge Raad dit niet van mening is.^{226 227} Dit leidt zij af uit een Hoge Raad-uitspraak waarin een zelfstandig handelende muzikleraar structureel winsten had behaald, maar hiervoor nooit aangifte voor de omzetbelasting had gedaan. Naar mijn mening kan deze conclusie helemaal niet uit het arrest worden getrokken. De belastingplichtige betoogde dat de winstoogmerktoets slechts bedoeld was voor rechtspersonen. Uiteindelijk faalt deze stelling, doordat de Zesde richtlijn wel een inbreuk toestaat tussen wel en geen winstbeogende ondernemers, maar dat dit geen onderscheid maakt tussen rechtspersonen danwel natuurlijke personen. Over het winstoogmerk-criterium op zich wordt volgens mij niets gezegd. Er wordt slechts geconcludeerd dat, evenals de vrijstelling zelf, het winstoogmerk voor zowel rechtspersonen als natuurlijke personen kan gelden. Die conclusie is in mijn ogen niets nieuws na het arrest van Gregg & Gregg (zie paragraaf 4.1.3). De vraag of de subjectieve selectie door het winstoogmerk-criterium in strijd is met het fiscale neutraliteitsbeginsel, is door de Hoge Raad en HvJ EU vooralsnog niet beantwoord.

Uit het Kennemer Golf & Country Club arrest volgt ook dat het criterium niet op een objectieve manier zou kunnen worden geïnterpreteerd. Er staat niet voor niets instelling zonder winstoogmerk, wat erop duidt dat de toepassing

²²² Zonder verbod op het beogen van winst, zouden commerciële instellingen de prijzen zo hoog mogelijk stellen. Immers is het voor een onderneming fijn om winst te maken. Dit werkt tegen de gedachte van de vrijstelling in. Laagdrempeligheid wordt ook verwezenlijkt door een zo laag mogelijke prijs te hanteren voor de activiteit. Derhalve wordt door instandhouding van het tweede lid van artikel 11 Wet OB 1969 dat de prijzen zo laag mogelijk worden gehouden of de winst direct terugvloeit in de activiteiten van de onderneming.

²²³ Zijlstra, P.F., 'Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen', *WFR* 2006/704.

²²⁴ HvJ EU, 5 juni 1997, C-2/95 (SDC).

²²⁵ Deze discussie zie je op dit moment ook veel terugkomen bij de medische vrijstelling. Deze discussie wordt in deze scriptie buiten beschouwing gelaten.

²²⁶ HR, 10 januari 2001, V-N 2001/7.24.

²²⁷ Van Hilten, Fiscaal Commentaar Omzetbelasting, Artikel 11-2, Kluwer, Deventer, 2003.

van de vrijstelling afhangt van het winstoogmerk van de instelling en niet het winstoogmerk van de prestatie zelf.²²⁸ Toch valt er ook wat voor te zeggen dat met het winstoogmerk wel aan het fiscale neutraliteitsbeginsel wordt voldaan. Uiteindelijk wordt iedere onderneming, in welke vorm dan ook, gelijk behandeld. Er vindt geen onderscheid plaats in verhoudingen tussen ondernemers en de ondernemer ondervindt geen hinder van de BTW.²²⁹ Iedere instelling kan in feite tegen het winstoogmerk aanlopen. Het onderscheid vindt slechts plaats in het wel of niet winst beogen, wat niet *per se* betekent dat er een onderscheid wordt gemaakt naar instelling. Naar mijn mening is de sportbepaling in de BTW-richtlijn daarom niet in strijd met het neutraliteitsbeginsel.

4.1.5 Voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen

De laatste zinsnede in de sportbepaling lijkt een voor de hand liggend kenmerk. Kijkend naar het doel van de sportvrijstelling, het stimuleren van sportbeoefening door de samenleving, lijkt het logisch dat de diensten worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Evenals bij het kenmerk 'nauw samenhangen met' gaat de uitspraak van Canterbury Hockeyclubs volgens mij goed samen met het laatste kenmerk. Hier moet alleen wel zorgvuldig mee worden omgegaan. Zoals in 2.1.4 reeds genoemd, besliste het HvJ EU in het arrest dat *'in de context van personen die aan sport doen, ook diensten vallen die worden verleend aan rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, voor zover deze diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport en deze diensten daadwerkelijk worden ontvangen door personen die aan sport doen'*.²³⁰ Hier is bepaald dat een sportinstelling ook onder de vrijstelling valt op het moment dat de diensten via een andere rechtsvorm aan de uiteindelijke sportbeoefenaar worden verricht. Toch is het nog niet met volledige zekerheid te zeggen dat overkoepelende instanties altijd de vrijstelling kunnen toepassen. De mogelijkheid bestaat dat zij alsnog stuklopen op de laatste voorwaarde van de vrijstelling.²³¹ Wanneer wordt gekeken naar de gedachtegang van het HvJ EU in de zaak Turn- und Sportunion Waldberg, blijkt dat de vrijstelling geldt *'op voorwaarde dat zij nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en worden verleend 'aan' personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen'*.²³² In het commentaar geeft Van Dongen aan dat het HvJ EU hiermee aangeeft dat de vrijgestelde diensten aan de sporter worden verleend en dat diensten aan sportinstellingen niet in de vrijstelling delen.²³³ Op basis hiervan is in het arrest bepaald dat de vrijstelling niet van toepassing is. Het betrof hier een turnvereniging die een deel aan het clubgebouw bijbouwde dat deels was bestemd voor exploitatiedoeleinden. Ik ben van mening dat het HvJ EU hier een verkeerde nadruk heeft gelegd op de tekst van de BTW-richtlijn. De tekst van de richtlijn spreekt duidelijk over diensten die worden verricht vóór personen die zelf een sport beoefenen. Het woord 'voor' geeft volgens mij aan dat ook indirecte diensten onder de vrijstelling kunnen vallen. Dit zou anders zijn geweest als er 'aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen' in de bepaling had gestaan. Zie onderstaand voorbeeld.

Voorbeeld 'aan' en 'voor'

Te denken valt aan een voorbeeld vergelijkbaar met de situatie als in het Canterbury Hockeyclub arrest. Er is een overkoepelende organisatie die diensten verricht aan haar leden. Deze leden zijn sportverenigingen die op hun

²²⁸ HvJ EU 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), V-N 2002/20.13, aantekening 3.

²²⁹ Van Hilten, M.E en Van Kesteren, H.W.M, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer 2012, blz. 13. Dit zijn de vormen van fiscale neutraliteit. De ondernemer ondervindt geen hinder van de BTW (interne neutraliteit), want de belasting wordt volledig op de gebruiker afgewenteld. Ook vindt er geen onderscheid plaats in verhouding tussen ondernemers (uitwendige neutraliteit), omdat iedere rechtsvorm gelijk wordt behandeld.

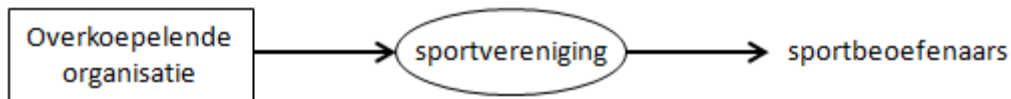
²³⁰ HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07, V-N 2008/49.18, r.o. 35

²³¹ De ratio spreekt in het voordeel van de overkoepelende organisaties. De sportvrijstelling is in het leven geroepen om sporten te stimuleren. Direct of indirect is dit het hoofddoel van de belanghebbende in dit arrest sportbeoefening te stimuleren en mensen in beweging te krijgen. Derhalve zouden ook overkoepelende sportorganisaties vrijgesteld hun diensten moeten kunnen verrichten.

²³² HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-246/04 (Turn- und Sportunion Waldberg), NTFR 2006/89.

²³³ HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-246/04, NTFR 2006/89, Conclusie Van Dongen.

beurt individuen de mogelijkheid geven om te sporten. In de BTW-richtlijn staat de zinsnede dat de diensten moeten worden verricht door instellingen 'voor' personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.



Als er vóór sportbeoefenaars diensten moeten worden verricht, voldoet de overkoepelende organisatie in dit geval ook aan de voorwaarde. Immers, de diensten worden weliswaar aan de verenigingen verricht, dit wordt ten behoeve van de sporters gedaan. Had er echter in de zinsnede van de bepaling gestaan dat er diensten worden verricht 'aan' personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen, wordt verricht, dan wordt er niet aan de voorwaarde voldaan. De sportverenigingen sporten zelf immers niet, dit laten zij hun leden doen.

Wel dient de belastingplichtige voldoende verband aan te tonen tussen de dienst en de door een persoon beoefende sport. Iets wat niet altijd even gemakkelijk is. In het arrest Canterbury Hockeyclubs gaat dit goed. Een overkoepelende sportorganisatie bevordert immers indirect de sportbeoefening van natuurlijke personen via een sportvereniging.²³⁴ Om meer duidelijkheid te creëren zou de wetgever in de sportvrijstelling de woorden 'direct of indirect' kunnen opnemen.

4.2 Vergelijking BTW-richtlijn met Wet OB 1968

De BTW-richtlijn is in de nationale wet geïmplementeerd in artikel 11, eerste lid onderdeel e Wet OB 1968. Dit artikel geeft aan dat:

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld: e. (1) de diensten (2) door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, (3) aan hun leden, met uitzondering van (...).

Hoewel lidstaten verplicht zijn de vrijstelling naar ratio van de BTW-richtlijn in de nationale wet te implementeren, blijkt er bij de sportvrijstelling enkele interpretatieverschillen te zijn ontstaan. Het vrijstellen van een prestatie mag slechts afhankelijk worden gesteld van de in de BTW-richtlijn genoemde voorwaarden.²³⁵ Een nationale rechter moet hiermee rekening houden en zal een zaak zoveel mogelijk moeten uitleggen naar ratio van de BTW-richtlijn. Echter, een richtlijn heeft geen dwingend karakter, waardoor alsnog verschillen kunnen bestaan tussen de richtlijn en de nationale wetgeving. Een nationale rechter is niet bevoegd om op de stoel van de wetgever te gaan zitten en de nationale wetgeving aan te passen conform de richtlijn. Hij zal de situatie moeten toetsen aan de kenmerken zoals deze in de nationale Wet OB 1968 staan genoemd, zonder dat de bepaling een andere betekenis krijgt.²³⁶ Aan een nationale bepaling kan niet opeens een tegenovergestelde betekenis worden toegekend.²³⁷ In het vervolg zullen deze kenmerken ter sprake komen en daarbij zal een vergelijking worden gemaakt met de kenmerken zoals deze in de BTW-richtlijn staan genoemd.

²³⁴ In 2.1.4. gaf ik tevens aan dat de uitspraak van dit arrest niet het risico van cumulatie van belasting optreedt.

²³⁵ Elsevier Almanak BTW 2012 en HvJ EG 10 september 2002, nr. C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kögler), FED 2003/55. 'Als de vrijstellingsbepalingen van de BTW-Richtlijn ruimer zijn dan die van de Nederlandse wet, kan een beroep worden gedaan op de bepalingen van de BTW-Richtlijn op voorwaarde dat deze onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn.'

²³⁶ Fritsch, S., 'Nationale wetgevingen en haar richtlijnconforme uitleg', EFS 9 januari 2004.

²³⁷ Wissink, M.H., *Richtlijnconforme interpretatie van burgerlijk recht*, Deventer: Kluwer, 2001. Volgens Wissink wordt de richtlijnconforme uitleg op een viertal manieren beperkt, zijnde de rechtsbeginselen van het gemeenschapsrecht, werking ten laste van particulier, interpretatieruimte van het nationale recht en de taakverdeling tussen wetgever en rechter.

4.2.1 De diensten

In artikel 11, eerste lid, onderdeel e van de Wet OB 1968 wordt gesproken over diensten door een sportorganisatie. Hierbij is de discussie ontstaan of deze verwoording niet te ruim is opgesteld. Te denken valt aan een sportvereniging die niet alleen sportgerelateerde diensten verricht²³⁸, maar bijvoorbeeld ook maandelijks evenementen organiseert voor sponsors, sportkleding verkoopt of het clubhuis verhuurt voor bruiloften en partijen. De organisatie zelf is gericht op het bevorderen van de beoefening van sport; er wordt geen winst beoogd (zie hiervoor ook 4.2.4) en het is geen dienst door een watersportorganisatie of die ziet op het verlenen van toegang tot wedstrijden. De tekst kan zo worden uitgelegd dat alle diensten van deze organisaties onder de vrijstelling kunnen vallen, mits zij maar als hoofddoel het bevorderen van sportbeoefening nastreven. Deze gedachte kan een richtlijnconforme uitleg van de bepaling in de weg staan. De BTW-richtlijn legt immers, anders dan de Wet OB 1968, de nadruk op de diensten zelf en niet op het doel van de organisatie.²³⁹ Uit andere bepalingen in de Wet OB 1968 blijkt dat de wetgever deze redenering niet voor ogen had. De bepalingen hebben een beperkende werking op de sportvrijstelling. Zoals in paragraaf 4.3 verder wordt toegelicht, is de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten van artikel 11, eerste lid, onderdeel v van de Wet OB 1968 van toepassing op bepaalde diensten van sportorganisaties. Het betreft diensten die van bijkomstige aard zijn, mits aan de voorwaarden van de bepaling zijn voldaan. Er vindt ook hier duidelijk een scheiding plaats tussen hoofdzakelijke diensten en bijkomstige diensten verricht door sportorganisaties. Daarnaast helpt het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven van sport mee in de selectie. Volgens mij hanteert de BTW-richtlijn alleen een andere volgorde van toetsing dan de Wet OB 1968. In de BTW-richtlijn worden eerst de hoofdzaken van de bijzaken gescheiden. Vervolgens wordt naar de organisatie gekeken. De Wet OB 1968 daarentegen toetst eerst de organisatie en zeeft daarna pas met andere bepalingen en jurisprudentie de bijkomstige diensten eruit. Het is dan ook niet gek dat de richtlijn wel en de Wet OB 1968 niet de term 'nauw samenhangen' in zijn bepaling heeft opgenomen. Bij het zeven van de prestaties is een richtlijnconforme uitleg uitermate belangrijk. Zonder jurisprudentie of richtlijnconforme uitleg zouden diensten die niet onder het verlaagde tarief vallen of tot de fondsverwervende activiteiten worden gerekend volgens mij namelijk wèl onder de sportvrijstelling kunnen vallen. Te denken valt aan het arrest met betrekking tot de duivensport. Hoewel de sportvrijstelling in de Wet OB 1968 ruimer zou kunnen worden toegepast, gaat de nationale rechter bij zijn beoordeling ook uit van de richtlijnconforme interpretatie. Zo wordt gesteld dat: *'Hoewel artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet OB geen beperking bevat tot actieve sportbeoefening door de mens, verzet deze bepaling zich niet tegen de hiervoor weergegeven richtlijnconforme uitleg. Artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet OB kan derhalve - anders dan eiseres aanvoert - niet tot een ruimere uitleg leiden die ook diensten omvat voor dieren die aan sport doen.'*²⁴⁰ Ook hieruit blijkt dat in de Wet OB 1968 de vrijstelling slechts van toepassing is voor zover het de diensten betreft die ook daadwerkelijk tot doel hebben de sport te bevorderen. De nationale rechtspraak trekt naar mijn mening dit laatste beetje verschil in interpretatie recht. Van Hilten en Van Kesteren gaan hierin nog een stukje verder en zijn van mening dat de vrijstelling altijd in het licht van de BTW-richtlijn moet worden uitgelegd.²⁴¹ Ik sluit mij deels bij aan bij deze gedachte. Enerzijds is de sportvrijstelling een vrijstelling die direct vanuit de BTW-richtlijn moet zijn geïmplementeerd. Vanuit het HvJ EU in de zaak Kennemer Golf zijn de grenzen aan de vrijstelling in de richtlijn duidelijk aangegeven. In r.o. 19 is aangegeven dat alle vrijstellingen *'er dus op gericht zijn om bepaalde instellingen waarvan de activiteiten andere dan commerciële doelen hebben, op het gebied van de*

²³⁸ Zoals scheidsrechterscursussen of de organisatie van de competitie.

²³⁹ Daarnaast wordt in de BTW-richtlijn nog een extra beperking opgelegd door het woord 'sommige' (zie hiervoor ook 4.1.1). Dit vind ik echter geen noemenswaardig verschil.

²⁴⁰ Hof Amsterdam 16 juli 2009, nr. 08/00876, NTFR 2009/1667, punt 4.3. Dat de Hoge Raad uiteindelijk toch anders heeft geoordeeld ziet niet op deze richtlijnconforme uitleg, maar op een besluit van de staatssecretaris waaraan de belastingplichtige enig vertrouwen had kunnen ontleen.

²⁴¹ Van Hilten, M.E. en Van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, blz. 240.

BTW een gunstiger behandeling te geven.' De vrijstelling is alleen bedoeld voor diensten door niet-winstbeogende instellingen. Wanneer de Wet OB 1968 in het licht van de BTW-richtlijn moet worden uitgelegd, zouden ook in de nationale sportvrijstelling de commerciële diensten en organisaties worden uitgesloten. Anderzijds mag een nationale rechter bij zijn oordeel niet louter uitgaan van de richtlijnconforme uitleg van de sportvrijstelling. De verwoording van de vrijstelling in de Wet OB 1968 blijft heel belangrijk. De richtlijn geeft slechts een aanwijzing, maar is niet doorslaggevend. Ondanks dat de verschillen voldoende zijn ingeperkt door de ratio van de wetgever en de jurisprudentie, lijkt het mij met het oog op het fiscale neutraliteitsbeginsel beter om ook in de nationale bepaling de nadruk te leggen op de diensten en niet op het doel van de organisatie. Zie hiervoor ook 4.1.4.1.

4.2.2 Door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen

Anders dan in de richtlijntekst van art. 132, eerste lid, onderdeel m van de BTW-richtlijn spreekt de Wet OB 1968 niet van instellingen, maar van organisaties. Zoals ik in 4.1.3 al aangaf, ben ik van mening dat de term 'organisaties' meer voor de hand ligt wanneer wordt gekeken naar andere taalversies van de BTW-richtlijn. In die zin heeft de wetgever de BTW-richtlijn goed geïmplementeerd in de Wet OB 1968. De verschillende termen hebben naar mijn mening geen gevolgen voor de reikwijdte van de bepalingen. Beide termen staan nergens exact gedefinieerd en beide zien op meer dan alleen rechtspersonen. In de praktijk zal dit geen verschillen opleveren.

Doordat de Wet OB 1968 echter de nadruk legt op de organisatie en niet op de dienst zelf, lijkt de discussie van Canterbury Hockeyclubs zich in de nationale wetgeving niet voor te doen. In het arrest Canterbury Hockeyclubs werden diensten verricht aan sportende leden, maar ook aan verenigingen en instellingen die het beoefenen van sport stimuleren. Vanuit de BTW-richtlijn is in eerste instantie niet meteen duidelijk of dit betekent dat de diensten slechts aan particulieren mogen zijn verricht of dat dit ook indirect zo kan zijn. De Engelse VAT ACT 1964 vulde dit zelf in. In de Engelse variant was van VAT vrijgesteld: *'Het verlenen aan particulieren, met uitzondering van niet-leden ingeval de instelling een lidmaatschapsregeling kent, van diensten die nauw samenhangen met en van wezenlijk belang zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding waaraan de particulier deelneemt, door een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling.'* Anders dan bij de BTW-richtlijn is in de Engelse nationale vrijstelling expliciet opgenomen dat de diensten aan particulieren moeten zijn verricht. Hieruit volgt dat de diensten direct aan de sportende leden moet worden verricht. In de Wet OB 1968 wordt deze beperking niet opgelegd. Weliswaar moeten de diensten van de organisaties aan hun leden worden verricht en het bevorderen van sportbeoefening ten doel stellen. Dit zegt echter niets over de rechtsvorm van de leden. De Nederlandse sportvrijstelling wijkt hierin af van de Engelse sportvrijstelling.²⁴² ²⁴³ De sportvrijstelling in de Wet OB 1968 omvat ook de diensten die sportorganisaties en sportbonden verlenen aan de bij hen aangesloten verenigingen en instellingen.²⁴⁴ Om die reden maakt de uitspraak van het HvJ in deze zaak geen verschil voor de Nederlandse praktijk en kan dit kenmerk zonder problemen richtlijnconform worden uitgelegd.

4.2.3 Aan hun leden

De Wet OB 1968 spreekt in artikel 11, eerste lid, onderdeel e van diensten aan leden. Personen die een sport beoefenen zonder dat zij als lid zijn aangesloten bij een vereniging worden uitgesloten van de vrijstelling in de

²⁴² De Engelse Value Added Tax Act 1994 geeft in bijlage 9, groep 10, rubriek 3 aan dat van VAT is vrijgesteld: *'The supply by an eligible body to an individual, except, where the body operates a membership scheme, an individual who is not a member, of services closely linked with and essential to sport or physical education in which the individual is taking part.'*

²⁴³ Burges Salmon (company), *Sports clubs – should you charge VAT to non-members?*, 15 maart 2013: *'The legislation enacted by the UK government to implement the exemption provides that if the sporting body/club in question operates a membership scheme, the exemption does not apply to services provided to non-members.'*

²⁴⁴ Redactie Vakstudie Nieuws naar aanleiding van HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07, V-N 2008/29.18.

Wet OB 1968. In de BTW-richtlijn wordt niets gezegd over enig lidmaatschap. Hieruit kan worden geconcludeerd dat organisaties die geen leden hebben in de BTW-richtlijn wel in aanmerking kunnen komen voor de sportvrijstelling, waardoor de BTW-richtlijn daarom ruimer is dan de Wet OB 1968. Ook Blank concludeert in zijn artikel dat een dergelijk verschil bestaat, wat niet geoorloofd is.²⁴⁵ Hij stelt dat de BTW-vrijstelling geen onderscheid maakt tussen leden en niet-leden. Het is niet mogelijk de Nederlandse vrijstelling op dit punt richtlijnconform uit te leggen, omdat er in artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB 1968 duidelijk wordt gesproken van diensten aan hun leden. In feite betekent dit dat de vrijstelling in de Wet OB 1968 alleen van toepassing is op sportverenigingen (en eventueel coöperaties). Stichtingen, naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen en dergelijke worden van de vrijstelling uitgesloten. De nationale rechter kan bij zijn beoordeling zoveel mogelijk rekening houden met de richtlijn, maar hij mag inperkingen in de nationale wetgeving niet negeren. Blank is zelfs van mening dat de voorwaarde in de nationale bepaling in strijd is met de BTW-richtlijn en daarom moet worden aangepast. Lidstaten mogen immers geen andere voorwaarden stellen aan de toepassing van de vrijstelling dan degene die staan genoemd in artikel 133 van de BTW-richtlijn.²⁴⁶ Ook Rous meent dat geen richtlijnconforme uitleg op dit punt mogelijk is, omdat de tegenstelling te groot is ten opzichte van de feitelijke tekst.²⁴⁷ Ik ben eveneens van mening dat er een belangrijk verschil bestaat tussen de BTW-richtlijn en de Wet OB 1968. In de voorbeelden die genoemd staan in 4.1.4 wordt gesproken over de sportvereniging Achilles '29. De vereniging komt in aanmerking voor de sportvrijstelling voor de diensten aan amateursporters als er geen winstoogmerk wordt gehanteerd. Uit de tekst van de BTW-richtlijn volgt dat dit eveneens zou gelden voor een naamloze vennootschap. De Wet OB 1968 sluit deze rechtsvorm echter uit van de vrijstelling, omdat de diensten niet aan leden kunnen worden verricht. Feyenoord, die zijn onderneming drijft in de vorm van een naamloze vennootschap, heeft in zijn geheel geen recht op de sportvrijstelling, ook al verricht zij vergelijkbare activiteiten. Al met al een verschillende uitwerking voor verschillende rechtsvormen met vergelijkbare activiteiten, wat naar mijn mening de fiscale neutraliteitsgedachte niet ten goede komt en kan leiden tot concurrentievervalsing.

De vraag is echter of dit verschil in tekst tussen de BTW-richtlijn en Wet OB 1968 is toegestaan als wordt gekeken naar de bedoeling van de richtlijngever. Opvallend is namelijk wel dat de Nederlandse sportvrijstelling behoorlijk goed aansluit bij het Voorstel van de Zesde Richtlijn. In het Voorstel van de Zesde Richtlijn wordt, evenals in de Wet OB 1968, gesproken over diensten.²⁴⁸ In het Voorstel van de Zesde Richtlijn wordt de vrijstelling ingeperkt voor leden, in de Wet OB 1968 ook. Alles wijst er volgens mij op dat de Nederlandse wetgever de sportvrijstelling heeft geïmplementeerd aan de hand van het Voorstel van de Zesde Richtlijn.²⁴⁹ Ondanks dat de huidige bepalingen tekstueel niet geheel overeenkomen, wat leidt tot een ruimere uitleg van organisaties in de BTW-richtlijn, betekent dit wel dat de ratio van zowel de richtlijngever als de wetgever op een lijn zitten. Zoals in 4.1.3 reeds is aangegeven, lijkt het erop alsof de Europese Commissie met de tekst 'diensten (...) die aan hun leden worden verstrekt' ook heeft gedoeld op rechtsvormen die leden kunnen hebben. Anders dan menig ander beweert, ben ik van mening dat de wetgever het doel van de richtlijngever heeft willen volgen, maar dat dit heeft geleid tot een tekstueel krappere nationale bepaling dan de uiteindelijke bepaling in de BTW-richtlijn.

²⁴⁵ Blank, A.J., 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691, par. 2.3.

²⁴⁶ Zie o.a. HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96 en HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07.

²⁴⁷ Rous, J., *Sport in de Europese BTW, Zijn de spelregels duidelijk en doeltreffend of missen zij hun doel?*, 2011, par. 4.2.2.

²⁴⁸ Artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB 1968 lijkt geïmplementeerd te zijn uit het oorspronkelijke voorstel van de Zesde Richtlijn voor de sportvrijstelling, dat aangeeft dat van belasting is vrijgesteld: '*de diensten en de daarmee gepaard gaande leveringen van goederen, die aan hun leden worden verstrekt door instellingen zonder winstoogmerk welke sportbeoefening of lichamelijke opvoeding tot doel hebben; deze vrijstelling heeft uitsluitend betrekking op de handelingen die rechtstreeks verband houden met de sportbeoefening of de lichamelijke opvoeding door amateurs*'.

²⁴⁹ Artikel 14A, lid 1, onderdeel j van het Voorstel van de Europese Commissie voor een Zesde richtlijn. Zie voetnoot 160.

De uitspraak in het arrest Město Žamberk onderbouwt het standpunt van Rous en Blank over het verschil tussen de BTW-richtlijn en de Wet OB 1968 echter nog verder. In het arrest Město Žamberk wordt tegen betaling van een entreeprijs toegang verleend tot een aquapark. Als prejudiciële vraag wordt gesteld of de terbeschikkingstelling van het aquapark onder de vrijstelling van artikel 132, eerste lid, onderdeel m van de BTW-richtlijn kan vallen en daarom kan kwalificeren als sportbeoefening. Het HvJ EU stelt dat op basis van de het gemiddelde standpunt van de consument de nationale rechter moet bepalen of sprake is van een sportactiviteit (o.a. ingedeeld in banen, startblokken, geschikte diepten en afmetingen) of dat rust en ontspanning overheersend zijn voor de prestatie. De uitleg van het HvJ EU voor het begrip 'sport' is ruim (zie paragraaf 3.12 en 4.1.2).²⁵⁰ De vraag kan worden gesteld of uit dit ruime oordeel kan worden afgeleid dat de vrijstelling te beperkt in artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB 1968 is opgenomen door de beperking van de vrijstelling voor organisaties met leden. De BTW-richtlijn maakt deze beperking immers niet. Als dit het geval is, opent het arrest deuren voor niet-winstbeogende exploitanten van sportaccommodaties die niet in verenigingsverband hun onderneming drijven.²⁵¹ Zo kan gedacht worden aan de loop- en fiets evenementen, die nu onder het 6% tarief vallen.

Daarnaast lijkt het argument voor een sportvrijstelling dat verenigingen jegens hun leden niet in het maatschappelijk verkeer optreden, achterhaald. In 2.1.4 werd gesproken over het handelen van sportverenigingen in de besloten kring. Slechts in een aantal uitspraken van de Tariefcommissie, dat nog ziet op het Besluit op de Omzetbelasting 1940 en de Wet OB 1954, werd beslist dat een verenigingslid ook als besloten kring kan worden aangemerkt.²⁵² In latere uitspraken werd vrijwel nooit meer een besloten kring geacht aanwezig te zijn in dergelijke situaties. Met een ruim ondernemersbegrip in de huidige Wet OB 1968 en BTW-richtlijn, lijkt het begrip zijn waarde te zijn verloren. Toch zou louter op basis van dit argument de sportvrijstelling naar mijn mening niet meer binnen de Wet OB 1968 passen en is de voorwaarde dat de diensten aan leden worden verricht niet meer helemaal doeltreffend. Wanneer ook wordt gekeken naar het arrest Město Žamberk, valt op dat concurrentievervalsing niet in geschil was. Ik kan mij echter wel voorstellen dat een aquapark in concurrentie treedt met partijen die zwembaden exploiteren met een winstoogmerk. Hier wordt echter niet op ingegaan.

4.2.4 Winstoogmerk

Bij de invoering van de sportvrijstelling in de Wet OB 1954 werd vanaf het begin de eis gesteld dat geen winst mag worden beoogd door de sportorganisatie. Als ondernemingen wel een winstoogmerk hebben bij prestaties ter bevordering van het maatschappelijke en culturele belang, geldt het verlaagde tarief. In eerste instantie was dit winstoogmerk criterium opgenomen in de sportvrijstelling zelf. Pas bij de invoering van de Wet OB 1968 werd het winstoogmerk criterium losgekoppeld en in een apart lid opgenomen. In de huidige wet staat het opgenomen in artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968 en luidt als volgt:

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

Het winstoogmerk-criterium in de Wet OB 1968 is gekoppeld aan de aldaar bedoelde prestaties, terwijl de BTW-richtlijn spreekt over instellingen die systematisch winst beogen. Blank meent dat artikel 11, lid 2 van de Wet OB

²⁵⁰ De sportactiviteiten hoeven niet in georganiseerd verband of op regelmatige basis plaats te vinden en deelname aan sportcompetities hoeft geen doel te zijn.

²⁵¹ Misschien kunnen hierdoor ook loop- en fietsevenementen zonder winstoogmerk onder de vrijstelling worden geschaard. Deze activiteiten vallen nu onder het verlaagd tarief.

²⁵² In Van Doesem, A.J., *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009, blz. 172 wordt verwezen naar de arresten TC 1 april 1946, nr 3164 O. B.br.O. 318 en TC 27 mei 1946, nr. 3195 O.B.Br.O 329.

1968 niet in overeenstemming is met de BTW-richtlijn en moet worden aangepast.²⁵³ Het Kennemer Golf-arrest heeft naar mijn mening het onderscheid tussen de bepalingen tenietgedaan. Het arrest heeft bepaald dat moet worden gekeken naar het totaal aan activiteiten die de instelling verricht om te bepalen of er sprake is van winst beogen.

Zoals eerder in paragraaf 4.1.3 is worden rechtspersonen en natuurlijke personen niet gelijk behandeld voor de toepassing van de sportvrijstelling in de Wet OB 1968. Dit komt doordat natuurlijke personen geen leden kunnen hebben. In de BTW-richtlijn wordt deze eis niet gesteld. Ook worden rechtspersonen en natuurlijke personen niet gelijk behandeld voor het winstoogmerk criterium.²⁵⁴ In twee Nederlandse arresten is geoordeeld dat er een winstoogmerk bij natuurlijke personen aanwezig is voor de BTW, als zij met hun activiteiten in hun levensonderhoud voorzien. Het betreft het zogenoemde fictief loon-arrest.²⁵⁵ Zo heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor de beoordeling van het winstoogmerk criterium bij een rechtspersoon wel rekening mag worden gehouden met het arbeidsloon. Deze kosten worden van de opbrengst afgetrokken. Bij de beoordeling van het winstoogmerk criterium bij een natuurlijk persoon mag echter geen rekening worden gehouden met het fictieve arbeidsloon van een persoon. De Hoge Raad meent dat het neutraliteitsbeginsel niet is geschonden. Immers, zowel rechtspersonen als natuurlijke personen moeten voldoen aan het winstoogmerk criterium. Dat de manier waarop aan dit criterium wordt getoetst anders is, betekent niet dat in strijd met het neutraliteitsbeginsel wordt gehandeld. Het lijkt erop dat met deze uitspraak natuurlijke personen altijd tegen het winstoogmerk criterium aanlopen als zij een beroep uitoefenen waarbij zij in hun eigen levensonderhoud willen voorzien. Naar mijn mening gaat deze benadering het doel van de vrijstelling en het winstoogmerk voorbij. Het winstoogmerk criterium heeft als doel om concurrentievervalsing tegen te gaan.²⁵⁶ Met de beslissing van de Hoge Raad in deze arresten lijkt de concurrentievervalsing juist groter te worden. Ook het Kennemer Golf arrest heeft hier geen invloed op. Immers, daar is geoordeeld dat er geen winstoogmerk is als de overschotten toekomen aan de organisatie en niet worden uitgedeeld aan de leden. Omdat het fictieve loon niet van de opbrengsten kan worden afgehaald, wordt het meegeteld in de overschotten. Omdat dit loon aan de arbeider wordt verstrekt en niet ten goede komt aan de instelling zelf, wordt ook via deze weg niet voldaan aan het winstoogmerk criterium.

4.2.5 Uitzonderingen

In artikel 11, eerste lid onderdeel e Wet OB 1968 worden twee zaken uitgesloten van de vrijstelling. Dit betreft allereerst '1°. *het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke*' (sub 1) en daarnaast '2°. *de diensten door watersportorganisaties die voor hun dienstverlening gebruik maken van één of meer personen die in dienstbetrekking werkzaam zijn ten behoeve van de organisatie, voor zover deze diensten bestaan in het met behulp van deze personen verrichten van werkzaamheden met betrekking tot vaartuigen dan wel in het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen*' (sub 2). Hoe zijn deze uitzonderingen ontstaan en hebben zij bestaansrecht?

4.2.5.1 Toegangsverlening

Het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke wordt al vanaf de Wet 1954 van de vrijstelling uitgesloten. In 1987 werd de uitzondering in een apart onderdeel opgenomen, toen ook de uitzondering voor watersportorganisaties in de Wet OB 1968 werd opgenomen. De wetgever meende bij beide uitzonderingen

²⁵³ Blank, A.J., 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691, par. 2.3.

²⁵⁴ In paragraaf 4.1.3. is reeds aangegeven dat een natuurlijk persoon voor de Wet OB 1968 geen aanspraak kan maken op de sportvrijstelling, omdat er niet aan leden kan worden verricht. In praktijk wordt bij de Wet OB 1968 dus nooit toegekomen aan de toetsing van de vrijstelling voor sportbeoefening. Bij de BTW-richtlijn kan zich deze discussie echter nog wel voordoen.

²⁵⁵ HR 26 april 2002, nr. 37 184, BNB 2002/215 en HR 10 januari 2001, nr. 35 921.

²⁵⁶ HR 26 april 2002, nr. 37 184, BNB 2002/215, noot Van Kesteren.

dat zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen en daarnaast ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen. De uitzondering houdt in dat verenigingen, die door middel van entreegelden toegang verlenen tot een wedstrijd, demonstratie of dergelijke, voor deze opbrengsten niet zijn vrijgesteld van BTW. Het maakt hierbij niet uit of de prestatie aan leden of niet-leden worden verricht of nauw samenhangen met het bevorderen van sportbeoefening.²⁵⁷ De opbrengsten uit toegangsverlening kunnen alsnog zijn vrijgesteld op basis van artikel 11, eerste lid, onderdeel v van de Wet OB 1968 als zij onder het grensbedrag voor diensten blijven, zijnde € 22.689 (of € 31.765 voor sportverenigingen).²⁵⁸ In alle overige gevallen vallen entreegelden onder het verlaagde tarief in Tabel I, post b.14 van de Wet OB 1968.²⁵⁹

4.2.5.2 Watersport

Vanaf 1 januari 1989 zijn bepaalde watersportorganisaties van de sportvrijstelling uitgesloten. Het betreffen watersportverenigingen, zoals HISWA, KNWV en NSF, die jachthavens exploiteren op een vergelijkbare wijze als commerciële jachthavens doen. Met een vergelijkbare wijze wordt bijvoorbeeld gedoeld op de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen en/of het verrichten van werkzaamheden ten behoeve van de organisatie door personen met een dienstbetrekking, zoals een havenmeester. Om concurrentievervalsing te voorkomen, worden bovenstaande diensten van de vrijstelling uitgesloten.²⁶⁰ In een Besluit heeft de staatssecretaris wel aangegeven dat personeel in dienstbetrekking geen belastingplicht oplevert als het personeel (als geheel) over het jaar niet meer dan € 4.538 van de vereniging ontvangt. In dat geval is de vrijstelling alsnog van toepassing.²⁶¹

In het arrest *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*²⁶² deed zich de vraag voor of de verhuur van ligplaatsen in het water en op de wal als verhuur van onroerende goederen kan worden aangemerkt en daarnaast of onder het begrip 'voertuigen' ook vaartuigen geschaard kunnen worden.²⁶³ Anders dan het standpunt van enkele lidstaten²⁶⁴ is het HvJ EU van mening dat de verhuur van ligplaatsen op de wal én in het water kwalificeert als het verhuren van onroerende goederen. Uiteindelijk wordt de verhuur van ligplaatsen alsnog uitgesloten van de vrijstelling, omdat ligplaatsen van vaartuigen als parkeerplaatsen voor voertuigen worden aangemerkt. Gevolg is dat de exploitatie van ligplaatsen op de wal en in het water belast is tegen het normale tarief.^{265 266} De discussie rondom de verhuur van ligplaatsen laaide weer op in de procedure die is gevoerd door HISWA in 2011. In deze procedure werd aan de eerste vraag van het arrest *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* voorbijgegaan. Aangenomen werd dat de verhuur van ligplaatsen op de wal en in het water kwalificeerde als verhuur van onroerende goederen. Belanghebbende in deze procedure meende echter dat de ligplaatsen niet vergelijkbaar zijn met parkeerplaatsen voor voertuigen, maar met kampeerplaatsen waarvoor het verlaagde tarief geldt. Hof 's-Gravenhage oordeelde ook hier echter dat de verhuur van ligplaatsen moeten worden aangemerkt als de verhuur van parkeerplaatsen voor voertuigen.²⁶⁷ De recreatieve betekenis van de ligplaatsen 'doet niet af aan het feit dat

²⁵⁷ HR 15 november 1989, nr. 25 449, BNB 1990/14.

²⁵⁸ Besluit van 13 juni 2007, nr. CPP2007/1077M, *Stcrt.* 2007, 121, V-N 2007/31.25.

²⁵⁹ *Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 36* voor de invoering van het verlaagd tarief voor sportwedstrijden en –demonstraties.

²⁶⁰ *Kamerstukken II 1987-1988, 20 030, nrs. 1-3*, Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁶¹ Besluit 13 juni 2007, nr. CPP2007/1078M, *Stcrt.* 2007, 121, NTFR 2007/1627.

²⁶² HvJ EU3 maart 2005, nr. C-428/02 (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn*).

²⁶³ Artikel 135, eerste lid, onderdeel I van de BTW-richtlijn en artikel 135, tweede lid, onderdeel b van de BTW-richtlijn.

²⁶⁴ De Deense en Griekse regering en Europese Commissie menen dat de verhuur van ligplaatsen in het water niet als verhuur van onroerende goederen kwalificeert en derhalve aan BTW is onderworpen.

²⁶⁵ In sommige gevallen valt de verhuur van ligplaatsen onder de sportvrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB 1968 of de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten.

²⁶⁶ Tielemans, P., 'Jachten zijn voertuigen; een ligplaats is een onroerende zaak', *BTW-Brief*, 2005, 18.

²⁶⁷ Hof 's-Gravenhage, 24 juni 2011, nr. BK10/00216, V-N 2011/49.1.3 en HR 21 september 2012, nr. 11/03315, V-N 2012/2354. De Hoge Raad oordeelt dat de middelen of klachten niet tot cassatie kunnen leiden (art. 81 Wet RO).

het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen primair het karakter heeft van stalling of bewaarneming.²⁶⁸

Ook in deze procedure werd uiteindelijk beslist dat de verhuur van ligplaatsen in een jachthaven belast zijn tegen het normale BTW-tarief van 21%. Naar mijn mening is een jachthaven duidelijk meer dan alleen passieve verhuur. Evenals bij gelegenheid geven tot sport en de verhuur van kampeerplaatsen, die beide belast zijn tegen het verlaagde tarief, worden extra faciliteiten en voorzieningen aangeboden. De vergelijking met een kampeerplek lijkt mij dan ook geen vreemde gedachte. De ligplaats van een boot aan de wal kan immers net zo goed de staplaats van een camper zijn. Bij beide kan gebruik worden gemaakt van sanitaire voorzieningen, watertappunten en afvalcontainers. Advocaat-generaal Kokott meent dat bij beide uitgesloten verhuuractiviteiten zien op een actieve vorm van verhuur, waarbij bewaking, onderhoud en voorzieningen worden aangeboden.²⁶⁹ Dit actieve gebruik is minder van belang bij de verhuur van parkeerplaatsen. Daarnaast ontbreekt een sociaal-politieke reden voor belastingvrijstelling, evenals bij de verhuur van ligplaatsen voor pleziervaartuigen. Kennelijk is de stallingfunctie doorslaggevend.

In 2001 heeft de Werkgroep Commerciële Jachthavens Zuidelijke Randmeren in Zeewolde een klacht ingediend bij de Europese Commissie. Deze werkgroep is van mening dat de concurrentievervalsing, die ontstaat door het verschil in fiscale behandeling van commerciële en niet-commerciële jachthavens, in strijd is met artikelen 87 en 88 van het EG-verdrag en een vorm van staatssteun is. De Europese Commissie is een onderzoek gestart²⁷⁰ en heeft uiteindelijk aangegeven dat van staatssteun geen sprake was.²⁷¹ Het onder omstandigheden vrijstellen van activiteiten van watersportorganisaties werd niet beschouwd als een vorm van staatssteun. Wel heeft de Europese Commissie in 2007 aangegeven dat Nederland in strijd met de BTW-richtlijn handelt, door slechts bepaalde activiteiten verricht door watersportorganisaties van de sportvrijstelling uit te sluiten. Zo meent de Commissie dat de sportvrijstelling te ruim wordt toegepast door slechts werkzaamheden met betrekking tot vaartuigen en het ter beschikking stellen van ligplaatsen van de vrijstelling uit te sluiten als er een of meer personen in dienstbetrekking werkzaam zijn. Hiervoor is de Commissie een infractieprocedure gestart.²⁷² De Nederlandse overheid heeft in 2010 reeds een brief gestuurd met redenen voor toepassing van deze uitzondering en wacht nog op antwoord. Ik ben van mening dat deze prestaties inderdaad niet onder de vrijstelling moeten vallen. Uit artikel 134 van de BTW-richtlijn volgt dat uitsluiting van de vrijstelling verplicht is als de activiteiten niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handeling. Het exploiteren van ligplaatsen is volgens mij niet nauw verbonden met het beoefenen van de watersport zelf. Zo kunnen watersporters ervoor kiezen om na het sporten de boot mee naar huis te nemen en daar te stallen. Een ligplaats is niet noodzakelijk. Mocht er toch nog twijfel ontstaan, dan wordt dit geheel weggenomen door onderdeel b van het artikel. Hierin staat dat activiteiten die hoofdzakelijk extra opbrengsten moeten genereren en waarbij direct wordt geconcurrereerd met commerciële ondernemingen, van de vrijstelling zijn uitgesloten. Het exploiteren van lig- en bergplaatsen wordt eveneens gedaan door commerciële instellingen die niet onder de vrijstelling vallen. Om concurrentievervalsing tegen te gaan, ben ik van mening dat bepaalde activiteiten van watersportverenigingen van de vrijstelling moeten worden uitgesloten.²⁷³ Het verhuren van ligplaatsen beschouw ik als een bijkomende dienst die van de vrijstelling kan worden uitgesloten.

²⁶⁸ *Kamerstukken II 1987-1988, 20 030, nr. 6.*

²⁶⁹ HvJ EU 14 oktober 2004, nr. C-428/02, conclusie A-G Kokott, r.o.48-51.

²⁷⁰ Steunmaatregel C 10/03 - Steunverlening aan non-profitjachthavens, *PbEU* 2003/C 69/04-06 en Brief Staatssecretaris van Financiën, 25 september 2003, nr. AFP2003/00398, *NTRF* 2003/1611. Hierin geeft de staatssecretaris de behandeling van jachthavens in de omzetbelasting aan.

²⁷¹ Beschikking van 29 oktober 2003, *PbEU* L 34/63, 2004/114/EG. De Europese Commissie geeft aan dat sprake is van staatssteun als 'de maatregel voordeel oplevert aan ondernemingen, het moet selectief zijn, moet bekostigd zijn met overheidsmiddelen en moet het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden'. Dit laatste was niet het geval.

²⁷² Europese Commissie, 24 juni 2010, nr. IP/10/796 en zaaknr. 2008/4955.

²⁷³ In het *PbEU* 2003/C 69/04-06 wordt aangegeven: 'Het maakt hierbij niet uit of de watersportvereniging met of zonder winstoogmerk de bevordering van watersport ten doel heeft. De activiteiten die ziet op de verhuur van lig- en bergplaatsen bij watersport horen niet onder deze vrijstelling te vallen. Allereerst omdat het bergen van boten niet nauw samenhangt met de

4.3 Sportkantineregeling en vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten

De kantineregeling is voor het eerst opgenomen in 1969.²⁷⁴ Vanuit de gedachte dat bepaalde privaatrechtelijke organisaties in de Wet OB 1968 niet of weinig in het maatschappelijke verkeer deelnemen, is de kantineregeling bedacht. De staatssecretaris wilde het de regeling ook kantine-exploitaties, die een aanvullende rol hebben bij het primaire doel van de vereniging, uitsluiten van BTW. Hoewel de kantineregeling voor meer dan alleen sportorganisaties geldt²⁷⁵, zal ik mij beperken tot de kantineregeling voor sportorganisaties.

Aan de toepassing van de (sport)kantineregeling vóór 1 januari 2013 is een aantal voorwaarden gesteld.²⁷⁶ Zo moet de kantine (nagenoeg) uitsluitend prestaties verrichten die als normale nevenactiviteiten van de organisatie zijn aan te merken; moeten exploitatieoverschotten worden aangewend voor de primaire activiteit van de sportvereniging; geldt er een grensbedrag voor de totale kantineomzet. Indien de organisatie opteerde voor de kantineregeling en voldeed aan de voorwaarden, werd de kantineomzet vrijgesteld tot een bedrag van € 68.067. De sportkantineregeling was een optionele regeling en kon naast de vrijstelling van fondsverwervende activiteiten in artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB 1968, worden toegepast. Zie voor een overzicht ook bijlage 12.

Voorbeeld sportkantineregeling en fondsverwervende activiteiten vóór 1 januari 2013

Een sportvereniging heeft een kantineomzet²⁷⁷ van € 50.000, ontvangt € 15.000 aan reclame- en sponsoringinkomsten en heeft een omzet van € 10.000 voor de verkoop van sportkleding. De sportvereniging kan ervoor kiezen de sportkantineregeling toe te passen. De kantineomzet valt onder de grens van € 68.067 en is van omzetbelasting vrijgesteld. De € 10.000 ontvangen uit de verkoop van sportkleding valt onder het grensbedrag van € 68.078 voor leveringen in artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB 1968 en de € 15.000 aan reclame- en sponsoringinkomsten valt onder het grensbedrag van € 31.765 voor diensten in artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB 1968.

Kiest de sportvereniging echter niet voor toepassing van de sportkantineregeling, dan wordt de kantineomzet bij de ontvangsten aan reclame- en sponsoring opgeteld.²⁷⁸ Deze € 65.000 stijgt uit boven het grensbedrag voor diensten. Gevolg is dat de gehele omzet van de prestaties (€ 65.000) is belast tegen de normaal geldende tarieven of tegen een forfaitair percentage van 11,5% (zie ook paragraaf 4.3.1.1) en dat de vereniging zijn voorbelasting van kosten in aftrek kan brengen. Indien de sportvereniging de normale methode hanteert, moet zij in totaal € 6.150²⁷⁹ aan BTW afdragen (minus de aftrek van voorbelasting over de kosten). Hanteert zij echter de forfaitaire methode, dan moet zij om en nabij € 7.475²⁸⁰ afdragen.

De keuze of de sportvereniging kiest voor toepassing van de sportkantineregeling hangt over het algemeen samen met de investeringsplannen die de vereniging heeft. Gaat de sportvereniging in het desbetreffende jaar een grote investering doen, dan kan het voordeliger zijn om de opbrengsten van de leveringen in de belaste sfeer

daadwerkelijke sportbeoefening. Het ligt dus niet in lijn met de doel en strekking van de sportvrijstelling. Daarnaast ontstaat er een concurrentieverstorend effect omdat er diensten worden verricht die vergelijkbaar zijn met de diensten van commerciële jachthavens.'

²⁷⁴ Resolutie van 16 april 1968, D69/3462, V-N 1969, blz. 393.

²⁷⁵ Zoals: muziekverenigingen, speeltuinverenigingen, instellingen voor jeugdwerk, bejaardensociëteiten, hobbyclubs, buurtverenigingen, dorpshuizen, wijkcentra en onderwijscentra.

²⁷⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2012, nr. BLKB 2012/1982M, par. 4.1.

²⁷⁷ De kantineomzet bestaat in dit voorbeeld slechts uit de levering van producten die onder het verlaagde tarief vallen.

²⁷⁸ Vóór 1 januari 2013 werden opbrengsten uit de kantine immers gekwalificeerd als het verrichten van een dienst.

²⁷⁹ Voor de kantineomzet geldt het verlaagde tarief van 6%, voor sponsoring en verkoop van alcoholische dranken geldt het normale tarief van 21%. Berekening: € 50.000 * 6/100 + € 15.000 * 21/100 = € 6.150.

²⁸⁰ Uit het Besluit van 20 december 2012, nr. BLKB 2012/1982M volgt dat de percentages worden berekend over de kantineopbrengsten inclusief BTW: 'Deze goedkeuring (van het forfaitaire percentage) heeft tot gevolg dat de totale kantine-ontvangsten dan de grondslag vormen van de heffing (11,5/100)'. Berekening: € 65.000 * 11,5/100 = € 7.475.

te laten plaatsvinden. Immers, dan heeft de sportvereniging ook recht op aftrek van voorbelasting van de kosten die bij deze investering worden gemaakt. Het verschilt per geval welke toepassing bij de sportvereniging de voorkeur heeft. Echter, als de sportvereniging van de sportkantineregeling afziet, kan zij deze nooit meer toepassen.

De vraag kan worden gesteld of de (sport)kantineregeling *überhaupt* wel bestaansrecht heeft in de omzetbelasting. Lidstaten zijn immers gebonden aan de vrijstellingen die in de BTW-richtlijn zijn opgenomen. De vrijstelling van de kantineregeling moet af te leiden zijn van een vrijstelling in de BTW-richtlijn. In de aantekening van de Resolutie van 27 juni 1980, nr. 080-1080 geeft Bijl al aan dat de kantineregeling niet is gebaseerd op de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten. Hoewel deze vrijstelling nauw samenwerkt met de sportkantineregeling, ziet de vrijstelling slechts op prestaties van bijkomstige aard die zijn bestemd ter verkrijging van financiële steun ten bate van de organisatie.^{281 282} Hiertoe behoort volgens hem niet de exploitatie van een kantine door een vereniging, omdat deze activiteiten zeer nauw verband houden met de primaire activiteiten van de vereniging. In de Ministeriële resolutie van 4 november 1985, nr. 285-11 072 bevestigt de staatssecretaris dit standpunt. De enige mogelijkheid is dan nog dat de sportkantineregeling is afgeleid van de sportvrijstelling in artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB 1968 en 132, eerste lid, onderdeel m van de BTW-richtlijn. In ieder geval geldt artikel 132, lid 2 van de BTW-richtlijn niet. Lidstaten hebben tenslotte alleen met betrekking tot de toepassing van artikel 132, eerste lid, onderdeel o van de BTW-richtlijn het recht om alle nodige beperkingen in te voeren. Mocht de sportkantineregeling een uitwerking zijn van de sportvrijstelling, dan bestaat geen grond voor het grensbedrag van € 68.067 en het facultatieve karakter van de kantineregeling. Lidstaten mogen namelijk geen extra beperkingen in hun nationale wetgeving opleggen voor de overige vrijstellingen die in de BTW-richtlijn zijn opgenomen. In die situatie zouden sportorganisaties zich op de BTW-richtlijn kunnen beroepen voor toepassing van de vrijstelling bij een kantineomzet van meer dan €68.067, mits de kantine-exploitatie als normale nevenactiviteit van de vereniging is aan te merken.²⁸³

Een extremer standpunt, en naar mijn mening het meest juiste, is dat de (sport)kantineregeling helemaal geen bestaansgrond heeft. Als naar de tekst van artikel 132, eerste lid, onderdeel m van de BTW-richtlijn wordt gekeken, staat aangegeven dat de *'diensten moeten zijn verricht welke nauw samenhangen met de beoefening van sport (...) zonder winst oogmerk'*. Zoals Oerlemans terecht in zijn artikel aangeeft, is het nog maar de vraag of kantine-exploitatie door een sportvereniging aan haar leden nauw samenhangt met de beoefening van sport. Hof Amsterdam heeft in 1986 over deze vraag prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU voor meer duidelijkheid, maar heeft deze vragen uiteindelijk weer teruggehaald.²⁸⁴ Duidelijkheid is er nooit gekomen. Met de huidige jurisprudentie kan de twijfel alsnog worden weggenomen, ondanks dat er geen antwoord is gekomen op de vraag of kantine-exploitatie door sportverenigingen aan hun leden nauw samenhangt met sportbeoefening. Het arrest Manfred Bog en gevoegde zaken hebben bepaald dat het verstrekken van spijzen en dranken in een kantine moet worden aangemerkt als levering.²⁸⁵ In de arresten was sprake van een snackwagen, bar in de foyer van een bioscoop, snackbar en een partyservice van een slagerij. Ten aanzien van deze verstrekkers oordeelt het HvJ EU dat *'de vers bereide spijzen of etenswaren voor onmiddellijke consumptie een levering van goederen*

²⁸¹ Resolutie 16 april 1968, D69/3462, V-N 1969, blz. 393 en Oerlemans, P.C.J., 'Kantines van sportverenigingen en de omzetbelasting; in strijd met de Zesde richtlijn?', *Stichting & Vereniging* 1993/3, blz. 62.

²⁸² Zie ook de tekst van artikel 132, eerste lid, onderdeel o van de BTW-richtlijn.

²⁸³ Oerlemans, P.C.J., 'Kantines van sportverenigingen en de omzetbelasting; in strijd met de Zesde richtlijn?', *Stichting & Vereniging* 1993/3, blz. 65.

²⁸⁴ Hof Amsterdam 7 oktober 1986, nr. 1050/81 M II, *FED* 1988/116.

²⁸⁵ HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (Manfred Bog), nr. C-499/09 (Cinemaxx), nr. C-501/09 (Lohmeyer) en nr. C-502/09 (Fleischerei Nier).

vormt, indien blijkt dat de diensten waarmee de leveringen gepaard gaan, niet overheersen'.²⁸⁶ Dit kan anders zijn wanneer de verstrekking van spijzen en dranken duidelijk een groter dienstenaandeel bevat, zoals bij restaurants²⁸⁷ en cateraars het geval is. Ik ben van mening dat de exploitatie in kantines eveneens een levering van goederen vormt. Hoewel de kantinejuffrouw de broodjes kroket en alcoholische dranken tot aan de tafel kan brengen, worden er geen speciale handelingen verricht en vindt de bereiding plaats naar gelang de verwachte vraag en op regelmatige basis. Aangezien de kantine-exploitatie als levering van goederen kwalificeert, valt ook niet meer te onderbouwen dat de sportkantineregeling een uitwerking is van de sportvrijstelling. Deze vrijstelling ziet immers alleen op diensten. Hieruit concludeer ik dat de sportkantineregeling geen bestaansgrond (meer) heeft. Ik vind het dan ook geheel terecht dat de staatssecretaris op 20 december 2012 in het besluit BLKB 2012/1986M heeft aangegeven dat de kantineregeling in ieder geval voor sportorganisaties wordt afgeschaft, omdat de (sport)kantineregeling in strijd is met de BTW-richtlijn. De staatssecretaris geeft echter een ander argument. Hij is van mening dat de sportkantineregeling zijn nut heeft verloren nu kantine-exploitaties als leveringen worden aangemerkt. Immers, zowel leveringen in de vrijstelling als de sportkantineregeling hanteren een gelijk grensbedrag. Het zou mij niets verbazen als de kantineregeling in de nabije toekomst ook voor andere organisaties wordt afgeschaft.

In het besluit van 20 december 2011 is de kantineregeling voor sportorganisaties afgeschaft en worden kantine-exploitaties van sportorganisaties aan hun leden toegerekend aan de fondsverwervende activiteiten door middel van leveringen. Hierdoor zijn de nationale wetgeving en BTW-richtlijn meer op elkaar afgestemd. Zie voor een overzicht ook bijlage 13. Zonder sportkantineregeling ziet het voorgaande voorbeeld er als volgt uit:

Voorbeeld kantineomzet sportorganisatie

Een sportvereniging heeft een kantineomzet van € 50.000, ontvangt €15.000 aan reclame- en sponsoringinkomsten en heeft een omzet van € 10.000 voor de verkoop van sportkleding. De kantineomzet wordt vanaf 1 januari 2013 als levering aangemerkt. De sportkantineregeling is afgeschaft, dus de sportvereniging kan hier niet meer voor opteren. Het gevolg is dat de € 50.000 wordt opgeteld bij de € 10.000 die is ontvangen uit de verkoop van sportkleding. De € 60.000 valt nog onder het grensbedrag voor leveringen in artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB 1968²⁸⁸, waardoor de sportvereniging geheel van BTW is vrijgesteld. Een andere optie is er voor de sportvereniging niet. Indien de sportvereniging grote investeringsplannen had, loopt deze nu tegen het punt aan dat de voorbelasting op de kosten van de investering niet in aftrek kan worden gebracht.

De wijziging kan echter ook nadelig uitpakken voor een belastingplichtige die niet in de BTW heffing betrokken wil worden:

Voorbeeld 2: kantineomzet sportorganisatie

Een sportvereniging heeft een kantineomzet van € 60.000, ontvangt €15.000 aan reclame- en sponsoringinkomsten en heeft een omzet van € 10.000 voor de verkoop van sportkleding. Voor 2013 kon de sportvereniging kiezen voor de kantineregeling, waardoor de € 60.000 aan kantineomzet is vrijgesteld van BTW. Op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB zijn ook de €10.000 aan overige leveringen en €15.000 aan diensten vrijgesteld van BTW.

²⁸⁶ Ibid. r.o. 81.

²⁸⁷ HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S).

²⁸⁸ Leveringen onder artikel 11, eerste lid, onderdeel v zijn bijvoorbeeld voetballen, hockeysticks of shirts die worden geleverd door de sponsor aan de sportvereniging.

Na 2013 wordt de kantineomzet echter verplicht bij de ontvangsten uit de verkoop van sportkleding opgeteld, waardoor de sportvereniging voor het gehele bedrag van € 70.000 aan leveringen buiten de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten valt. De sportvereniging moet bij het hanteren van de normale methode € 10.200²⁸⁹ (minus de aftrek van voorbelasting over de kosten) aan BTW betalen. Hierbij is de hoogte van de verschuldigde BTW afhankelijk van de verhouding goederen onder het verlaagde en algemene tarief. Hanteert zij de forfaitaire rekenmethode, dan is dit € 8.050²⁹⁰ aan BTW (minus de aftrek van voorbelasting over de kosten). Had de sportvereniging eerst nog de keuze tussen een vrijgestelde en belaste behandeling in de BTW, nu is zij met een gelijke omzet BTW-belast.

Doordat kantine-exploitaties nu onder de leveringen van de vrijstelling van fondsverwervende activiteiten vallen, wordt de functie van de sportkantineregeling goed opgevangen. In een nieuw wetsvoorstel is ook het idee voorgesteld om het grensbedrag voor diensten van sportverenigingen in de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten te verhogen van € 31.765 naar € 50.000.²⁹¹ Dit ziet voornamelijk op sponsorgelden en heeft als doel om de administratieve lasten van sportverenigingen te verminderen. Tezamen met de kwalificatie van kantine-exploitaties als levering van goederen, wordt de sportvereniging minder in de BTW betrokken. De uitwerking is niet meer facultatief, zoals bij de sportkantineregeling. Deze verandering heeft veel commotie teweeggebracht. Het nieuwe regime zorgt ervoor dat sportorganisaties sneller boven de grens uitkomen, waarbij de totale belastingvrijstelling vervalt. In het Algemeen Dagblad wordt aangegeven dat *'een strop van duizenden euro's per jaar ontstaat, afhankelijk van de omzet van een vereniging'*.²⁹² Om deze financiële problemen bij sportorganisaties te voorkomen, heeft de staatssecretaris overgangsrecht ingevoerd.²⁹³

4.3.1.1 Forfaitair tarief

Hoewel alles nu in elkaar lijkt te passen door de afschaffing van de sportkantineregeling, het overgangsrecht en de verhoging van het grensbedrag voor diensten voor toepassing van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB, is er nog één opmerkelijk punt in de omzetbelasting. Als een ondernemer meerdere leveringen en diensten verricht die belast zijn tegen verschillende tarieven, moet hij in zijn aangifte de opbrengsten van de activiteiten splitsen. Om dat te kunnen doen, dient de ondernemer administratief bij te zijn. Als een ondernemer aan een andere belaste ondernemer presteert, is de presterende ondernemer verplicht een factuur uit te reiken op grond van artikel 34c, eerste lid, onderdeel a Wet OB 1968. Op basis van deze facturen is het mogelijk prestaties te splitsen. Echter, ondernemers die nagenoeg geheel aan vrijgestelde ondernemers of niet-ondernemers presteren en het kasstelsel hanteren²⁹⁴, hoeven geen facturen uit te reiken.²⁹⁵ Doordat deze ondernemers de gegevens van de verschillende soorten prestaties niet uit hun bedrijfsadministratie kunnen halen, kunnen problemen ontstaan met het splitsen van de prestaties. De staatssecretaris heeft aangegeven dat de verschuldigde belasting in dergelijke gevallen mag worden berekend aan de hand van een forfaitaire berekeningsmethode, waarbij 11,5% over de totale kantineopbrengst wordt geheven. Naar mijn mening is deze behandeling te gek voor woorden en dient de forfaitaire berekeningsmethode te worden afgeschaft. Net als iedere ander ondernemer, zouden ook ondernemers die nagenoeg geheel aan niet-ondernemers presteren een goede bedrijfsadministratie moeten voeren. Dat zij niet verplicht zijn facturen uit te reiken aan hun afnemers, neemt niet

²⁸⁹ € 30.000 * (6/100) + € 30.000 * (21/100) + 10.000 * (21/100). Bij de berekening wordt er vanuit gegaan dat de verhouding goederen dat onder het verlaagde en normale tarief valt in de kantine 50/50 is.

²⁹⁰ € 70.000 * (11,5/100).

²⁹¹ MvT, *Kamerstukken II 2012-2013*, 33637, nr. 3, par. 2.2.2 Kantineregeling.

²⁹² *Algemeen Dagblad*, 'Strop sportclubs door nieuwe belastingregels', 18 juni 2013.

²⁹³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 februari 2013, Nr. 4558, BLKB 2013-279M, *Stcrt.* 2013, 4 558. Vragen en antwoorden fondswerving en kantines.

²⁹⁴ Artikel 26 van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968.

²⁹⁵ Elsevier Almanak 2013, Omzetbelasting, par. 30.2.

weg dat iedereen in staat is een boekhouding bij te houden en prestaties hierin op te nemen. Het verschil met andere ondernemers is wel dat de kantine van een sportvereniging vaak wordt gedreven door vrijwilligers. Het kan daardoor een stuk lastiger zijn om de omzet correct te splitsen naar de twee verschillende tarieven.

Hoewel een forfaitair tarief niet *per se* nodig is, geeft het voor sportverenigingen een stukje gemak en eenvoud bij de administratie. Of een forfaitair tarief is gewenst, blijft een niet objectief te beantwoorden vraag. Belangrijker is de vraag of een forfaitair tarief wel is toegestaan voor de BTW-richtlijn. Wordt gekeken naar de BTW-richtlijn, dan geeft de Europese Raad in haar overwegingen aan dat:

*'(59) Overwegende dat de lid-staten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van de richtlijn afwijkende maatregelen moet kunnen treffen of handhaven, ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.'*²⁹⁶

Ook in artikel 281 van de BTW richtlijn staat dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om voor kleine ondernemingen, waarbij de heffing van BTW op de normale wijze lastig is, afwijkende vereenvoudigde regels te hanteren. Te denken valt aan een forfaitaire regeling. Dit moet wel aan de Commissie kenbaar worden gemaakt. Het forfaitaire percentage voor kantineopbrengsten verleent een zekere vorm van eenvoud voor kleine ondernemingen, waarbij het lastig kan zijn om de normale BTW-regeling toe te passen. De kantine-regeling ziet per slot van rekening op instellingen die een kantine voeren als aanvulling op hun vrijgestelde primaire activiteiten voeren. De forfaitaire methode zorgt ervoor dat sportclubs de kantineopbrengsten niet hoeven te splitsen in een deel dat tegen het verlaagde tarief en een deel dat met het normale tarief is belast. Het lijkt erop dat een vereenvoudiging zoals de forfaitaire methode voor kantineomzet volgens de BTW-richtlijn is toegestaan. Nederland had dit echter wel kenbaar moeten maken bij de Europese Commissie, wat zij niet hebben gedaan. De mogelijkheid bestaat dat de Commissie hier een infractieprocedure over start.

De vervolgvraag is of het ook is toegestaan om een forfaitair tarief te heffen over de kantineopbrengsten inclusief BTW. Artikel 96 van de BTW richtlijn geeft aan dat het normale tarief wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing. In het geval van het forfaitaire tarief wordt als maatstaf van heffing de kantineopbrengsten inclusief BTW genomen. Uit Titel VII van de BTW-richtlijn blijkt niet specifiek dat BTW niet tot de maatstaf van heffing kan behoren. Artikel 78 van de BTW-richtlijn geeft slechts aan dat een aantal zaken wél in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen, waaronder belastingen, rechten en heffingen en bijkomende kosten. Hiervan wordt BTW echter expliciet uitgezonderd. Dit bevestigt naar mijn mening alleen dat het niet verplicht is om BTW in de maatstaf van heffing op te nemen, maar het geeft geen antwoord op de vraag of het *überhaupt* wel mag. Kijken we naar andere zaken waar met forfaitaire percentages wordt gerekend, zoals de correctie voor het privégebruik van auto's, dan zie je dat ook hier het percentage over een bedrag inclusief BTW kan worden genomen. Zo heeft de Hoge Raad ten aanzien van het privégebruik van auto's geoordeeld dat een forfaitair percentage mag worden bepaald op grond van de catalogusprijs. In de catalogusprijs zit ook BTW inbegrepen.²⁹⁷ Een forfaitair percentage over een prijs inclusief BTW komt dus niet alleen voor bij kantineopbrengsten. Gaan we puur kijken naar de bedoeling van de belasting, dan is het eigenlijk heel gek dat er een tarief wordt geheven over de omzet inclusief BTW. Het is niet voor niets een belasting over de toegevoegde waarde van een prestatie. BTW *an sich* is geen toegevoegde waarde van een goed of dienst. Wordt geheven over kantineomzet, dan verliest de BTW zijn functie als verbruiksbelasting, waarbij wordt beoogd om consumptief gedrag goederen en diensten te

²⁹⁶ Zesde Richtlijn: uniforme grondslag, zeventiende overweging.

²⁹⁷ Website: Belastingdienst, catalogusprijs spreekt van 'de officiële nieuwprijs van de (bestel)auto die geldt op de datum dat het kenteken deel 1 is afgegeven. Deze prijs is inclusief btw, bpm en accessoires die door of namens de fabrikant of importeur zijn aangebracht voordat deel 1 van het kenteken is afgegeven.'

belasten. Om de functie van verbruiksbelasting te behouden en toch te zorgen voor administratieve eenvoud, lijkt het mij beter om een forfaitair tarief te hanteren op basis van de verkoopprijs exclusief BTW. Dit licht ik toe aan de hand van een voorbeeld.²⁹⁸

Voorbeeld forfaitair tarief		
Een sportvereniging verkoopt in zijn kantine etenswaren en drinken, bijvoorbeeld bier (21%) en broodjes kroket (6%). De sportvereniging koopt de producten in van een fabrikant. De fabrikant hanteert een verkoopprijs, bestaande uit kosten die hij heeft gemaakt en een winstpercentage. Dit is de toegevoegde waarde van het product. Indien geen forfaitaire methode wordt toegepast en de administratie de verkoop van de goederen met verschillende tarieven wordt gesplitst, ziet de berekening er als volgt uit:		
<i>Fabrikant</i>		
	Bier (21% BTW)	Broodje kroket (6% BTW)
Toegevoegde waarde	€ 1,00	€ 1,00
Verkoopprijs (excl. BTW)	€ 1,00	€ 1,00
Verkoopprijs (incl. BTW)	€ 1,21	€ 1,06
Verschuldigde BTW	€ 0,21	€ 0,06
<i>Sportvereniging</i>		
	Bier (21% BTW)	Broodje kroket (6% BTW)
Toegevoegde waarde	€ 1,00	€ 1,00
Verkoopprijs (excl. BTW)	€ 2,00	€ 2,00
Verkoopprijs (incl. BTW)	€ 2,42	€ 2,12
Verschuldigde BTW	€ 0,42	€ 0,12
Aftrek van voorbelasting	€ 0,21	€ 0,06
De totaal af te dragen BTW door de sportvereniging en fabrikant samen voor beide producten is € 0,42 + € 0,12 = € 0,54, zijnde 6% over €2,00 voor het broodje kroket en 21% over €2,00 voor het bier. Van deze 54 cent dragen zowel de fabrikant als de sportkantine 27 cent af aan de belastingdienst.		
Vanuit administratief oogpunt kan het wenselijk zijn om deze splitsing in de verkopen niet te maken. In dat geval kan de sportkantine ervoor kiezen een forfaitair tarief te hanteren. Dit werkt als volgt uit.		
<i>Fabrikant</i>		
	Bier (21% BTW)	Broodje kroket (6% BTW)
Verkoopprijs (excl. BTW)	€ 1,00	€ 1,00
Verkoopprijs (incl. BTW)	€ 1,21	€ 1,06
Verschuldigde BTW	€ 0,21	€ 0,06
<i>Sportvereniging</i>		
Totale kantineopbrengst		€ 4,54 ²⁹⁹
Verschuldigde BTW		€ 0,52 ³⁰⁰
Aftrek van voorbelasting		€ 0,27 ³⁰¹

²⁹⁸ Bij dit voorbeeld ga ik er vanuit dat de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten niet van toepassing is.

²⁹⁹ € 2,42 + € 2,12

³⁰⁰ € 4,54 * (11,5/100) = € 0,5221.

³⁰¹ Zijnde de voorbelasting op het bier en het broodje kroket (€ 0,21 + € 0,06).

Terwijl er niets is veranderd aan de verhouding van de producten en de toegevoegde waarde nog altijd €1,00 is van de fabrikant en € 1,00 van de sportvereniging, is het verschuldigde bedrag aan BTW veranderd. De 11,5%³⁰² is niet gebaseerd op de verkoopprijs exclusief BTW, maar op de prijs inclusief BTW.

Bij de forfaitaire methode wordt niet over de toegevoegde waarde geheven, wat de BTW wel zou moeten doen. In plaats daarvan wordt een percentage berekend over de omzet inclusief BTW. Zou het percentage worden berekend over de toegevoegde waarde, dan zou de volgende berekening uitkomen op een tarief van 13%.³⁰³ Voor de uitwerking maakt het niet veel uit op welke manier de BTW wordt berekend. De 11,5% over de kantineopbrengsten inclusief BTW is slechts een vereenvoudiging van een vereenvoudiging.

Wel ben ik van mening dat de hoogte van het forfaitaire tarief niet juist is. De verschuldigde BTW in de eerste berekening komt namelijk niet overeen met de verschuldigde BTW op het moment dat de administratie wel de verkopen zou hebben gesplitst. Het zou volgens mij beter zijn om een forfaitair tarief te hanteren die wel resulteert in een gelijk verschuldigd bedrag. Zie het volgende voorbeeld.

Voorbeeld forfaitair tarief alternatief

Ook in dit voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat er evenveel bier als broodjes kroket worden verkocht.

<i>Fabrikant</i>		
	Bier (21% BTW)	Broodje kroket (6% BTW)
Toegevoegde waarde	€ 1,00	€ 1,00
Verkoopprijs (excl. BTW)	€ 1,00	€ 1,00
Verkoopprijs (incl. BTW)	€ 1,21	€ 1,06
Verschuldigde BTW	€ 0,21	€ 0,06
<i>Sportvereniging</i>		
Totale kantineopbrengst		€ 4,54
Verschuldigde BTW (13,5%)		€ 0,54 ³⁰⁴
Aftrek van voorbelasting		€ 0,27 ³⁰⁵

Wordt dit teruggerekend, dan is te zien dat in beide situaties een gelijke BTW verschuldigd is:

$$€ 2,42 * (21/121) + € 2,12 * (6/106) = € 0,54.$$

$$€ 4,54 * (13,5/113,5) = € 0,54.$$

In bovenstaande situatie wordt de BTW berekend over de toegevoegde waarde. Hoewel ik de noodzaak van de vereenvoudigde toepassing van de forfaitaire methode betwijfel, kan ook een percentage worden geheven over de kantineopbrengsten inclusief BTW. Het tarief zou in dat geval uitkomen op 11,9%³⁰⁶. Dat uiteindelijk een lager tarief van 11,5% is gehanteerd, heeft waarschijnlijk te maken met de veronderstelling dat in praktijk de kantineomzet niet in gelijke verhouding kan worden toegerekend aan producten die onder het verlaagde en het algemene tarief vallen.

³⁰² Komt van $(21/121) + (6/106) / 2$.

³⁰³ Indien € 100 de omzet inclusief BTW is, dan is € 88,5 de omzet exclusief BTW. Het tarief zou in dat geval $11,5/88,5 = 0,13 * 100 = 13%$ moeten zijn.

³⁰⁴ $€ 4,00 * 13,5\% = € 0,54$.

³⁰⁵ Zijnde de voorbelasting op het bier en het broodje kroket ($€ 0,21 + € 0,06$).

³⁰⁶ $(13,5/113,5) * 100 = 11,894$

4.4 Voorlopige conclusie

In de huidige BTW-richtlijn is een vrijstelling voor opgenomen voor: *'sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.'* De Wet OB 1968 stelt van omzetbelasting vrij: *de diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden, met uitzondering van (...).* Omdat er geen parlementaire geschiedenis is van de BTW-richtlijn, kan het doel van de richtlijngever slechts uit de tekst van het Voorstel van de Zesde richtlijn en de uiteindelijke bepaling worden gehaald. Op verschillende punten zijn discussies ontstaan.

Ten eerste over het onderscheid tussen 'sommige diensten' en 'diensten'. Helder is dat het woord 'sommige' niet ziet op mogelijke extra voorwaarden die een lidstaat aan de toepassing van de vrijstelling kan stellen (Commissie tegen Spanje) of een extra beperking oplegt ten aanzien van afnemers (Canterbury Hockeyclubs). Naar mijn mening ziet het woord ook niet op de beperkende factor van het niet-winst beogen, zoals La Pergola in zijn conclusie aangeeft, of op de extra zinsnede uit het Voorstel van de Zesde Richtlijn, waarbij wordt aangegeven dat de bepaling slechts ziet op amateursportinstellingen. Volgens mij is het woord bedoeld voor het uitsluiten van diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport, maar niet passen in het doel en de strekking van de vrijstelling. Dit onderscheid heeft zich in de praktijk nog niet zichtbaar gemaakt.

Ten tweede bestaat onduidelijkheid over de uitleg van de zinsnede 'nauw samenhangend met de beoefening van sport'. In ieder geval wordt er geacht geen nauwe samenhang aanwezig te zijn op het moment dat de ene dienst niet absoluut noodzakelijk is voor het uitvoeren van de vrijgestelde hoofddienst (arrest Commissie tegen Duitsland). Als een dienst wel absoluut noodzakelijk is, zou het belasten van de dienst ertoe leiden dat de kostprijs van de vrijgestelde hoofdprestatie stijgt, wat het doel van de vrijstelling niet ten goede komt. Effting meent dat een nauw samenhangende dienst het fiscale lot van de hoofddienst deelt. Van een bijkomende dienst is volgens hem sprake op het moment dat de dienstverrichting voor de klant geen doel *an sich*, maar slechts een middel om het hoofddoel te verbeteren (arrest Card Protection Plan). In dat geval moeten de diensten als één dienst worden beschouwd. Volgens mij is deze scheidslijn iets te scherp wanneer wordt gekeken naar latere jurisprudentie. Het enige verschil zit in de noodzaak van de dienst. De prestaties moeten onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de doelstellingen en niet in hoofdzaak bedoeld zijn om extra opbrengsten te verschaffen (arrest Ygeia). Dan kan immers in concurrentie worden getreden met commerciële instellingen. Niet absoluut noodzakelijk voor het verrichten van sportdiensten acht ik bijvoorbeeld het verhuren van ligplaatsen (infractieprocedure nr. 2008/4955). Naar mijn mening zou de uitzondering voor watersportorganisaties dan ook moeten worden uitgebreid met diensten die niet nauw samenhangen met de beoefening van sport.

Ten derde bestaat onduidelijkheid over het onderscheid tussen de termen 'instellingen' en 'organisaties'. Hier zit volgens mij geen wezenlijk verschil in. De Engelstalige BTW-richtlijn spreekt immers over *non-profit making organisations*. Hoewel de woorden 'instelling' en 'organisatie' erop duiden dat er een soort van entiteit is die de diensten verricht, geeft het HvJ EU in het arrest Gregg & Gregg, anders dan in het arrest Bulthuis-Griffioen, aan dat natuurlijke personen die een onderneming exploiteren niet van de vrijstelling mogen worden uitgesloten. Of natuurlijke personen uiteindelijk in aanmerking komen voor de vrijstelling in de Wet OB 1968 is nog maar de vraag, omdat zij geen diensten aan leden kunnen verrichten. Een implementatieverschil zit wel in het feit dat de BTW-richtlijn de nadruk legt op de kwalificatie van de diensten zelf en niet op de kwalificatie van de organisatie. De tekst van de Wet OB 1968 kan zo worden uitgelegd dat alle diensten van deze organisaties onder de vrijstelling kunnen vallen, mits zij maar als de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen.

Volgens mij is er slechts een andere volgorde van toetsing, waarbij jurisprudentie en een richtlijnconforme uitleg het verschil tussen de Wet OB 1968 en BTW-richtlijn opvangen. Hoewel het onderscheid zich in de praktijk nog niet heeft voorgedaan, zou het de fiscale neutraliteit ten goede komen als de nationale bepaling de nadruk ook de nadruk zou leggen op de diensten en niet op het doel van de organisatie.

Ten vierde bestaat onduidelijkheid over het volgende: de Wet OB 1968 spreekt over diensten 'aan hun leden', terwijl de BTW-richtlijn de vrijstelling niet tot deze diensten beperkt en zich alleen richt op instellingen. Rous en Blank menen dat het op geen enkele manier mogelijk is om dit punt richtlijnconform uit te leggen. Hoewel ik van mening ben dat de wetgeving wél goed aansluit bij het Voorstel van de Zesde richtlijn en daarmee waarschijnlijk bij de bedoeling van de richtlijngever, lijkt alles erop te wijzen dat de sportvrijstelling in de Wet OB 1968 inderdaad te eng is op dit gebied en zijn doeltreffendheid heeft verloren. In het arrest *Město Žamberk* valt op dat concurrentievervalsing niet in geschil was en ook het idee dat sportverenigingen slechts handelen in besloten kring is achterhaald. Vanuit de richtlijnconforme interpretatie zou de sportvrijstelling ook van toepassing moeten zijn als er aan anderen dan leden wordt gepresteerd.

Ten slotte kende de Wet OB 1968 tot voor kort een extra regeling voor kantines. Inmiddels is deze kantine-regeling afgeschaft, wat naar mijn mening een goede zet is geweest. In paragraaf 4.3 is aangegeven dat de kantine-regeling in zijn geheel geen bestaansgrond had. De kantine-regeling was niet gebaseerd op artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB 1968, waardoor in ieder geval geen bestaansrecht was voor het stellen van grensbedragen. Daarnaast lijkt de kantine-regeling ook niet te zijn gebaseerd op de sportvrijstelling. Kantine-exploitaties zijn tenslotte helemaal niet nauw samenhangend met sportbeoefening, iets wat cruciaal is voor toepassing van de vrijstelling. Hoewel dit niet de reden is geweest voor het afschaffen van de kantine-regeling voor sportverenigingen, is wel de strijdigheid met de BTW-richtlijn opgelost. Momenteel bestaan nog wel twijfels over de forfaitaire berekeningsmethode in de Wet OB 1968 ten aanzien van opbrengsten van sportverenigingen. Het biedt sportverenigingen een stukje gemak en eenvoud bij de administratie, maar is naar mijn mening niet per se noodzakelijk. Ook wordt in het onderzoek de maatstaf van heffing bekritiseerd. Hoewel een forfaitair tarief niet door de BTW-richtlijn wordt uitgesloten, wordt het percentage van 11,5% berekend over de kantineopbrengsten inclusief BTW. Artikel 96 en Titel VII van de BTW richtlijn geven echter niet aan dat BTW niet tot de maatstaf van heffing kan behoren. Het biedt sportverenigingen een extra stukje gemak en eenvoud bij de administratie, maar past naar mijn mening niet echt bij het karakter van de BTW als verbruiksbelasting.

5 Verlaagd tarief voor gelegenheid geven tot sportbeoefening

De BTW-richtlijn spreekt over het (verlenen van een) recht om gebruik te maken van sportaccommodaties, de Nederlandse omzetbelasting over gelegenheid geven tot sportbeoefening en baden. Hierbij kan worden afgevraagd of de bepaling in de Wet OB 1968 wel richtlijnconform is uit te leggen of dat deze een stuk ruimer is. Omdat er geen parlementaire geschiedenis van de BTW-richtlijn bestaat, is het niet mogelijk om het doel en de strekking van een richtlijn exact te achterhalen. Wel kan aan de hand van jurisprudentie een indicatie worden gegeven over de bedoelingen van de richtlijngever.³⁰⁷ Bij het verlaagde tarief is aangegeven dat met een drietal dingen rekening moet worden gehouden: de uitvoerbaarheid, de concurrentieverstorende werking en de internationale aspecten.³⁰⁸ Ten aanzien van het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven van sportbeoefening levert dit nogal eens problemen op. Zo mag het verlaagde tarief niet verder gaan dan het motief dat aan de bepaling ten grondslag ligt, moeten concurrerende prestaties tegen hetzelfde tarief worden belast en moet de bepaling in de Wet OB 1968 in overeenstemming zijn met de Europese BTW-richtlijn. Lidstaten hebben daarentegen wel de ruimte om zelf het tarief te bepalen waartegen de goederen worden belast. Hoewel hier slechts enkele praktische voorwaarden aan zijn verbonden, heeft dit aspect weinig handvatten.

Tot 2001 bestond in de nationale wetgeving alleen een vrijstelling voor niet-winstbeogende organisaties die tot doel hadden de beoefening van sport door hun leden te bevorderen. Indien, op welk vlak dan ook, niet aan een van de kenmerken van de vrijstelling werd voldaan, werd een commerciële organisatie automatisch tegen het normale tarief belast. Voor dezelfde diensten werden niet-winstbeogende organisaties vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel f Wet OB 1968. Het onderscheid tussen de behandeling van commerciële organisaties en niet-commerciële organisaties was groot. In het Belastingplan van 2002 werd deze handelwijze onwenselijk geacht. Ook commerciële bedrijven kunnen immers bijdragen aan het bevorderen van sportbeoefening.³⁰⁹ Vanaf 1 januari 2002 werden commerciële organisaties in hun lasten verlicht. Om de Nederlandse samenleving nog meer te laten bewegen en sport laagdrempeliger te maken werd in Tabel 1 post b.3 van de Wet OB 1968 bepaald dat een verlaagd tarief van 6% geldt voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.³¹⁰ De omschrijving is vrij algemeen en lijkt elke vorm van geven van gelegenheid tot sport onder het verlaagde tarief te scharen. Dit wekt de indruk dat de BTW-richtlijn niet geheel juist in de nationale wetgeving is geïmplementeerd.

In dit hoofdstuk worden de werking, voorwaarden en pijnpunten van het verlaagde tarief in de Wet OB 1968 en de BTW-richtlijn toegelicht. Uiteindelijk zal worden gekeken naar de verhouding tussen de Nederlandse Wet OB 1968 en de BTW-richtlijn, waarbij een antwoord wordt gegeven op de vraag of het verlaagde tarief correct in de Wet OB 1968 is geïmplementeerd.

5.1 BTW-richtlijn

In artikel 98, bijlage III, post b.14 van de BTW-richtlijn is opgenomen dat onder het verlaagde tarief valt:

14. *‘Het recht gebruik te maken van sportaccommodaties.’*

³⁰⁷ Het is volgens Van Hilten dan ook de taak van het Hof van Justitie om een richtlijn zo strikt mogelijk te interpreteren en zo dicht mogelijk bij de letters van de bepaling te blijven voor het doen van uitspraken. Van Hilten, M.E., *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Deventer: Kluwer 2010, blz. 36–37.

³⁰⁸ *Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2. Tariefsnota Omzetbelasting 1968, par. 3.1.*

³⁰⁹ Ook kwam de vrijstelling voor niet-winstbeogende instellingen (artikel 11, lid 1, onderdeel f Wet OB 1968) te vervallen om constructies te voorkomen. De vrees bestond dat deze instellingen over zouden gaan op commerciële exploitatie.

³¹⁰ *Kamerstukken II 2001–2002, 28015, nr. 3, blz. 5.*

Met dit artikel krijgen lidstaten de mogelijkheid om enkele goederen en diensten ten aanzien van sport tegen een verlaagd tarief te belasten. De bewoording van de BTW-richtlijn geeft duidelijk aan dat het voor toepassing van het verlaagde tarief moet gaan om sportaccommodaties. Bepalend is daarom wat een sportaccommodatie kenmerkt. In het Verslag van de Europese Commissie van 1997 geeft de Commissie reeds aan dat duidelijke gemeenschappelijke definities van de categorieën van bijlage H van de Zesde Richtlijn (Bijlage III, post 14 van de BTW-richtlijn) veelal ontbreken.³¹¹ Dit is opnieuw bevestigd in 2001.³¹² Uit deze verslagen volgt ook niets over de totstandkoming, reikwijdte en betekenis van de post en ook het HvJ EU heeft nog geen arresten gewezen over de toepassing van het verlaagde tarief op het recht gebruik te maken van sportaccommodaties. Hensens³¹³ en Ketner³¹⁴ menen dat in jurisprudentie van het HvJ EU omtrent de sportvrijstelling aanknopingspunten te vinden zijn voor het toepassingsbereik van het verlaagde tarief. Ik ben van mening dat dat slechts deels het geval is. Hoewel beide over sport gaan, hebben het verlaagde tarief en de vrijstelling een ander doel in de BTW. Anders dan de vrijstelling is het verlaagde tarief geen inbreuk op de algemene beginselen van de BTW, zoals Hensens betoogt. Bij de toepassing van het verlaagde tarief kan bijvoorbeeld geen cumulatie van BTW optreden. Naar mijn mening kunnen de reikwijdte en ratio het verlaagde tarief dan ook niet worden bepaald aan de hand van arresten die over de vrijstelling gaan. De overeenkomst die de vrijstelling en het verlaagde tarief naar mijn mening wel overeen hebben of zouden moeten hebben, is de uitleg van het begrip 'sport'. Iets wat niet als sport kwalificeert voor de vrijstelling, zou ook niet als sportbeoefening moeten kwalificeren voor het verlaagde tarief. Daarnaast hebben de vrijstelling en het verlaagde tarief gemeen dat de bepaling strikt moet worden uitgelegd. Voor verlaagde tarieven is dit bepaald in het arrest Erotic Center, waar het ging om de vraag of sprake was van het verlenen van toegang tot een bioscoop.³¹⁵ Door toepassing van het verlaagde tarief kan snel concurrentievervalsing optreden op het moment dat een andere vergelijkbare levering of dienst niet in aanmerking komt voor het verlaagde tarief. Belangrijk is om in het oog te houden dat in alle gevallen concurrentievervalsing wordt voorkomen en de fiscale neutraliteit blijft gewaarborgd.³¹⁶

5.2 Vergelijking BTW-richtlijn met Wet OB 1968

Artikel 98, bijlage III, post b.14 van de BTW-richtlijn is in 2002 geïmplementeerd in de Wet OB 1968. In Tabel I, post b.3. is bepaald dat het verlaagde tarief van toepassing is op:

'3. Het gelegenheid geven tot sportbeoefening en baden.'

'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening' en 'het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie' lijken zo op het oog met elkaar strijdige bepalingen, met name omdat in het laatste geval sprake moet zijn van een sportaccommodatie. Het enkel gelegenheid geven tot sportbeoefening wekt de indruk dat het verlaagde tarief ook zou kunnen worden toegepast op het moment dat er geen sportaccommodatie aanwezig is. In het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest is dit onderscheid aan de orde gesteld.³¹⁷ Het arrest had betrekking op een wandelevenement in Nijmegen, waarbij wandelaars gedurende vier dagen 30, 40 of 50 km afleggen over de openbare weg. Er werd geoordeeld dat het wandelen tijdens de Nijmeegse wandelvierdaagse moet worden gezien als gelegenheid geven tot sportbeoefening. De Hoge Raad geeft hierbij aan dat de tekstuele verschillen tussen de nationale bepaling en richtlijn niet van belang zijn, omdat de bepaling in de Wet OB 1968 puur voortkomt uit de tekst van de BTW-richtlijn. Geconcludeerd kan worden dat Tabel I, post b.3 dezelfde reikwijdte

³¹¹ Verslag van de Europese Commissie van 13 november 1997 inzake verlaagde tarieven, COM(97) 559 def, pag. 13. In 1997 maken slechts 4 lidstaten gebruik van de mogelijkheid om gebruik van sportaccommodaties onder het vrijgestelde tarief te plaatsen.

³¹² Verslag van de Europese Commissie van 22 oktober 2001 inzake verlaagde tarieven, COM(2001) 599 def, pag. 6.

³¹³ Hensens, H., 'De openbare (water)weg als sportaccommodatie', EFS 2011/2012.

³¹⁴ Ketner, 'Sport en btw: de wedstrijd van de dag', NTFR 2011/1463.

³¹⁵ HvJ EU 18 maart 2010, nr. C-003/09 (Erotic Center BVBA), NTFR 2010/850.

³¹⁶ Dit volgt o.a. uit het HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie tegen Frankrijk), punt 25.16.

³¹⁷ HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, NTFR 2007/1513, r.o. 3.4.

heeft als artikel 98, bijlage III, post b.14 van de BTW-richtlijn en dus niet ruimer kan worden uitgelegd. Ik vind het daarentegen uitermate bijzonder dat de Hoge Raad hieruit de conclusie trekt dat een evenement op de openbare weg kwalificeert als sportaccommodatie. Hoe is een richtlijnconforme uitleg mogelijk op het moment dat zowel het HvJ EU als de richtlijngever nooit ook maar één indicatie heeft gegeven over de uitlegging van de bepaling in de BTW-richtlijn? Het is maar de vraag of het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest dezelfde uitkomst had gehad wanneer de situatie geheel richtlijnconform was uitgelegd. De beoordeling van het Hof Arnhem, dat moet worden gekeken naar de geschiedenis en totstandkoming van de tabelpost, lijkt mij aannemelijker. In de Memorie van Toelichting³¹⁸ wordt allereerst duidelijk dat de gedachte achter het voorstel voor het verlaagde tarief niet afwijkt van de BTW-richtlijn.³¹⁹ Het doel is om sportbeoefening laagdrempelig te maken en actieve sportbeoefening te stimuleren. Wel wordt in dezelfde Memorie van Toelichting aangegeven dat *'het verlaagde tarief in de nieuwe situatie ook van toepassing zal zijn op (...) training, instructie en begeleiding'* en dat daarom wordt gesproken over gelegenheid geven tot sportbeoefening.^{320 321} Evenals in het arrest over de duivensport, zie paragraaf 3.7, is voor de toepassing van de vrijstelling niet doorslaggevend wat in de richtlijn staat aangegeven³²², maar wat de wetsgeschiedenis over de bepaling heeft gezegd.³²³ Op grond van de wetshistorie oordeelde het Hof uiteindelijk dat duivensport ook onder de vrijstelling valt. Ook hier blijkt uit de wetshistorie niet dat de wetgever wilde afwijken van de bepaling in de richtlijn en toch wordt wel deze conclusie getrokken. Dat aan deze redenering in het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest zo gemakkelijk voorbij wordt gegaan, is opmerkelijk. Op het moment dat de wetgever hetzelfde zou hebben bedoeld als in de BTW-richtlijn, zou hij in de Wet OB 1968 een tabelpost hebben opgenomen die identiek is aan de post in de BTW-richtlijn en daarnaast een andere conclusie hebben getrokken in de Memorie van Toelichting. Als het kameleoneffect, zoals Ploeger het noemt in een noot, inderdaad wordt toegepast op nationale bepalingen die zijn afgeleid van de BTW-richtlijn, snap ik niet welke waarde de nationale bepalingen nog hebben op het moment dat deze fundamenteel afwijken van de tekst in de richtlijn. Zoals reeds is aangegeven in paragraaf 4.2 mag een rechter slechts richtlijnconform interpreteren, voor zover dit binnen de nationale bepaling mogelijk is. Dit betekent dat voor de uitleg van de Wet OB 1968 wel rekening moet worden gehouden met de term 'sportaccommodatie'. Zie hiervoor ook paragraaf 5.2.1.

Blank is van mening dat de tabelpost b.3 in de Wet OB 1968 ruimer is dan artikel 98, bijlage III, post b.14 van de BTW-richtlijn.³²⁴ Ondanks dat moet worden aangesloten bij de tekst uit de tabelpost van de BTW-richtlijn, sluit hij niet uit dat een ondernemer alsnog aanspraak kan maken op het verlaagde tarief op het moment dat hij kan aantonen dat hij wel gelegenheid geeft tot sportbeoefening, maar dit niet doet met behulp van een sportaccommodatie. Het verbaast hem dan ook niets dat de Hoge Raad en Hof 's-Gravenhage hebben geoordeeld dat paardrijlessen en bokslessen als gelegenheid geven tot sportbeoefening kwalificeren.³²⁵ Hoewel de staatssecretaris in het besluit van 15 februari 2005 dit gat heeft willen dichten door te stellen dat voor de toepassing van Tabel I post b.3 het recht op het gebruik van een sportaccommodatie moet worden verleend, heeft het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest deze wond in 2007 weer geopend door te concluderen dat sportbeoefening op de openbare weg onderworpen kan zijn aan het verlaagde tarief.³²⁶ Van Hilten geeft aan dat

³¹⁸ Kamerstukken II 2001–2002, 28 015, nr. 3.

³¹⁹ Kamerstukken II 2001–2002, 28 015, nr. 3, blz. 25: *'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening wordt afgegrensd tot het verlenen van het recht om gebruik te maken van sportaccommodaties om daarin of -op sport te beoefenen, waaronder ook de daarbij gegeven begeleiding, instructie en lessen dienen te worden begrepen. Overige gevallen vallen hier in beginsel buiten.'*

³²⁰ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, NTFR 2011/2736, Hoofdstuk 5, post b.3, onderdeel 2.3.

³²¹ Hof Arnhem 2 maart 2006, nr. 04/0329 V-N 2006/35.2.10.

³²² Rechtbank Haarlem 30 juni 2008, nr. AWB07/05920, NTFR 2008/1558.

³²³ Hof Amsterdam 16 juli 2009, nr. AWB08/00876, NTFR 2009/1667.

³²⁴ Blank, A.J., Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting, WFR 2002/691, par. 4.2.2.

³²⁵ Hof 's-Gravenhage 12 september 2001, nr. 99/01482, FED 2001/636, HR 2 november 2001, nr. 36 355, BNB 2002/3 en HR 26 april 2002, nr. 37 184, BNB 2002/215.

³²⁶ HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, NTFR 2007/1513, HR 2 december 2011, nr. 11/00311, NTFR 2011/2862 en HR 2 december 2011, nr. 10/02778, NTFR 2011/2863

het verschil tussen de BTW-richtlijn en de Wet OB 1968 voornamelijk ligt op de nadruk. De BTW-richtlijn legt de nadruk op de aanwezigheid van een sportaccommodatie, de Wet OB 1968 voornamelijk op de gelegenheid tot sportbeoefening. Hierdoor wordt voornamelijk nadruk gelegd op de ratio van de bepaling. Van Zadelhoff is van mening dat het onduidelijk is of de richtlijngever het verlaagde tarief slechts van toepassing heeft willen laten zijn op het ter beschikking stellen van sportaccommodaties. Niet voor niets is het doel van een verlaagd tarief en een vrijstelling om de sportbeoefening te bevorderen.³²⁷ Een hardlooptraining of –wedstrijd op een atletiekbaan of op de openbare weg zou volgens mij geen verschillende uitkomst mogen hebben. Als je de bewoordingen ‘het geven van gelegenheid tot’ nader bekijkt, kun je stellen dat dit ook een bepaalde terbeschikkingstelling omvat. Met andere woorden gezegd: een bepaald recht om gebruik te maken van een goed om te kunnen sporten. Hierbij zal vaak worden gedacht aan de terbeschikkingstelling van een onroerend zaak ten behoeve van die sportbeoefening, maar volgens mij hoeft dit niet *per se* zo te zijn. Faciliteiten, zoals verplaatsbare kleed- en doucheruimtes en tijdwaarnemingpunten langs de route, zouden op een openbare ook voldoende kunnen zijn. Ik vind het verschil in bewoordingen dan ook minder groot dan het lijkt, waarbij een richtlijnconforme interpretatie het verschil goed kan overbruggen.³²⁸ Uit jurisprudentie volgt een aantal kenmerken dat van belang kan zijn voor de kwalificatie van een dienst als gelegenheid geven tot sportbeoefening.

5.2.1 Sportaccommodatie

De term ‘sportaccommodatie’ is een communautair begrip dat nergens in de BTW-richtlijn wordt gedefinieerd. Ook is er geen jurisprudentie van het HvJ EU bekend. Uit het arrest Adidas volgt dat in dergelijke gevallen de reikwijdte van het begrip moet worden gezocht in de context en het doel van de bepaling.³²⁹ Nu het doel van de richtlijngever ook nergens wordt aangegeven, lijkt de context mij het enige handvat. Artikel 98, bijlage III, post b.14 van de BTW-richtlijn geeft aan dat er rechten moeten kunnen worden overgedragen. Zoals Zijlstra het in het commentaar op de conclusie van A-G Van Hilten mooi verwoordt, kan *‘niemand meer rechten overdragen dan hij zelf heeft’*. Degene die de accommodatie ter beschikking stelt, moet in eerste instantie wel zélf het gebruiksrecht hebben. Volgens A-G Van Hilten wordt het dan ook moeilijk om de openbare weg te onderwerpen aan het verlaagde tarief, omdat er geen rechten op de openbare weg kunnen worden overgedragen. Dit zou betekenen dat er bij de openbare weg niet kan worden gesproken van een (buiten)sportaccommodatie.³³⁰ Omdat training, instructie en begeleiding op zichzelf niet in aanmerking komen voor toepassing van het verlaagde tarief, vallen deze prestaties ook op de openbare weg niet onder het verlaagde tarief. Zijlstra geeft aan dat het woord accommodatie is afgeleid uit het Latijn. Het werkwoord *‘accommodare’* staat voor *‘aanpassen’*. Hij meent daarom dat accommodatie staat voor iets in de vorm van enige inrichting dat is aangepast aan het gebruiksdoel. Van Hilten koppelt hieraan dat het ook moet gaan om een onroerende zaak. Dit haalt zij uit de beschrijving van sportaccommodatie in verschillende woordenboeken. Zo wordt een sportaccommodatie aangeduid als: aangebrachte voorzieningen; ruimte en wat verder nodig is voor een bepaald doel; een locatie waar een sport uitgeoefend kan worden; alle faciliteiten die nodig zijn voor een verblijf op een bepaalde plaats. Ook Bijl vindt de nationale bepaling onmiskenbaar meer omvatten dan het verlenen van recht op gebruik van een sportaccommodatie.³³¹ Dat hiermee al snel wordt uitgekomen op onroerende goederen is volgens mij een gedachte die te kort door de bocht is. Een onroerende zaak is inderdaad een plek met faciliteiten, maar een plek

³²⁷ Van Zadelhoff, B.G., ‘Verhoogde belangstelling voor het lage BTW-tarief’, *WFR* 2011/1109. Geeft aan: *‘Mijns inziens voldoende reden te onderzoeken of het HvJ EU dat kan uitleggen. Of kan het verlaagde tarief gewoon worden toegepast op het gelegenheid bieden tot sportbeoefening ook als er geen accommodatie ter beschikking wordt gesteld?’*.

³²⁸ Het leerstuk van de richtlijnconforme uitleg van nationale wetgeving volgt uit verschillende arresten, waaronder HvJ EG 10 april 1984, nr. C-14/83 (Van Colson en Kamann), *Jurispr.* 1984, blz. 1891, r.o. 26, HvJ EG 13 november 1990, nr. C-106/89 (Marleasing), *Jurispr.* 1990, blz. I-4135, r.o. 8, HvJ EG 16 december 1993, nr. C-334/92 (Wagner Miret), *Jurispr.* 1993, blz. I-6911, r.o. 20., HvJ EG 16 juli 1998, nr. C-355/96 (Sillouette), *Jurispr.* 1998, blz. I-4799, r.o. 36.

³²⁹ HvJ EU 14 oktober 1999, nr. C-223/98 (Adidas), *Jurispr.* Blz. I-7081, punt 23.

³³⁰ HR 8 maart 2011, nr. 10/02778, *NTFR* 2011/748, Conclusie A-G Van Hilten en commentaar P. Zijlstra.

³³¹ HR 2 december 2011, nr. 10/02778, *BNB* 2012/30 met noot Bijl.

met faciliteiten is niet altijd een onroerende zaak. Bijl meent dat op het moment dat het begrip niet wordt ingeperkt tot gebouwen en afgesloten locaties, het einde zoek is. Zonder deze beperking is voor iedere sportbeoefening wel accommodatie te bedenken. Ik ben het met Bijl eens, maar zie niet in waarom dit onwenselijk is. Om de context van een tekst goed te bepalen is het naar mijn mening belangrijk om naar meerdere taalversies van de BTW-richtlijn te kijken. Zo spreekt de Engelse tekst van '*use of sporting facilities*', de Duitse tekst van '*überlassen von sportanlagen*' en de Franse tekst van '*le droit d'utilisation d'installations sportives*'. Hoewel de Nederlandse versie spreekt over 'recht op gebruik van sportaccommodaties', valt mij op dat in veel van de andere talen niet *per se* over de aanwezigheid van een accommodatie wordt gesproken, laat staan in de vorm van een onroerend goed.³³² De teksten spreken voornamelijk over het gebruik van sportfaciliteiten. Dit is volgens mij een wezenlijk verschil. Indien de aanwezigheid en terbeschikkingstelling van sportfaciliteiten doorslaggevend is, lijkt het mij dat de Wet OB 1968 tekstueel helemaal niet zoveel ruimer is dan de BTW-richtlijn. Hoewel de aanwezigheid van sportfaciliteiten indirect ook impliceert dat er een onroerend goed is waarin of waarop deze sportfaciliteiten kunnen worden aangeboden, hoeft dit niet te betekenen dat de sport ook daadwerkelijk in of op het onroerend goed wordt moet worden verricht. Op het moment dat faciliteiten ter beschikking worden gesteld bij een accommodatie, en de training, instructie of begeleiding vervolgens op de openbare weg wordt gegeven, heeft de terbeschikkingsteller wel rechten om weg te geven, namelijk de rechten voor het gebruik van de sportfaciliteiten. Dit verklaart naar mijn mening de uitspraak van de Hoge Raad in de Nederlandse arresten die in 5.2 worden behandeld. Wel blijft altijd de conclusie dat er sportfaciliteiten op een plek aanwezig moeten zijn die speciaal is ingericht voor actieve sportbeoefening.

5.2.1.1 Actieve sportbeoefening

De kwalificatie van actieve sportbeoefening komt sterk overeen met de kwalificatie van sport voor toepassing van de sportvrijstelling. Zie hiervoor hoofdstuk 0. Echter, zonder actieve sportbeoefening door de mens kan niet aan de toepassing van het verlaagde tarief worden toegekomen. In 2004 deden Hof Arnhem en Hof Amsterdam uitspraak over het gebruik van bewegingsbanken. Hof Amsterdam oordeelde dat het ter beschikking stellen van deze bewegingsbanken niet als gelegenheid geven tot sportbeoefening kon worden gezien.³³³ Het Hof Arnhem bevestigde in hetzelfde jaar deze gedachte en meende dat het gebruik ervan niets meer is dan een reactie van de spieren op de elektrische bewegingsbanken dat met name wordt gedaan bij bewegingstherapie.³³⁴ Vanuit maatschappelijk oogpunt en het spraakgebruik is alleen het in beweging brengen van spieren en de verbetering van de spierconditie niet voldoende. Er moet daadwerkelijk een actieve rol worden vervuld door het individu.³³⁵ In datzelfde jaar oordeelde het Hof Arnhem over gewichtsbeheersing voor vrouwen.³³⁶ De gewichtsbeheersing houdt in dat vrouwen onder begeleiding oefeningen met gewichten in een verwarmde cabine verrichten; een passieve ozonzuurstofbehandeling ondergaan; er verschillende metingen aan het lichaam worden gedaan; voedingsadvies krijgen. Hof Arnhem oordeelde dat de gewichtsoefeningen, als hoofddienst, kwalificeerden als gelegenheid geven tot sportbeoefening. De andere diensten volgden vervolgens het lot van de hoofddienst³³⁷, waardoor uiteindelijk alle activiteiten van het instituut onder het verlaagde tarief vielen. Naar mijn mening hebben de drie arresten veel overeenkomsten. Zo zijn beide instituten voornamelijk gericht op gezondheid en herstel van individuen. Voor beide geldt dat zij niet hoofdzakelijk gericht zijn op het bevorderen van sportbeoefening. De

³³² O.a. de Spaanse en Italiaanse tekst komen wel ongeveer overeen met de Nederlandse tekst. Zij spreken over '*derecho de utilizar instalaciones deportivas*' en '*diritto di uso di impianti sportivi*'.

³³³ Hof Amsterdam 28 juni 2004, nr. 03/2117, V-N 2005/54.18.

³³⁴ Hof Arnhem 19 oktober 2004, nr. 03/2459, V-N 2005/7.18.

³³⁵ Dit is blijkbaar anders voor het gelegenheid geven tot baden, aangezien ook de toegang tot saunafaciliteiten, stoombaden e.d. onder het verlaagde tarief vallen.

³³⁶ Hof Arnhem 19 juli 2004, nr. 02/2997, VN 2004/59.17.

³³⁷ Indien een activiteit het lot van de hoofddienst deelt, kan gesproken worden over nauw samenhangende diensten. Zie hiervoor ook Effting, R.G., 'Gelegenheid geven tot nieuwe constructies', *EFS*, 2005.

eerste zie ik meer als een herstelcentrum voor spieropbouw, de ander zie ik meer als afvalkliniek. Daarnaast worden bewegingsoefeningen verricht met behulp van gewichten. Ik beschouw oefeningen op een bewegingsbank, waarbij voornamelijk gebruik wordt gemaakt van het eigen gewicht als tegendruk, niet heel verschillend van spieroefeningen met andere weerstand. Ik vind het dan ook eigenaardig dat Hof Arnhem in beide zaken een andere mening is toegedaan. Beide activiteiten komen naar mijn mening sterk overeen met begeleid sporten in een fitnesszaal. Het is tegenwoordig steeds meer in trek dat er spieren worden getraind onder begeleiding van een *personal trainer*. Dit zou naar mijn mening niet tot een onderscheidend antwoord moeten leiden voor de kwalificatie als sportbeoefening.

De mate van activiteit is voor de kwalificatie van sport dus zeer belangrijk. Mede hierdoor zal niet iedere beweging in georganiseerd verband, waar een accommodatie aan gekoppeld is, onder het verlaagde tarief vallen. Hoewel Bijl in zijn noot in BNB 2012/30 in zijn afsluiting laat doorschemeren dat het inmiddels bijna onmogelijk is geworden om het begrip 'sportaccommodatie' nog te begrenzen, is voor sportbeoefening nog altijd van belang dat daadwerkelijk sportieve en actieve handelingen worden verricht. Dit omvat meer dan alleen een fietstochtje door oude van dagen.

5.2.1.2 Een economische dienst

Uit het arrest Card Protection Plan volgt dat een of meer elementen de hoofddienst kunnen volgen en ook bij het arrest Stockholm Lindöpark wordt duidelijk dat diensten die verband houden met de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd. Er moet in desbetreffende casus daarom niet alleen worden gekeken naar de verhuur van het golfterrein, maar ook naar bijvoorbeeld het onderhoud, het toezicht en het beheer. In een andere zaak werd een skihal geëxploiteerd, waarin ook skiëssen werden aangeboden in combinatie met een welkomstdrankje en hapje vooraf.³³⁸ De Hoge Raad kwalificeerde de skiëssen als hoofddienst en de toegang tot de skihal en het welkomstdrankje en hapje als bijkomende zaken. Omdat de omschrijving van de tabelpost in de Wet OB 1968 ook geldt voor training, instructie en begeleiding door de exploitant van de accommodatie, geldt voor het geheel aan activiteiten het verlaagde tarief van 6%. Alle diensten liften als het ware mee op de kwalificatie van de hoofddienst. Zoals eerder al is aangegeven in paragraaf 5.2, is het nog maar de vraag of deze situatie volgens de tabelpost in de BTW-richtlijn hetzelfde resultaat had opgeleverd. Immers, daar wordt niet gesproken over training, instructies en begeleiding. Zou in dat geval de bijkomende diensten de kwalificatie van de hoofddienst volgen, dan had hiervoor niet het verlaagde tarief gegolden. Dit was anders geweest als het verlenen van toegang tot de skihal als hoofddienst was aangewezen. In dat geval leidt het gebruik van de accommodatie voor sport op basis van de nationale wet en de BTW-richtlijn tot toepassing van het verlaagde tarief.³³⁹

5.2.1.3 Voldoende input over gebruik

Een ander belangrijke discussie ziet op de mate van input van de exploitant in het gebruik van een accommodatie. De staatssecretaris heeft bepaald dat onder gelegenheid geven tot sportbeoefening ook training, instructies en begeleiding kan vallen, mits dit maar tezamen met de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie wordt aangeboden aan de afnemer.³⁴⁰ Alleen losse trainingen vallen niet onder het verlaagde tarief. In een arrest van Hof Amsterdam uit 2004 liep dit net even anders.³⁴¹ In deze zaak exploiteerde belanghebbende een tennisschool. Hij verhuurde tennisbanen en –hallen aan een tennisvereniging. De

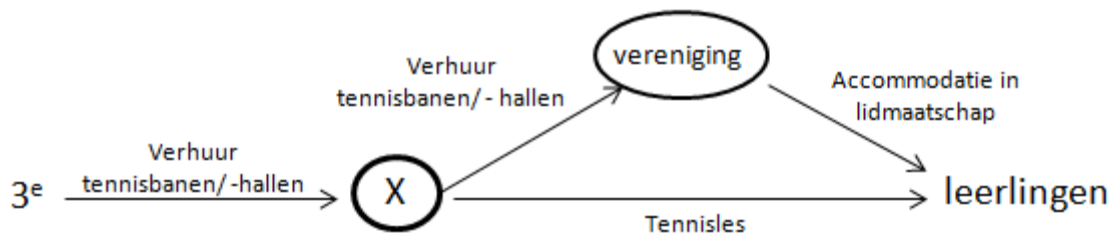
³³⁸ HR 11 april 2003, nr. 38 125, *NtFR* 2003/681.

³³⁹ Blank, A.J., Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting, *WFR* 2002/691, par. 4.2.2.

³⁴⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2012, nr. BLKB 2012/1982M, *Stcr.* 2012, 26 808.

³⁴¹ Hof Amsterdam 26 april 2004, nr. 02/07221, *NtFR* 2004/865.

tennisvereniging stelde de tennisbanen en –hallen ter beschikking aan haar leden. Los van de verhuur van de zalen geeft belanghebbende tennisles aan de leden van deze tennisvereniging. In de vergoeding voor de tennislessen zit dus geen tennisaccommodatie inbegrepen.



Het Hof is van mening dat het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening van toepassing is op de lessen die belanghebbende geeft aan de leerlingen, omdat belanghebbende ook degene is die feitelijk over het gebruik van de tennisbanen gaat. Blijkbaar is het niet nodig om lessen en banen in een vergoeding aan de leerlingen te rekenen, mits de exploitant maar voldoende input heeft over het gebruik van de banen. In dat geval kan alsnog het verlaagde tarief worden toegepast op de lessen. Dit is een vreemde wending, aangezien de staatssecretaris duidelijk heeft aangegeven dat het geven van trainingen niet als gelegenheid van sport kwalificeert op het moment dat hierbij geen accommodatie wordt geëxploiteerd. Als voorbeeld noemt de staatssecretaris een tennisleraar die tennisles geeft aan zijn klanten die lid zijn van een tennisvereniging op tennisbanen van de tennisvereniging. Leerlingen maken via hun lidmaatschap gebruik van de banen. Hier acht de staatssecretaris het verlaagde tarief niet van toepassing, omdat de tennisleraar de sportaccommodatie niet zelf ter beschikking stelt. Hoewel in deze zaak de belanghebbende de sportaccommodatie exploiteert en de les verzorgt, ben ik van mening dat deze prestaties los van elkaar moeten worden beoordeeld. De prestaties worden immers niet aan een en dezelfde afnemer verricht. Het is naar mijn mening opmerkelijk dat de verhuur van de accommodatie wordt meegenomen in de beoordeling van het geven van trainingen.

In een later arrest geeft Rechtbank 's-Gravenhage aan dat voor de toepassing van het verlaagde tarief er meer dan alleen een connectie met sportbeoefening moet bestaan bij de verrichte diensten.³⁴² Zo is slechts het vervoer van sporters naar de plek waar de sport wordt uitgeoefend, zoals het vervoeren van parachutespringers per vliegtuig, niet voldoende. Het is belangrijk dat er andere (sport)faciliteiten aan de parachutespringers ter beschikking worden gesteld. Dit hoeft weliswaar niet *per se* in de vorm van een onroerend goed met faciliteiten, zoals volgt uit het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest. Het geven van springinstructies of het begeleiden van de parachutespringers voor, tijdens of na de sprong kan al voldoende zijn. In een dergelijke situatie zouden de verrichte prestaties vergeleken kunnen worden met bijvoorbeeld *indoor-skydiven*. Ook hier worden de *skydivers* van begin tot eind begeleid. Deze samenhangende diensten zorgen ervoor dat een prestatie wel kwalificeert voor toepassing van het verlaagde tarief. Ook hier wordt weer afgestapt van het idee dat er daadwerkelijk een accommodatie aanwezig moet zijn.

5.2.1.4 Exclusiviteit

Naast de input over het gebruik, is de exclusiviteit een *hot topic* voor de kwalificatie van een dienst als gelegenheid geven tot sportbeoefening. In 2007 werd een procedure gestart over de kwalificatie van de openbare weg tijdens de Nijmeegse wandelvierdaagse.³⁴³ Dit arrest is uiteindelijk een van de belangrijkste arresten

³⁴² Rechtbank 's-Gravenhage 5 augustus 2010, nr. AWB 10/34 en 10/35 OB, VN 2010/55.23.

³⁴³ Hof Arnhem 2 maart 2006, nr. 04/0329 en HR 10 augustus 2007, nr. 43 169. Zie ook: Dijkstra, 'Sportieve btw, deel drie', *BTW-bulletin* 2008/40.

geworden voor wat betreft de *link* tussen de BTW-richtlijn en de Wet OB 1068. Zo meende belanghebbende in deze zaak dat de openbare weg kwalificeerde als gelegenheid geven tot sportbeoefening, omdat gedurende vier dagen de weg werd afgezet en slechts toegankelijk was voor wandelaars. Dat er geen onroerende zaak ter beschikking werd gesteld aan de sporters, deed volgens de belanghebbende hier niets aan af. De inspecteur echter wees op de BTW-richtlijn en gaf aan dat zonder sportaccommodatie, in zijn ogen een onroerende zaak met sportfaciliteiten, er geen verlaagd tarief kon worden toegepast. Dit volgt ook uit de Memorie van Toelichting, waarin wordt opgemerkt *'dat met een sportaccommodatie in het kader van het voorstel en in het kader van de Zesde BTW-richtlijn wordt bedoeld op een onroerende zaak die is ingericht om daar sport te beoefenen'*.³⁴⁴ De term sportaccommodatie is echter nog nergens uitgelegd.³⁴⁵ In de conclusie van het arrest meende Van Hilten dat voor de uitleg zo dicht mogelijk bij de tekst van de bepaling moest worden gebleven.³⁴⁶ Op basis hiervan noemde zij een drietal criteria voor de kwalificatie als sportaccommodatie, zijnde: (1) een accommodatie (2) die ter beschikking wordt gesteld (3) voor de beoefening van een sport. Uiteindelijk is door de Hoge Raad geoordeeld dat sport op een openbaar terrein ook onder het verlaagde tarief kan vallen, op het moment dat deze ruimte voor de beoefening van sport is gereserveerd. Belangrijk is niet de ruimte waar de sport wordt beoefend, maar de exclusiviteit van de ruimte voor de sportbeoefening. In 2011 deed zich een vergelijkbare zaak voor als het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest.³⁴⁷ Jaarlijks werd door belanghebbende in de procedure op het Noordzeestrand verschillende marathons georganiseerd. Gedurende het evenement, werd een deel van het strand afgezet met hekken en mochten alleen deelnemers op het strand komen. Ook werden er voorzieningen ter beschikking gesteld voor de deelnemers. De uitspraak was dan ook niet verrassend. Hof 's-Gravenhage oordeelt dat, evenals bij het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest, sprake is van een gereserveerd deel van de openbare weg voor het beoefenen van sport. De afgezette openbare weg kwalificeert daarom als sportaccommodatie en komt in aanmerking voor het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening.³⁴⁸ Geconcludeerd kan worden dat een accommodatie niet permanent voor sport hoeft te worden gebruikt om te spreken van gelegenheid geven tot sportbeoefening.

Hiermee werd door de Hoge Raad nog niets gezegd over de mate van exclusiviteit. De mate van exclusiviteit werd in latere arresten uitgelegd. In hetzelfde jaar werd duidelijk dat het niet voldoende is om slechts paaltjes neer te zetten voor de afbakening van de openbare ruimte. Ruiterspaden zijn dan ook niet aan te merken als sportaccommodatie, omdat zij hiermee niet het alleenrecht op het ruiterspad creëren. Het dient slechts als een soort routebeschrijving door een gebied, dat door iedere ruiter te paard kan worden gevolgd.³⁴⁹ Een afzetting kan wel voldoende zijn op het moment dat de organisatie de bedoeling heeft om het alleenrecht op dat gebied te krijgen. Dat derden deze bedoeling vervolgens niet honoreren en ook het afgebakende gebied betreden, heeft geen gevolgen voor de kwalificatie van een terrein als sportaccommodatie. Dit blijkt uit een Hof uitspraak dat betrekking had op een zeilschool.³⁵⁰ De zeilschool verzorgde zeillessen en stelde hiervoor faciliteiten en een jachthaven ter beschikking. Voor de lessen werd een deel van het water afgezet, zodat er rustig met de boten kon worden geoefend zonder dat er boten van derden door het gebied voeren. Hoewel het stuk water was afgezet met boeien, waren er in praktijk wel degelijk boten die door het afgezette gebied voeren. Immers, de zeilschool was niet bevoegd om het alleenrecht te claimen op een openbaar stuk water. In de conclusie van het zeilschool-arrest heeft Van Hilten haar mening van het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest verder aangevuld. Zij meende

³⁴⁴ *Kamerstukken II 2001–2002, 28 015, nr. 3, blz. 25.*

³⁴⁵ Zo kan als onroerende zaak nog steeds worden aangemerkt een gebouw, maar ook een blijvend afgebakend terrein. Zie hiervoor nog HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), Jurispr. blz. I-1527, punt 34.

³⁴⁶ HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, *NTFR* 2007/1513, conclusie A-G Van Hilten.

³⁴⁷ Rechtbank Breda 16 maart 2011, nr. 10/5048 en Hof 's-Gravenhage 4 november 2011, nr. 11/00397.

³⁴⁸ Website: Sportknowhowxl, *'Valt het organiseren van de 'Vierdaagse' Onder het verlaagde BTW-tarief?'*, 30 oktober 2007.

³⁴⁹ Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2011, nr. 09/00587.

³⁵⁰ Rechtbank Leeuwarden 16 januari 2009, nr. AWB 08/141, Hof Leeuwarden 11 mei 2010, nr. 090/00013, V-N 2011/1528 en HR 2 december 2011, nr. 10/02778, *NTFR* 2011/2863.

dat de richtlijngever met de term 'sportaccommodatie' op onroerend goed doelt. Hierbij verwijst zij naar de woorden van A-G Jacobs in de conclusie van het Stockholm Lindöpark-arrest.³⁵¹ Anders dan Van Hilten beweert, ben ik helemaal niet van mening dat A-G Jacobs in de zaak Stockholm Lindöpark deze conclusie trok. Het feit dat hij schrijft over 'in eerste plaats' geeft al aan dat er ook andere mogelijkheden zijn, maar dat onroerend goed in ieder geval onder de post kan vallen. Evenals Van Zadelhoff ben ik van mening dat het alles behalve zeker is dat de richtlijngever alleen de terbeschikkingstelling van een accommodatie voor het beoefenen van sport tegen het verlaagde tarief wilde plaatsen. Ondanks dat de zeilschool niet het exclusieve gebruiksrecht had over het stuk water, oordeelde het Hof toch dat het stuk water kwalificeerde als sportaccommodatie waarvoor het verlaagde tarief gold. Dit is volgens mij een verruiming van de eerdere arresten, omdat nu niet alleen de mate van exclusiviteit doorslaggevend is, maar zelfs de intentie van de mate van exclusiviteit bepalend kan zijn voor de kwalificatie. Een openbaar gebied kwalificeert nu al als sportaccommodatie op het moment dat de belanghebbende alleen al de intentie heeft om exclusief recht te krijgen op een stuk van de openbare weg.

Deze gedachte over de mate van exclusiviteit wordt bevestigd en zelfs nog verder uitgebreid in het arrest van de Hoge Raad inzake hardlooptrainingen op de openbare weg.³⁵² In de procedure organiseerde een eenmanszaak hardlooptrainingen op de openbare weg. De hardlooprouten werden niet gereserveerd. Wel hadden de sporters de mogelijkheid om zich om te kleden en te douchen in een sportcomplex voorafgaand en na afloop van de training, waar tevens andere faciliteiten werden aangeboden. De Hoge Raad meent dat deze faciliteiten voldoende waren om te constateren dat er gelegenheid werd gegeven tot sportbeoefening, ondanks dat sport plaatsvindt op de openbare weg. Ditzelfde werd geoordeeld in een arrest over buitenritten te paard.³⁵³ Zou de BTW-richtlijn zo worden geïmplementeerd dat er recht moet worden verleend aan een onroerend goed als sportaccommodatie, dan zijn de uitspraken van de Hoge Raad totaal onbegrijpelijk. Er wordt immers geen recht verleend om gebruik te maken van een accommodatie waar wordt gesport. Dat de mogelijkheid wordt gegeven om te douchen en om te kleden en naar een fysiotherapeut te gaan, kan naar mijn mening niet voldoende zijn om te spreken van een sportaccommodatie. De faciliteiten zouden eventueel nog de kwalificatie van de openbare weg en de les kunnen volgen, maar omdat ook deze op zichzelf niet als sportaccommodatie kwalificeren kan er niet worden gesproken van gelegenheid geven tot sportbeoefening. Evenals in het arrest waarin de parachutespringers per vliegtuig worden vervoerd, is er geen nauwe samenhang met sportbeoefening. Dat de Hoge Raad toch van mening is dat het gebruik van een sportcomplex voldoende is voor toepassing van het verlaagde tarief, bevestigt volgens mij de gedachte dat met sportaccommodatie moet worden bedoeld op sportfaciliteiten, zijnde middelen en voorzieningen die de beoefening van sport mogelijk maken. Niet voor niets wordt in de andere taalversies van de BTW-richtlijn gesproken over sportfaciliteiten. In dat geval is de uitspraak van de Hoge Raad helemaal niet onbegrijpelijk. Er worden immers faciliteiten aangeboden die voorafgaand en na afloop van het sporten worden gebruikt. Het maakt in dat geval niet uit dat de sport zelf niet op de accommodatie wordt verricht. Uit bovenstaande arresten concludeert Zijlstra dat de Hoge Raad aangeeft dat er sprake kan zijn van gelegenheid geven tot sportbeoefening, ondanks dat hierbij gebruik wordt gemaakt van de openbare weg. Voorwaarde in dat geval is dat er een sportaccommodatie aanwezig is van waaruit kan worden gestart en gefinisht.³⁵⁴ Zijlstra haalt dit uit rechtsoverweging 3.3 die de Hoge Raad in het hardlooptarrest maakt.³⁵⁵ In onderstaand figuur staat de kwalificatie

³⁵¹ A-G Jacobs geeft in de conclusie van het arrest Stockholm Lindöpark aan: 'r.o. 39: *Men kan zich moeilijk voorstellen dat sportaccommodaties in die context geen onroerende goederen zouden kunnen omvatten - naar mijn mening wordt hier juist in de eerste plaats op dit soort accommodaties gedoeld.*'

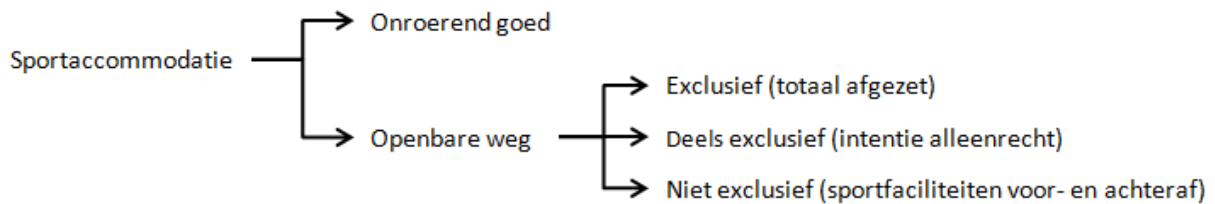
³⁵² Rechtbank Arnhem 11 maart 2009, nr. AWB09/2674, Hof 's-Hertogenbosch 17 december 2010, nr. 09/00228, *NTFR* 2011/962 en HR 2 december 2011, nr. 11/00311, *BNB* 2012/31.

³⁵³ HR 6 april 2012, nr. 11/01973.

³⁵⁴ Hof 's-Gravenhage 4 november 2011, nr. 11/00397, *NTFR* 2012/503, commentaar P.J. Zijlstra.

³⁵⁵ HR 2 december 2011, nr. 11/00311, *BNB* 2012/31, r.o. 3.3: '*Belanghebbende stelt in staat tot het beoefenen van de hardloopsport in georganiseerd verband en bezigt daartoe een locatie van waaruit de deelnemers vertrekken en waar zij ook weer terugkomen en zich verzorgen, [...]. Dit een en ander is aan te merken als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.*'

van een sportaccommodatie en de toepassing voor het verlaagde tarief aangegeven, met daarbij duidelijk de uitbreidingen die de Hoge Raad heeft gemaakt.



Dijkstra en Duinker menen dat de twee arresten van 2 december 2011 een duidelijk antwoord hebben gegeven op de vraag in hoeverre een openbare weg onder het verlaagde tarief kan vallen.³⁵⁶ Ook zij concluderen dat exclusief recht op gebruik niet meer nodig is voor de kwalificatie als sportaccommodatie. Volgens hen kwalificeert een openbare weg als sportaccommodatie op het moment dat de sport wordt beoefend in georganiseerd verband en er een bepaalde uitvalsbasis is waar vanuit de sport plaatsvindt: een sportaccommodatie. Als definitie voor sportaccommodatie hanteren zij: *'elke sportbeoefening, die plaatsvindt in of vanuit een onroerende zaak, parkoers of andere voorziening die is ingericht voor sportbeoefening.'*

Hensens meent dat de Hoge Raad in de arresten van 2011 met zijn oordelen te ver is doorgeschoten en dat de tabelpost in de Wet OB 1968 niet meer richtlijnconform kan worden uitgelegd.³⁵⁷ Als wordt gekeken naar het spraakgebruik voor de uitleg van de tabelpost, is het belangrijk dat er een actieve inspanning met kracht en vaardigheid wordt verricht door de mens en dat er faciliteiten en voorzieningen ter beschikking worden gesteld in, op of aan een onroerende zaak. Hensens meent dat sportbeoefening op openbaar terrein wel onder het verlaagde tarief kan vallen, mits door de overheid is goedgekeurd dat de openbare ruimte gedurende de duur van de sportbeoefening kan worden afgezet. In de arresten van 2011 wordt wel een deel afgezet. Het is echter niet door de overheid goedgekeurd, waardoor nooit het alleenrecht over het stuk openbare ruimte kan worden verkregen. Het behoudt hiermee het karakter van openbaar terrein en is niet alleen bestemd voor sportbeoefening. Dit is naar zijn mening een enorm verschil met de Nijmeegse wandelvierdaagse, waarbij de lokale overheid wel de afbakening en het alleenrecht toestaat. Hensens hecht hiermee veel waarde aan het karakter dat de openbare ruimte inneemt. Ik ben echter van mening dat de arresten niet zo heel veel verschillen van het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest. Hensens vindt het belangrijk dat er een soort gebruiksrecht overgedragen kan worden. Hij meent dat dit wel kan bij de Nijmeegse wandelvierdaagse, maar niet bij hardlooptrainingen en zeillessen. Dit lijkt mij vreemd. Ik kan er nog inkomen dat het karakter van de openbare ruimte belangrijk is en in het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest de ruimte iets exclusiever is voor de sporters dan bij hardlooptrainingen en zeillessen. Echter, het blijft een openbare ruimte, waardoor in geen van de gevallen daadwerkelijk een gebruiksrecht van een ruimte kan worden verkregen door de sportaanbieder, hoe exclusief ook. Er is ook geen sprake van het verlenen van een recht op gebruik bij de Nijmeegse wandelvierdaagse. Te denken valt ook aan een roeiwedstrijd op openbare wateren:

Voorbeeld Roeiwedstrijd

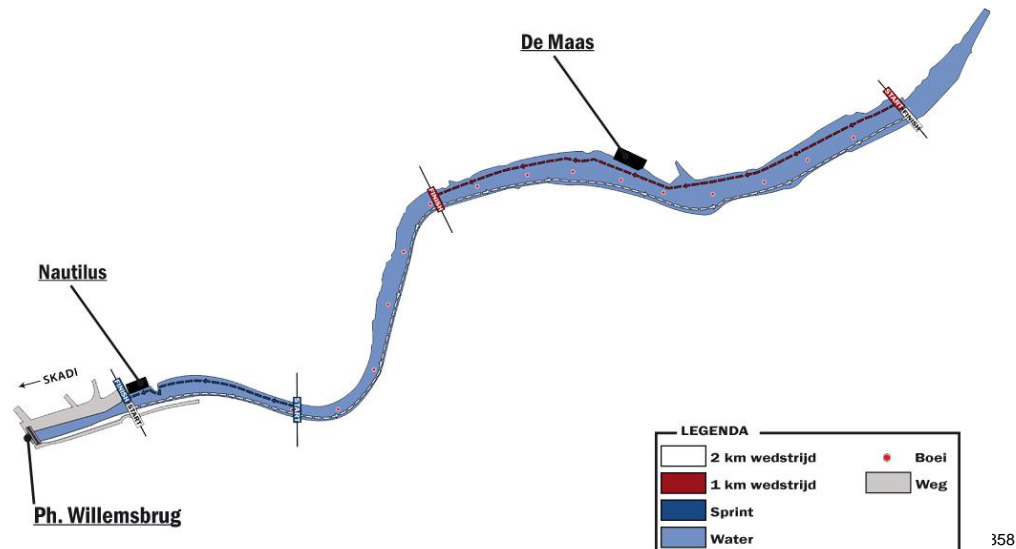
Jaarlijks wordt op de rivier de Rotte een roeiwedstrijd georganiseerd voor roeiverenigingen uit het hele land, genaamd de Rottebokaal. Hierbij leggen de roeiboten drie afstanden af, zijnde 500 meter, 1 kilometer en 2

Dat het eigenlijke sporten plaatsvindt op de – niet door belanghebbende ter beschikking gestelde – openbare weg, doet hieraan niet af.'

³⁵⁶ Dijkstra, K., en Duinker, I., 'BTW-bulletin, Alle sport onder het 6%-tarief?', BTW-bulletin 2012/12.

³⁵⁷ Hensens, H., 'De openbare (water)weg als sportaccommodatie', EFS 2011/2012.

kilometer. Voor de wedstrijd wordt aan de gemeente toestemming gevraagd voor het afzetten van een deel van de rivier de Rotte voor pleziervaart en andere boten die niet aan de wedstrijd meedoen. Dit wordt door de gemeente goedgekeurd. Langs de verschillende afstanden worden boeien geplaatst, er is een start en een finish en langs het parcours staan kamprechters en toezichtposten. Ook voor de doorgang van pleziervaart is geregeld dat zij tussen de wedstrijden door, in de pauzes, het water mogen doorkruisen.



Hoewel de organisatie van de wedstrijd het alleenrecht heeft verkregen voor het gebruik van het openbare water, zijn de sluiswachters niet heel precies in het doorlaten van pleziervaart. Gedurende de races komt het daardoor voor dat er af en toe een plezierboot door het parcours heen vaart. Volgens mij is de communicatie van het evenement vergelijkbaar met de Nijmeegse wandelvierdaagse. De gemeente heeft het openbare water toegezegd en hiermee kan worden bepleit dat het karakter van het openbare water verandert in een bestemming voor sportbeoefening. Toch vaart er, evenals bij de zeilschoollessen, geregeld een boot door het parcours heen. Duidelijk is dat voor openbare ruimtes nooit het gehele gebruiksrecht verkregen kan worden, ondanks dat dit wel door de gemeente is toegezegd. Openbaar blijft alsnog openbaar, ook al wordt het afgezet. Wel ben ik van mening dat in dit geval ook sprake is van het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Allereerst, omdat er sportfaciliteiten ter beschikking worden gesteld voor het beoefenen van sport. Ten tweede, omdat hiermee het doel van de bepaling wordt nageleefd, zijnde het laagdrempelig maken van sportbeoefening.

Daarnaast ziet Hensens over het hoofd dat het voor de hardlooptraining en zeilschool voornamelijk van belang is dat er faciliteiten worden aangeboden op een accommodatie voor en na de training. De vraag is meer of het voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening uitmaakt dat er faciliteiten worden aangeboden, maar dat de daadwerkelijke sport op de openbare weg plaatsvindt. De Hoge Raad meent dat dit niet uitmaakt. Hiermee oordeelt de Hoge Raad echter niet dat de openbare weg bij de eerste de beste afzetting op zichzelf al kwalificeert als sportaccommodatie, iets wat Hensens wel impliceert. Belangrijk blijft dat de activiteit wordt verricht met het doel sportbeoefening te bevorderen. Ik ben dan ook van mening dat de Hoge Raad een juiste uitspraak heeft gedaan in de twee arresten en dat dit een richtlijnconforme interpretatie niet in de weg staat.

Concluderend meen ik dat niet bij de letterlijke bewoording van sportaccommodatie moet worden aangesloten. Volgens mij wordt met de term 'sportaccommodatie' in de BTW-richtlijn meer bedoeld op het gebruik van sportfaciliteiten: middelen die de beoefening van sport mogelijk maken. Dit kunnen onroerende zaken zijn, maar

³⁵⁸ Website: Rottebokaal.skadi.nl

ook een openbare weg op het moment dat deze is afgezet of wanneer er sportfaciliteiten ter beschikking worden gesteld. In al deze gevallen zou het verlaagde tarief van toepassing moeten zijn.

5.2.2 Gelegenheid geven tot baden

Een andere discussie in de tabelpost ziet op het gelegenheid geven tot baden. Zwem- en badinrichtingen werden tot 2002 van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel f Wet OB 1968 uitgezonderd.³⁵⁹ In mei 1968 is in een amendement voorgesteld om de niet-vrijgestelde diensten die met de exploitatie van de inrichtingen gepaard gingen wel onder het verlaagde tarief te plaatsen.³⁶⁰ Dit was het begin van Tabel 1, post b, onderdeel 3 van de Wet OB 1968. Onder het verlaagde tarief vielen *'de diensten door exploitanten van bad- en zweminrichtingen'*. Gaandeweg de jaren is door de jurisprudentie de kwalificatie van baden ontwikkeld. Zo vallen onder de tabelpost bijvoorbeeld: het toegang krijgen tot zwembaden; begeleid zwemmen; het toezicht houden op zwemmers in een zwembad; de verhuur van handdoeken, badjassen en kluisjes; het exploiteren van een inrichting op het strand; onder toezicht baden in zee³⁶¹; *floaten*³⁶²; het geven van gelegenheid tot varen, surfen en het zich verpozen op de oever; toegang verlenen tot sauna's; het ter beschikking stellen van stoomcabines en de Hammam.³⁶³ Niet onder de tabelpost vallen zaken als de bijkomende diensten van een saunafaciliteit, zoals zonnebank en massages, het beheren van een zwembad³⁶⁴ en toegang verlenen tot seksueel getinte baden. Hierbij wordt geacht dat er te weinig verband bestaat tussen de hoofdactiviteit en de bijkomende activiteiten. Ook hier zie je dat er duidelijk iets meer moet worden gedaan dan puur ter beschikking stellen zonder extra diensten. Voornamelijk bij de exploitatie van een inrichting op het strand is het naar mijn mening duidelijk dat het ter beschikking stellen van faciliteiten doorslaggevend is. Hier is duidelijk sprake van een openbare ruimte. Het strand en de zee zijn, in ieder geval in Nederland, van niemand. Ook is er geen verplichting voor mensen om gebruik te maken van de strandstoelen en zonneschermen. Het is opvallend dat de aanwezigheid van kleedhokjes niet essentieel is. Dit was immers tot voor kort wel een belangrijke eis van de staatssecretaris voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Zeker bij baden kunnen kleedhokjes ook een belangrijke indicatie geven. Zo zie je maar dat het Besluit slechts een mening is van de staatssecretaris en dat de Hoge Raad deze zeker niet altijd volgt. Wel was bij de exploitatie van de strandinrichting belangrijk dat er een omheining was of een slagboom. Evenals bij de arresten van de Nijmeegse wandelvierdaagse en de zeilschoollessen is het belangrijk dat er een deel wordt afgezet met de intentie om het alleenrecht te verkrijgen.

5.3 Sportbesluit

Wordt tekstueel gekeken naar de zinsnede 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' uit tabelpost b.3. van de Wet OB 1968, dan wordt de beperking tot sportaccommodaties niet gegeven. Vanuit het sportbesluit volgt dat er aan de hand van een viertal stappen wordt bepaald of er gelegenheid wordt gegeven tot sportbeoefening. Zie hiervoor paragraaf 5.3. Voorafgaand aan deze stappen moet worden beoordeeld of de prestatie van de dienstverlener een of meerdere diensten bevat. Mocht dit het geval zijn, dan kunnen deze diensten op drie manieren worden behandeld. Allereerst kan een van de diensten in de prestatie zodanig overheersen dat de andere diensten daarin meegaan of opgaan.³⁶⁵ In dat geval volgen de overige diensten de kwalificatie van de overheersende dienst. Te denken valt aan een extra verzekeringsdienst, zoals bij het arrest Card Protection Plan, waarin creditcardhouders

³⁵⁹ Blank, A.J., 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691.

³⁶⁰ *Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2. Tariefsnota Omzetbelasting 1968. Par. 3.1.*

³⁶¹ Hof 's-Hertogenbosch 21 september 2000, nr. 97/20045, *NTFR* 2000/1557 en Hof 's-Hertogenbosch 5 april 2001, nr. 97/00720, *NTFR* 2001/1118.

³⁶² HR 28 februari 2001, nr. 36 035, *NTFR* 2001/378.

³⁶³ HR 17 februari 1999, nr. 33 988, *NTFR* 2000/160. In deze zaak is geoordeeld dat de Hammam een vorm van gelegenheid geven tot baden op Oosterse wijze is.

³⁶⁴ Hof Amsterdam 6 september 1978, nr. 1224/77, *BNB* 1979/259.

³⁶⁵ Zie onder andere HR 17 april 1996, nr. 31030, *BNB* 1996/230.

de mogelijkheid krijgen zich te verzekeren voor het verliezen van hun creditcard. De klanten hebben het gevoel dat zij een dienst afnemen, zijnde de creditcarddienst. In dat geval volgen de verzekeringen de kwalificatie van de creditcarddiensten.³⁶⁶ Een tweede mogelijkheid is dat er geen overheersende dienst aanwezig is, maar er wel een causaal verband tussen de verschillende diensten aanwezig is. In dat geval moeten alsnog alle diensten in de prestatie als geheel worden beoordeeld. De laatste optie is dat er geen overheersende dienst aanwezig is en er ook geen causaal verband tussen de diensten bestaat. In dat geval worden de diensten afzonderlijk beoordeeld en voor de BTW in aanmerking genomen.

In het Sportbesluit van 2005³⁶⁷ heeft de staatssecretaris zijn mening gegeven omtrent de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties. Later is deze meerdere malen vernieuwd, waaronder in 2010 en 2011.³⁶⁸ De staatssecretaris geeft in het nieuwste sportbesluit aan dat onder 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' wordt verstaan 'het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie die dient voor de actieve sportbeoefening door de mens'. Hieruit volgt dat de staatssecretaris van mening is dat de bepaling in de Wet OB 1968 richtlijnconform moet worden uitgelegd. De staatssecretaris geeft in datzelfde besluit aan dat sportaccommodaties zijn beperkt tot 'onroerende zaken die zijn ingericht voor de actieve sportbeoefening door de mens'. Tot 2010 meende hij zelf dat sportaccommodaties onroerende zaken zijn die speciaal gericht zijn op actieve sportbeoefening door de mens. Als voorbeelden noemt hij hiervoor ijs-, ski-, kart- en golfbaan, een manege, sporthal, atletiekbaan en fitnesscentrum. Ook een bowlingbaan voldoet in de meeste gevallen aan de voorwaarden.³⁶⁹ Pas na het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest is hij van deze mening afgeweken en valt meer dan alleen het ter beschikking stellen van een onroerende zaak onder het verlaagde tarief.³⁷⁰

Het gelegenheid geven tot sportbeoefening kenmerkt zich door het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie aan sporters, aldus het Besluit. Dit valt in drie delen op te splitsen. Zo moet allereerst worden bepaald of er sprake is van sportbeoefening. Zie voor de kwalificatie hiervan hoofdstuk 2. Vervolgens moet worden bepaald of er sprake is van een sportaccommodatie, zie hiervoor paragraaf 5.2.1 e.v. Hierbij is het belangrijk dat er een onroerende zaak aanwezig is die gericht is op actieve sportbeoefening. Als laatste moet worden bepaald of er gelegenheid wordt gegeven tot sportbeoefening. Om te spreken van gelegenheid geven tot sportbeoefening moet volgens de staatssecretaris aan een aantal voorwaarden worden voldaan die gebaseerd zijn op het arrest Stockholm Lindöpark.³⁷¹ Dit zijn:

1. de accommodatie wordt door de afnemer gebruikt voor het beoefenen van sport;³⁷²
2. de accommodatie wordt door de afnemer gebruikt om anderen onder zijn/haar leiding te laten sporten;
3. het onderhoud, schoonmaken of beveiligen van de accommodatie wordt verzorgd door of vanwege de exploitant van de sportaccommodatie;

³⁶⁶ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224.

³⁶⁷ Besluit van 15 februari 2005, nr. CPP2004/2318M, V-N 2005/12.27.

³⁶⁸ Besluit van 10 juni 2010, nr. DGB2010/2147M, *Stcrt.* 2010, 8 434, V-N 2010/31.15 en het Besluit 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, *Stcrt.* 2011, nr. 19798, V-N 2011/63.1.

³⁶⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2003, nr. CPP2003/3045M, *FED* 2004/150.

³⁷⁰ Vanaf Besluit van 10 juni 2010, nr. DGB2010/2147M, *Stcrt.* 2010, 8 434. V-N 2010/31.15., inmiddels vervangen voor het \ Besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19 798.

³⁷¹ De vier voorwaarden hebben een andere verwoording gekregen in het besluit van 2011. Auteurs Rick van Bergenhengouwen en Rob Peters menen dat geen inhoudelijk verschil zit tussen de oude en nieuwe verwoording (BTWBrief 2012/2). Zie ook: Driel, J.J.I. van, 'Golfen in de BTW', *BTW-bulletin*, 2001, 58 en Dijkstra, K., 'Ook voor de BTW is de golfbal rond', *Belastingbrief* 2001/07.05.

³⁷² Die ziet voornamelijk op exploitanten van accommodaties waarin naast sporten ook andere diensten worden verricht. Te denken valt bijvoorbeeld aan een bar, waar na afloop drankjes en snacks te verkrijgen zijn. Zoals uit paragraaf 4.2.3 volgt, moet vanuit de gemiddelde afnemer worden gekeken of de verschillende diensten kwalificeren als één dan wel verschillende prestaties. Hierbij is het bepalend dat de sportbeoefening de hoofddienst is en de nevenactiviteiten het fiscale lot van de hoofddienst volgen. In geval van een sportkantine is dit het geval.

4. naast de accommodatie dienen ook de attributen, die noodzakelijk zijn voor het beoefenen van de sport, door of vanwege de exploitant aan de sporter(s) ter beschikking te worden gesteld tenzij het bij bepaalde sporten gebruikelijk is dat de sporters zelf bepaalde sportattributen meenemen;

Voor het sportbesluit van 2011 bestond er nog een vijfde voorwaarde waarin werd gesteld dat er aanvullende voorzieningen moesten zijn voor het mogelijk maken van het geven van gelegenheid tot sporten in een sportaccommodatie, zoals kleedkamers en dergelijke. Als reden voor het laten vervallen van de vijfde voorwaarde noemt de staatssecretaris het neutraliteitsbeginsel en de wens tot een eenvoudiger en beter uitvoerbare toepassing van het verlaagde tarief te komen. Een situatie waarbij de vijfde voorwaarde voor problemen kon zorgen was bij sportverenigingen met een accommodatie in eigendom, die een optierecht verleende ten aanzien van bijvoorbeeld de kleedkamers, douches, etc. Inmiddels vallen ook deze sportverenigingen met hun accommodatie onder het verlaagde tarief.

Het beleidsbesluit Toelichting Tabel I bezit geen wetskracht. Als de ondernemer van mening is dat – in afwijking van het beleidsbesluit – een bepaald goed wél onder het 6%-tarief valt, kan de ondernemer dit voorleggen aan de rechter. Deze is niet gebonden aan het beleidsbesluit. Wordt echter in het beleidsbesluit goedgekeurd dat een bepaald goed onder het 6%-tarief valt, dan is de inspecteur daaraan wel gebonden.³⁷³ Hoewel de staatssecretaris meent dat de voorwaarde in het Besluit zijn ontleend aan de uitspraak van HvJ EU in Stockholm Lindöpark, ben ik van mening dat deze voorwaarde helemaal niet cumulatief en limitatief mogen worden gesteld. Lindöpark spreekt niet over algemene voorwaarden, maar specifiek over de golfbaan. In r.o. 26 geeft het HvJ EU aan dat ‘het beheer van een golfterrein in het algemeen niet alleen het passief ter beschikking stellen van een terrein behelst, maar tevens een groot aantal commerciële activiteiten omvat. Als voorbeeld noemen zij het beheer en het toezicht op de golfbaan. Naar mijn mening betekent dit echter dat er ook andere extra diensten kunnen zijn. Dat de staatssecretaris vervolgens limitatief de criteria noemt dat onderhoud, schoonmaken of beveiligen moet worden gedaan in naam van de exploitant vind ik te ver gaan. Er kan alsnog sprake zijn van gelegenheid geven tot sportbeoefening als niet aan de voorwaarden wordt voldaan, maar wel een soort all-in huur wordt gegeven, waarbij extra diensten worden verricht. Het arrest Lindöpark kan naar mijn mening nog ruimer worden geïnterpreteerd na het arrest Temco. Zo kan het element ‘verhuur’ niet meer de overheersende dienst zijn op het moment dat er elementen in de dienstverlening zijn die van meer dan bijkomstige aard zijn. Het is daarom verdedigbaar dat er sprake is van gelegenheid geven tot sport, ingeval er meer faciliteiten worden aangeboden dan het enkel verhuren gedurende een bepaalde tijd.

Naar mijn mening zou het sportbesluit opnieuw moeten worden herzien. De staatssecretaris geeft nog steeds een te beperkte uitleg van de zinsnede ‘gelegenheid geven tot sportbeoefening’ en het begrip ‘sportaccommodatie’. Zo geeft de staatssecretaris nog altijd aan dat openbare ruimtes die niet specifiek voor sportbeoefening zijn gereserveerd, niet als sportaccommodatie kwalificeren.³⁷⁴ Volgens mij heeft de Hoge Raad in zijn uitspraken over hardlooptrainingen op de openbare weg en zeillessen voldoende duidelijk gemaakt dat ook zonder reservering een openbare weg als sportaccommodatie kan kwalificeren.

5.4 Voorlopige conclusie

Uit voorgaand hoofdstuk blijkt dat de onduidelijkheid omtrent het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening steeds groter wordt. Het enkel gelegenheid geven tot sportbeoefening wekt de indruk dat het verlaagde tarief ook zou kunnen worden toegepast als er geen sportaccommodatie aanwezig is. In het Nijmeegse

³⁷³ Elsevier Almanak 2012/2013, Omzetbelasting.

³⁷⁴ Berghenegouwen, R. van, Peters, R., Nieuw sportbesluit: aanpassing van de spelregels maar het spel is nog niet gespeeld, *BtwBrief* 2012/2.

wandelvierdaagse-arrest is door de Hoge Raad geoordeeld dat de tekstuele verschillen tussen de nationale bepaling en de BTW-richtlijn niet van belang zijn, omdat de bepaling in de Wet OB 1968 voortkomt uit de tekst van de BTW-richtlijn. Tabel I, post b.3 dezelfde daarom dezelfde reikwijdte als artikel 98, bijlage III, post b.14 van de BTW-richtlijn. Dit betekent dat voor de uitleg van de Wet OB 1968 wel rekening moet worden gehouden met het communautaire begrip 'sportaccommodatie'. Sportaccommodatie wijst in eerste instantie op onroerend goed waarbij recht kan worden overgedragen. Iets wat bij de openbare weg niet mogelijk is. Zijlstra meent dat accommodatie staat voor iets in de vorm van enige inrichting dat is aangepast aan het gebruiksdoel, omdat accommodatie is afgeleid uit het Latijn van het werkwoord 'accommodare', dat 'aanpassen' betekent. Geconcludeerd wordt dat er actief sport kan worden beoefend, de verhuur en extra diensten als één economische dienst moeten kwalificeren, de verhuurder voldoende input moet hebben over het gebruik en aansluitend daarop ook in bepaalde mate recht moet hebben op het exclusieve gebruik. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de openbare weg kan kwalificeren als sportaccommodatie als deze ruimte voor de beoefening van sport is gereserveerd (Nijmeegse wandelvierdaagse en kustmarathon-arrest), gebruiken wordt gemaakt van faciliteiten in een sportcomplex voorafgaand aan de sportbeoefening op de openbare weg (arrest over hardlooptrainingen op de openbare weg en arrest over buitenritten te paard) en/of de organisatie de bedoeling heeft om het alleenrecht op dat gebied te hebben (zeilschool-arrest). Mogelijk zijn de faciliteiten die worden aangeboden bij een sportaccommodatie zijn doorslaggevend om te bepalen of er meer dan alleen wordt verhuurd. Hierdoor wordt het een stuk logischer om een stuk openbare weg dat is afgezet ook als sportaccommodatie te kwalificeren waarop het verlaagde tarief van toepassing is. Dit sluit aan bij de definitie die Dijkstra en Duinker hanteren voor een sportaccommodatie: *'elke sportbeoefening, die plaatsvindt in of vanuit een onroerende zaak, parkoers of andere voorziening die is ingericht voor sportbeoefening.'* Om meer duidelijkheid te krijgen over de uitleg van het begrip 'sportaccommodatie', zullen prejudiciële vragen aan het HvJ EU moeten worden gesteld.

Ook in het sportbesluit wordt aangesloten bij de richtlijnconforme uitleg van de bepaling. Er worden voorwaarden gesteld voor de kwalificatie als gelegenheid geven tot sportbeoefening, die naar mijn mening slechts voorbeelden zijn van 'extra diensten'. Het enige dat helder is, is dat er voor gelegenheid geven tot sport 'meer' moet gebeuren dan pure verhuur. Een verhuurder moet net dat beetje extra doen, wat hij in beginsel niet verplicht is om te doen in zijn hoedanigheid van verhuurder, om toch te kunnen spreken van gelegenheid geven tot sportbeoefening. De staatssecretaris geeft in het besluit ook aan dat openbare ruimtes die niet specifiek voor sportbeoefening zijn gereserveerd, niet als sportaccommodatie kwalificeren, terwijl uit jurisprudentie duidelijk is dat ook zonder reservering een openbare weg als sportaccommodatie kan kwalificeren. Het sportbesluit zou voor de uitleg van de zinsnede 'gelegenheden geven tot sportbeoefening' en het begrip 'sportaccommodatie' opnieuw moeten worden herzien.

Wat in bovenstaande discussies wordt vergeten, is het doel van de sportbepalingen in de Wet OB 1968 en BTW-richtlijn. Wat maakt het immers uit of een sport binnen in een hal of buiten op de openbare weg, actief of minder actief, individueel of in georganiseerd verband wordt beoefend? Het doel is dat sport laagdrempelig moet zijn voor ieder individu. Het wettelijk kader sluit niet aan bij dit doel, vandaar dat de toepassing van het verlaagde tarief door de jurisprudentie steeds verder wordt opgerekt. Het zou beter zijn om het wettelijk kader aan te passen, zodat meer bij het doel wordt aangesloten.

6 Spanning vrijgesteld tarief en vrijstelling

Als wordt teruggegaan naar het begin, blijkt dat het doel van de vrijstelling om sport te stimuleren enigszins is vergeten. Door het hanteren van verschillende tarieven zijn er andere belangen ontstaan. Vrijgestelde organisaties die zich bezighouden met sport bedenken constructies om zo min mogelijk belasting te hoeven betalen. De Belastingdienst op haar beurt, bestrijdt deze constructies weer. Er wordt steeds meer moeite gestoken in de bijzaken, terwijl het hoofddoel nog altijd is om sportbeoefening laagdrempelig te maken.

Inmiddels weet niemand meer waar de scheidslijn ligt tussen diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen aan hun leden en het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Ook uit jurisprudentie blijkt hoe krom de verhoudingen eigenlijk zijn. Daarmee is nog niet eens gerept over de scheidslijn tussen verhuur en gelegenheid geven tot sportbeoefening, die nog dunner lijkt te zijn. In het laatste hoofdstuk wordt geprobeerd de spanningen aan te geven tussen de verhuurvrijstelling, de sportvrijstelling en het verlaagde tarief voor gelegenheid geven tot sport en wordt beoordeeld of het verlaagde tarief wel de juiste oplossing is voor het stimuleren van sportbeoefening.

6.1 Spanning verhuur – gelegenheid geven tot sport

De reden dat belastingplichtigen constructies opzetten, heeft alles te maken met de spanning tussen de kwalificatie van exploitatie zoals verhuur van onroerend goed, wat een vrijgestelde prestatie is voor de BTW, en gelegenheid geven tot sportbeoefening, waarvoor het verlaagde tarief van 6% geldt. Door met deze twee mogelijkheden te schuiven, kunnen partijen een zo gunstig mogelijke belastingpositie krijgen. Een ondernemer wil graag recht op aftrek van voorbelasting en zal daarom de dienst liever kwalificeren als gelegenheid geven tot sportbeoefening in geval er kostbare investeringen worden gedaan. Het verlaagde tarief levert een voordeel op voor de exploitant en kan ook een voordeel opleveren voor de particuliere afnemer op het moment dat de exploitant het voordeel in de prijs doorberekent. Wordt dit voordeel niet in de prijs doorberekend of is dit voordeel minder groot dan de BTW op het eindproduct, dan zal een particulier liever vrijgesteld willen huren.

Als een vereniging zelf het sportgebouw of sportveld bouwt, kunnen de kosten voor het bouwen van de accommodatie niet in aftrek worden gebracht. De BTW drukt in dit geval als kostenpost. Om toch recht op aftrek te creëren, worden veelal constructies opgezet.

Figuur 1

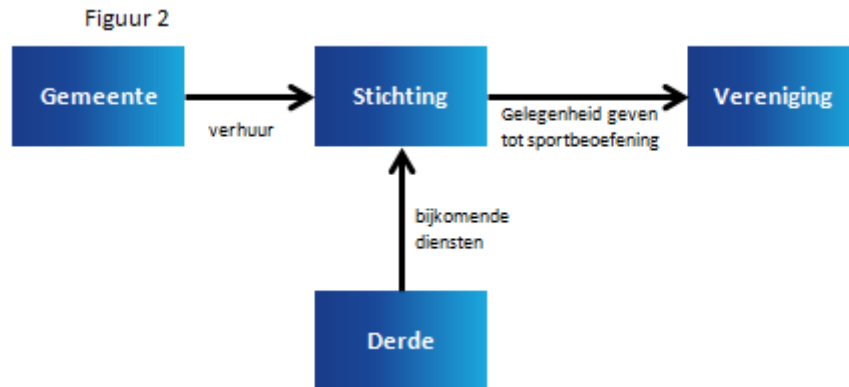


Het basisvoorbeeld is een gemeente die een sportveld aanlegt (figuur 1) en dit veld vervolgens ter beschikking stelt aan vereniging X.³⁷⁵ Op het moment dat vereniging X een reële vergoeding betaalt aan de gemeente en de bijkomende diensten door de gemeente worden verricht, is er sprake van gelegenheid geven tot sportbeoefening tussen de gemeente en vereniging X.³⁷⁶ De exploitant, in deze situatie de gemeente, kan in dat geval de kosten

³⁷⁵ Meestal zie je hier ook dat de vereniging niet het alleenrecht krijgt, maar ook wekelijks scholen op de velden moet toelaten. De vereniging krijgt slechts het recht om de sportaccommodatie te gebruiken.

³⁷⁶ In de conclusie van HR 8 maart 2011, nr. 10/02778, NTFR 2011/748, merkt A-G Van Hilten op dat het recht wel tegen een vergoeding moet worden verleend, anders is er geen sprake van een belaste prestatie. Dit lijkt mij logisch, echter is nog maar

van de accommodatie in aftrek brengen.³⁷⁷ Wil de gemeente echter niet de bijkomende diensten verrichten, dan kwalificeert de dienst als verhuur van een onroerende zaak. Dit is een vrijgestelde prestatie voor de BTW, waardoor de gemeente geen recht op aftrek heeft van de kosten van de bouw. Opteren voor belaste verhuur is niet mogelijk, omdat niet aan het 90%-criterium wordt voldaan. De sportvereniging heeft namelijk geen recht op aftrek van voorbelasting. Om in een dergelijk geval toch recht op aftrek te krijgen, kan de gemeente de prestatie verrichten via een eigen stichting. De tussengeschoven stichting bemoeit zich met de bouw en het onderhoud van de velden. De bijkomende diensten kunnen door de stichting zelf of door een derde worden verricht (figuur 2). Dit wordt ook wel de 'verhuurstructuur' genoemd.³⁷⁸



In deze situatie verhuurt de gemeente de sportvelden aan de gemeentelijke stichting. De gemeente kan nu wel opteren voor belaste verhuur, omdat de huurder van de accommodatie, de stichting, meer dan 90% belaste prestaties verricht. De stichting stelt op haar beurt de velden ter beschikking aan vereniging X en is verantwoordelijk voor de bijkomende diensten. Het belangrijkste is dat de vereniging niet zelf de bijkomende diensten verricht. Dit moet volgen uit terbeschikkingstellingscontracten, de feitelijke invulling van de activiteiten en de eigendomsverhoudingen tussen partijen. Het opstellen van de contracten moet zorgvuldig gebeuren. Voordeel van deze structuur is dat de gemeente recht op aftrek kan creëren, geen aanvullende diensten hoeft te verrichten en de stichting tegen een verlaagd tarief gelegenheid kan geven tot sportbeoefening. De vraag is of bij deze constructie niet tegen misbruik van recht wordt aangelopen. Van misbruik van recht is sprake als de handelingen er toe leiden dat in strijd met de ratio van de bepaling wordt gehandeld met als wezenlijk doel om een belastingvoordeel te verkrijgen. Naar mijn mening is dit niet het geval. In deze structuur gaat het beschikkingsrecht over van de gemeente naar de stichting, wat een zakelijk argument kan zijn voor deze structurering. Een ander zakelijk argument voor de structuur kan zijn dat de gemeente zelf geen bijkomende diensten wil verrichten. Hoewel deze structuur wel is opgezet om belastingvoordeel te krijgen, mag een belastingplichtige altijd de fiscaal voordeligste weg kiezen. Ook zou het standpunt kunnen worden ingenomen dat op grond van de arresten Gemeente Leusden en Holin Group, in combinatie met het arrest Turn- und Sportunion Waldburg, bij verhuurconstructies helemaal geen sprake kan zijn van misbruik van recht.³⁷⁹ Commerciële

de vraag wanneer een vergoeding voldoende is. Een symbolische vergoeding mag namelijk niet, maar een vergoeding onder de kostprijs wel. Waar ligt hierbij de grens?

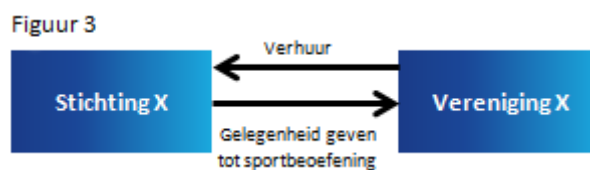
³⁷⁷ In tijden van recessie wordt in gemeentes vaak ook op sport bezuinigd. Dit volgt uit onderzoek van het Mulier Instituut: 'Recessiepeiling gemeenten 2013 - Doorwerking economische recessie op gemeentelijk sportbudget'. Hierin wordt aangegeven dat: '68% van de gemeenten heeft in de huidige collegeperiode (2010-2014) bezuinigd op sport. Gemeenten hebben vooral bezuinigd op subsidies aan verenigingen (40% van de gemeenten) en door de tarieven voor sportaccommodaties te verhogen (32%).' In dit onderzoek wordt daarentegen ook aangegeven dat 'alleen in de nieuwbouw van sportaccommodaties duidelijk minder is bezuinigd dan in 2010 was aangekondigd.'

³⁷⁸ De verhuurstructuur kan ook worden toegepast op het moment dat de sportaccommodatie in handen is van de vereniging.

³⁷⁹ In de arresten HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 (Gemeente Leusden) en nr. C-7/02 (Holin Group), NTFR 2004/670 is bepaald dat lidstaten zelf mogen bepalen of en in hoeverre zij de optie voor opteren voor belaste verhuur willen toepassen in de nationale wetgeving. Het arrest Turn- und Sportunion Waldburg (HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-246/04, NTFR 2006/89) geeft

organisaties zijn per slot van rekening wel BTW-belast. Waarom zou een organisatie met vrijgestelde activiteiten dan niet mogen kiezen voor belaste prestaties, zoals bij een verhuurstructuur het geval is. De identiteit van de dienstverrichter en de rechtsvorm zouden bij een objectieve belasting niet uit mogen maken voor de beoordeling van de diensten. Ook op basis van de neutraliteitsgedachte ben ik daarom van mening dat er geen sprake kan zijn van misbruik van recht, mits er een reële heffing wordt overeengekomen.³⁸⁰

De staatssecretaris heeft in het Sportbesluit aangegeven dat het voor de kwalificatie van een dienst als gelegenheid geven tot sportbeoefening belangrijk is dat er geen lage symbolische vergoeding wordt betaald. De vraag is of onder lage symbolische vergoedingen ook niet-kostendekkende vergoedingen vallen.³⁸¹ Wel is duidelijk dat niet wordt bedoeld op een specifiek percentage van de kosten van de sportaccommodatie. Een niet-kostendekkende vergoeding komt veelal voor tussen gemeentes en verenigingen op het moment dat sportaccommodaties ter beschikking worden gesteld. Het standpunt kan worden ingenomen dat een gemeente niet handelt als ondernemer, waardoor geen gelegenheid wordt gegeven tot sportbeoefening en daardoor ook geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat bij de gemeente.³⁸² Als oplossing noemt Merckx dat de gemeente in dat geval de vergoeding van de terbeschikkingstelling kan verhogen en de verhoging in de vorm van een subsidie aan de vereniging kan geven. In feite wordt dan geld rondgepompt. Er verandert uiteindelijk niets aan de beschikkingsmacht. De vraag is of dan niet alsnog tegen het leerstuk van misbruik van recht wordt aangelopen. In deze situatie wordt immers wel onbedoeld en op gekunstelde wijze een belastingvoordeel behaald, zonder dat hier een zakelijke reden aan ten grondslag ligt. Dat de sportvrijstelling en het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sport zijn ontstaan uit de gedachte om sportbeoefening te stimuleren en alle voordelen die de gemeente, verenigingen en andere betrokken organisaties halen met constructies ten goede komen aan de sportbeoefening, vormen geen rechtvaardigingen voor deze gekunstelde structuur. Naar mijn mening is in deze situatie wel sprake van misbruik van recht. Van den Elsen meent dat het puur en alleen ligt aan de invulling van het doel en de strekking.³⁸³ Er wordt weliswaar recht op aftrek van voorbelasting gecreëerd door de vrijstelling te omzeilen, wat op zichzelf neigt naar misbruik van recht, maar het doel en strekking van de BTW als belasting is om te heffen over de vergoeding op een dienst. Wordt gekeken naar de functie van de BTW als belasting, dan wordt binnen het doel en de strekking van de wet gebleven en is geen sprake van misbruik. Ook benoemt hij het doel van het verlaagde tarief in de BTW. Doel is namelijk om primaire levensbehoeften laag te belasten, waaronder ook sportbeoefening.



aan dat het daarbij wel belangrijk is dat zij bij deze beslissingen rekening houden met de beginselen van de BTW-richtlijn. Met het oog op gelijke behandelingen van soortgelijke diensten, is het belangrijk om de vraag te stellen of het neutraliteitsbeginsel niet wordt geschonden op het moment dat vrijgestelde verenigingen niet en rechtspersonen wel mogen opteren voor belaste verhuur. In r.o. 43 geeft het HvJ EU aan dat het beginsel van neutraliteit kan worden geschonden op het moment dat sportverenigingen zonder winstoogmerk geen keuze hebben voor opteren, terwijl een organisatie met vergelijkbare activiteiten deze keuze wel heeft.

³⁸⁰ Dat er wel sprake is van misbruik van recht in het geval van Halifax (HvJ EU 2 februari 2006, C-255/02, NTFR 2006/359) is begrijpelijk. Hier was immers sprake van 999 jarige lening, wat overduidelijk gekunsteld is. De fiscaal meest voordelige weg mag door een belastingplichtige altijd gekozen worden.

³⁸¹ Vragen van de leden Omtzigt en Bruins Slot en over de exploitatie van buitensportaccommodaties door gemeenten en sportstichtingen, 22 september 2011, nr. DGB2011/5315U.

³⁸² Hierbij kan verwezen worden naar de arresten HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie tegen Finland), NTFR 2009/2522 en HvJ EG 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (Spö), NTFR 2009/2167.

³⁸³ Van den Elsen, E.H., '9. 'Misbruik van recht' door belastingdienst misbruikt?', *Sport en Fiscaliteit in beweging*, NOB, 2007, blz. 77.

Een constructie die niet wordt goedgekeurd door de Belastingdienst is een vorm van *sale-and-lease-back* (figuur 3). Vereniging X bezit het eigendom van de sportaccommodatie en deze wordt via een omweg weer aan vereniging X ter beschikking gesteld. Vereniging X verhuurt de accommodatie aan stichting X. Stichting X op haar beurt verricht extra diensten, zodat de exploitatie van de sportaccommodatie aan vereniging X kwalificeert als het gelegenheid geven tot sport. Omdat stichting X recht heeft op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de prestaties die zij verricht (ten minste voor 90%), kan vereniging X opteren voor belaste verhuur. Hierdoor kan ook vereniging X alle BTW op de kosten die zijn gemaakt voor de sportaccommodatie in aftrek nemen. Met deze structuur wordt daarom twee keer een aftrekrecht gecreëerd, terwijl zonder tussenkomst van een stichting de vereniging geen aftrekrecht had gehad. De overheid neemt bij deze constructie het standpunt in dat er sprake is van misbruik van recht. Volgens mij is voor de Belastingdienst hier voornamelijk doorslaggevend dat de feitelijke beschikkingsmacht over de accommodatie niet wordt verplaatst naar een andere rechtsvorm, waardoor *de facto* niets verandert.³⁸⁴ Vandaar dat een verhuurstructuur als in figuur 2 wel wordt goedgekeurd. Hier wordt, weliswaar via een constructie, het beschikkingsrecht van de accommodatie verplaatst van de gemeente naar vereniging X. Belangrijk in figuur 3 is dat de stichting wel een reële rol vervult in het geheel, dat stichting X niet dezelfde leiding heeft als vereniging X³⁸⁵ en dat er ook nog andere motieven zijn om de exploitatie via de stichting te laten lopen. Is dit niet het geval, dan wordt al snel gesproken van misbruik van recht. Een zakelijke scheiding tussen een stichting en vereniging is voor de toetsing van misbruik van recht volgens mij niet eens nodig. Immers, op het moment dat bijvoorbeeld de stichting en de vereniging dezelfde bestuurlijke leiding hebben, bestaat al snel de kans dat er voor de omzetbelasting sprake is van een fiscale eenheid. In dat geval wordt het voordeel van de stichting tenietgedaan, omdat de vereniging en stichting dan voor de BTW als één belastingplichtige worden aangemerkt. De stichting en vereniging zullen daarom zelf wel ervoor zorgen dat er een zakelijke scheiding bestaat in de leiding van de stichting en de vereniging. Vervolgens kan niet eens aan de vraag van misbruik van recht worden toegekomen, omdat de stichting met een andere leiding andere beslissingen kan nemen dan de vereniging zou willen. Hierover heeft de vereniging geen zeggenschap.³⁸⁶

6.1.1 Kwalificatie van de begrippen 'verhuur' en 'gelegenheid geven tot'

In het arrest Temco is bepaald dat 'verhuur' een communautair begrip is, waarmee voornamelijk wordt bedoeld op de passieve vorm van ter beschikking stellen. Belangrijk is hierbij dat een vergoeding wordt betaald en dat de terbeschikkingstelling tijdsgebonden is. In dergelijke situaties is het verhuren van onroerende zaken vrijgesteld. Bij sportbeoefening moet duidelijk blijken dat er meer gebeurt dan alleen verhuur. Er worden actieve handelingen verricht, waarbij de verhuurder ook toegevoegde waarde verstrekt die specifiek ziet op de terbeschikkingstelling van het onroerend goed. Te denken valt aan toezicht, beheer, periodiek onderhoud en het ter beschikking stellen van aanvullende faciliteiten naast het onroerend goed. Hierbij is van belang dat de bijkomende diensten zijn gericht op de sportbeoefening zelf en niet op de accommodatie. De Belastingdienst geeft aan dat verhuur van onroerend goed inhoudt dat *de 'verhuurder de huurder puur het recht verleent een onroerende zaak voor een overeengekomen tijdsduur te gebruiken als ware eigenaar ervan en ieder ander van dat genot uit te sluiten'*³⁸⁷. Hiervoor geldt een passieve houding, waarbij geen waarde aan de activiteit wordt toegevoegd.³⁸⁸ Zo werd in het

³⁸⁴ Besluit 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, *Stcrt.* 2011, nr. 19798, V-N 2011/63.1, par. 2.4 wordt gesproken over 'de bestuurders van de stichting worden door de vereniging benoemd; de stichting is gevestigd op het adres van de vereniging; de stichting is financieel afhankelijk van de vereniging; de administratie van de stichting wordt gevoerd door de vereniging; – de taken van de stichting worden uitgevoerd door de vereniging; de sportaccommodatie wordt gerenoveerd.'

³⁸⁵ Heeft stichting X wel dezelfde leiding als vereniging X, dan kan worden bepleit dat de stichting en de vereniging een fiscale eenheid worden. Gevolg is dat het voordeel verdwijnt.

³⁸⁶ Elsen, E.H. van den, '9. 'Misbruik van recht' door belastingdienst misbruikt?', *Sport en Fiscaliteit in beweging, NOB*, 2007, blz. 77.

³⁸⁷ Evers, M. en De Jong, M, Omzetbelasting en de exploitatie van een sportaccommodatie, Ministerie van Financiën, 26 januari 2013.

³⁸⁸ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03 (Temco), V-N 2005/21.22.

arrest Turn- und Sportunion Waldburg de exploitatie gekwalificeerd als vrijgestelde verhuur, waardoor de kosten door de exploitant niet in aftrek konden worden genomen.³⁸⁹ Doorslaggevend voor deze beslissing was dat een deel van het clubhuis door de sportvereniging werd verhuurd. Hierbij werden geen extra diensten aangeboden, waardoor duidelijk sprake was van passieve terbeschikkingstelling.

In het arrest Stockholm Lindöpark³⁹⁰ geeft het Hof van Justitie aanwijzingen over de kwalificatie van het 'gelegenheid geven tot sportbeoefening'. In het arrest wordt door Lindöpark een golfbaan geëxploiteerd en beheerd. Tot 1997 verrichtte Lindöpark de activiteit vrijgesteld en na 1997 belast. In 1995 is Zweden toegetreten tot de Europese Unie. Lindöpark is van mening dat de regeling in de periode tussen 1995 en 1997 in strijd is met de BTW-richtlijn, omdat er in de richtlijn geen algemene vrijstelling geldt voor deze activiteiten, en eist een schadevergoeding voor de niet afgetrokken voorbelasting. Het HvJ EU bevestigt dit standpunt en oordeelt dat een Zweedse commerciële golfbaan geen vrijgestelde verhuur kan opleveren en daarom kwalificeert als 'gelegenheid geven tot sportbeoefening'. Uit het arrest Commissie tegen Spanje blijkt dat *'in elk geval van die vrijheid zo gebruik moet worden gemaakt, dat het door de bepaling beoogde resultaat wordt bereikt, dat wil zeggen dat de belastingplichtige die recht op bedoeld fiscaal voordeel heeft het ook krijgt'*.³⁹¹ Het toepassingsgebied van de vrijstelling mag dus niet beperkter zijn dan volgt uit de richtlijn. In de richtlijn worden slechts niet-winstbeogende instellingen die sportbeoefening bevorderen van BTW vrijgesteld, alsook de verhuur van onroerende goederen. Lindöpark doet echter meer dan alleen verhuur. Ook de samenhangende diensten met de sportbeoefening worden door Lindöpark verricht. In feite is er in de Zweedse nationale wetgeving een soort tussencategorie die niet in de richtlijn is terug te vinden. Een nationale bepaling die voorziet in een algemene vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening is daarom in strijd met de BTW-richtlijn. In het arrest worden enkele aanwijzingen gegeven voor het onderscheid tussen verhuur en het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Zo moeten de vrijstellingen strikt worden uitgelegd (r.o. 25); moeten diensten die verband houden met de sportbeoefening zoveel mogelijk als één geheel worden beschouwd (r.o. 26), waarbij alle omstandigheden waaronder een handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen (r.o. 26); ten aanzien van het beheer en de exploitatie van een golfterrein is duidelijk sprake van meer dan alleen passief ter beschikking stellen van een onroerend goed (r.o. 26). Als laatste geven de duur en het doel van de terbeschikkingstelling nog een indicatie van het gebruik (r.o. 27). Een golfterrein zal in de regel beperkter ter beschikking worden gesteld dan andere onroerende zaken. De huurder krijgt slechts een stukje van het terrein ter beschikking voor een golfspel voor een relatief korte tijd.

In de jurisprudentie is geprobeerd een onderscheid te maken tussen deze twee kwalificaties. Zo worden voor verhuur kenmerken genoemd als 'tijdsduur', 'vergoeding' en 'exclusief gebruik'.³⁹² Deze kenmerken komen vooral uit de arresten Mirror Group en Carol Fitzgerald en zijn in het arrest CPP bevestigd. Deze kenmerken kunnen in sommige gevallen echter ook aan het gelegenheid geven tot sportbeoefening worden gekoppeld. Aan de hand van enkele voorbeelden, sommige wel uit de jurisprudentie, andere niet uit de jurisprudentie, wil ik deze spanning tussen de twee aangeven.

Een van de eerste arresten waarin de discussie duidelijk naar voren kwam, was een procedure over een belanghebbende die een bowlingbaan exploiteerde.³⁹³ De baan wordt per uur verhuurd tegen vergoeding met alle

³⁸⁹ HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-246/04, *NTRF* 2006/89.

³⁹⁰ HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, *V-N* 2001/11.21.

³⁹¹ HvJ 19 januari 1982, nr. C-8/81 (Becker), r.o. 32, 33 en 34.

³⁹² Zadelhoff, B.D. van, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', *WFR* 2002/333.

³⁹³ Hof Amsterdam 11 september 1984, nr. 4348/81, HR 19 maart 1986, nr. 23 291, BNB 1986/143 en Hof 's-Gravenhage 21 mei 1987, nr. 1502/86 LJV AW7659.

benodigde spelattributen om het bowlingspel te kunnen spelen. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat de exploitatie van de bowlingbaan moet worden aangemerkt als verhuur van onroerend goed. Dat er extra's worden aangeboden is dermate ondergeschikt aan de hoofddienst dat deze opgaan in de verhuur van de bowlingbaan. De inspecteur stelt echter dat er sprake is van gelegenheid geven tot sport, omdat de personen de baan willen huren met het doel om een spel te spelen en niet om als huurders te beschikken over onroerend goed. Met het oog op voorgaande hoofdstukken vind ik dit een zeer aannemelijk standpunt en ook Hof Amsterdam stelt de inspecteur in het gelijk. De exploitatie van een bowlingbaan kwalificeert niet als verhuur van onroerend goed, omdat er extra voorwerpen ter beschikking worden gesteld die nodig zijn voor het spel. Daarnaast beogen de gegadigden om een spel te spelen en niet om vloeroppervlak te verkrijgen.³⁹⁴ De Hoge Raad oordeelt wonderbaarlijk genoeg anders en stelt de kwalificatie afhankelijk van een aantal vragen:

1. Is de bowlingbaan te beschouwen als onroerend goed?
2. Zo ja, overheerst de verhuur zo sterk dat andere prestaties ter zijde moeten worden gesteld?
3. Is het antwoord op vraag 2 ontkennend, is de verhuur en de extra prestaties naar maatschappelijke opvatting al dan niet splitsbaar?

Hof 's-Gravenhage gaat verder op deze vragen in en oordeelt dat de bowlingbaan en bijbehorende installaties als onroerend moeten worden aangemerkt. De bowlingbaan en installaties zijn bestanddelen van het gebouw. Zonder de inrichting van de ruimte zou de baan niet aan haar maatschappelijke bestemming kunnen voldoen. Ook is verplaatsen niet zo eenvoudig. De eerste vraag werd dus bevestigend beantwoord. Dit is volgens mij geen vreemde gedachte. Per slot van rekening is de ruimte op een zodanige manier ingericht dat er weinig andere activiteiten in te verrichten zijn en er ingrijpende aanpassingen moeten plaatsvinden om het doel van de ruimte te veranderen. In 2008 is echter door het Hof 's-Hertogenbosch ten aanzien van een bowlingbaan beslist dat deze niet als onroerend goed kwalificeert.³⁹⁵ Belanghebbende betoogt hier dat de banen in de huidige tijd van kunststof worden gemaakt en zo compact en flexibel zijn dat zij in drie tot vier dagen kunnen worden in- en uitgebouwd. Het Hof stelde belanghebbende in het gelijk. Tegenwoordig zou de eerste vraag dus ontkennend zijn beantwoord en kan nooit meer aan verhuur van onroerend goed worden toegekomen. Dit was wellicht in 1986 anders. Vervolgens beantwoordt Hof 's-Gravenhage de tweede vraag ontkennend en stelt dat een deel van de vergoeding aan de extra diensten moet worden toegerekend. Echter, omdat dit maar een heel klein deel betreft, worden ze wel geacht in de vrijgestelde verhuur van de bowlingbanen op te gaan. In deze procedure wordt, ondanks dat er extra diensten worden verricht, bepaald dat er sprake is van vrijgestelde verhuur van onroerend goed. De diensten worden geacht van zodanige bijkomstigheid te zijn dat ze geen invloed hebben op de kwalificatie van de diensten als verhuur.

Ga je echter kijken naar het latere HvJ EU arrest Stockholm Lindöpark, dan gebeurt er in feite niet heel veel anders. Personen komen op de golfclub aan, willen een baan huren met eventuele bijkomende attributen om het spel te spelen, zoals balletjes en golfclubs. Daarnaast wordt de golfbaan onderhouden, beheerd en wordt toezicht gehouden. Evenals bij de bowlingbaan wordt een spel gespeeld op het terrein of in de ruimte en worden extra diensten verleend in de vorm van terbeschikkingstelling van spelattributen, onderhoud, beheer of toezicht. In het arrest wordt echter wel een ander oordeel geveld, zo volgt uit rechtsoverweging 26. De diensten die verband houden met beoefening van sport worden zoveel mogelijk als één geheel beschouwd om de aard van de handeling vast te stellen. Geconcludeerd wordt dat het beheer van het golfterrein meer dan alleen passieve verhuur inhoudt. De exploitatie van een golfterrein kwalificeert als gelegenheid geven tot sportbeoefening door de actieve houding van de verhuurder.

³⁹⁴ Leur, M.W.M. van de, 'Wanneer betreft een overeenkomst vrijgestelde verhuur van onroerend goed?', *WFR* 1986/1147.

³⁹⁵ Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 2008, nr. 06/00433, BNB 2008/973 met noot Kruimel.

Wordt gekeken naar een tennisveld, dan gebeurt ook iets vergelijkbaars. Een tennisveld wordt beheerd, onderhouden en er wordt toezicht op gehouden. Personen kunnen de banen per uur huren tegen vergoeding en ook is het mogelijk om attributen tegen vergoeding te huren. Wordt gekeken naar de drie kenmerken van verhuur, blijkt in dit geval dat er voor een bepaalde overeengekomen tijd (een uur) de baan ter beschikking wordt gesteld, tegen vergoeding. Gedurende dat uur heb je als huurder van de tennisbaan het exclusieve recht op het gebruik van de tennisbaan. Alles wijst erop dat er sprake is van verhuur en toch volgt uit de maatschappelijke opvatting dat er in dit geval gelegenheid wordt gegeven tot sportbeoefening. Kijk je naar de tijdsduur, dan is het enerzijds voldoende voor verhuur als een goed voor een overeengekomen bepaalde tijd ter beschikking wordt gesteld. Anderzijds impliceert de korte verhuur van een uur dat de huurder de beschikking van het goed niet *per se* als hoofddoel stelt, maar vooral hetgeen wat met het goed wordt gedaan, bijvoorbeeld sporten. In 2008 deed Rechtbank Breda een uitspraak over het verhuren van een voetbalaccommodatie.³⁹⁶ In deze rechtszaak verhuurde de gemeente een voetbalaccommodatie aan een voetbalvereniging. Pure verhuur is vrijgesteld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b Wet OB 1968. Echter, omdat in het contract was opgenomen dat de huurder slechts beperkt en onder voorwaarden kon huren, kon de huurder volgens de rechtbank niet beschikken over de sportaccommodatie 'als ware hij eigenaar' hiervan. Daarnaast ging de betrokkenheid van de verhuurder bij hetgeen op de sportaccommodatie gebeurde, veel verder dan van een verhuurder mag worden verwacht (r.o. 2.8). De verhuurder zorgde met enige regelmaat voor toezicht en onderhoud (legionellaspoeing) en verstreekte de onderhoudsmaterialen aan de huurder. Het eerste argument van de rechtbank is opvallend, want een huurder kan nooit over de accommodatie beschikken als ware hij eigenaar ervan. Verwijzend naar het arrest Temco³⁹⁷, waarin dit eveneens wordt gezegd, oordeelde de rechtbank dat sprake was van gelegenheid geven tot sportbeoefening waarvoor het verlaagde tarief geldt. Kijk je naar de exclusiviteit, dan is het enerzijds voldoende als de huurder het alleenrecht heeft om het goed te gebruiken. Anderzijds kunnen alle huurders van alle tennisbanen gebruikmaken en krijg je niet het recht op een specifieke baan. Daarnaast kan het zijn dat huurders niet de gehele tijd het alleenrecht op de baan hebben, maar alleen op het moment dat zij zelf aanwezig zijn. Dit impliceert volgens mij dan nog niet dat er geen sprake is van verhuur.

Als belangrijkste geldt de vraag in hoeverre een verhuurder diensten kan verrichten zonder dat van extra diensten wordt gesproken. Bij pure verhuur van onroerende zaken zal de verhuurder naar mijn mening ook primaire onderhoudstaken verrichten. Gaat bijvoorbeeld het dak van een pand kapot, dan zal dit door de verhuurder worden gerepareerd. Het is niet meer dan normaal dat een verhuurder zijn onroerende goed (periodiek) onderhoudt gedurende de bepaalde verhuurtermijn. Ook mag het onroerende goed zijn aangekleed met allerlei attributen, zoals doelpalen en dug-outs op een voetbalveld, vloerbedekking, enzovoort. Dit wijst nog niet *per se* op actieve terbeschikkingstelling van onroerend goed. Volgens mij wordt tegen het criterium aangelopen dat de diensten voornamelijk zijn gericht op de sportaccommodatie, en niet op de sportbeoefening zelf. Periodiek onderhoud wordt gedaan om de accommodatie te laten functioneren. Naar mijn mening zal meer dan alleen onderhoud moeten worden verricht om van actieve terbeschikkingstelling te spreken. Echter, er zijn ook argumenten om het tegenovergestelde te onderbouwen. Zo kan zonder grasveld immers niet goed worden gesport. Per situatie zal moeten worden beoordeeld of de prestaties binnen het kader van de verhuur zijn verricht of niet. Voor het maken van het onderscheid kan het ook helpen om naar het zwaartepunt van de prestatie te kijken. De vraag die iedereen zich dan moet stellen, is of het zwaartepunt bij het gebruik van het onroerend goed ligt of bij de dienstverlening, waar het onroerend goed onderdeel van uitmaakt.³⁹⁸ In het geval van het golfterrein, krijgt de belastingplichtige door het betalen van zijn ledencontributie dan tijdelijk het exclusieve bezitsrecht op de

³⁹⁶ Rechtbank Breda 16 december 2008, AWB 08/2236.

³⁹⁷ HvJ 18 november 2004, nr. C-284/03, V-N 2005/21.22.

³⁹⁸ HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99 (Stockholm Lindöpark), Conclusie Jacobs, par. 31.

golfsbaan of krijgt hij slechts de mogelijkheid om een partij golf te spelen? Bij Lindöpark is het laatste het geval, waardoor sprake is van gelegenheid geven tot sportbeoefening. Hoewel de staatssecretaris heeft geprobeerd om de eisen voor actieve verhuur te verhelderen, ben ik van mening dat aan deze voorwaarden niets kan worden ontleend. Stockholm Lindöpark geeft slechts aan dat er extra diensten moeten worden verricht, maar wanneer er precies sprake is van extra diensten wordt nergens verduidelijkt.

Ook bij andere activiteiten doet zich dezelfde vraag voor wanneer iets actieve of passieve verhuur is. Te denken valt aan de arresten over de verhuur van kamers voor prostitutie.³⁹⁹ In de procedure werd de vraag gesteld of de exploitatie van kamers aan prostituees moest worden aangemerkt als verhuur van onroerend goed of dat er gelegenheid werd gegeven tot prostitutie. Voor dit laatste geldt geen vrijstelling van omzetbelasting.⁴⁰⁰ De exploitant verhuurde de kamers per dag- of weekdeel, stoffeerde en meubileerde de kamers, verzorgde ze van een koelkast en kookplaat en verzorgde de schoonmaak. Indien gewenst, zorgde de exploitant ook voor schoon bedden- en linnengoed en een televisie. Ook was een alarmsysteem in de kamers geïnstalleerd. Al met al, veel extra's. Niet in geschil is dat de ruimte een onroerend goed is dat exclusief ter beschikking wordt gesteld aan de huurder tegen een vergoeding. De inspecteur in de zaak meent dat er meer dan alleen verhuur plaatsvindt. Het werkelijke doel is het verkrijgen van de beschikking over een schone, legale en veilige werkomgeving voor het uitoefenen van prostitutiediensten. De terbeschikkingstelling van de kamer is niet het doel op zich, maar dient slechts als middel voor de diensten. Het Hof acht de activiteiten echter niet meer dan verhuur van onroerend goed. Hoewel in de exploitatievergunning staat opgenomen dat de verhuurder ook toezicht houdt op de prostituees, worden deze diensten niet daadwerkelijk verricht. Toezicht is dus wel degelijk van belang. In een ander arrest werden eveneens kamers verhuurd aan prostituees.⁴⁰¹ Hier bevond zich wel een gezamenlijke ruimte, wasmachines en een frisdrankautomaat in bepaalde ruimtes en werd linnen- en beddengoed ter beschikking gesteld. Hof Amsterdam oordeelde dat de diensten los van elkaar moeten worden beoordeeld en dat de verhuur van de kamers daarom kwalificeert als verhuur van onroerend goed. De extra diensten zijn slechts bijkomstig, waardoor het passieve karakter van de prestatie niet verandert. Volgens de Hoge Raad zijn er wel degelijk nauw samenhangende prestaties, zoals de inrichting van een werkkamer; de terbeschikkingstelling van afzonderlijke vitrines; het toezicht op een ordentelijk verloop van de prostitutie; en het aanbieden van (aanvullende) serviceverlening (al dan niet tegen een afzonderlijke vergoeding).⁴⁰² De Hoge Raad oordeelt dat de verhuur en extra diensten als één dienst moeten worden beschouwd. Er vindt in deze situatie meer dan alleen verhuur plaats. Benadrukt wordt de inrichting van de werkkamers, de (korte) duur van de verhuur, het toezicht dat wordt gehouden door de exploitant en de aanvullend aangeboden diensten.⁴⁰³ Dit samen zorgt ervoor dat er sprake is van een kwalificatie als verhuur plus extra diensten, waarvoor de verhuurvrijstelling niet geldt.

Op de vraag wat precies als actieve of passieve verhuur kwalificeert bestaat nog altijd geen duidelijkheid. Het verschil zit voornamelijk in de noodzaak van de dienst. Is de dienst absoluut noodzakelijk om de vrijgestelde dienst te kunnen verrichten of levert het bijvoorbeeld een extra opbrengst op voor de vrijgestelde instelling? Is het noodzakelijk, dan is het een nauw samenhangende dienst. In andere gevallen wordt gesproken over bijkomende diensten. Zoals ik in 4.1.2 reeds aangaf, is er naar mijn mening geen groot verschil tussen de twee diensten.

³⁹⁹ Hof Amsterdam 11 november 2010, nr. P09/00171, Hof Amsterdam 20 januari 2011, nr. P09/00452, Hof Amsterdam 12 mei 2011, nr. P09/00792, HR 30 november 2012, 11/02842, *NTFR* 2013/37 en Hof 's-Gravenhage 24 juni 2011, nr. BK-10/00158, HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *NTFR* 2013/39. Zie ook Hop, H., 'Btw en prostitutie (verhuur van ramen)', *BTW-bulletin* 2012/1.

⁴⁰⁰ Hof Leeuwarden, 7 augustus 2012, nr. 11/00041, *NTFR* 2012/2251.

⁴⁰¹ Hof Amsterdam 12 mei 2011, nr. P09/00792, HR 30 november 2012, 11/02842, *NTFR* 2013/37 en Hof 's-Gravenhage 24 juni 2011, nr. BK-10/00158, HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *NTFR* 2013/39.

⁴⁰² HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *NTFR* 2013/39, r.o. 3.5 en HR 30 november 2012, 11/02842, *NTFR* 2013/37, r.o. 3.5. Zie ook *Vakstudie Omzetbelasting*, artikel 11 Wet OB 1968, aant. 18.3.12.

⁴⁰³ HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *NTFR* 2013/39 en HR 30 november 2012, 11/02842, *NTFR* 2013/37, commentaar van P. Zijlstra.

Daardoor ontstaan discussies die nergens naartoe leiden. Het wordt een welles-nietes spelletje, omdat veel ondernemers aan andere aftrekgerechtigde ondernemers (*business to business*) graag BTW-belaste prestaties verrichten, zodat ook zij recht hebben op aftrek van voorbelasting. Er kan bij iedere activiteit worden beargumenteerd waarom sprake is van verhuur. Andersom kan ook: waarom er sprake is van 'verhuur plus', met betrekking tot sport ook wel gelegenheid geven tot sportbeoefening. Het voorkómen van dit soort onduidelijkheden over kwalificaties is naar mijn mening beter dan het genezen, helemaal als het genezen voor nog meer bijwerkingen zorgt. Gedacht kan worden aan een splitsing van diensten, waarbij verhuur van sportaccommodaties als uitzondering in de vrijstelling voor verhuur van onroerend goed wordt opgenomen in artikel 11, eerste lid, b 6°. ⁴⁰⁴ Het is niet heel ingewikkeld om naast de andere uitzonderingen ook sportaccommodaties buiten deze vrijstelling te plaatsen. Hiermee wordt een einde gemaakt aan de eeuwige discussie over de kwalificatie van een sportaccommodatie. Wel bestaat de kans dat de discussie slechts verschuift. Er wordt dan weliswaar geen discussie meer gevoerd over de kwalificatie van de exploitatie van een sportaccommodatie als verhuur van een onroerend goed of als gelegenheid geven tot sport, maar wel over wat dan precies als sportaccommodatie kan worden aangemerkt. Voor een voetbalveld is dit nog niet heel moeilijk. Moeilijker wordt het bij de kwalificatie op het moment dat een ruimte slechts deels voor sportactiviteiten wordt gebruikt, zoals een discotheek waar ook *zumba*-feesten worden gegeven. Moet in dat geval de huurprijs pro rata worden toegerekend? Dit lijkt mij administratief onwenselijk. Zie voor een radicalere geneeswijze voor de spanning tussen verhuur en gelegenheid geven tot sportbeoefening paragraaf 6.3.

6.2 Spanning vrijstelling – verlaagde tarief

De spanning tussen de vrijstelling en het verlaagde tarief heeft te maken met de wil om recht op aftrek van voorbelasting te krijgen. Recht op aftrek van voorbelasting betekent dat de BTW geen kostenpost vormt, waardoor geld wordt bespaard en er meer geld over is voor verenigingen om aan sport te besteden. Het is echter vreemd dat constructies mogelijk zijn in een objectieve belasting als de BTW. Een objectieve belasting geeft tenslotte aan dat er belasting wordt betaald, zonder dat daar invloed op kan worden uitgeoefend door bijvoorbeeld een andere rechtsvorm aan te nemen. Structureren van BTW zouden helemaal niet moeten kunnen. Momenteel bestaat er een onderscheid tussen commerciële en niet-commerciële instellingen. Commerciële instellingen mogen voorbelasting in aftrek brengen, niet-commerciële instellingen niet. Voor arbeidsintensieve sporten maakt dit onderscheid nog niet zo heel veel uit, maar voor kapitaalintensieve sporten wel. Denk aan fitness, waarbij veel apparaten moeten worden aangeschaft. Een fitnesscentrum is maar al te blij dat het door zijn winstoogmerk niet onder de vrijstelling voor sport valt en gebruik kan maken van het verlaagde tarief. Hierdoor zal het veel 21% BTW op de apparatuur in aftrek kunnen brengen, maar is het voor zijn eigen diensten slechts voor 6% belast. Een roeivereniging, waarbij jaarlijks grote investeringen in boten, fitnessapparatuur, en ergometers worden gedaan, loopt echter wel tegen de vrijstelling op. ⁴⁰⁵ Verenigingen met dergelijke kapitaalintensieve sporten zitten niet te wachten op een vrijstelling zonder aftrek van deze voorbelasting. De BTW vormt voor niet-winstbeogende sportverenigingen een kostenpost dat door wordt berekend aan de leden in de jaarlijkse contributie. De administratieve voordelen die met de vrijstelling worden behaald, staan niet in verhouding met deze misgelopen aftrek. Dit voordeel wordt nog kleiner op het moment dat een vrijgestelde instelling nog wel enkele belaste prestaties verricht. In dat geval zal de instelling voor deze belaste prestaties wel een administratie

⁴⁰⁴ Momenteel worden van de verhuurvrijstelling uitgezonderd: de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 1° Wet OB 1968), de verhuur binnen het kader van het hotel-, (...), vakantiebestedingsbedrijf aan personen die een korte tijd verblijven (2°), verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en lig- en bergplaatsen voor vaartuigen (3°), verhuur van safeloketten (4°) en verhuur van onroerende zaken, (...) aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig en nagenoeg (90%) volledig recht op aftrek van belasting bestaat (5°).

⁴⁰⁵ In bijlage 14 zijn de prijzen van boten en onderdelen te vinden. Zoals te zien is, ligt de prijs van een boot exclusief BTW tussen de € 7.500 en € 35.000, afhankelijk van de grootte en het materiaal.

moeten voeren. Voor het recht op aftrek kunnen ingewikkelde toerekeningproblemen ontstaan, omdat slechts een recht op aftrek bestaat voor zover het de belaste prestaties aangaat. Recht op algemene kosten zullen in dat geval pro rata in aftrek worden gebracht. Commerciële instellingen die deze BTW niet als kostenpost hebben, hebben wel een lagere kostprijs en zullen een relatief goedkoper lidmaatschap kunnen aanbieden. Met het oog op het doel van de sportvrijstelling en het verlaagde tarief is dit een hele vreemde uitkomst. De vrijstelling is in het leven geroepen om de kostprijs van sportbeoefening zo laag mogelijk te houden. Er wordt aan het doel van de vrijstelling voorbij gegaan. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld:

Voorbeeld vrijgesteld tarief en verlaagd tarief⁴⁰⁶				
De sportinstelling verricht diensten aan een ondernemer. De prijs van deze dienst is als volgt opgebouwd:				
	Zonder uitbesteding van diensten		Met uitbesteding van diensten	
	Sportvereniging (vrijgesteld)	Fitnesscentrum (verlaagd tarief, 6%)	Sportvereniging (vrijgesteld)	Fitnesscentrum (verlaagd tarief, 6%)
Materiaal (ex. BTW)	€ 100	€ 100	€ 100	€ 100
21% BTW	€ 21 (kostenpost)	€ 21 (aftrekbaar)	€ 21 (kostenpost)	€ 21 (aftrekbaar)
Kosten sportvereniging voor materiaal	€ 121	€ 100	€ 121	€ 100
Uitbesteden werkzaamheden			€ 100	€ 100
21% BTW			€ 21 (kostenpost)	€ 21 (aftrekbaar)
			€ 242	€ 200
Arbeidsloon	€ 200	€ 200	€ 100	€ 100
Winst	€ 50	€ 50	€ 50	€ 50
Totale kosten (ex. BTW)	€ 371	€ 350	€ 392	€ 350
BTW over dienst		€ 21		€ 21
Afnehmer betaalt	€ 371	€ 371	€ 392	€ 371

Uit dit voorbeeld volgt dat het voor de sportvereniging en het fitnesscentrum niet uitmaakt of zij zijn vrijgesteld van belasting of zijn belast tegen het verlaagde tarief op het moment dat zij aan een particulier diensten verrichten en er geen diensten worden uitbesteed. In beide gevallen is het resultaat gelijk (€ 371). Dit is echter anders op het moment dat de diensten aan een aftrekgerechtigde ondernemer worden verricht⁴⁰⁷ of er taken worden uitbesteed aan derden.

In het eerste geval heeft het fitnesscentrum een voordeel ten opzichte van de sportvereniging, ondanks dat er een gelijk bedrag door de dienstverlener wordt betaald. De afnehmer zal geen BTW kunnen aftrekken van de door hem verschuldigde belasting op de dienst van de vrijgestelde sportvereniging, hoewel op deze dienst wel € 21 BTW drukt. De BTW op de materialen vormt een kostenpost voor de sportvereniging en verhoogt de kostprijs van de dienst. *De facto* betaalt de afnehmer € 371 voor de dienst. Het fitnesscentrum, waarbij de dienst is belast tegen het verlaagde tarief, kan de BTW op de materialen in aftrek brengen, wat de kostprijs van de dienst drukt.

⁴⁰⁶ Dit voorbeeld is gebaseerd op het voorbeeld in het MvT, Kamerstukken II 1967/68, 9324, blz. 16. In de Memorie van toelichting wordt de berekening gemaakt met een verlaagd tarief van 4% en een normaal tarief van 12%.

⁴⁰⁷ Dit is puur een theoretisch exercitie om de spanning tussen de vrijstelling en het verlaagde tarief aan te geven. In de praktijk doet deze situatie zich niet vaak voor, omdat leden vaak particulieren zijn of ondernemers die lidmaatschappen aangaan voor hun personeel, waarvoor de aftrek is beperkt in artikel 1, eerste lid, onderdeel c van het Besluit uitsluiting aftrek OB 1968.

Vervolgens kan de afnemer de BTW over de dienst van € 21 aftrekken van de verschuldigde belasting. *De facto* betaalt de afnemer maar € 350 voor de dienst.

In het tweede geval heeft het fitnesscentrum ook een voordeel ten opzichte van de sportvereniging. Besteedt de sportvereniging diensten uit aan een derde, dan heeft dit een nog groter effect op de kostprijs. De BTW op de uitbestede diensten verhogen immers ook de kostprijs van de dienst. De uitbesteding van diensten aan een derde maakt daarentegen niet uit voor het fitnesscentrum. De extra belasting op de uitbestede diensten heeft geen effect op de kostprijs van de dienst, omdat het fitnesscentrum deze BTW kan verrekenen. Het gevolg is dat particulieren een lagere prijs betalen voor de diensten van het fitnesscentrum dan voor de diensten van de sportvereniging. Hun keuze tussen de twee concurrerende diensten wordt in dit geval beïnvloed door de BTW, wat naar mijn mening niet zou mogen kunnen.

Swinkels geeft aan dat het door de uitkomst van het arrest Canterbury Hockeyclubs nu zelfs mogelijk is dat de toepassingsgebieden van de vrijstelling en het verlaagde tarief elkaar kunnen overlappen.⁴⁰⁸ Volgens mij kan dit inderdaad het geval zijn, namelijk op het moment dat een sportvereniging zonder winsttoegmerk verschillende diensten verricht en een van deze diensten het recht betreft om gebruik te maken van een sportaccommodatie. De kans is groot dat de verhuur van de accommodatie nauw samenhangt met de sportbeoefening of zelfs onontbeerlijk is hiervoor. De vrijstelling geeft aan dat diensten van BTW zijn vrijgesteld als zij nauw samenhangen met de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding. Verhuur kan dus opgaan in de kwalificatie van de andere diensten van de sportvereniging. Het gevolg is dat de exploitatie van de sportaccommodatie zowel onder de vrijstelling als onder het verlaagde tarief kan vallen. Swinkels geeft aan dat de keuze in dat geval aan de sportvereniging is. Ik denk zelf dat de sportvereniging geen keuzevrijheid heeft, omdat de vrijstelling niet optioneel is. Pas als de vrijstelling niet van toepassing is, komt het verlaagde tarief in beeld. Niet voor niets is in de Tariefnota Omzetbelasting van 1981 bepaald dat prestaties die naar verhouding slechts een minimale voorbelasting ondervinden of die in relatie tot het eindproduct van minimale betekenis zijn, onder de vrijstelling vallen, en dat de rest wordt gestimuleerd via een verlaagd tarief.⁴⁰⁹

Belangrijk is naar mijn mening dat een belastingplichtige hierin rechtszekerheid krijgt. De discussie over de toepassing van een vrijstelling, verlaagd tarief of normaal tarief doet ook de rechtszekerheid geen goed. Verenigingen moeten beargumenteren dat er sprake is van meer dan alleen passieve terbeschikkingstelling; sportleraren moeten aantonen dan ze meer dan alleen lesgeven. Allemaal zaken die er eigenlijk niet toe doen.

6.3 Verlaagd tarief of niet?

Zo lang als er belasting over toegevoegde waarde wordt geheven, zo lang bestaat de discussie over de verschillende tarieven. Geregeld zijn onderzoeken gedaan naar de aspecten van een uniform tarief in de BTW in plaats van twee tarieven.⁴¹⁰ Zo is er onder andere een discussie in 2008 gevoerd over de invoering van een uniform tarief toen de staatssecretaris hiervoor een onderzoek liet uitvoeren.⁴¹¹ Bij dit onderzoek werd een budget neutrale invoering als uitgangspunt genomen. Hierbij is berekend dat een budgetneutraal uniform tarief uit zou komen op 15,8% (zie bijlage 15). In 2008 werd nog 19% als algemeen tarief gehanteerd. Uitgaande van dezelfde

⁴⁰⁸ Swinkels, J., aantekening bij HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-253/07 (Canterbury Hockey Club e.a.), *H&I* 2008/2.21.

⁴⁰⁹ *Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2.*

⁴¹⁰ Zo zijn de aspecten van een uniforme tarief ter sprake gekomen in verschillende nota's en brieven, waaronder *Kamerstukken II 1985-1986, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3, Kamerstukken II 2000-2001, 27 400, nr. 46, en Kamerstukken II 2008-2009, 22 112, nr. 764* en de beleidsnota: 'Fiscale Agenda: naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel', 14 april 2011.

⁴¹¹ Onderzoek Uniform BTW-tarief: aspecten en overwegingen in kort bestek met bijgevoegde brief van de staatssecretaris op 23 december 2008, DV 08/1010.

verdeelsleutel voor de omzetbelastingopbrengsten als in het onderzoek 2008⁴¹² en de verwachte omzetbelastingopbrengsten van 2013⁴¹³, zou het uniforme tarief uitkomen op ongeveer 17,0% (zie bijlage 16).

De belangrijkste reden die wordt genoemd om niet over te gaan tot een uniform tarief ziet op de herverdelingsfunctie. Het verlaagde tarief wordt gehanteerd voor de eerste levensbehoeften om minder draagkrachtigen te ontzien. Echter, herverdelen is geen functie die in de BTW thuishoort. Zoals ik in hoofdstuk 2 al aangaf, kan herverdeling veel efficiënter via de inkomstenbelasting worden gedaan. Ook de Europese Commissie interesseert zich steeds meer voor een herziening in de BTW-richtlijn met een eenvoudig en efficiënt tarief.⁴¹⁴ In 2011 heeft de Europese Commissie een mededeling gedaan, waarin zij aangeeft dat het verbreden van de belastinggrondslag en het verminderen van het gebruik van het verlaagde tarief de voorkeur heeft. Hiermee wordt een nieuwe stroom van opbrengsten gegenereerd, waarmee het algemene tarief kan worden verlaagd. De tariefdifferentiatie gaat gepaard met hogere *compliance* kosten en bevordert de herverdeling aan minder bededen of de consumptie van een bepaald product niet. Zo wordt in een onderzoek, waar de Europese Commissie in de Mededeling naar verwijst, aangegeven dat het doel van de verlaagde tarieven veel efficiënter kan worden behaald via alternatieve instrumenten.⁴¹⁵ Als voorbeeld van een dergelijk alternatief noemt het onderzoek gerichte subsidies. De gerichte subsidies veroorzaken een kleiner welvaartsverlies en zijn een stuk efficiënter. Door de verlaagde tarieven af te schaffen, kan het normale tarief afnemen met 1,9 tot 7,8 procentpunten, afhankelijk van de reeds gebruikte verlaagde tarieven door de lidstaten. De Europese Commissie pleit voor afschaffing van verlaagde tarieven voor goederen en diensten die een obstakel vormen voor een goede werking van de interne markt; waarvan de consumptie door ander beleid van de EU worden ontmoedigd; die vergelijkbaar zijn met goederen en diensten die niet onder het verlaagde tarief vallen. Uit de Mededeling blijkt dat de Commissie inziet dat herverdeling beter via alternatieven kan worden bereikt. Heithuis noemt de herverdelingsfunctie zelfs een functie die totaal ongeschikt is voor BTW.⁴¹⁶ Daarnaast is het nut van het verlaagde tarief ten aanzien van sport afgenomen. Er vindt minimale herverdeling plaats tussen verschillende inkomens door de vrijstelling en het verlaagde tarief, omdat deze niet inkomensgebonden is. Uit een onderzoek van het Mulier Instituut volgt dat geld geen doorslaggevende reden meer is om niet te sporten. Ook is de verdeling van prestaties onder het verlaagde dan wel normale tarief vaak arbitrair gemaakt. Het verlaagde tarief is vanuit een economisch oogpunt niet te onderbouwen. Toch is in een recent rapport van commissie Van Dijkhuizen over het belastingstelsel niet voorgesteld om het verlaagde tarief af te schaffen.⁴¹⁷ Dit, terwijl de Europese Commissie steeds meer streeft naar een uniform tarief.⁴¹⁸ Heithuis ziet dit als een gemiste kans.⁴¹⁹ Hierbij verwijst hij naar een eerder rapport van studiegroep Van Weeghel over het belastingstelsel, waarin de afschaffing van het verlaagde tarief wel werd geadviseerd.⁴²⁰ In dit rapport heeft het CPB berekend dat het algemene tarief flink kan worden verlaagd op het moment dat het verlaagde tarief zou worden afgeschaft. Dat er

⁴¹² Ibid. In het onderzoek wordt een verdeelsleutel gehanteerd voor de belaste bestedingen en omzetbelastingopbrengsten, waarbij 90,5% wordt gegenereerd door het algemene tarief en 9,5% door het verlaagde tarief.

⁴¹³ In Kamerstukken II 2012-2013, 00 000, nr. 0 is een omzetbelastingopbrengst van 45 953 miljoen euro in 2013 beraamd.

⁴¹⁴ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, Brussel, 6.12.2011, COM(2011) 851 definitief.

⁴¹⁵ Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final Report, 21.6.2007, blz. 34.

⁴¹⁶ Heithuis, E.J.W., 'OverBelastingen 2.0', WFR 2013/1062, par. 4.

⁴¹⁷ Elsen, E. van den, en Lenos, P., 'Terbeschikkingstelling sportaccommodaties nader toegelicht', BTW-Bulletin 2012/3.

⁴¹⁸ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, De Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, COM(2011) 851 definitief. Hierin wordt gezegd dat: *'De toepassing van het normale tarief blijft het uitgangspunt en de btw-richtlijn dwingt lidstaten niet om van de verlaagde tarieven gebruik te maken. De lidstaten zijn daarom bovenal zelf verantwoordelijk voor het zoveel mogelijk beperken van de reikwijdte van dergelijke tarieven waar zij een onterechte belastingverlaging vertegenwoordigen.'*

⁴¹⁹ Heithuis, E.J.W., Weekblad voor Fiscaal Recht, OverBelastingen 2.0, WFR 2013/1062, par. 4.

⁴²⁰ Studiegroep belastingstelsel Van Weeghel, Continuïteit en vernieuwing, een visie op het belastingstelsel, april 2010, bijlage 11, onderdeel 3, blz. 270-272.

tot op heden nog geen uniform tarief is geïntroduceerd, komt volgens het onderzoek van het Mulier Instituut grotendeels door de druk vanuit het bedrijfsleven, lobbygroepen en de politiek. Reden voor deze druk heeft te maken met het punt dat veel ondernemers óf een hoger tarief moeten betalen óf onder een vrijstelling komen en geen recht meer hebben op aftrek van voorbelasting. Beide scenario's zijn ongewenst.

Het lijkt mij het beste om te overwegen het verlaagde tarief uit de BTW te schrappen, een uniform tarief te hanteren en voor bepaalde diensten een vrijstelling aan te bieden.⁴²¹ Echter, wel een vrijstelling mét recht op aftrek van voorbelasting, vergelijkbaar met het nultarief dat op dit moment al geldt voor leveringen aan afnemer in een ander EU-land of derde land. In dat geval worden bovengenoemde spanningen weggenomen en worden de prestaties volledig ontlast van BTW. De BTW zal veel minder subjectieve toetsingscriteria krijgen en zal niet meer voor een kostenpost zorgen. Verder zal het administratieve voordeel van een vrijstelling behouden blijven. De reden dat het uniform tarief nog niet is ingevoerd, heeft een aantal oorzaken. Allereerst is het vanuit de politiek niet gewenst. BTW is de grootste inkomstenbron van de overheid. Jaarlijks levert de BTW ongeveer 41 miljard op (ongeveer 30% van de totale belastingontvangsten) en dit bedrag stijgt ieder jaar.⁴²² Zouden de vrijgestelde instellingen recht op aftrek krijgen voor hun voorbelasting, dan zal dit de overheid veel inkomsten schelen. Dit is naar mijn mening een slecht argument om geen uniform tarief in te voeren. Immers, de subsidies aan de sportverenigingen kunnen worden gekort, waardoor misgelopen BTW-opbrengsten worden gecompenseerd. Daarnaast kan een uniform tarief ervoor zorgen dat de concurrentiepositie van Nederland ten opzichte van andere landen verslechterd. Door veel lidstaten worden twee tarieven gehanteerd. Op het moment dat Nederland een algemeen tarief hanteert voor een prestatie die in het buitenland nog tegen het verlaagde tarief wordt belast, wordt mogelijk niet meer voldaan aan het neutraliteitsbeginsel tussen landen. Ook belemmert dit de werking op de interne markt.⁴²³ Volgens mij is deze concurrentieverslechtering overschat en valt de impact mee. Momenteel zijn er al lidstaten die een uniform tarief hanteren. Ook hier is geen duidelijke concurrentieverslechtering zichtbaar. Een uniform tarief zorgt er juist voor dat er volledige fiscale neutraliteit ontstaat tussen goederen en diensten in een land. Zoals eerder al is aangegeven, worden ook de spanningen en interpretatieproblemen weggenomen. Dit komt de rechtszekerheid weer ten goede.⁴²⁴ Daarnaast nemen de fraudegevoeligheid en de administratieve lasten af en vervalt de noodzaak van controle op de juiste tarieftoepassing.

Naast het uniforme tarief zouden naar mijn mening vrijstellingen met recht op aftrek van voorbelasting moeten worden gehanteerd, die beperkt worden tot objectieve diensten. Dit kan niet op grond van de BTW-richtlijn. Op grond van de BTW-richtlijn is het slechts mogelijk om een vrijstelling mét recht op aftrek toe te passen op leveringen aan afnemers in een andere lidstaat of in een derdeland.⁴²⁵ Van Hilten en Van Vliet hebben al in 1999 aangegeven dat de enige reden dat voor vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting geldt, een budgettaire reden is.^{426 427} Andere redenen voor weigering van recht op aftrek van voorbelasting zijn er volgens hen niet, ook niet vanuit de ontstaansgeschiedenis van de vrijstellingen. De Eerste Richtlijn heeft zonder vragen

⁴²¹ ANP, Horeca pleit voor één tarief, Woerden, 3 februari 2012. Hierin geeft het Koninklijke Horeca Nederland (KHN) dat zij graag één BTW-tarief willen voor alles en iedereen met uitzondering van sport en zorg.

⁴²² In Kamerstukken II 2012-2013, 00 000, nr. 0 is te zien dat € 41,2 miljard (in 2011), € 41,4 miljard (in 2012) en € 46,0 miljard (in 2013) is beraamd.

⁴²³ Onderzoek Uniform BTW-tarief: aspecten en overwegingen in kort bestek met bijgevoegde brief van de staatssecretaris op 23 december 2008, DV 08/1010.

⁴²⁴ In het kamerstuk wordt ook aangegeven dat een uniform tarief de belemmering van productinnovatie doet verdwijnen. Dit voordeel acht ik niet van groot belang voor de sportbepalingen.

⁴²⁵ Tetteroo, N., 'To Exempt Or Not To Exempt, That is the question! Subjectieve vrijstellingen in de BTW', EFS 2007/2008, blz. 4. De BTW-richtlijn heeft een onderscheid gemaakt tussen vrijstellingen mét en zonder recht op aftrek van voorbelasting. Zonder aftrekrecht zijn hoofdzakelijk de vrijstellingen in artikel 132 tot en met 137, die zien op binnenlandse diensten. Mét aftrek zijn hoofdzakelijk vrijstellingen in artikel 138 e.v., die zien op leveringen aan afnemers in een andere EU-lidstaat of in een derdeland.

⁴²⁶ Hilten, M.E. van, en Vliet, D.G. van, Vrijstelling van BTW: waarom geen recht op aftrek?, Deventer: Kluwer, 1999.

⁴²⁷ Tetteroo, N., 'To Exempt Or Not To Exempt, That is the question! Subjectieve vrijstellingen in de BTW', EFS 2007/2008.

de systematiek uit het Franse model overgenomen. Het Franse systeem voor belasting over de toegevoegde waarde verleende geen recht op aftrek van voorbelasting voor vrijstellingen, omdat er dan een netto teruggaafpositie ontstaat voor de vrijgestelde belastingplichtige. Om dezelfde reden is in artikel 99 van de BTW-richtlijn bepaald dat het verlaagde tarief niet minder dan 5% mag zijn.⁴²⁸ Echter, Van Hilten en Van Vliet achten dit niet een gegrond argument. Ook dit berust slechts op budgettaire argumenten. Door invoering van een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting, wordt de kostprijs dubbel gedrukt. Dit komt het doel van de vrijstelling weer ten goede. Enerzijds, doordat de BTW op ingekochte goederen en diensten in aftrek kan worden gebracht. Anderzijds, doordat de druk van de omzetbelasting bij de uiteindelijk sportbeoefenaar wordt verzacht. Zonder dit recht op aftrek van voorbelasting kan cumulatie van BTW ontstaan, wat de BTW-last voor de eindgebruiker helemaal niet verlicht. Dit wordt toegelicht aan de hand van een voorbeeld:

Voorbeeld vrijgesteld tarief met en zonder aftrekrecht				
De sportinstelling verricht diensten aan een ondernemer. De prijs van deze dienst is als volgt opgebouwd:				
	Zonder uitbesteding van diensten		Met uitbesteding van diensten	
	Sportvereniging (zonder aftrek)	Sportvereniging (met aftrek)	Sportvereniging (zonder aftrek)	Sportvereniging (met aftrek)
Materiaal (ex. BTW)	€ 100	€ 100	€ 100	€ 100
21% BTW	€ 21 (kostenpost)	€ 21 (aftrekbaar)	€ 21 (kostenpost)	€ 21 (aftrekbaar)
Kosten sportvereniging voor materiaal	€ 121	€ 100	€ 121	€ 100
Uitbesteden werkzaamheden			€ 100	€ 100
21% BTW			€ 21 (kostenpost)	€ 21 (aftrekbaar)
			€ 242	€ 200
Arbeidsloon	€ 200	€ 200	€ 100	€ 100
Winst	€ 50	€ 50	€ 50	€ 50
Afnemer betaalt	€ 371	€ 350	€ 392	€ 350
BTW-last	€ 21	€ 0	€ 42	€ 0

Een BTW-vrijstelling zonder recht op aftrek van voorbelasting draagt dus niet altijd bij aan het verlichten van de BTW-last. Doordat de toepassing van de vrijstelling momenteel gepaard gaat met het ontbreken van recht op aftrek, is er veel jurisprudentie ontstaan over de afbakening van het toepassingsgebied van de vrijstelling en het verlaagde tarief. Door een uniform tarief te hanteren, tezamen met een sportvrijstelling mét recht op aftrek van voorbelasting, wordt een einde gemaakt aan deze discussies.

De vrijstellingen moeten wel worden beperkt tot diensten met een objectief karakter, omdat het niet moet uitmaken wie de prestatie verricht. Momenteel zijn er vrijstellingen waarbij de toepassing wel afhangt van de hoedanigheid van belastingplichtige. Deze subjectiviteit past niet in een systeem als de BTW en komt de fiscale neutraliteit niet ten goede. Volgens de fiscale neutraliteitsgedachte dienen gelijke situaties gelijk te worden behandeld, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit.⁴²⁹ Gelijke situaties zijn volgens het HvJ EU

⁴²⁸ Bijl, D.B., van Vliet, D.G. en Hilten, M.E. van., 'Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting', *Fiscale monografieën* nr. 46, Deventer: Kluwer 2001, hoofdstuk 7, blz.191.

⁴²⁹ De fiscale neutraliteitsgedachte is niet terug te vinden in de BTW-richtlijn, maar is wel opgenomen in de considerans van de BTW-richtlijn, overweging 5, 13, 30 en 34.

diensten die in concurrentie met elkaar staan. Deze hoeven niet *per se* identiek aan elkaar te zijn.⁴³⁰ Vanuit deze gedachte meent Tetteroo dat een vrijstelling alleen kan worden beperkt tot objectieve diensten, niet tot de subjectieve hoedanigheid van de belastingplichtige. Zie hiervoor ook paragraaf 4.1.4.1. Om de subjectiviteit van de BTW-vrijstellingen in te perken, moeten de vrijstellingen opnieuw worden beoordeeld aan de hand van de ratio van de vrijstelling en de waarde die de vrijstelling in deze tijd nog heeft. Momenteel heeft Nederland veel vrijstellingen uit de BTW-richtlijn in de nationale wetgeving overgenomen. Iets wat niet verplicht is vanuit Europese wetgeving en volgens mij ook niet *per se* nodig is.

6.4 Voorlopige conclusie

Als wordt teruggegaan naar het begin, blijkt dat het doel van de vrijstelling om sport te stimuleren enigszins is vergeten. Door het hanteren van verschillende tarieven zijn er andere belangen ontstaan dan het stimuleren van sport. De reden dat belastingplichtigen constructies opzetten, heeft te maken met de wens om een zo groot mogelijk belastingvoorbeeld te verkrijgen.

Er zijn twee spanningsvelden. Het eerste spanningsveld betreft de spanning tussen het gelegenheid geven tot sport en de verhuur van onroerende zaken. In de jurisprudentie is geprobeerd een onderscheid te maken tussen beide. Zo kenmerkt passieve verhuur zich door de 'tijdsduur', 'vergoeding' en het 'exclusief gebruik'.⁴³¹ Deze kenmerken kunnen echter ook aan het actief gelegenheid geven tot sportbeoefening worden gekoppeld. Onduidelijk blijft wanneer iets van passief overgaat op actief. Van de verhuurder wordt bij passieve verhuur immers ook verwacht dat hij het onroerend goed onderhoudt. De uitwerking kan daardoor heel krom zijn. Een ondernemer wil graag recht op aftrek van voorbelasting en zal daarom de dienst liever kwalificeren als gelegenheid geven tot sportbeoefening. Het verlaagde tarief levert een voordeel op voor de exploitant en kan ook een voordeel opleveren voor de particuliere afnemer op het moment dat de exploitant het voordeel in de prijs doorberekent. Wordt dit voordeel niet in de prijs doorberekend, of is dit voordeel minder groot dan de BTW op het eindproduct, dan zal een particulier liever vrijgesteld willen huren. De constructies die voor deze kwalificaties worden bedacht, kunnen tegen het leerstuk van misbruik van recht aanlopen. Te denken valt bijvoorbeeld aan de gemeente die een sportveld aanlegt en dit ter beschikking stelt aan een vereniging, met of zonder tussenkomst van een stichting die de additionele diensten verricht. Bepalend voor misbruik van recht is volgens mij allereerst of er zakelijke argumenten te bedenken zijn voor de structurering en ten tweede of het beschikkingsrecht daadwerkelijk overgaat op een andere partij. Het voorkomen van deze onduidelijkheden over kwalificaties is beter dan het genezen, helemaal als het genezen voor nog meer bijwerkingen zorgt. Als oplossing wordt voorgesteld om diensten te splitsen, waarbij verhuur van sportaccommodaties als uitzondering in de vrijstelling voor verhuur van onroerend goed wordt opgenomen in artikel 11, eerste lid, b 6° van de Wet OB 1968. Wel bestaat de kans dat de discussie daardoor slechts verschuift naar wat precies als sportaccommodatie kan worden aangemerkt. Ook kunnen huurprijzen pro rata worden toegerekend, wat mij administratief onwenselijk lijkt.

Het tweede spanningsveld betreft de spanning tussen de vrijstelling en het verlaagde tarief en de wil om recht op aftrek van voorbelasting te krijgen. Door de uitkomst van het arrest Canterbury Hockeyclubs is het nu zelfs mogelijk dat de toepassingsgebieden van de vrijstelling en het verlaagde tarief elkaar kunnen overlappen. Verhuur kan immers nauw samenhangen en onontbeerlijk zijn voor sportbeoefening. Het gevolg is dat de exploitatie van de sportaccommodatie zowel onder de vrijstelling als onder het verlaagde tarief kan vallen. Het is echter vreemd dat structuren mogelijk zijn in een objectieve belasting als de BTW, omdat het karakter van de

⁴³⁰ Dit is onder andere bepaald in HvJ EU 1 december 2005, nr. C-395/04 (Ygeia).

⁴³¹ Zadelhoff, B.D. van, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', *WFR* 2002/333.

ondernemer hierop geen invloed mag hebben. Verenigingen met kapitaalintensieve sporten zitten niet te wachten op een vrijstelling zonder aftrek van deze voorbelasting, omdat dit alleen maar kostprijsverhogend werkt. De administratieve voordelen die met de vrijstelling worden behaald, staan niet in verhouding met deze misgelopen aftrek.

Het belangrijkste is dat belastingplichtigen rechtszekerheid krijgen op dit gebied en dat weer wordt aangesloten bij het doel van de vrijstelling en het verlaagde tarief: sportbeoefening stimuleren en laagdrempelig maken voor ieder individu. Er kan meer duidelijkheid komen als het verlaagde tarief in zijn geheel wordt afgeschaft en een uniform BTW-tarief wordt gehanteerd. Tezamen met een uniform tarief kunnen alle sportdiensten onder de vrijstelling worden geplaatst, waarbij het recht op aftrek van voorbelasting behouden blijft. Op grond van de BTW-richtlijn is het nog niet mogelijk om een vrijstelling mét recht op aftrek van voorbelasting toe te passen op binnenlandse diensten. De BTW-richtlijn zou op dit punt uitgebreid moeten worden. Pas dan kunnen sportinstellingen écht volledig van BTW worden ontlast.

7 Eindconclusie en aanbevelingen

Omzetbelasting heeft als doel het consumptief verbruik van zowel natuurlijke personen als rechtspersonen te belasten. Uitzondering op deze regel zijn de vrijgestelde goederen en diensten.⁴³² Zo is er een BTW-vrijstelling voor bepaalde sportdiensten, met als doel om sportbeoefening in de samenleving te stimuleren. Afhankelijk van het soort levering of dienst, wordt sport belast tegen het algemene of verlaagde BTW-tarief of vrijgesteld van belastingheffing. Hierbij ontstaat onduidelijkheid over:

- 1) de juistheid van de implementatie van de twee bepalingen in Nederlandse Wet OB 1968;
- 2) de scheidslijn tussen verhuur van onroerend goed en gelegenheid geven tot sport;
- 3) de scheidslijn tussen het verlaagde tarief en de vrijstelling voor sportdiensten;

In dit onderzoek is de volgende probleemstelling geformuleerd:

Moeten de sportvrijstelling en het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening in de BTW-richtlijn en de Wet OB 1968 worden gehandhaafd, uitgebreid of ingeperkt?

De sportvrijstelling en het verlaagde tarief in de omzetbelasting kwamen in de periode na de Tweede Wereldoorlog tot stand door een verandering van inzicht. Sport moest laagdrempelig worden gemaakt. In 1953 werd de omzetbelasting voor het eerst gebruikt als instrument om culturele en maatschappelijke zaken te stimuleren naast de verstrekte subsidies. Een politieke keuze. De overheid had op dat moment ook kunnen kiezen voor een verhoging van de subsidies. Wegens de functie die het verlaagde tarief vervult, het voorkomen van cumulatie van belasting, zijn sportdiensten destijds niet onder het verlaagde tarief geplaatst. Cumulatie van belasting komt in de sportsector vrijwel niet voor, omdat sportinstellingen (vrijwel) rechtstreeks aan de uiteindelijke sportbeoefenaars presteren. Dit is naar mijn mening geen gegronde reden om een dienst niet tegen het verlaagde tarief te belasten. Een verlaagd tarief maakt de BTW-plicht van sportorganisaties zichtbaarder voor bestuurders en zorgt ook voor recht op aftrek van voorbelasting.

Conclusie: vanuit politiek oogpunt kan geen duidelijk antwoord worden gegeven op de vraag of de vrijstelling en het verlaagde tarief gehandhaafd, uitgebreid of ingeperkt moeten worden, omdat politieke keuzes vooral op voorkeuren en meningen zijn gebaseerd.

Vanuit economisch oogpunt is tariefdifferentiatie wenselijk als er een extra efficiëntie- of herverdelingsmotief aanwezig is, naast de non-lineaire inkomstenbelasting. Uit een onderzoek van het Mulier Instituut blijkt dat lidmaatschap niet erg verschilt tussen inkomensgroepen, maar de frequentie van sporten wel. Zou de frequentie meewegen in de hoogte van het lidmaatschapsgeld, dan zou een herverdelingsmotief aanwezig kunnen zijn. Dit is meestal niet het geval. Ook Cnossen geeft aan dat de tariefdifferentiatie nauwelijks effect heeft op de draagkracht, maar wel een verstoring in het bestedingspatroon veroorzaakt. Tariefdifferentiatie kan daarnaast efficiëntie-verhogend werken als er een lager BTW-tarief wordt geheven op prestaties die complementair zijn aan arbeid en een hoger BTW-tarief wordt geheven op prestaties die complementair zijn aan vrije tijd: de Corlett-Hague gedachte.

Conclusie: vanuit economisch oogpunt is tariefdifferentiatie onwenselijk als er geen efficiëntie- of herverdelingsmotief aanwezig is. Verondersteld wordt dat sport complementair is aan vrije tijd. Vanuit de Corlett-Hague gedachte is het daarom niet bevorderlijk om sport extra te stimuleren met vrijstellingen en

⁴³² De vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 132 tot en met 136 van de BTW-richtlijn en artikel 11 van de Wet OB 1968.

verlaagde tarieven. De sportvrijstelling en het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sport zou vanuit economisch oogpunt moeten worden ingeperkt. Als alternatief kunnen (extra) inkomensafhankelijke subsidies worden verstrekt aan de lagere inkomens.

In vergelijking met andere disciplines wordt 'sport' in de fiscaliteit eng gedefinieerd. De mate van fysieke inspanning telt mee in de beoordeling, evenals de bedoeling van het individu en de bijkomende emoties en geestelijke toevoegingen. Opvallend is dat het HvJ EU het begrip 'sport' in het arrest *Město Žamberk* helemaal niet zo eng uitlegt. Het HvJ EU geeft aan dat zij voor sport een vrij ruime uitleg toestaat, waarbij het niet nodig is om de activiteiten in georganiseerd verband, op regelmatige basis of in competitieverband te beoefenen. De belangrijkste conclusie luidt dat de intentie van de persoon die de activiteit verricht bepalend is voor de kwalificatie van een activiteit als sport. In hoofdstuk 3 wordt geconcludeerd dat het onmogelijk is om een exacte definitie van 'sport' te geven. Sport is een gedeeltelijk open concept, waarbij de maatschappelijke opvatting doorslaggevend is. De maatschappelijke opvatting is constant in beweging en er ontstaan continu nieuwe sporten. Zonder dit subjectieve element is het onmogelijk om sport te onderscheiden van recreatieve activiteiten. Om deze reden wordt in het vervolg van het onderzoek de sportdefinitie in het Witboek Sport gehanteerd.

Conclusie: vanuit de definitie van 'sport' kan geen duidelijk antwoord worden gegeven op de vraag of de vrijstelling en het verlaagde tarief gehandhaafd, uitgebreid of ingeperkt moeten worden. Sport is afhankelijk van de maatschappelijke opvatting. Wel lijkt het erop dat de maatschappelijke opvatting momenteel een stuk ruimer is dan de definitie van sport in de fiscaliteit. Op basis hiervan zou het toepassingsgebied van de sportvrijstelling en het verlaagde tarief moeten worden uitgebreid met enkele nieuwe sporten.

Zowel in de BTW-richtlijn als in de Wet OB 1968 is een vrijstelling opgenomen voor bepaalde sportdiensten. Omdat er geen parlementaire geschiedenis is van de BTW-richtlijn, blijven er onduidelijkheden bestaan over een aantal punten. Ten eerste over het onderscheid tussen 'sommige diensten' en 'diensten'; dit onderscheid heeft zich in de praktijk nog niet zichtbaar gemaakt. Helder is dat het woord 'sommige' niet ziet op mogelijke extra voorwaarden die een lidstaat aan de toepassing van de vrijstelling kan stellen (arrest Commissie tegen Spanje) of een extra beperking oplegt ten aanzien van afnemers (arrest *Canterbury Hockeyclubs*). Dat de Wet OB 1968 slechts spreekt over diensten, heeft dus geen verruimende of beperkende uitwerking. Hierin verschillen de Wet OB 1968 en BTW-richtlijn naar mijn mening niet. Verder bestaat onduidelijkheid over de uitleg van de zinsnede 'nauw samenhangend met de beoefening van sport'. Er wordt in ieder geval géén nauwe samenhang geacht aanwezig te zijn op het moment dat de ene dienst niet absoluut noodzakelijk is voor het uitvoeren van de vrijgestelde hoofddienst (arrest Commissie tegen Duitsland). De prestaties moeten onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de doelstellingen van de instelling en niet in hoofdzaak bedoeld zijn om degene die ze levert extra opbrengsten te verschaffen (arrest *Ygeia*). Dan kan immers in concurrentie worden getreden met commerciële instellingen. Als een dienst wel absoluut noodzakelijk is, zou het belasten van de dienst ertoe leiden dat de kostprijs van de vrijgestelde hoofddienst stijgt, wat het doel van de vrijstelling niet ten goede komt. Ook bestaat onduidelijkheid over het onderscheid tussen de termen 'instellingen' en 'organisaties'. Geconcludeerd wordt dat er geen wezenlijk verschil zit tussen deze termen. Hoewel de woorden 'instelling' en 'organisatie' erop duiden dat er een soort van entiteit is die de diensten verricht, geeft het HvJ EU in het arrest *Gregg & Gregg*, anders dan in het arrest *Bulthuis-Griffioen*, aan dat natuurlijke personen die een onderneming exploiteren niet van de vrijstelling mogen worden uitgesloten. Of natuurlijke personen uiteindelijk in aanmerking komen voor de vrijstelling in de Wet OB 1968 is nog maar de vraag, omdat zij immers geen prestaties aan leden kunnen verrichten. Een implementatieverschil zit mogelijk wel in het feit dat de BTW-richtlijn de nadruk legt op de kwalificatie van de

diensten zelf en niet op de kwalificatie van de organisatie. De tekst van de Wet OB 1968 kan op een zodanige manier worden uitgelegd dat alle diensten van deze organisaties onder de vrijstelling kunnen vallen, mits zij maar als de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen. Zonder jurisprudentie of richtlijnconforme uitleg zouden diensten die niet onder het verlaagde tarief vallen of tot de fondsverwervende activiteiten behoren volgens mij wél onder de sportvrijstelling kunnen vallen. Echter, dit onderscheid geeft in de praktijk geen problemen in toepassing van de sportvrijstelling. Eveneens bestaat onduidelijkheid over het volgende: de Wet OB 1968 spreekt over diensten 'aan hun leden', terwijl de BTW-richtlijn de vrijstelling niet tot deze diensten beperkt en zich alleen richt op instellingen. Op geen enkele manier is het mogelijk om dit punt richtlijnconform uit te leggen. Het lijkt erop dat de sportvrijstelling in de Wet OB 1968 inderdaad te eng is uitgelegd op dit gebied. Daarnaast heeft deze toevoeging zijn doeltreffendheid verloren, omdat het een achterhaald idee is dat sportverenigingen slechts handelen in de besloten kring en niet optreden in het maatschappelijke verkeer. Vervolgens kunnen, voor wat betreft onduidelijkheden in de BTW-richtlijn, nog enkele aanmerkingen worden gemaakt over het winstoogmerk criterium. De overwegingen dat het beogen van winst moet worden getoetst aan de hand van het totaal aan activiteiten die door de instelling worden verricht en dat aan het winstoogmerk wordt voldaan als alle overschotten terugvloeien in de onderneming (arrest Kennemer Golf & Country Club), zijn een goede combinatie. Hierdoor blijft het doel van de vrijstelling gewaarborgd en worden de overschotten ook daadwerkelijk benut om sport laagdrempelig te maken. Het winstoogmerk criterium voor natuurlijk personen is daarentegen wel in strijd met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Er wordt een winstoogmerk geacht aanwezig te zijn bij natuurlijke personen die met hun activiteiten in hun levensonderhoud voorzien, terwijl rechtspersonen daarentegen wel arbeidskosten in aftrek kunnen brengen van hun opbrengsten. Hierdoor wordt aan het doel van de vrijstelling en het winstoogmerk voorbijgegaan: sport stimuleren en concurrentievervalsing tegengaan. Ten slotte kende de Wet OB 1968 tot voor kort een extra regeling voor kantines. Inmiddels is deze kantine regeling afgeschaft, wat naar mijn mening een goede zet is geweest. Hoewel dit niet de reden is geweest voor het afschaffen van de kantine regeling voor sportverenigingen, is wel de strijdigheid met de BTW-richtlijn opgelost. In het onderzoek is aangegeven dat de kantine regeling in zijn geheel geen bestaansgrond had, omdat deze in strijd was met de BTW-richtlijn. De kantine regeling kon niet zijn gebaseerd op zowel artikel 11, eerste lid, onderdeel v Wet OB 1968 als artikel 11, eerste lid, onderdeel e Wet OB 1968. Momenteel bestaan nog wel twijfels over de forfaitaire berekeningsmethode in de Wet OB 1968 ten aanzien van opbrengsten van sportverenigingen. Het biedt sportverenigingen een stukje gemak en eenvoud bij de administratie, maar is niet per se noodzakelijk. Ook wordt in het onderzoek de maatstaf van heffing bekritiseerd. Hoewel uit artikel 96 en Titel VII van de BTW richtlijn niet specifiek blijkt dat BTW niet tot de maatstaf van heffing kan behoren, is er een alternatief te bedenken die beter aansluit bij de functie van de BTW als verbruiksbelasting.

Conclusie: vanuit de richtlijnconforme interpretatie van de sportvrijstelling moet ook in de Wet OB 1968 de nadruk worden gelegd op de diensten en niet op het doel van de organisatie. Dit komt de fiscale neutraliteitsgedachte ten goede. Daarnaast moet de sportvrijstelling worden ingeperkt, voor zover diensten niet absoluut noodzakelijk zijn voor de beoefening van sport. Te denken valt aan de activiteiten van watersportorganisaties op het moment dat er géén personen in dienstbetrekking werkzaam zijn. Als laatste moet de sportvrijstelling ook van toepassing zijn als er aan anderen dan leden diensten worden verricht. De sportvrijstelling moet op één punt worden ingeperkt en op één punt worden uitgebreid.

In de BTW-richtlijn en Wet OB 1968 worden diensten tegen het verlaagde tarief belast als zij het recht verlenen om gebruik te maken van sportaccommodaties respectievelijk het gelegenheid geven tot sportbeoefening en baden. Hoewel het gelegenheid geven tot sportbeoefening de indruk wekt dat het verlaagde tarief ook zou kunnen worden toegepast als dat er geen sportaccommodatie aanwezig is, is bepaald dat de vrijstelling in de Wet

OB 1968 richtlijnconform moet worden uitgelegd (Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest). Dit betekent dat voor de uitleg van de Wet OB 1968 wel rekening moet worden gehouden met het communautaire begrip 'sportaccommodatie'. Het woord 'accommodatie' is afgeleid uit het Latijn van het werkwoord 'accommodare', dat 'aanpassen' betekent. Dit indiceert dat een accommodatie staat voor iets in de vorm van enige inrichting dat is aangepast aan het gebruiksdoel. Hoewel er bij een openbare weg geen rechten kunnen worden overgedragen, spreken andere taalversies van de BTW-richtlijn niet altijd over sportaccommodatie, maar over het gebruik van sportfaciliteiten. Deze sportfaciliteiten moeten wel aanwezig zijn op een plek die speciaal is ingericht voor actieve sportbeoefening. Voor de kwalificatie als 'sportaccommodatie' is het allereerst belangrijk dat er een actieve sport kan worden beoefend. Ten tweede moeten de verhuur en extra diensten als één economische dienst kwalificeren. Bepaald is dat een of meer elementen de hoofddienst kunnen volgen (arrest Card Protection Plan) en dat diensten die verband houden met de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd (arrest Stockholm Lindöpark). In de Memorie van Toelichting staat vermeld dat ook het geven van begeleiding, instructie en lessen in deze accommodatie onder het verlaagde tarief vallen. Op het moment dat lesgeven de hoofddienst is en verhuur de extra dienst, kan de Wet OB 1968 een ruimere uitwerking hebben dan de BTW-richtlijn. Ten derde moet de verhuurder voldoende input hebben over het gebruik. Voor de toepassing van het verlaagde tarief moet meer dan een connectie met sportbeoefening bestaan. Als laatste moet er een bepaald recht bestaan op het exclusieve gebruik. Door de Hoge Raad is geoordeeld dat sport op een openbaar terrein ook onder het verlaagde tarief kan vallen als deze ruimte (tijdelijk) voor de beoefening van sport is gereserveerd (Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest en kustmarathon-arrest). Daarvoor is slechts het neerzetten van paaltjes niet voldoende (ruiterpad-arrest). Dit creëert geen alleenrecht. Een afzetting kan wel voldoende zijn op het moment dat de organisatie de intentie heeft om het alleenrecht op dat gebied te hebben (zeilschool-arrest). Dat derden deze bedoeling vervolgens niet honoreren en ook het afgebakende gebied betreden, heeft geen gevolgen voor de kwalificatie van een terrein als sportaccommodatie. Als laatste is bepaald dat de sportbeoefening niet hoeft plaats te vinden op de sportaccommodatie zelf. Het is voldoende om voorafgaand aan en na afloop van het sporten op de openbare weg de faciliteiten in een sportcomplex te gebruiken (hardlooptrainingen op de openbare weg-arrest en buitenritten te paard-arrest). Geconcludeerd wordt dat de openbare weg in steeds meer gevallen als 'sportaccommodatie' kan kwalificeren. Dat de Hoge Raad, na het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest, van mening is dat het gebruik van een sportcomplex voldoende is voor toepassing van het verlaagde tarief, bevestigt naar mijn mening de gedachte dat met sportaccommodatie wordt bedoeld op sportfaciliteiten. Er wordt immers geen recht verleend om gebruik te maken van een accommodatie waar wordt gesport en ook volgen de faciliteiten niet de kwalificatie van de openbare weg. Voorwaarde in dat geval is dat er een sportaccommodatie aanwezig is met faciliteiten waar kan worden gestart en gefinisht (Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest). Dit sluit aan bij de definitie die Dijkstra en Duinker hanteren voor een sportaccommodatie: *'elke sportbeoefening, die plaatsvindt in of vanuit een onroerende zaak, parkoers of andere voorziening die is ingericht voor sportbeoefening.'* Geconcludeerd kan worden dat de discussie nergens toe leidt. Het doel van het verlaagde tarief is om sportbeoefening laagdrempelig te maken voor ieder individu. Voor dit doel maakt het niet uit of een sport binnen in een hal of buiten op de openbare weg, actief of minder actief, individueel of in georganiseerd verband wordt beoefend. Het wettelijk kader sluit niet aan bij dit doel. Dit verklaart waarom de toepassing van het verlaagde tarief binnen de jurisprudentie steeds verder wordt opgerekt. In het Sportbesluit heeft de staatssecretaris aangegeven dat wordt aangesloten bij de richtlijnconforme uitleg van de bepaling. In dit onderzoek is geconcludeerd dat het besluit opnieuw moet worden herzien. De staatssecretaris geeft nog steeds een te beperkte uitleg van de zinsnede 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' en het begrip 'sportaccommodatie'.

Conclusie: vanuit de richtlijnconforme interpretatie van het verlaagde tarief, lijkt het erop dat de bepaling in de Wet OB 1968 sinds het Nijmeegse wandelvierdaagse-arrest op de bepaling in de BTW-richtlijn aansluit. De letterlijke tekst in de Wet OB 1968 sluit echter niet uit dat er alsnog aanspraak kan worden gemaakt op het verlaagde tarief als er gelegenheid wordt gegeven tot sportbeoefening, maar niet op een sportaccommodatie. Bepalend is of de richtlijngever de letterlijke bewoording van de term 'sportaccommodatie' wil of juist een ruime interpretatie toestaat. Hiervoor dienen prejudiciële vragen te worden gesteld aan het HvJ EU. Vooralsnog dient de huidige bepaling in de Wet OB 1968 te worden gehandhaafd. Wel moet het Sportbesluit zo worden uitgebreid dat er geen cumulatieve voorwaarden meer gelden voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening en de openbare weg sneller als sportaccommodatie kan kwalificeren.

Als wordt teruggegaan naar het begin, blijkt dat het doel van de vrijstelling om sport te stimuleren enigszins is vergeten. Door het hanteren van verschillende tarieven zijn er andere belangen ontstaan dan het stimuleren van sport. Het eerste spanningsveld betreft de spanning tussen het actief gelegenheid geven tot sportbeoefening en de passieve verhuur van onroerende zaken. Zo worden voor verhuur kenmerken genoemd als 'tijdsduur', 'vergoeding' en 'exclusief gebruik' (Mirror Group, Carol Fitzgerald, Card Protection Plan). Deze kenmerken kunnen echter ook aan het gelegenheid geven tot sportbeoefening worden gekoppeld. Onduidelijk is wanneer iets van passief overgaat op actief. Van de verhuurder wordt bij passieve verhuur immers ook verwacht dat hij het onroerend goed wordt onderhouden. Zo is de exploitatie van een golfbaan (arrest Stockholm Lindöpark), de verhuur van tennisbanen en de exploitatie van een voetbalaccommodatie (voetbalaccommodatie-arrest) gelegenheid geven tot sportbeoefening. Redenen hiervoor zijn de actieve houding van de verhuurder bij het beheer, de maatschappelijke opvatting en het feit dat de huurder niet kan beschikken over de sportaccommodatie 'als ware hij eigenaar' hiervan. De exploitatie van een bowlingbaan kwalificeert daarentegen als verhuur van onroerend goed, omdat de extra diensten van zodanige bijkomstigheid zijn dat ze geen invloed hebben op de kwalificatie van de diensten als verhuur (bowlingbaan-arrest). Ook bij niet-sportgerelateerde activiteiten, zoals verhuur van kamers aan prostituees, komt de discussie terug. De terbeschikkingstelling van de kamer hoeft niet het doel op zich te zijn, maar kan ook dienen als middel voor het aanbieden van diensten. Benadrukt wordt de inrichting van de werkkamers, de (korte) duur van de verhuur, het toezicht door de exploitant en de aanvullend aangeboden diensten. Dit samen zorgt ervoor dat er sprake is van een kwalificatie als verhuur plus extra diensten, waarvoor de verhuurvrijstelling niet geldt. Als oplossing voor het kwalificatieprobleem wordt geopperd om diensten gesplitst te beoordelen, waarbij verhuur van sportaccommodaties als uitzondering wordt opgenomen in de vrijstelling voor verhuur van onroerend goed. Wel bestaat hierbij de kans dat de discussie slechts verschuift naar de kwalificatie van een sportaccommodatie. Ook bestaat de kans dat de huurprijs pro rata moet worden toegerekend aan de verschillende diensten, wat administratief onwenselijk is.

Het tweede spanningsveld betreft de spanning tussen de vrijstelling en het verlaagde tarief en de wil om recht op aftrek van voorbelasting te krijgen. Door de uitkomst van het arrest Canterbury Hockeyclubs is het mogelijk dat de toepassingsgebieden van de vrijstelling en het verlaagde tarief elkaar overlappen. Verhuur kan immers nauw samenhangen en onontbeerlijk zijn voor sportbeoefening. Het gevolg is dat de exploitatie van de sportaccommodatie zowel onder de vrijstelling als onder het verlaagde tarief kan vallen. Het is echter vreemd dat structuren mogelijk zijn in een objectieve belasting als de BTW, omdat het karakter van de ondernemer hierop geen invloed mag hebben. De administratieve voordelen die met de vrijstelling worden behaald, staan niet altijd in verhouding met deze misgelopen aftrek. Het belangrijkste is dat belastingplichtigen rechtszekerheid krijgen op dit gebied.

Gegeven deze verschillende invalshoeken, wordt in dit onderzoek geconcludeerd dat het verlaagde tarief niet de juiste oplossing is voor het stimuleren van sportbeoefening. De discussies over de richtlijnconforme interpretatie van de bepalingen en de spanningen tussen de sportvrijstelling, de verhuurvrijstelling en het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening, bevestigen de gedachte dat wordt afgedwaald van het hoofdoel van de bepalingen. Belangrijk is dat weer wordt aangesloten bij dit doel: sportbeoefening stimuleren en laagdrempelig maken voor ieder individu. Allereerst kan dit doel worden verwezenlijkt door de exploitatie van sportaccommodaties als uitzondering op te nemen in de vrijstelling voor verhuur van onroerend goed. Hierdoor vervalt de discussie over de kwalificatie als verhuur of gelegenheid geven tot sportbeoefening. Een radicaler alternatief is om het verlaagde tarief in zijn geheel in te perken en over te gaan op een uniform tarief. Tezamen met een uniform tarief, kunnen alle sportgerelateerde diensten onder een sportvrijstelling mét recht op aftrek worden geplaatst. Enerzijds kan hierdoor de BTW op ingekochte goederen en diensten in aftrek worden gebracht. Anderzijds verzacht dit de druk van de omzetbelasting bij de uiteindelijk sportbeoefenaar. Hierdoor is de BTW niet meer afhankelijk van subjectieve toetsingscriteria, blijft het administratieve voordeel van een vrijstelling behouden en vormt de BTW geen kostenpost meer voor de vrijgestelde ondernemer. Op grond van de BTW-richtlijn is het momenteel niet mogelijk om een vrijstelling mét recht op aftrek van voorbelasting toe te passen op sportdiensten. De BTW-richtlijn zou op dit punt uitgebreid moeten worden. Pas dan kunnen sportinstellingen écht volledig van BTW worden ontlast.

7.1 Aanbevelingen

In dit onderzoek is geconcludeerd dat het verlaagde tarief zijn functie heeft verloren en het doeltreffender is om een vrijstelling in de omzetbelasting op te nemen waarbij het recht op aftrek van voorbelasting behouden blijft. Momenteel heeft Nederland veel vrijstellingen uit de BTW-richtlijn in de nationale wetgeving overgenomen. Iets wat niet verplicht is vanuit Europese wetgeving en naar mijn mening ook niet *per se* nodig is. Het is daarom zeer de moeite om in een vervolgonderzoek opnieuw te beoordelen of elke vrijstelling nog zijn waarde heeft.

Rechtspraakoverzicht en literatuurlijst

Jurisprudentie

- *Rechtbank*

Rechtbank Haarlem 30 juni 2008, nr. AWB07/05920, *NTFR* 2008/1558.
Rechtbank Breda 16 december 2008, AWB 08/2236.
Rechtbank Leeuwarden 16 januari 2009, nr. AWB 08/141.
Rechtbank Arnhem 11 maart 2009, nr. AWB09/2674.
Rechtbank 's-Gravenhage 5 augustus 2010, nr. AWB 10/34 en 10/35 OB, VN 2010/55.23
Rechtbank Breda 16 maart 2011, nr. 10/5048.
Rechtbank Haarlem 11 april 2011, nr. 10/02984, *NTFR* 2011/1495.
Rechtbank 's-Gravenhage 3 mei 2012, nr. AWB 11/9348, LJV BW7004.

- *Gerechtshof*

Hof Amsterdam 6 september 1978, nr. 1224/77, BNB 1979/259.
Hof Amsterdam 11 september 1984, nr. 4348/81.
Hof Amsterdam 7 oktober 1986, nr. 1050/81 M II, FED 1988/116.
Hof 's-Gravenhage 21 mei 1987, nr. 1502/86.
Hof 's-Hertogenbosch 21 september 2000, nr. 97/20045, *NTFR* 2000/1557
Hof 's-Hertogenbosch 5 april 2001, nr. 97/00720, *NTFR* 2001/1118.
Hof 's-Gravenhage 12 september 2001, nr. 99/01482, *FED* 2001/636.
Hof Amsterdam 26 april 2004, nr. 02/07221, *NTFR* 2004/865.
Hof Amsterdam 28 juni 2004, nr. 03/2117, V-N 2005/54.18.
Hof Arnhem 19 juli 2004, nr. 02/2997, VN 2004/59.17.
Hof Arnhem 19 oktober 2004, nr. 03/2459, V-N 2005/7.18.
Hof Arnhem 2 maart 2006, nr. 04/0329, V-N 2006/35.2.10.
Hof 's-Hertogenbosch 20 maart 2008, nr. 06/00369, V-N 2008/32.14.
Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 2008, nr. 06/00433, BNB 2008/973.
Hof 's-Gravenhage, 26 juni 2009, BJ2858, nr. BK-08/00479.
Hof Amsterdam 16 juli 2009, nr. 08/00876, *NTFR* 2009/1667 (*duivensport*).
Hof Leeuwarden 11 mei 2010, nr. 090/00013, V-N 2011/1528.
Hof 's-Hertogenbosch 17 december 2010, nr. 09/00228, *NTFR* 2011/962.
Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2011, nr. 09/00587.
Hof 's-Gravenhage 24 juni 2011, nr. BK10/00216, V-N 2011/49.1.3.
Hof 's-Gravenhage 24 juni 2011, nr. BK-10/00158
Hof 's-Gravenhage 4 november 2011, nr. 11/00397.
Hof Amsterdam 12 mei 2011, nr. P09/00792.
Hof Leeuwarden 7 augustus 2012, nr. 11/00041, *NTFR* 2012/2251.
Hof 's-Gravenhage 21 juni 2013, nr. BK-12/00480 (*Herr Zimmerman*).

- *Hoge Raad*

HR 19 maart 1986, nr. 23 291, BNB 1986/143.
HR 1 juli 1987, nr. 23 823, BNB 1987/266.
HR 15 november 1989, nr. 25 449, BNB 1990/14.
HR 7 oktober 1992, V-N 1992/3675.
HR 17 april 1996, nr. 31030, BNB 1996/230.
HR 12 juni 1996, nr. 31140, BNB 1996/284 (*kinderdagverblijf*).
HR 26 augustus 1998, nr. 33 518, BNB 1998/372.
HR 17 februari 1999, nr. 33 988, *NTFR* 2000/160.
HR 10 januari 2001, nr. 35 921.
HR 28 februari 2001, nr. 36 035, *NTFR* 2001/378.
HR 2 november 2001, nr. 36 355, BNB 2002/3.
HR 26 april 2002, nr. 37 184, BNB 2002/215.
HR 11 april 2003, nr. 38 125, *NTFR* 2003/681.
HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, *NTFR* 2007/1513 (*Nijmeegse wandelvierdaagse*).
HR 8 maart 2011, nr. 10/02778, *NTFR* 2011/748.
Hof 's-Gravenhage 4 november 2011, nr. 11/00397, *NTFR* 2012/503.
HR 2 december 2011, nr. 10/02778, *NTFR* 2011/2863.
HR 2 december 2011, nr. 11/00311, *NTFR* 2011/2862.
HR 6 april 2012, nr. 11/01973.
HR 21 september 2012, nr. 11/03315, V-N 2012/2354.
HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *NTFR* 2013/39.

HR 30 november 2012, 11/02842, NTFR 2013/37.

- Hof van Justitie EU

HvJ EU 19 januari 1982, nr. C-8/81 (*Becker*).
HvJ EG 10 april 1984, nr. C-14/83, Jurispr. 1984, blz. 1891 (*Van Colson en Kamann*).
HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*).
HvJ EG 13 november 1990, nr. C-106/89, Jurispr. 1990, blz. I-4135 (*Marleasing*).
HvJ EG 16 december 1993, nr. C-334/92, jurispr. 1993, blz. I-6911 (*Wagner Miret*).
HvJ EU 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (*Bulthuis Griffioen*).
HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien A/S*).
HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96 (*Commissie tegen Spanje*).
EG 16 juli 1998, nr. C-355/96, jurispr. 1998, blz. I-4799 (*Silhouette*).
HvJ 22 oktober 1998, nr. C-308/96 en nr. C-94/97 (*Madgett en Baldwin*).
HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96, BNB 1999/224 (*Card Protection Plan*).
HvJ EU 14 oktober 1999, nr. C-223/98 (*Adidas*).
HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97 (*Gregg & Gregg*).
HvJ EU 11 januari 2001, nr. C-76/99 (*Commissie tegen Frankrijk*).
HvJ 18 januari 2001, nr. C-150/99, V-N 2001/11.21 (*Stockholm Lindöpark*).
HvJ EU 8 november 2001, nr. C-338/98, BNB 2002/149 (*Commissie tegen Nederland*).
HvJ EU 21 maart 2002, C-174/00, V-N 2002/20.13 (*Kennemer Golf & Country Club*).
HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-267/00 (*Zoological Society of London*).
HvJ EU 20 juni 2002, nr. C-287/00, VN 2002/34.17 (*Commissie tegen Duitsland*).
HvJ EG 10 september 2002, nr. C-141/00, FED 2003/55 (*Kögler*).
HvJ EU 3 april 2003, nr. C-144/00, BNB 2003/196 (*Hoffmann*).
HvJ EU 6 november 2003, nr. C-45/01 (*Christoph-Dornier-Stiftung*).
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en nr. C-7/02, NTFR 2004/670 (*Gemeente Leusden/Holin Group*).
HvJ EU 18 november 2004, nr. C-284/03, V-N 2005/21.22 (*Temco Europe*).
HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-428/02 (*Fonden Marselisborg Lystbadehavn*).
HvJ EU 1 december 2005, nr. C-395/04 (*Ygeia*).
HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-246/04, NTFR 2006/89 (*Turn- und Sportunion Waldburg*).
HvJ EU 21 februari 2006, C-255/02, NTFR 2006/359 (*Halifax*).
HvJ EU 14 juni 2007, nr. C-445/07 (*Hadeder*).
HvJ EG 16 april 2008, nr. C-186/07 (*Club Náutico de Grand Canaria*).
HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07, V-N 2008/49.18 (*Canterbury Hockeyclubs*).
HvJ EG 6 oktober 2009, nr. C-267/08, NTFR 2009/2167 (*Spö*).
HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-246/08, NTFR 2009/2522 (*Commissie tegen Finland*).
HvJ EU 18 maart 2010, nr. C-003/09, NTFR 2010/850 (*Erotic Center BVBA*).
HvJ EU 15 april 2010, nr. C-538/08 en nr. C-33/09, BNB 2010/220 (*X Holding/ Oracle NL B.V.*).
HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (*Commissie tegen Frankrijk*).
HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12, NTFR 2013/529 (*Mešto Zámberk*).
HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (*Manfred Bog*), nr. C-499/09 (*Cinemaxx*), nr. C-501/09 (*Lohmeyer*) en nr. C-502/09 (*Fleischerei Nier*).

Literatuur

Asjes, P., Bisseling, A., Nieuwenhuizen, W, *Sport en fiscus*, Deventer: Kluwer, 2009.
Atkinson, A.B. en J.E. Stiglitz, 'The design of tax structure: direct versus indirect taxation', *Journal of Public Economics*, 6 (1-2), 1976.
Bergenhengouwen, R. van, Peters, R., Nieuw sportbesluit: aanpassing van de spelregels maar het spel is nog niet gespeeld, *BtwBrief* 2012/2.
Bijl, D.B., van Vliet, D.G. en Hiltten, M.E. van., 'Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting', *Fiscale monografieën* nr. 46, Deventer: Kluwer 2001.
Blank, A.J., 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691.
Boorsma, P.B., Ongering, L. en Staring, W.C., 'Overheid en sport', *Economisch-Statistische Berichten* 1982.
Buisman, A., 'Opvoeding in en door sport?', *Pedagogiek*, 24e jaargang, nr. 4, 2004.
Burgess Salmon (company), 'Sports clubs – should you charge VAT to non-members?', 15 maart 2013
Cnossen, S., 'Lastenverschuiving door uniformering van BTW-tarieven', *Economisch Statistische Berichten*, 80 (4033), blz. 1026-1030, 1995 en in de De Moor-bundel, *Het verloren paradijs van de eenvoud*, Deventer, Kluwer, 1996. p. 66-67.
Colijn, J. en Kok, R., *Sportmarketing*, Pearson Education Benelux, 2007.
Colijn, J. en Kok, R., *Sportsponsoring*, Pearson Education Benelux, 2009.
Crum, B., *Over versporting van de samenleving*, Tirion Sport, 1992.
Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, par. 2.3.0.C.a2.
Cursus belastingrecht Omzetbelasting, par. 2.3.0.B.
Dijkstra, K., 'Ook voor de BTW is de golfbal rond', *Belastingbrief* 2001/07.05.
Dijkstra, K., 'Sportieve btw, deel drie', *BTW-bulletin* 2008/40.

Dijkstra, K., en Duinker, I., 'BTW-bulletin, Alle sport onder het 6%-tarief?', *BTW-bulletin* 2012/12.

Doesem, A.J. van, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009.

Dongen, A. van, '08. De harmonisatie van de BTW', *Fiscale Wet- en Regelgeving*, 2007.

Driel, J.J.I. van, 'Golven in de BTW', *BTW-bulletin*, 2001/58.

Effting, R.G., 'Gelegenheid geven tot nieuwe constructies', *EFS*, 2005.

Elsen, E.H. van den, '9. 'Misbruik van recht' door belastingdienst misbruikt?', *Sport en Fiscaliteit in beweging*, *NOB*, 2007, blz. 77-82.

Elsen, E.H. van den, Lenos, P., 'Duidelijkheid over tarief sporten', *BTW-bulletin* 2011/67.

Elsen, E. van den, en Lenos, P., 'Terbeschikkingstelling sportaccommodaties nader toegelicht', *BTW-Bulletin* 2012/3.

Ettema, C.M., Hulshof, J.P., Van Slooten, G.J., *Wegwijs in de BTW*, 2013, onderdeel 10: Vrijstellingen.

Evers, M. en De Jong, M., Omzetbelasting en de exploitatie van een sportaccommodatie, Ministerie van Financiën, 26 januari 2013.

Fritsch, S., 'Nationale wetgevingen en haar richtlijnconforme uitleg', *EFS* 9 januari 2004.

Gardiner, S., 'Sport: A need for a legal definition?', *Sport and the Law Journal*, 1996, 2.

Heer, W. de, *Sportbeleidsontwikkeling 1945-2000*. Haarlem: De Vrieseborch, 2000.

Heithuis, E.J.W., 'OverBelastingen 2.0', *WFR* 2013/1062.

Hensens, H., 'De openbare (water)weg als sportaccommodatie', *EFS* 2011/2012.

Hilten, M.E. van, 'Neutraliteit anno nu', *WFR* 1995/1579.

Hilten, M.E. van, en Vliet, D.G. van, *Vrijstelling van BTW: waarom geen recht op aftrek?*, Deventer: Kluwer, 1999.

Hilten, M.E. van, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Deventer: Kluwer 2010, *WFR* 2010/596.

Hilten, M.E. van, en Van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.

Hilten, M.E. van, en Van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

Hoekstra, R. 'Recessiepeiling gemeenten 2013 - Doorwerking economische recessie op gemeentelijk sportbudget', *Mullier Instituut*, juli 2013.

Hop, H., 'Btw en prostitutie (verhuur van ramen)', *BTW-bulletin* 2012/1.

Jacobs, B., 'Nudge voor Beleid: Uniformering BTW Goed Idee...', *Economisch Statistische Berichten*, 96, (4611), 340, 2011.

Jacobs, B., *Principles of Public Finance*, Advanced Economics of Taxation, 2012.

Ketner, 'Sport en btw: de wedstrijd van de dag', *NtFR* 2011/1463.

Kleinmann, S., 'Toward a non-theory of Sport', *Quest*, 1968, p.151.

Kogels, H.A., 'De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder', *MBB* 2006/5.

Kogels, H.A., 'De Nederlandse omzetbelasting in vier episoden', *MBB* 2011/12.

Leur, M.W.M. van de, 'Wanneer betreft een overeenkomst vrijgestelde verhuur van onroerend goed?', *WFR* 1986/1147.

Marian ter Haar, *Kiezen voor Bewegen*, Website: Nederlands Instituut voor Sport en Bewegen.

McBride, F., *Toward a non-definition of Sport*, 1979.

Meulen, J. van der, e.a., *De bijdrage van sport aan de Nederlandse economie*, CBS en Hogeschool van Arnhem, 2012.

Minister van Financiën, 'Naheffingen bij amateurvoetbal', *NtFR* 2006/1754

Mirrlees, J.A., 'Optimal tax theory: a synthesis', *Journal of Public Economics*, 6(4), 1976.

Oerlemans, P.C.J., 'Kantines van sportverenigingen en de omzetbelasting; in strijd met de Zesde richtlijn?', *Stichting & Vereniging* 1993/3.

Nijnatten, C. van, en Verweel, P., 'Move that body. Stretch that mind', *Pedagogiek*, 24e jaargang, nr. 4, 2004.

Pirttilä, J. en I. Suoniemi, 'Public provision, commodity demand and hours of work: an empirical analysis', *CESifo Working Paper Series*, 3000, 2010.

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

Scheerder, J. en Vermeersch, A., *Europa in beweging. Sport vanuit Europees perspectief*, Academia Press en het Publicatiefonds voor Lichamelijke Opvoeding, België, 2007.

Steenbergen, J., *Grenzen aan de sport – een theoretische analyse van het sportbegrip*, Maarssen, Elsevier, 2004.

Steenbergen, J. en Tamboer, J., *Sportfilosofie*, Budel: Damon, 2004.

Stevens, L.G.M., *Elementair belastingrecht*, Kluwer, 2009/2010.

Suits, B., 'The Grasshopper: Games, Life and Utopia', *Broadview Press*, 2005.

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

Tetteroo, N., 'To Exempt Or Not To Exempt, That is the question! Subjectieve vrijstellingen in de BTW', *EFS* 2007/2008.

Tielemans, P., 'Jachten zijn voertuigen; een ligplaats is een onroerende zaak', *BTW-brief*, 2005, 18.

Trudo Dejonghe, *Sport in de wereld. Ontstaan evolutie en verspreiding*, Akademia, 2012.

Vakstudie Omzetbelasting, art. 11 Wet OB 1968, aant. 2.1.

Vakstudie Omzetbelasting, artikel 11 Wet OB 1968, aant. 18.3.12.

Vermeersch, A., *Europese spelregels voor sport, Overzicht van het Europese sportbeleid in wording en de toepassing van het Europees recht op sport*, Maklu, 2009.

Westerbeek, H., *Sportbeleid in internationaal vergelijkend perspectief*, Arko Sports Media, 2007.

Wissink, M.H., *Richtlijnconforme interpretatie van burgerlijk recht*, Deventer: Kluwer, 2001.

Zadelhoff, B.D. van, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', *WFR* 2002/333.

Zadelhoff, B.G. van, 'Verhoogde belangstelling voor het lage BTW-tarief', *WFR* 2011/1109.
Zwan, R.J. van der, 'Begrip verhuur van een onroerende zaak in de BTW: actief of passief?', *Vastgoed Fiscaal&Civiel* 2005/03.04.
Zijlstra, P.F., 'Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen', *WFR* 2006/704.

Parlementaire en Europese stukken

Advies inzake het voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van Richtlijn 77/388/EEG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (85/C 218/07), Beleidsnota 'Sporten en bewegen 2009-2012, Breed investeren', Gemeente Soest, april 2009.
Beleidsnota: 'Fiscale Agenda: naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel', 14 april 2011.
Beschikking van 29 oktober 2003, *PbEU* L 34/63, 2004/114/EG
Besluit van de secretaris-generaal van het Departement van Financiën van 17 december 1940, *Verord.bl.* 1940/242.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2002, nr. CPP2002/602.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2003, nr. CPP2003/3045M, *FED* 2004/150.
Besluit van 15 februari 2005, nr. CPP2004/2318M, V-N 2005/12.27.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 juni 2007, nr. CPP2007/1077M, *Stcrt.* 2007, 121, V-N 2007/31.25.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 september 2007, nr. CPP2007/00536M, *Stcrt.* 2007, 195.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 2010, nr. DGB2010/2147M, *Stcrt.* 2010, 8 434. V-N 2010/31.15.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. BLKB2011/26M, *Stcrt.* 2011, 19 798.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2594M, *Stcrt.* 30, nr. 24 018
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2012, nr. BLKB 2012/1982M, *Stcrt.* 2012, 26 808.
Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 februari 2013, Nr. 4558, BLKB 2013-279M, *Stcrt.* 2013, 4 558.
Brief Staatssecretaris van Financiën, 25 september 2003, nr. AFP2003/00398, *NFR* 2003/1611.
Brief Staatssecretaris van Financiën, 19 april 2013, nr. AFP 2013 178 U, inzake infractieprocedure nr. 2008/4955, V-N 2013/21.3.
Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final Report, 21.6.2007, p. 34.
Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, *PbEG* 1301/67.
Eerste Verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, 114 september 1983, Brussel.
Europese Commissie. *Witboek sport*, Europese Gemeenschappen, 2007, par. 3.2.
Europese Commissie, 24 juni 2010, nr. IP/10/796
Handelingen II 1953-1954, 30 juni 1954.
Handelingen II 1959-1960 12 juli 1960. Nota betreffende Lichamelijke Vorming en Sport.
Kamerstukken II 1933, 68, nr. 22, Tabel A van de Omzetbelasting 1933.
Kamerstukken II 1952-1953, 2602, nr. 4.
Kamerstukken II 1952-1953, 2584, nr. 5, MvA, zijnde de wijziging in de heffing van omzetbelasting ten aanzien van tijdschriften.
Kamerstukken II 1952-1953, 2800, nr. 12.
Kamerstukken II 1953-1954, 2602, nr. 7.
Kamerstukken II 1954-1955, 3947, nr. 3, MvT.
Kamerstukken II 1959-1960, 5874, nr. 1.
Kamerstukken II 1967-1968, 9324, nr. 3 (p.16) en 36.
Kamerstukken II 1970-1971, 10 994, nr. 2.
Kamerstukken II 1975-1976, nr. 13 634.
Kamerstukken II, 1977-1978, 14 887, nr. 3, MvT.
Kamerstukken II 1981, 17 048, nr. 2. *Tariefsnota Omzetbelasting 1968*.
Kamerstukken II 1985-1986, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3, MvT.
Kamerstukken II 1987-1988, 20 030, nrs.1-3 en 6.
Kamerstukken II 2000-2001, 27 400, nr. 46.
Kamerstukken II 2001-2002, 28015, nr. 3, MvT.
Kamerstukken II 2007-2008, 31 206, nr. 3, MvT.
Kamervragen 2007-2008, vraagnr. 2070827120.
Kamerstukken II 2008-2009, 22 112, nr. 764.
Kamerstukken II 2008-2009, 31 704, nr. 3, MvT.
Kamerstukken II 2012-2013, 00 000, nr. 0.
Kamerstukken II 2012-2013, 33 637, nr. 3, MvT.
Leidraad Omzetbelasting 1954, paragraaf 45.

Mededeling van de Commissie, *Ontwikkeling en vooruitzichten van de communautaire actie op sportgebied*, 29 september 1998, paragraaf 3.1: De Positieve aspecten van sport.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, De Raad, Het Europees economisch en sociaal comité en het comité van de regio's, *Ontwikkeling van de Europese dimensie van de sport*, COM(2011) 12 definitief.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, Brussel, 6.12.2011, COM(2011) 851 definitief.

Onderzoek Uniform BTW-tarief: aspecten en overwegingen in kort bestek met bijgevoegde brief van de staatssecretaris op 23 december 2008, DV 08/1010.

RAPID, *Commissie versterkt de Europese dimensie van sport*, 18 januari 2011. Brussel, IP/11/43.

Regerakkoord VVD-PvdA van 29 oktober 2012.

Resolutie 16 april 1968, D69/3462, V-N 1969.

Resolutie Europees Parlement over de Europese dimensie van de sport, 2 februari 2012, (2011/2087(INI)), blz. 63.

Steunmaatregel C 10/03 - Steunverlening aan non-profitjachthavens, *PbEU* 2003/C 69/04-06.

Studiecommissie belastingstelsel Van Weeghel, Continuïteit en vernieuwing, een visie op het belastingstelsel, april 2010, bijlage 11, onderdeel 3, p. 270-272.

Tweede Verslag van de Commissie van 20 december 1988, COM(88)799def.

Wet van 9 december 1954, *Stb.* 1954/533.

Wet van 18 december 1969, *Stb.* 547.

Wet van 14 december 2001, *Stb.* 2001, 643.

Verdrag van Lissabon, *PbEU* 2007/C 306/01.

Verslag van de Europese Commissie van 13 november 1997 inzake verlaagde tarieven, COM(97) 559 def.

Verslag van de Europese Commissie van 22 oktober 2001 inzake verlaagde tarieven, COM(2001) 599 def.

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

Voorstel voor een Zesde Richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag van 29 juni 1973. Nr. C 80/1.

Voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van Richtlijn 77/388/EEG — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. COM(84) 648 def.

Vragen van de leden Omtzigt en Bruins Slot en over de exploitatie van buitensportaccommodaties door gemeenten en sportstichtingen, 22 september 2011, nr. DGB2011/5315U.

Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

Websites

Website: Belastingdienst, begrip: catalogusprijs.

Website: Bezielen, nieuws, 'yoga moet Olympische sport worden'.

Website: Europa Nu, 'Hot Issues, 5. Gezondheid en sociale zaken: Europa en Sport.' (http://www.europa-nu.nl/id/vh92l0p9nkwj/europa_en_sport)

Website: Fierljeppenfriesland, bondsinfo, historie.

Website: Kayaku-dojo

Website: Nieuwsblad.be, sportwereld.

Website: NOCNSF, Wet- en regelgeving.

Website: NTMB

Website: Polstokbond Holland

Website: Rottebokaal.skadi.nl

Website: Sportknowhowxl, 'Valt het organiseren van de 'Vierdaagse' Onder het verlaagde BTW-tarief?', 30 oktober 2007.

Website: Taoisttaichi

Website: VES, activiteiten, Zumba, wat is zumba.

Website: Yogacentrum-amstelveen, hathayoga.

Overig

De Leeuwarder Courant, VN sportresolutie, 16 juni 1979.

Algemeen Dagblad, 'Strop sportclubs door nieuwe belastingregels', 18 juni 2013.

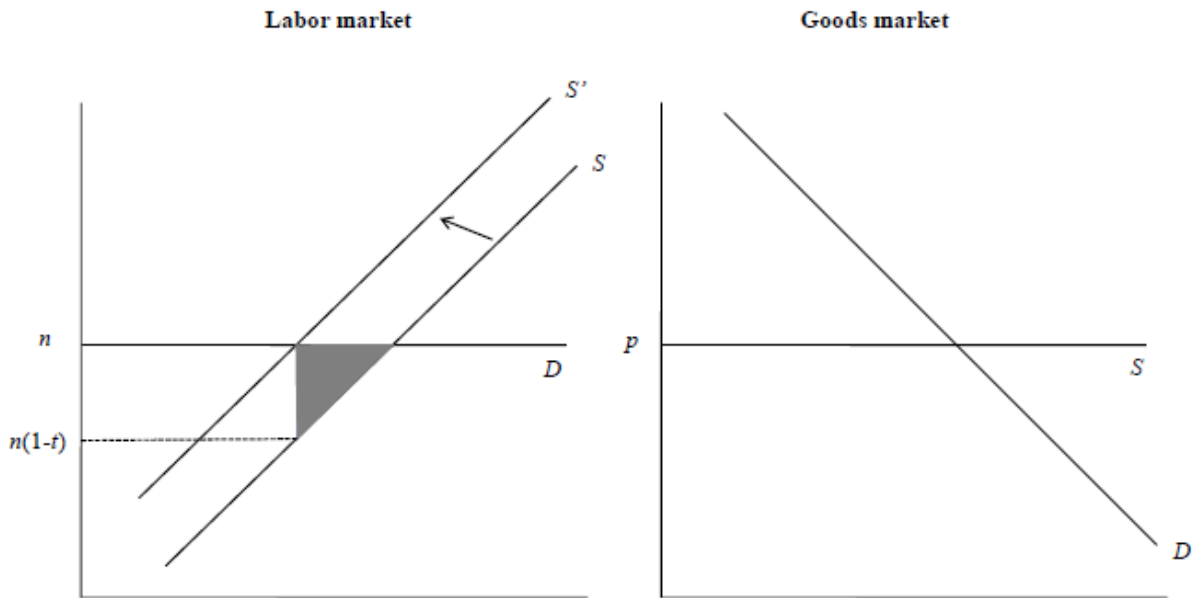
ANP, Horeca pleit voor één tarief, Woerden, 3 februari 2012.

Elsevier Almanak 2012/2013, Omzetbelasting.

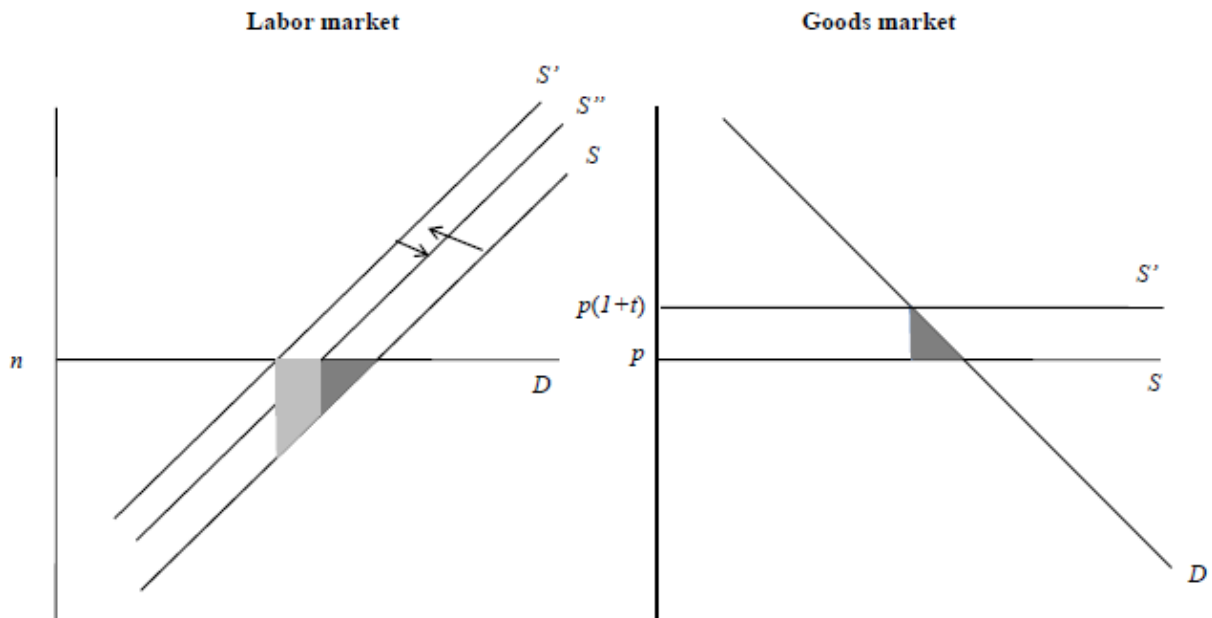
Sportnota 1958 van het Nederlandsch Olympisch Comité.

Bijlagen

1. Deadweight loss bij goederen- en arbeidsmarkt met een uniform omzetbelastingtarief⁴³³



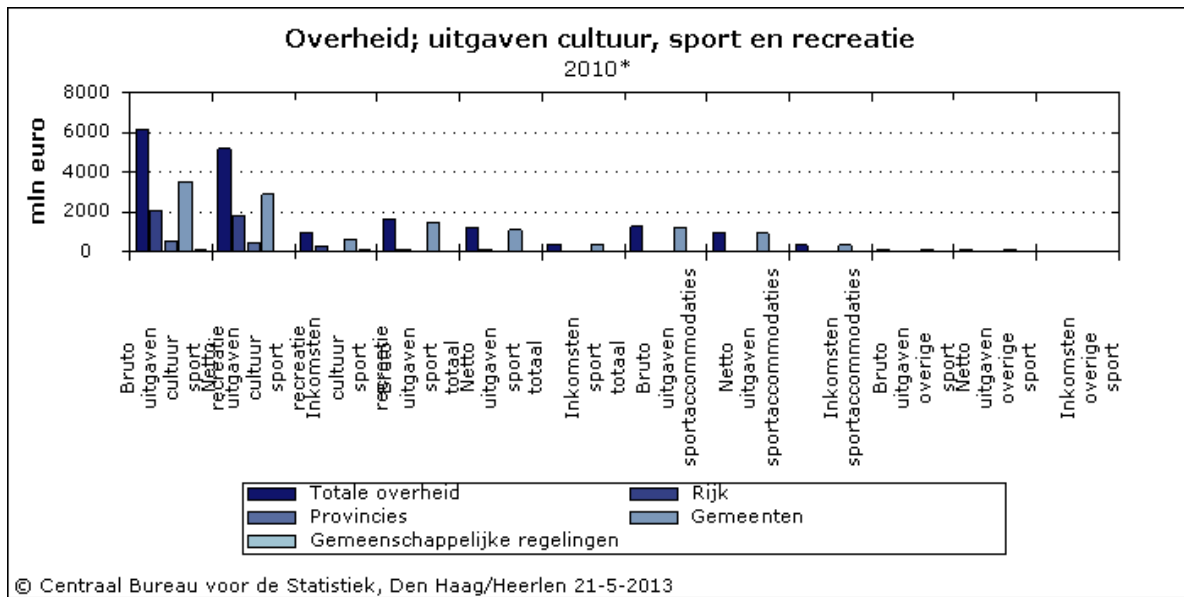
2. Deadweight loss bij goederen- en arbeidsmarkt met verschillende omzetbelastingtarieven waarbij goederen complementair aan vrije tijd hoger worden belast⁴³⁴



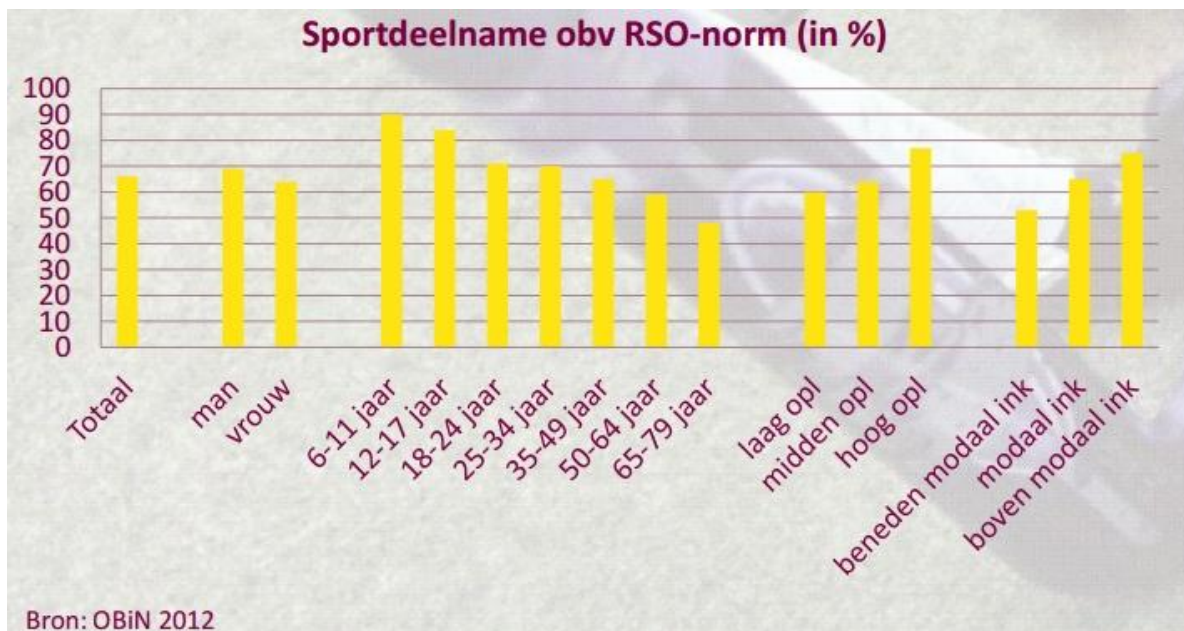
⁴³³ Jacobs, B., *Principles of Public Finance*, Advanced Economics of Taxation, 2012, Figure 4.3, blz. 147.

⁴³⁴ Jacobs, B., *Principles of Public Finance*, Advanced Economics of Taxation, 2012, Figure 4.4, blz. 148.

3. Overheidssubsidie⁴³⁵



4. Sportdeelname naar opleiding en inkomen⁴³⁶



⁴³⁵<http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?DM=SLNL&PA=70130ned&D1=0-2,42-47,51-53&D2=a&D3=l&HDR=G2,G1&STB=T&CHARTTYPE=1&VW=G>

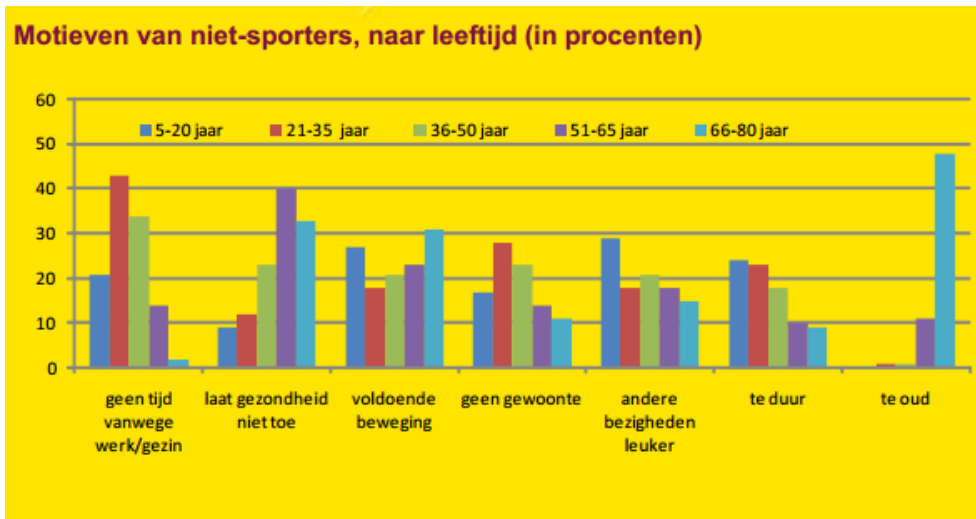
⁴³⁶http://www.mulierinstituut.nl/projecten/monitoringprojecten/richtlijn-sportdeelname-onderzoek-rso/14-mei-2013/sportdeelname-in-nederland-mulier-instituut_remco-hoekman_.pdf. OBiN staat voor Ongevallen en Bewegen in Nederland en is een continu onderzoek met jaarlijks ruim 11.000 respondenten, waarin vanaf 2006 op een consistente wijze is gevraagd naar de sportdeelname. De RSO-norm is minimaal 12 keer per jaar sporten.

5. Bestedingen; beknopte indeling naar huishoudkenmerken⁴³⁷

	Onderwerpen	Totaal alle huishoudens	Huishoudkenmerken			
		Gemiddelde bestedingen in %	Inkomenkwartielen			
			1e kwartiel	2e kwartiel	3e kwartiel	4e kwartiel
Bestedingen	Perioden	%	% totale bestedingen			
Totale bestedingen in euro	2010 Huurwaarde nieuwe definitie*		19 824,7	24 693,8	33 288,0	48 202,5
Totale bestedingen in %	2010 Huurwaarde nieuwe definitie*	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
551 Sport, spel en vakantie	2010 Huurwaarde nieuwe definitie*	7,4	5,0	6,3	7,2	9,0

© Centraal Bureau voor de Statistiek, Den Haag/Heerlen 4-11-2013

6. Motivatie van niet-sporters⁴³⁸



7. Verschil sport hoog en laag opgeleiden/ verschillende netto inkomens⁴³⁹

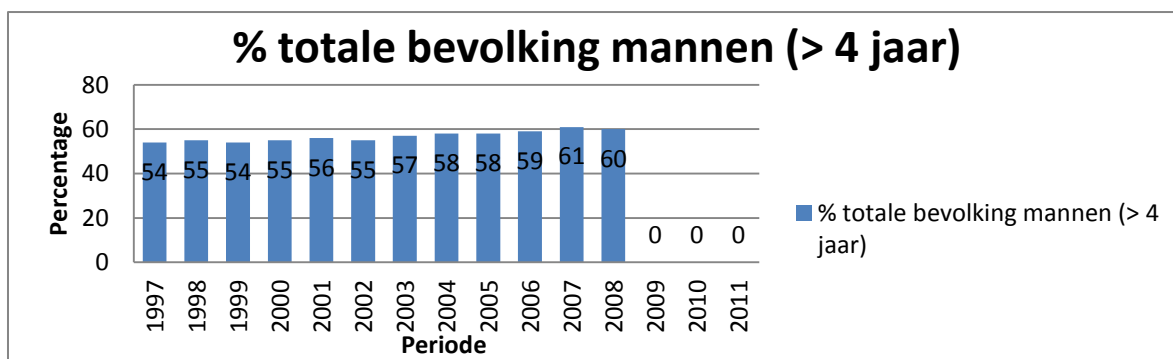
Sportdeelname	5-80 jaar	Hoogste gevolgde opleiding in klassen voor de persoon die de vragenlijst heeft ingevuld			Werksituatie van de persoon die de vragenlijst heeft ingevuld						Netto maandinkomen HH					
		laag	midden	hoog	n.v.t.	Zelfstandig ondernemer	In semi-overheidsdienst	In loondienst	In weet niet	Geen betaalde baan	onbekend	Tot € 1.100	Tot € 1.700	Tot € 2.300	Tot € 3.300	€ 3.300 en meer
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Totaal		100	100	100		100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Selectie	5-80 jaar															
Sportfrequentie per jaar (RSO)	Geen	30	22	15		22	16	21	14	29		29	27	27	20	17
	1 tot 11	8	10	7		12	8	10	13	7		9	9	8	9	7
	12 tot 59	30	34	35		34	36	33	32	31		32	34	32	34	30
	60 tot 119	17	18	22		15	22	20	27	16		18	15	17	20	28
	120 keer of meer	15	16	21		17	18	16	14	17		12	15	17	18	19
Deelname aantal sporten in de afgelopen 12 maanden	0	30	22	15		22	16	21	14	29		29	27	27	20	17
	1	31	28	27		32	28	29	28	28		28	28	31	31	26
	2	20	23	22		22	23	21	25	22		23	22	20	22	24
	3	10	12	13		11	13	12	19	10		9	11	10	12	16
	4 of meer	10	14	22		13	20	16	15	11		12	12	12	15	18
Lidmaatschap sportvereniging of sportbond	Geen lid	66	65	62		63	62	63	54	70		70	71	68	61	61
	Lid vereniging	27	29	32		29	30	31	34	25		22	24	25	32	33
	Lid sportbond (rechtstreeks)	1	1	1		2	1	1	2	1		1	1	1	1	1
	Lid van zowel bond als	6	5	5		7	7	5	10	5		6	4	5	6	4
Lidmaatschap sportvereniging of sportbond (volwassenen)	Geen lid	68	73	68		68	70	69	55	73		73	74	75	68	67
	Lid vereniging	24	20	25		21	21	24	32	21		19	21	17	24	26
	Lid sportbond (rechtstreeks)	1	1	1		2	2	1	2	1		1	1	1	1	2
	Lid van zowel bond als	6	6	6		8	8	6	12	6		7	4	6	7	5
	Achteraf als niet sporter															

⁴³⁷ <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?DM=SLNL&PA=60046ned&D1=1,41-44&D2=0-1,24&D3=I&HDR=T&STB=G1,G2&VW=T>

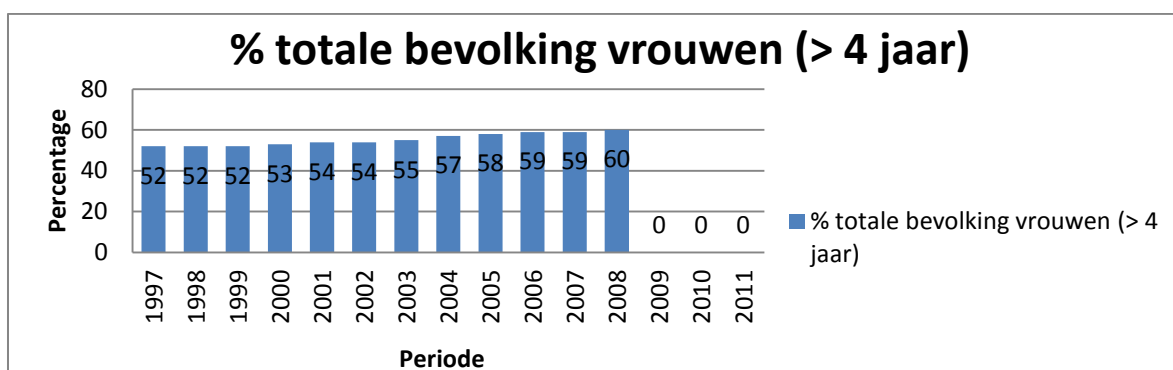
⁴³⁸ <http://www.mulierinstituut.nl/projecten/monitoringprojecten/sportersmonitor/factsheet-niet-sporters.pdf>

⁴³⁹ <http://www.mulierinstituut.nl/projecten/monitoringprojecten/sportersmonitor/2008.html>. In de resultaten wordt als een van de belangrijkste beleidsimplicaties gegeven: 'een deel van de niet-sporters wil onder geen voorwaarde sporten en heeft ook geen positieve gevoelens over sport. Verenigingen kunnen beter investeren in de groep niet-sporters die nog wel is te overtuigen om (weer) sportief actief te zijn. Daarbij zal vooral ingespeeld moeten worden op het wegnemen van persoonlijk ervaren belemmeringen, zoals 'te duur' (ouders jonge kinderen), 'te weinig tijd' (midlifers) en de eigen gezondheid (vijftigplussers).'

Besteding van vrije tijd totaal mannen; Sportbeoefening.



Besteding van vrije tijd totaal vrouwen; Sportbeoefening.



9. Verschil curling werpbeweging en zonnegroet yoga



⁴⁴¹ <http://www.glope.nl/winter-events/spelen-op-het-ijs/curling/curling-clinic-zoetermeer>

⁴⁴² <http://www.jyo.nl/yoga/yoga-in-beeld/indiase-zonnegroet>

10. Rechtsvormen betaalde (team)sporten⁴⁴³

- Eredivisie⁴⁴⁴

Teams	Rechtsvorm
ADO Den Haag	NV
Ajax	NV
AZ	NV
FC Groningen	BV
FC Twente	Stichting
FC Utrecht	BV
Feyenoord	NV
Go Ahead Eagles	Stichting
Heracles Almelo	Stichting
NAC Breda	BV
NEC	BV
PEC Zwolle	Stichting
PSV	NV
RKC Waalwijk	BV
Roda JC Kerkrade	BV
SC Cambuur	BV
SC Heerenveen	BV
Vitesse	Stichting

- Jupiler League

Teams	Rechtsvorm
Achilles '29	Vereniging
Almere City FC	BV
De Graafschap	BV
Excelsior	Stichting
FC Den Bosch	NV
FC Dordrecht	Stichting
FC Eindhoven	Stichting
FC Emmen	BV
FC Oss	Stichting
R.K.F.C. Volendam	Stichting
Fortuna Sittard	BV
Helmond Sport	Stichting
Jong Ajax/ Jong FC Twente/ Jong PSV	NV
MVV Maastricht	Vereniging
Sparta Rotterdam	BV
Telstar	NV
VVV-Venlo	BV
Willem II	BV

- Company.info: sport

⁴⁴³ Betaald Voetbal Organisatie: Nationaal Archief, Nummer Toegang: 2.19.123, blz. 22-26. Zie voor huidige BVO's in Eredivisie en Jupiler League: <http://www.sportskickoff.com/Eredivisie/teams/fc/2>.

⁴⁴⁴ De achttien eredivisieclubs hebben zich verenigd in een zelfstandige rechtsvorm de Eredivisie CV. Deze CV gaat over 'de commerciële exploitatie van mediarechten en sponsorrechten ten behoeve van en namens de achttien Eredivisieclubs en tevens houdt deze zich bezig met belangenbehartiging van de Eredivisieclubs op zowel nationaal als internationaal niveau.' KNVB Handboek Bestuurders betaald voetbal, februari 2012.

Link	Vennootschapsnaam	Rechtsvorm	Econ. Actief	Year TPE	Turnover (€)	Profit (€)	Total assets (€)
Football Club Utrecht B.V.	Football Club Utrecht B.V.	B.V.	1	2012	13.105.599	-4.296.699	17.922.378
Robin Kind		Eenmanszaak	0	2011	12.296.000	-1.192.000	4.830.000
Roda J.C. B.V.	Roda J.C. B.V.	B.V.	0	2011	12.296.000	-1.192.000	4.830.000
Nijmegen Eendracht Combinatie B.V.	Nijmegen Eendracht Combinatie B.V.	B.V.	1	2011	9.781.787	-498.392	5.329.801
S.C. Heerenveen N.V.	S.C. Heerenveen N.V.	N.V.	0	2012	24.520.776	-295.265	30.083.924
S.C. Heerenveen B.V.	S.C. Heerenveen B.V.	B.V.	1				
Almere City FC B.V.	Almere City FC B.V.	B.V.	1	2012			920.584
Stichting PEC Zwolle	Stichting PEC Zwolle	Stichting	1	2012	4.959.000	-158.000	1.381.000
Stichting R.K.F.C. Volendam	Stichting R.K.F.C. Volendam	Stichting	1	2011	4.126.000	-135.000	2.643.000
RKC Waalwijk B.V.	RKC Waalwijk B.V.	B.V.	1	2012	2.150.475	-108.106	902.768
Telstar 1963 N.V.	Telstar 1963 N.V.	N.V.	1	2012	2.613.000	-1.000	1.492.000
Stichting Betaald Voetbal Fc Oss	STICHTING BETAALD VOETBAL FC OSS	Stichting	0	2012	10.216.632	30.772	3.872.092
Rooms Kath. Sportver. 'Achilles '29'	Rooms Katholieke Sportvereniging 'Achilles '29'	Vereniging	0				
Stichting FC Dordrecht	Stichting FC Dordrecht	Stichting	0	2012	3.043.479	734.812	1.847.733
Betaald Voetbal De Graafschap B.V.	Betaald Voetbal De Graafschap B.V.	B.V.	0	2012	5.190.000	39.000	918.000
FC Den Bosch N.V.	FC Den Bosch N.V.	N.V.	1	2011	3.068.858	42.884	2.542.295
N.V. ADO Den Haag	N.V. ADO Den Haag	N.V.	1	2012	14.691.000	55.000	10.134.000
Stichting FC Eindhoven	Stichting FC Eindhoven	Stichting	1	2011	1.802.905	178.949	544.991
FC Emmen B.V.	FC Emmen B.V.	B.V.	0	2012	2.547.000	201.000	1.058.000
SC Cambuur-Leeuwarden B.V.	SC Cambuur-Leeuwarden B.V.	B.V.	1	2012	4.156.000	212.000	532.000
Inge Dekker		Eenmanszaak	0	2012		279.325	42.238
Willem II Tilburg B.V.	Willem II Tilburg B.V.	B.V.	0	2012	7.431.053	309.085	2.526.110
Stichting Heracles Almelo	Stichting Heracles Almelo	Stichting	1	2012		741.277	5.434.282
NAC Breda B.V.	NAC Breda B.V.	B.V.	1	2009	15.798.416	1.181.210	10.580.009
Stichting F.C. Twente '65	Stichting F.C. Twente '65	Stichting	1	2012	48.479.000	911.000	105.550.000
A.Z. N.V.	A.Z. N.V.	N.V.	1	2012	39.898.212	1.358.864	24.266.076
FC Groningen	FC Groningen B.V.	B.V.	1	2012	16.368.044	1.429.382	18.817.417
Feyenoord Rotterdam N.V.	Feyenoord Rotterdam N.V.	N.V.	1	2012	38.739.000	6.542.000	15.543.000
AFC Ajax N.V.	AFC Ajax N.V.	N.V.	1	2012	104.123.000	10.459.000	103.480.000
MVV Maastricht	MVV Maastricht	Vereniging	0				
V.V.V. Venlo B.V.	V.V.V. Venlo B.V.	B.V.	1	2008	15.114.000	18.675.000	2.923.000
PSV N.V.	PSV N.V.	N.V.	1	2012	101.224.000	27.674.000	115.908.000
Stichting Helmond Sport	Stichting Helmond Sport	Stichting	1	2012	2.128.000	-145.000	1.337.000
1 2 Feel Fit		Eenmanszaak	1				
A. Rus		Eenmanszaak	1				
A.D. Scholma Dammer		Eenmanszaak	1				
Albert Kraus		Eenmanszaak	1				
Allestennis.nl		Eenmanszaak	1				
Arcolis Cycling B.V.	Arcolis Cycling B.V.	B.V.	1				
Arend van Bergeijk		Eenmanszaak	1				
Arf Golf		Eenmanszaak	0				
Arita Bianchi		Eenmanszaak	1				
Aron Romeijn		Eenmanszaak	1				
Barry te Pas Stable		Eenmanszaak	0				
Bart Brentjens		Eenmanszaak	1				
Bart Gravers		Eenmanszaak	1				
Bart Ravelli		Eenmanszaak	1				
Bastiaan Tentij Sailing		Eenmanszaak	1				
BB Projecten		Eenmanszaak	1				
Belnnocent		Eenmanszaak	1				
Be-Outdoor		Eenmanszaak	1				
Bergasports		Eenmanszaak	1				
Bouten Sports		Eenmanszaak	1				
Boy Westerhof		Eenmanszaak	1				
Brakke Topsport Organisatie		Eenmanszaak	1				

Schaatssport		Eenmanszaak	1		
Brouwer Sports Promotions		Eenmanszaak	0		
BTF Participatie B.V.	BTF Participatie B.V.	B.V.	0		
Budokan Leiden	Budokan Leiden	Vereniging	1	2009	2.024.430
BVO RKC Waalwijk B.V.	BVO RKC Waalwijk B.V.	B.V.	1		
C E Brown Golf Pro		Eenmanszaak	1		
C. Loman		Eenmanszaak	0		
C.A.C. Nieuwenhuisen		Eenmanszaak	1		
C.D. Imming	V.O.F. Entrainement en Dekstation Imming	V.O.F.	0		
C.P. Timmer		Eenmanszaak	1		
Chrisje de Vries		Eenmanszaak	1		
Chrisje naar de top	Chrisje naar de top	C.V.	1		
Christel Boeljon Golf		Eenmanszaak	1		
Clover Stables		Eenmanszaak	1		
Coachworks		Eenmanszaak	0		
Cognitive Sports Ambitions		Eenmanszaak	1		
Coldenhoff Racing		Eenmanszaak	0		
Coster Yachting		Eenmanszaak	1		
CZ Racing		Eenmanszaak	0		
D.E.T. Plantenga		Eenmanszaak	1		
Beachvolleybal		Eenmanszaak	1		
David Burnside Golf B.V.	David Burnside Golf B.V.	B.V.	1		
Davy Scheffers		Eenmanszaak	1		
De Goede Missie		Eenmanszaak	1		
de Grootmeester Trainer		Eenmanszaak	0		
De Jong Stables		Eenmanszaak	1		
'De Voetbal Academie' Daan Koerhuis		Eenmanszaak	1		
dehaassailing		Eenmanszaak	1		
Dennis Licht - Running, Coaching & Adviezen		Eenmanszaak	1		
Dennis Retera Racing		Eenmanszaak	1		
Dick Jaspers		Eenmanszaak	1		
Dion Staring		Eenmanszaak	1		
Douwe de Vries		Eenmanszaak	0		
Dovensportvereniging Catharijne 83	Dovensportvereniging Catharijne 83	Vereniging	1		
Duncan Huisman Racing		Eenmanszaak	0		
E.M. van Dijk		Eenmanszaak	1		
Eduard Schwarz Golf Professional		Eenmanszaak	1		
Eefje Muskens badminton		Eenmanszaak	1		
Egbert Streuer B.V.	Egbert Streuer B.V.	B.V.	1	2010	54.163
Eiffeltowers Basketball B.V.	Eiffeltowers Basketball B.V.	B.V.	0		
Ellen Hoog		Eenmanszaak	1	2011	620.001
Eltingh-Haarhuis Tennisevents B.V.	Eltingh-Haarhuis Tennisevents B.V.	B.V.	1		
Entrainement J. Westenbrik		Eenmanszaak	1		
Entrainement VD Pijl		Eenmanszaak	1		
Epke Zonderland		Eenmanszaak	1		
Eric Dillisse		Eenmanszaak	1		
Coaching		Eenmanszaak	1		
Erik van den Doel		Eenmanszaak	1		
Esther Vergeer		Eenmanszaak	1		
ESVAY		Eenmanszaak	1		
Eva Wacanno Tennis		Eenmanszaak	1		
Fasttrack Blommerde		Eenmanszaak	1		
FastTrack-Nutrition Lars		Eenmanszaak	0		
Fédérat. Internat. des Football. Professionn.		Vereniging	1		
Femke Heemskerk		Eenmanszaak	1		

Fighterheart-Gerges		Eenmanszaak	1			
Fizzik - Fitness Professional		Eenmanszaak	1			
Floating Media		Eenmanszaak	0			
Floris de Vries Golf		Eenmanszaak	0			
Fortuna Motorsport	Fortuna Motorsport	V.O.F.	0	2010		
Fortuna Sittard Voetbal B.V.	Fortuna Sittard Voetbal B.V.	B.V.	0			
Frans van Kuijk		Eenmanszaak	1			
Fratelli Fiasco		Eenmanszaak	1			
Free D		Eenmanszaak	1			
G. Sosoiko		Eenmanszaak	1			
Gago Drago		Eenmanszaak	1			
Giovanni Daal Golf		Eenmanszaak	0	2010		4.389.178
Goffertspelers B.V.	Goffertspelers B.V.	B.V.	1			
Golf in Motion		Eenmanszaak	1			
Golf Professional Ralph Miller		Eenmanszaak	1			
Golf van der Vaart		Eenmanszaak	1			
Golfprofessional Kyra van Leeuwen		Eenmanszaak	1			
Golfprofessional Vincent Hoevenaars		Eenmanszaak	1			
Golfschool Ameland	Golfschool Ameland	V.O.F.	0			
Gunnewick Tractor Pulling	V.O.F. Gunnewick Tractor Pulling	V.O.F.	1			
H.S. Reid		Eenmanszaak	0			
Het Munnikenlands Gerij	Het Munnikenlands Gerij	Vereniging	1			
Hiddo Uhlenbeck Golf Professional		Eenmanszaak	1			
HPT Management		Eenmanszaak	1			
Huidji See		Eenmanszaak	1			
Consultancy		Eenmanszaak	1			
IGM J.T.H. van der Wiel		Eenmanszaak	1			
Igor Sijlsing		Eenmanszaak	1			
Ilker Derolur		Eenmanszaak	1			
IllaSapo		Eenmanszaak	1			
Int. Sportmanagement And Promotion B.V.	INTERNATIONAL SPORTMANAGEMENT AND PROMOTION B.V.	B.V.	1			
J. Timman		Eenmanszaak	1			
J.H.Jansen		Eenmanszaak	1			
J.W. Hartstra		Eenmanszaak	0			
Jacht- en Visvereniging De Thomaswaay	Jacht- en Visvereniging De Thomaswaay	Vereniging	1			
Jan-Willem van Hoof		Eenmanszaak	1			
JB Next B.V.	JB Next B.V.	B.V.	1			
JB Sports B.V.	JB Sports B.V.	B.V.	1			
JdG Sport & Activiteiten		Eenmanszaak	1			
Jerry Hendriks Darts		Eenmanszaak	1			
Joep Pennartz		Eenmanszaak	1			
John Woof		Eenmanszaak	1			
Jon Stiekema Beach Sport Promotions		Eenmanszaak	1			
Joost Luiten		Eenmanszaak	0			
Joost Reijns		Eenmanszaak	1			
Jos de Vos		Eenmanszaak	1			
Kaassie		Eenmanszaak	1			
Kees van der Ven		Eenmanszaak	1			
Kevin Benning Tennis		Eenmanszaak	1			
Kevin Broekhuis		Eenmanszaak	0			
Kim Lammers		Eenmanszaak	1			
Koopman Horses	Koopman Horses V.O.F.	V.O.F.	1			
L. Vriend		Eenmanszaak	1			
L.J. Anjema		Eenmanszaak	1			

L.R.T. (Leidsche Rijn Tennis)		Eenmanszaak	1			
Leap-Forward		Eenmanszaak	0			
Leidsch Schaakgenootschap	Leidsch Schaakgenootschap	Vereniging	1			
Lip Shien Chong		Eenmanszaak	1			
Loek van Wely		Eenmanszaak	0			
Love Golf B.V.	Love Golf B.V.	B.V.	1			
M. Lukje		Eenmanszaak	1			
M.L. Huisman		Eenmanszaak	1			
Maar Dat Terzijde		Eenmanszaak	0			
Manege Ruiters Vereniging Napoleon	Manege Ruiters Vereniging Napoleon	Vereniging	1			
Mareno Michels		Eenmanszaak	1	2011		166.507
Marko Koers Sports	Blue Tree Investment B.V.	B.V.	0			
Marleen van Iersel Beach Sport Promotions		Eenmanszaak	1			
Marloes Wesselink Beach Business		Eenmanszaak	0			
Friesland		Eenmanszaak	1			
Matwé Middelkoop		Eenmanszaak	0			
Mauk de Booy Holding B.V.	Mauk de Booy Holding B.V.	B.V.	1			
Mavare Golf		Eenmanszaak	1			
Maxine Sapulette		Eenmanszaak	1			
MBA University Of Life		Eenmanszaak	1			
Meeuwssen Sports Promotion		Eenmanszaak	1			
Michael Kuiper		Eenmanszaak	1			
Michaël van Gerwen		Eenmanszaak	1			
Michel Put Golfprofessional		Eenmanszaak	1			
Mijn Sportbedrijf		Eenmanszaak	1			
Milou van der Heijden		Eenmanszaak	1			
miriamvanreijen.com		Eenmanszaak	1			
MMArloes Athletics		Eenmanszaak	1			
MM-BEACH		Eenmanszaak	1			
Mountain Life		Eenmanszaak	1			
Mouris Management		Eenmanszaak	1			
Mousasi Sport		Eenmanszaak	1			
Move into Balance		Eenmanszaak	1			
MVG Sport		Eenmanszaak	1			
N.F. van As		Eenmanszaak	1			
Nadja Wijenberg-Ilyina		Eenmanszaak	1			
NAG Polo Management		Eenmanszaak	1			
Sportopvang		Eenmanszaak	1			
Nelsondekok.com		Eenmanszaak	1			
Nick Rademaker		Eenmanszaak	1			
Nick van den Berg		Eenmanszaak	1			
Niecky Hölzken		Eenmanszaak	1			
NXNO		Eenmanszaak	1			
O.L. Noom		Eenmanszaak	1			
Op Koerz		Eenmanszaak	1			
OPEM		Eenmanszaak	1			
orangesokken.com		Eenmanszaak	1			
Otterspeer Sports		Eenmanszaak	0			
P. Nikolic		Eenmanszaak	1			
Tennisopleidingen		Eenmanszaak	1			
Personal Impulse		Eenmanszaak	0			
Petanque Vereniging Jeu de Bommel	Petanque Vereniging Jeu de Bommel	Vereniging	0			
Peter Kox Racing		Eenmanszaak	0	2010		43.202
Phil Bastiaans Autosport 2 B.V.	Phil Bastiaans Autosport 2 B.V.	B.V.	0			
Pieter-Jan van Kessel		Eenmanszaak	1			

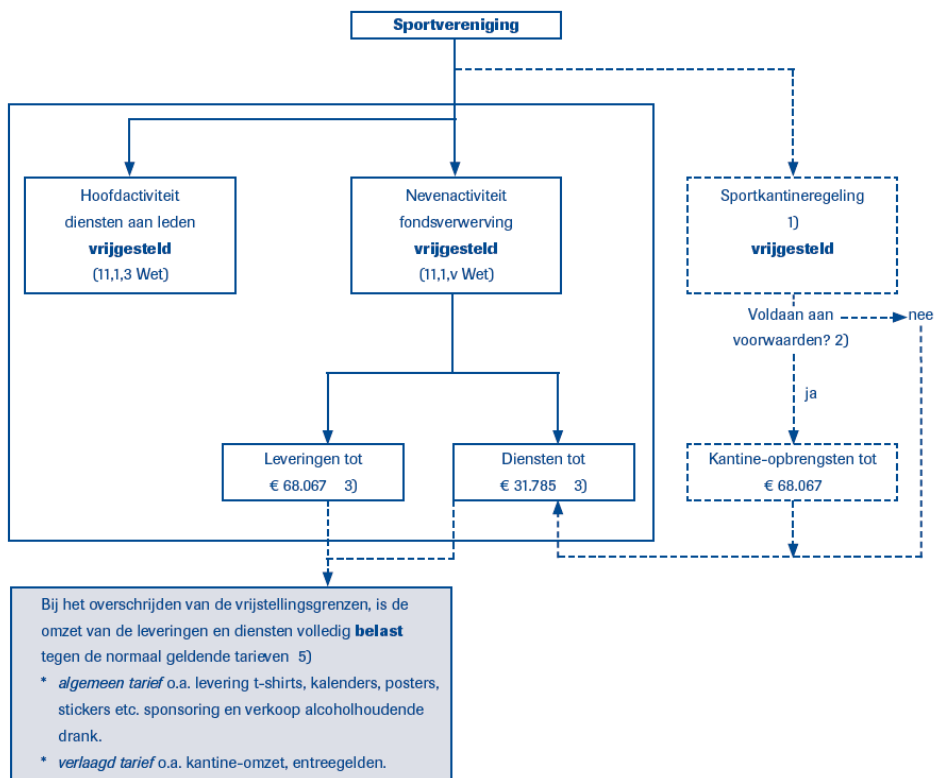
Pim Stigter		Eenmanszaak	1			
Poort		Eenmanszaak	1	2008		1.122.669
Prins Techniek Wassenaar	Prins Techniek Wassenaar B.V.	B.V.	1			
Pro Skating B.V. i.o.		i.o.	0			
Profi Sports		Eenmanszaak	1			
R.B.C. Scholten		Eenmanszaak	0			
R.P.B. van der Veer		Eenmanszaak	1			
Ran's Beachsoccer Clinics		Eenmanszaak	1			
Tennistrainingen		Eenmanszaak	0			
Regatta Center Medemblik	Regatta Center Medemblik B.V.	B.V.	1			
Reinier Enterprises		Eenmanszaak	1			
Rensblom.nl		Eenmanszaak	1			
R-Grip	R-Grip V.O.F.	V.O.F.	1			
Richard Kind Golf		Eenmanszaak	1			
Rick Mathijssen Sports		Eenmanszaak	1			
Rico's Business		Eenmanszaak	1			
RJJ Sports		Eenmanszaak				
Robin Bakker		Eenmanszaak	1			
Roda J.C. B.V.	Roda J.C. B.V.	B.V.	1			
Roep-Bok B.V.	Roep-Bok B.V.	B.V.	0			
Rosand Business		Eenmanszaak	1			
Roy Bakker Racing		Eenmanszaak	0			
Rvds Racing en Car Cleaning		Eenmanszaak	1			
S.B. Schokker		Eenmanszaak	1			
S.E. Lovey		Eenmanszaak	1			
Sail Concept International		Eenmanszaak	1			
Sally Cinnamon		Eenmanszaak	1			
Saxton Enterprises B.V.	Saxton Enterprises B.V.	B.V.	0	2011		
Schelstraete Horses	Schelstraete Paarden B.V.	B.V.	1			337.035
Schescha B.V.	Schescha B.V.	B.V.	1			
Sharon On Ice		Eenmanszaak	1			
Simon Sailing		Eenmanszaak	1			
Simplese		Eenmanszaak	1			
dienstverlening		Eenmanszaak	1			
Sjoerd Huisman		Eenmanszaak	1			
Golfprofessional		Eenmanszaak	1			
Soccer Unlimited B.V.	Soccer Unlimited B.V.	B.V.	0			
Som One		Eenmanszaak	1			
Sophie Polkamp		Eenmanszaak	1	2006		
Sophie van Gestel Beachvolleybal		Eenmanszaak	1			2.882.707
Sparta Rotterdam B.V.	Sparta Rotterdam B.V.	B.V.	1			
Spijkers sport pro		Eenmanszaak	1			
Sport & Health Kortbeek		Eenmanszaak	1			
Sport/Marketing Ariëns		Eenmanszaak	1			
Springstal Kloosterman		Eenmanszaak	1			
Stal Van der Knaap	Stal van der Knaap V.O.F.	V.O.F.	0			
Stefan Molendijk		Eenmanszaak	1			
Steven Rooks Sport Promotion B.V.	Steven Rooks Sport Promotion B.V.	B.V.	0			
Stg. GO Ahead Eagles/Bet. Voetb. Deventer	Stichting Go Ahead Eagles/Betaald Voetbal Deventer	Stichting	0			
Stg. Wielerprom. Pedaalridders Lansingerland	Stichting Wielerpromotie Pedaalridders Lansingerland	Stichting	0			
Stichting Back/Hand	Stichting Back/Hand	Stichting	0			
Stichting Beroepsboksen Nederland	Stichting Beroepsboksen Nederland	Stichting	0			
Stichting Betaald Voetbal 'Vitesse-Arnhem'	Stichting Betaald Voetbal 'Vitesse-Arnhem'	Stichting	0			

Stichting Betaald-Voetbal Veendam	Stichting Betaald-Voetbal Veendam	Stichting	1			
Stichting Cao voor Contractspelers	Stichting CAO voor Contractspelers	Stichting	0			
Stichting Centrale Spelersraad	Stichting Centrale Spelersraad	Stichting	0			
Stichting Cycling Events	Stichting Cycling Events	Stichting	0			
Stichting De Kasteelheertjes	Stichting De Kasteelheertjes	Stichting	1			
Stichting R.E.C. Racing	Stichting R.E.C. Racing	Stichting	0			
Stichting Sporttalent Zwolle en omstreken	Stichting Sporttalent Zwolle en Omstreken	Stichting	0			
Stichting Topsport Nieuwenhoorn	Stichting Topsport Nieuwenhoorn	Stichting	0			
Stichting van Lith Gaat voor Goud	Stichting van Lith Gaat voor Goud	Stichting	0			
Stichting Voetbal-Top Hercules	Stichting Voetbal-Top Hercules	Stichting	0			
Stichting Wielerronde Nootdorp	Stichting Wielerronde Nootdorp	Stichting	1			
Stichting Wielerronde van Overijssel	Stichting Wielerronde van Overijssel	Stichting	1			
Stitzinger Running		Eenmanszaak	0			
Stringer mma		Eenmanszaak	1			
Subsport Entertainment		Eenmanszaak	1			
Taco Remkes Golf		Eenmanszaak	1			
TB Golf		Eenmanszaak	1			
TEAM MVG	TEAM MVG	V.O.F.	1			
The Ladies Swing		Eenmanszaak	1			
The Saddington Company B.V.	The Saddington Company B.V.	B.V.	1			
Thiemo de Bakker		Eenmanszaak	1			
Thomas Schoorel		Eenmanszaak	1			
Tim Gootjes		Eenmanszaak	1			
Tim Sluiter Golf		Eenmanszaak	1			
Tim Tatje Motorsport		Eenmanszaak	1			
Timo Hagoort		Eenmanszaak	1			
Timo van der Marel Rallysport		Eenmanszaak	1	2010		
Tistop		Eenmanszaak	1	2011		215.463
Tistop B.V.	Tistop B.V.	B.V.	1			1.802.618
Tom Coronel Holding B.V.	Tom Coronel Holding B.V.	B.V.	1			
Valkenswaard		Eenmanszaak	0			
Toptennis Angelique		Eenmanszaak	0			
V.O.F. M.W. Verkerk	V.o.f. M.W. Verkerk	V.O.F.	1			325.295
Van Amersfoort Racing B.V.	Van Amersfoort Racing B.V.	B.V.	0			
Van Beek Sailing		Eenmanszaak	0			
Van Eyk Racing Team	Stichting Power Racing	Stichting	1			
Van Lith Sport B.V.	Van Lith Sport B.V.	B.V.	1			
van Weerelt Golf		Eenmanszaak	0			
Business		Eenmanszaak	0			
Velo		Eenmanszaak	1			
Vereniging van Beroeps Sportvissers	Vereniging van Beroeps Sportvissers (V.V.B.S.)	Vereniging	1			
Via Equestra		Eenmanszaak	0			
Vincent van der Voort Darts & Demonstraties		Eenmanszaak	1			
Vis- en Hengelvereniging 'De Huibert'	Vis- en Hengelvereniging 'De Huibert'	Vereniging	0	2008		
Voetbalschool 2Fast	Voetbalschool 2Fast	V.O.F.	1			156.606
WAKA B.V.	WAKA B.V.	B.V.	1			
Warren Stevelmans		Eenmanszaak	1			
Wil Besseling		Eenmanszaak	1			
Y.Th.M. Pennock		Eenmanszaak	1			
Yacht Delivery		Eenmanszaak	0			
Yannick de Jager		Eenmanszaak	0			

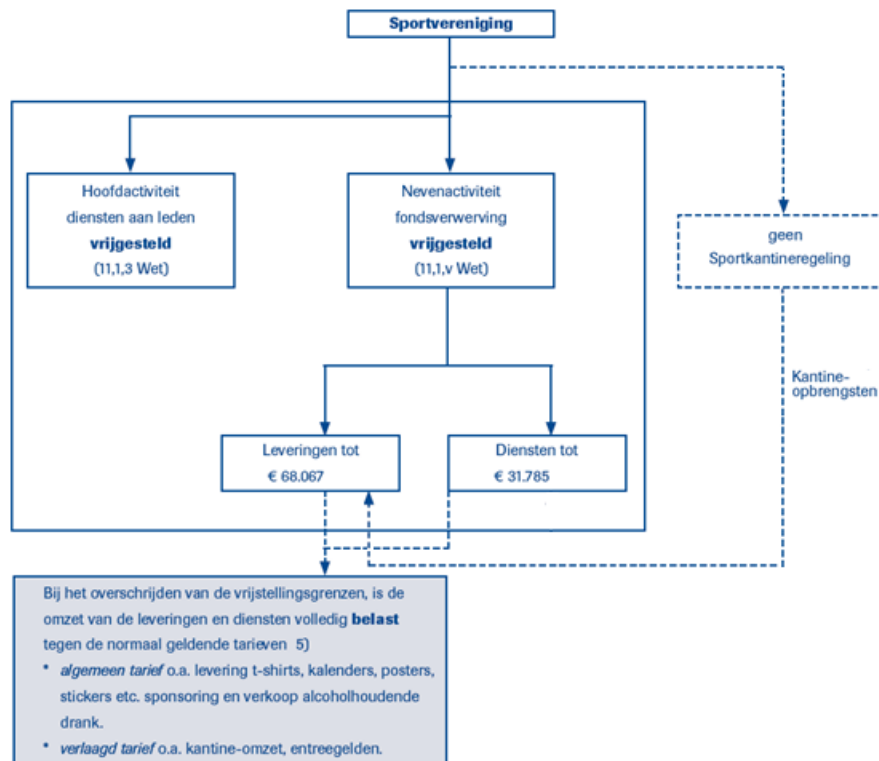
11. Relevante SDI Codes – overzicht

55101	Hotel-restaurants								
55201	Verhuur van vakantiehuisjes en appartementen								
5530	Kampeerterreinen								
56101	Restaurants								
5630	Cafés								
6420	Financiële holdings								
70102	Holdings (geen financiële)								
70222	Advisering op het gebied van management en bedrijfsvoering (geen public relations en organisatie- adviesbureaus)								
85322	Educatie								
889994	Overkoepelende organen, samenwerkings- en adviesorganen en fondsen op het gebied van welzijnswerk								
93111	Zwembaden								
93112	Sporthallen, sportzalen en gymzalen								
93113	Sportvelden								
93119	Overige sportaccommodaties								
93121	Veldvoetbal								
93122	Veldsport in teamverband (geen voetbal)								
93123	Atletiek								
93124	Tennis								
93125	Paardensport en maneges								
93126	Wielersport								
93127	Auto- en motorsport								
93128	Wintersport								
93129	Overige buitensport								
9313	Fitnesscentra								
93141	Individuele zaalsport								
93142	Zaalsport in teamverband								
93143	Kracht- en vechtsport								
93144	Bowlen, kegelen, biljarten e.d.								
93145	Denksport								
93146	Sportscholen								
93149	Overige binnensport en omnisport								
93151	Zwem- en onderwatersport								
93152	Roei-, kano-, zeil- en surfsport e.d.								
93191	Beroepssportlieden								
93192	Hengelsport								
93193	Verzorgen van vistochten								
93194	Supportersverenigingen (sport)								
93195	Organiseren van sportevenementen								
93196	Overkoepelende organen en samenwerkings- en adviesorganen op het gebied van sport								
93199	Overige sportactiviteiten n.e.g.								
94993	Steunfondsen (niet op het gebied van welzijnzorg)								
9604	Sauna's, solaria, baden e.d.								

12. Kantineregeling voor 1 januari 2013⁴⁴⁵



13. Kantineregeling na 1 januari 2013



⁴⁴⁵ Belastingdienst, Sportclubs, belastingen en sociale verzekeringen, par. 2.8.

14. Prijslijst roeiboten⁴⁴⁶



PRICELIST 2012 / 2013

prices ex factory
export
without VAT
EUR

Racing rowing boats

all FISA-classes, individually built

* new mould

- Carbon-Kevlar-Honeycomb (max. FISA-minimum weight)

- 100% carbon frames, carbon gunwales and seatdecks

(K =aluminium classical rigger; S =carbon two stay rigger; R =aluminium wing rigger; C =carbon wing rigger; V =bow wing rigger, X =carbon bow wing rigger)

Single	K14, K17, K15, K08*, K12, K10, K11		7,620
	S14, S17, S15, S08*, S12, S10, S11		8,385
	R14, R17, R15, R08*, R12, R10, R11	1x	7,950
	C14, C17, C15, C08*, C12, C10, C11		8,490
	X14, X17, X15, X08*, X12, X10, X11		8,875
Coxless Pair	K36, K37, K34, K30, K33, K32		12,245
	S36, S37, S34, S30, S33, S32	2-	13,020
	R39, R35, R36, R37, R34, R30, R31, R33, R32		12,825
	C39, C35, C36, C37, C34, C30, C31, C33, C32		13,545
Double Scull	K36, K37, K34, K30, K33, K32		12,350
	S36, S37, S34, S30, S33, S32		13,805
	R39, R35, R36, R37, R34, R30, R31, R33, R32	2x	12,990
	C39, C35, C36, C37, C34, C30, C31, C33, C32		14,070
Coxless Pair/Double Scull	X39, X35, X36, X37, X34, X30, X31, X33, X32		14,690
	K36, K37, K34, K30, K33, K32		12,995
	S36, S37, S34, S30, S33, S32	2-/2x	14,940
	R39, R35, R36, R37, R34, R30, R31, R33, R32		13,905
Coxed Pair	C39, C35, C36, C37, C34, C30, C31, C33, C32		15,710
	R28	2+	13,945
Coxless Four	K40, K44, K46, K45		16,315
	S40, S44, S46, S45	4-	17,655
	R41, R42, R47*, R40, R44, R46, R45		17,560
	C41, C42, C47*, C40, C44, C46, C45		19005
Quadruple Scull	K40, K44, K46, K45		17,010
	S40, S44, S46, S45		19,630
	R41, R42, R47*, R40, R44, R46, R45	4x	18,310
	C41, C42, C47*, C40, C44, C46, C45		20,470
Coxless Four/Quadruple Scull	X41, X42, X47*, X40, X44, X46, X45		21,325
	K40, K44, K46, K45		17,805
	S40, S44, S46, S45	4-/4x	22,010
	R41, R42, R47*, R40, R44, R46, R45		19,905
Coxed Four *)	C41, C42, C47*, C40, C44, C46, C45		23,505
	K40, K44, K46, K45, K43		16,790
	R40, R44, R46, R45, R43	4+	17,980
Coxed Quadruple Scull *)	C40, C44, C46, C45, C43		19,420
	K40, K44, K46, K45, K43		17,485
	R40, R44, R46, R45, R43	4x+	18,725
Coxed four / Quadruple Scull with Coxswain *)	C40, C44, C46, C45, C43		20,890
	K40, K44, K46, K45, K43		18,275
	R40, R44, R46, R45, R43	4+/4x+	20,320
Eight	C40, C44, C46, C45, C43		23,920
	K84, K86, K85		28,435
	S84, S86, S85	8+	31,320
	R84, R86 (80-90 kg or 85-100 kg)		30,520
Section	C84, C86 (80-90 kg or 85-100 kg)		33,400
			1,445

*) other rigger versions on request

Empacher UK - Graham Lloyd
Tel. (work) 020 8568 3233 (home) 020 8878 7054
Fax. 020 8878 7054 email: sales@empacher.co.uk

Nov-12

⁴⁴⁶ http://www.empacher.co.uk/empacher_pricelist_2013.pdf



PRICELIST 2012 / 2013

prices ex factory
export
without VAT
EUR

Adaptive Boats

Single	A7L, A7H	R (Aluminium wing rigger) X (Carbon bow wing rigger)	1x	7,950 8,875
Double Scull	A27	R (Aluminium wing rigger) X (Carbon bow wing rigger)	2x	12,990 14,690
Coxed Four			4+	17,980

Technical installations and equipment (incl. Installation)

StrokeCoach (Surge)	N.-K.				240
SpeedCoach (GPS)	N.-K.				400
SpeedCoach XL (with seat sensor)	N.-K.	XL1	460	XL3	730
		XL2	565	XL4	805
Cox-Box	N.-K.	Four		With 2 loudspeakers	1,075
		Eight sectioned		With 3 loudspeakers	1,155

Boat cover

(please note boat model)
1) cotton, natural colour
2) polyamide*) team-area padded, yellow
3) polyamide*) fully padded, yellow
*) water-repellent and air-permeable

Single	1)	165	Pair	1)	185
	2)	270		2)	370
	3)	390		3)	485
Four	1)	290	Eight	1)	425
	2)	545		2)	705
	3)	670		3)	825

Cover for wingrigger, yellow (1 rigger)		sweep	140
		scull	175
Cover for V-/X-wingrigger, yellow (1 rigger)			175
Cover for carbon-two-stay-rigger, yellow (up to 4 riggers)			115

Racing-oars and Racing-sculls

(Empacher Ultralight, 100% Carbon-Fibre)

Oars: Smoothies

Racing-Oar	wooden handle	each	415
Racing-Oar, adjustable	wooden handle	each	440

Sculls: Smoothies or Big Blades

Racing-Sculls	wooden handle and rubber grip	pair	615
Racing-Sculls	carbon handle and rubber grip	pair	645
Racing-Sculls, adjustable	carbon handle and rubber grip	pair	645

Each type also available with Vortex edge

	additional price for Oar	each	21
	additional price for Sculls	pair	36

Sculls for youth and touring

(Macon or Big Blade)

Sculls (for youth)	wooden handle and rubber grip	pair	465
Sculls (for youth), adjustable	carbon handle and rubber grip	pair	485
Touring Sculls	wooden handle and rubber grip	pair	465
Touring Sculls, adjustable	carbon handle and rubber grip	pair	485

Empacher UK - Graham Lloyd

Tel. (work) 020 8568 3233 (home) 020 8878 7054
Fax. 020 8878 7054 email: sales@empacher.co.uk

Nov-12

15. Berekening uniform BTW-tarief 2008⁴⁴⁷

<i>Belaste bestedingen standaard en verlaagde BTW-tarief (cijfers 2008)</i> Tarief	Verdeelsleutel	Opbrengst BTW in mln, €	Belaste bestedingen (excl. BTW) in mln. €
6%	9,5%	4 120	68 666
19%	90,5%	39 248	206 569
Totaal	100%	43 368	275 235

Uniform tarief = $(43\,368 / 275\,235) * 100\% = 15,78\%$

16. Berekening uniform BTW-tarief 2013⁴⁴⁸

<i>Belaste bestedingen standaard en verlaagde BTW-tarief</i> Tarief	Verdeelsleutel	Opbrengst BTW in € (x 1 000 000)	Belaste bestedingen (excl. BTW) in € (x 1 000 000)
6%	9,5%	4 366	72 759
21%	90,5%	41 587	198 036
Totaal	100%	45 953	270 795

Uniform tarief = $(45\,953 / 270\,795) * 100\% = 16,97\%$

⁴⁴⁷ Onderzoek Uniform BTW-tarief: aspecten en overwegingen in kort bestek, DV 08/1010, weliswaar met het verhoogde normale BTW-tarief toegepast.

⁴⁴⁸ Kamerstukken II 2012-2013, 00 000, nr. 0, Toelichting op belastinguitgaven, blz. 123.