

# Gert Vos btw-advies

Trix Terwindtstraat 29  
4333 CG Middelburg  
M : 06 – 306 22 999  
Email : [gert@vos-btwadvies.nl](mailto:gert@vos-btwadvies.nl)  
KVK : 56104588  
Btw-nr. : NL.06579.26.46.B.01  
Bank : NL69 INGB 00061.111.36

## MEMO

---

Aan : Gemeente Voerendaal  
T.a.v. : Hub Loozen  
Onderwerp : Open Club Klimmen  
Van : G. (Gert) Vos  
Datum : 12 april 2017  
Kenmerk : F17029

---

Beste Hub,

Tijdens de prettige besprekingen van 1 februari en 27 maart jl., heb je mij verzocht de btw-aspecten aan te geven over de plannen die de gemeente heeft met betrekking tot de Open Club in Klimmen. Hierbij heeft de gemeente een aantal scenario's geformuleerd waarvan ik de fiscale aspecten en de kansen/risico's aan zal geven. Vooraf geef ik de uitgangspunten weer.

### 1. Uitgangspunten

In de kern Klimmen heeft de gemeente plannen de bestaande basisschool te vervangen. Tevens heeft de gemeente plannen de bestaande voetbalvelden van vv Hellas te vervangen door een kunststofveld en een wetruwveld. Deze ontwikkelingen hebben geleid tot plannen om een eigentijdse plek voor alle inwoners van de kern te creëren waar sporten in verenigingsverband, horeca, buurt- en verenigingsactiviteiten, zorg, onderwijs en buitenschoolse opvang worden gerealiseerd. Als gevolg van dit initiatief is de Open Club Klimmen ontstaan. Doelstelling is dat diverse voorzieningen, zoals kantine en kleedruimtes, door meerdere verenigingen en een breder publiek zullen worden gebruikt.

### 2. Vraagstelling

Geef de fiscale aspecten aan en binnen de diverse scenario's welke fiscale- en financiële aspecten aan de orde zijn en welke kansen en risico's daarbij aan de orde kunnen zijn.

### 3. Fiscale aspecten

#### 3.1. Huisvesting onderwijs

Gemeenten hebben een taak de huisvesting voor het basis- en voortgezet onderwijs te verzorgen. Hierbij kunnen zij gebruik maken van diverse methodes. Welke, dat staat partijen vrij.

Veel voorkomende methodes zijn dat de gemeentes de gebouwen om niet ter beschikking stellen of om niet overdragen aan de onderwijsinstellingen. In deze situaties kunnen gemeenten de hen ter zake in rekening gebrachte btw (hierna: voorbelasting) niet in aftrek brengen, dan wel compenseren via het BTW-compensatiefonds (hierna: BCF). De btw die betrekking heeft op de nieuwbouw van de school is kostprijsverhogend.

## 3.2. Exploitatie sportaccommodaties en gymzalen

### 3.2.1. Buitensportaccommodaties

De btw-wetgeving opent de mogelijkheid sportaccommodaties btw-belast te exploiteren. Doelstelling van de wetgever was en is het voor de gemeenten positieve verschil tussen verschuldigde btw en aftrekbare voorbelasting ten gunste te laten komen van de exploitatie en zodoende de drempel voor gebruik zo laag als mogelijk te houden zodat een zo groot mogelijk publiek wordt bereikt.

In 2013 heeft de gemeente de overeenkomsten met de verenigingen opnieuw vastgesteld en dit afgestemd met de Belastingdienst die heeft laten weten akkoord te kunnen gaan met de btw-belaste exploitatie. Ik adviseer de gemeente de exploitatie van de sportaccommodaties binnen de voorwaarden van het akkoord plaats te laten vinden, zodat niet opnieuw een akkoord aan de Belastingdienst behoeft te worden gevraagd. Het beleid van de Belastingdienst is sinds de toezegging strakker geworden.

Medio 2015 heeft de staatssecretaris van Financiën nieuwe wetgeving aangekondigd waarvan de nadere uitwerking echter nog steeds niet bekend is. Globaal zou dit betekenen dat de btw-belaste exploitatie van sportaccommodaties alleen nog mogelijk is door ondernemers die een winstoogmerk hebben. Meer specifiek dat de exploitatie behoort tot de onderneming van een natuurlijke persoon of combinatie daarvan (maatschap of vennootschap onder firma), dan wel een besloten vennootschap. In de vakliteratuur zijn echter al artikelen verschenen met de nodige kritiek op de zienswijze van de staatssecretaris. Of en hoe deze aangekondigde wetwijziging ook werkelijk doorgang zal vinden is op dit moment niet te voorspellen.

### 3.2.2. Sport- en gymzalen

Als een gemeente gymzalen aan het basisonderwijs en aan derden ter beschikking stelt, kan zij de voorbelasting op de investeringen en exploitatie slechts in aftrek brengen voor zover die betrekking heeft op het gebruik door derden. Het zonder vergoeding ter beschikking stellen van gymzalen aan het onderwijs is geen btw-belaste activiteit die leidt tot aftrek en/of compensatie van voorbelasting.

Echter, als een gemeente de gymzaal verkoopt of verhuurt aan een derde die de gymzaal aan de gebruikers, waaronder het basisonderwijs, ter beschikking stelt, gebruikt die derde de gymzaal volledig voor btw-belaste doeleinden. Die derde is immers geen overheidsinstelling op wie een verplichting rust op basis van de onderwijswetgeving. Omdat op de vergoedingen het lage btw-tarief van toepassing is, ontstaat een btw-voordeel. Binnen het geheel van de Open Club Klimmen kan de gemeente een dergelijk btw-voordeel realiseren.

### 3.3. Verhuur van onroerende zaken en “verhuur+”

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van btw. Dat betekent dat over de huursom geen btw verschuldigd is, maar ook geen recht op aftrek van voorbelasting kan ontstaan. Bij verhuur van onroerende zaken aan derden treedt de gemeente niet op als overheid, maar als ondernemer en zij kan de voorbelasting om die reden ook niet compenseren via het BCF.

Er zijn situaties waarin weliswaar sprake is van het ter beschikking stellen van een onroerende zaak, maar dat het bijkomende dienstbetoon zo belangrijk is dat geen sprake is van verhuur van een onroerende zaak maar van een andersoortige dienst. Dit doet zich onder meer voor bij verhuur van theaters waar geluids- en lichtinstallatie onontbeerlijk voor het gebruik zijn, maar ook bij het ter beschikking stellen van ruimtes in multifunctionele accommodaties (MFA) voor bijeenkomsten. Recent is met de Belastingdienst in een compromis een akkoord bereikt over de btw-belaste verhuur en exploitatie van 't Wouves in de kern Ransdaal. Dergelijke activiteiten staan bekend onder de naam “verhuur+”.

### 3.4. Optie btw-belaste verhuur

Als de huurder de onroerende zaak gebruikt voor btw-belaste activiteiten waardoor hij 90% of meer van de voorbelasting voor het gebruik van die onroerende zaak in aftrek kan brengen, kunnen partijen opteren voor btw-belaste verhuur. In de huurovereenkomsten nemen partijen dan enkele bepalingen daarvoor op. Een goed voorbeeld is de verhuur van een bibliotheek aan de exploitant daarvan. Ook in de horeca wordt erg veel gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. Bij nieuwe onroerende zaken leidt de optie tot aftrek van de voorbelasting en tot een lagere investeringslast bij de verhuurder en lagere huursom voor de huurder.

### 3.5. Exploitatie van multifunctionele accommodaties

Hiervoor heb ik in onderdeel 3.3. al melding gemaakt van de mogelijkheid van btw-belaste exploitatie bij MFA's. Binnen het geheel van de Open Club Klimmen wordt gedacht aan de exploitatie door een horeca-ondernemer of een stichting. Als deze ook de exploitatie van de MFA op zich neemt, kan de gemeente de voorbelasting die betrekking heeft op de MFA in aftrek brengen.

### 3.6. Kinderboerderij

Het tegen vergoeding toegang verlenen tot een kinderboerderij valt onder dagrecreatie. Hierop is het lage btw-tarief van toepassing en de exploitant van de kinderboerderij kan alle voorbelasting in aftrek brengen. Hierbij doet het er niet toe of de exploitant een gemeente, een stichting of een commerciële partij is.

Is de kinderboerderij gratis toegankelijk en is de gemeente de exploitant, dan kan de gemeente de voorbelasting compenseren via het BCF. Als de horecaexploitant de kinderboerderij exploiteert en hebben zijn gasten gratis toegang daartoe, dan kan deze de voorbelasting in aftrek brengen omdat die wordt toegerekend aan de btw-belaste exploitatie van de horecagelegenheid.

### 3.7. Openbare ruimte

Binnen het kader van het project “Open Club” realiseert de gemeente openbare ruimtes. Het betreft de aanleg van parkeerplaatsen, Kiss & Ride-plekken, aanpassing bestaande wegen en voorplein dat continue toegankelijk is.

De btw die betrekking heeft op deze delen van het project komt geheel voor compensatie via het BCF in aanmerking.

De btw die betrekking heeft op de aanleg van het openbaar toegankelijke schoolplein komt, naar verwachting, voor 75% in aanmerking voor compensatie via het BCF. Dit percentage is gebaseerd op compromissen die ik in het verleden met de Belastingdienst hierover heb gesloten.

## 3.8. Aftrek- en compensatie van btw

Zoals uit het vorenstaande blijkt heeft ieder onderdeel van de Open Club zijn eigen fiscale dynamiek. Het bepalen van de mate waarin uiteindelijk sprake zal zijn van aftrek en/of compensatie btw is om die reden niet eenvoudig vast te stellen.

Bij dit soort projecten gaat men in de regel uit van een vooraf vastgesteld mengpercentage. Hierin komt tot uitdrukking welk deel van de aan de gemeente door derden in rekening gebrachte btw, de voorbelasting, voor aftrek in aanmerking komt, welk deel voor compensatie via het BCF en van welk deel de btw kostprijsverhogend is. Tijdens de realisatiefase hanteert de gemeente dit percentage, ongeacht de wijzigingen die zich tijdens die fase voordoen.

Vervolgens zijn er twee afrekenmomenten te onderkennen:

1. Moment van ingebruikname van het project, de gemeente stelt dan op basis van het werkelijke gebruik de verhouding aftrekbare/compensabele/kostprijsverhogende btw vast en corrigeert eventueel teveel of te weinig verrekenende btw;
2. Aan het einde van het boekjaar waarin het gebouw in gebruik is genomen. Dit is het laatste moment waarop de gemeente zonder bezwaarfase de btw kan herrekenen. Dit vindt plaats op basis van het werkelijke gebruik en volgens de laatste inzichten daarin. Het herrekenen van de btw vindt dan plaats in de laatste btw-aangifte van dat jaar en de opgave BCF over dat jaar.

Als de gemeente deze momenten voorbij laat gaan, dan kan zij nog binnen de bezwaartermijn van zes weken bezwaar indienen tegen de laatste btw-aangifte van het jaar van ingebruikname. Na deze termijn kan de gemeente weliswaar een bezwaarschrift indienen, maar staat de gang naar de belastingrechter niet langer open omdat de gemeente dan de bezwaartermijn heeft overschreden.

## 4. Scenario's

Alle in de overzichten vermelde bedragen zijn inclusief 21% btw. De btw-component heb ik op uw verzoek niet nader genoemd. Wel heb ik een indicatie gegeven van het deel van de investeringen per onderdeel. De aftrekbare- of compensabele btw-bedragen komen in mindering op de investeringsbedragen.

### 4.1. Scenario -2

Binnen dit scenario is sprake van renovatie van de school. De btw die betrekking heeft op de nieuwbouw van de gymzaal komt voor aftrek in aanmerking als een derde deze exploiteert. De btw die betrekking heeft op de aanleg van de kunstgras- en wetervelden komt voor aftrek in aanmerking.

## Fiscale gevolgen:

- Renovatie school → btw kostprijsverhogend = ca. 48% van de investering
- Nieuwbouw gymzaal → btw aftrekbaar = ca. 9% van de investering
- Voetbalvelden → btw aftrekbaar = ca. 43% van de investering

## 4.2. Scenario -1

Binnen dit scenario is alleen sprake van investeringen in het kindcentrum. De gemeente heeft besloten de btw op de zeer geringe investering in de bibliotheek niet voor aftrek in aanmerking te laten komen. Dit is ook niet mogelijk als deze niet afzonderlijk is te exploiteren. De btw die betrekking heeft op de aanleg van het schoolplein komt, naar verwachting, voor 75% voor compensatie via het BCF in aanmerking. De voorbelasting op de overige gedeelten (BSO, Peuterspeelzaal en school) komt niet voor aftrek en/of compensatie in aanmerking.

## Fiscale gevolgen:

- Kindcentrum → kostprijsverhogend = ca. 54% van de investering
- Voetbalvelden → btw-aftrekbaar = ca. 27% van de investering
- Schoolplein → btw 75% compensabel = ca. 7% van de investering
- Openbare voorzieningen → compensabel = ca. 12% van de investering

## 4.3. Scenario 0

Ten opzichte van het scenario -1 wordt de gymzaal toegevoegd. Hiervan maken derden en de basisschool gebruik. Als de gemeente exploiteert kan het overeenkomstige deel dat de school gebruikt niet voor aftrek en/of compensatie in aanmerking komen. Ik ga ervan uit dat niet de gemeente, maar een derde de gymzaal exploiteert, zodat de btw, die daarop betrekking heeft, voor aftrek in aanmerking komt.

## Fiscale gevolgen:

- Kindcentrum → kostprijsverhogend = ca. 51% van de investering
- Gymzaal → btw aftrekbaar = ca. 5% van de investering
- Voetbalvelden → btw-aftrekbaar = ca. 25% van de investering
- Schoolplein → btw 75% compensabel = ca. 7% van de investering
- Openbare voorzieningen → compensabel = ca. 12% van de investering

## 4.4. Scenario 1

In dit scenario realiseert de gemeente de MFA, met gymzaal, die zij kan verhuren, bijv. aan de Stichting Op d'r Plats, die de MFA exploiteert in de btw-belaste sfeer. Hierbij kan de gemeente dan dezelfde handelwijze volgen als bij 't Wouves.

In dit scenario neem ik aan dat de exploitant van het MFA-gedeelte ook de kleedruimtes verhuurt aan de gemeente die deze dan tezamen met de sportaccommodatie aan de sportvereniging(en) ter beschikking stelt.

## Fiscale gevolgen:

- Kindcentrum → kostprijsverhogend = ca. 42% van de investering
- MFA → btw aftrekbaar = ca. 14% van de investering
- Voetbalvelden → btw-aftrekbaar = ca. 22% van de investering
- Schoolplein → btw 75% compensabel = ca. 7% van de investering
- Openbare voorzieningen → compensabel = ca. 15% van de investering

## 4.5. Scenario 2

In dit scenario is sprake van een MFA met een professioneel te beheren kantine/horeca. Naar ik aanneem zal een beheerder de MFA en kantine exploiteren. Dit opent de mogelijkheid dat de gemeente deze faciliteiten btw-belast verhuurt aan de beheerder. In dit scenario neem ik aan dat de exploitant van het MFA-gedeelte ook de kleedruimtes verhuurt aan de gemeente die deze dan tezamen met de sportaccommodatie aan de sportvereniging(en) ter beschikking stelt.

Daarnaast is sprake van de aanleg van tennisbanen. Afhankelijk van de overeenkomst kan de btw die hierop betrekking heeft voor aftrek in aanmerking komen. De praktijk leert echter dat de tennisverenigingen de accommodatie huren. Voorzichtigheidshalve wordt aangenomen dat de btw die hierop betrekking heeft niet voor aftrek in aanmerking komt.

## Fiscale gevolgen:

- Kindcentrum → kostprijsverhogend = ca. 35% van de investering
- MFA, incl. centraal plein → btw aftrekbaar = ca. 25% van de investering
- Voetbalvelden → btw-aftrekbaar = ca. 19% van de investering
- Tennisbanen → btw kostprijsverhogend = ca. 2% van de investering
- Schoolplein → btw 75% compensabel = ca. 6% van de investering
- Openbare voorzieningen → compensabel = ca. 13% van de investering

## 4.6. Scenario 3

Dit scenario is gelijk aan scenario 2, zij het dat daaraan het complementair sociaal ondernemerschap wordt toegevoegd, de sociaal maatschappelijke verbinding. De vraag is of dit het bedrag van de in aftrek te brengen btw beïnvloedt. In de extra voorziening wordt plaats gemaakt voor huiswerkbegeleiding, een pianodocent, fysiotherapie, coaching, pedicure, podocentrum en Meander / Cicero. Het is de vraag of deze extra functies kunnen leiden tot btw-belaste exploitatie. Soms is sprake van vrijgestelde activiteiten (fysiotherapie en Meander / Cicero) ook is het mogelijk dat de huurder gebruik moet maken van de zogenoemde kleine ondernemersregeling waardoor btw-belast gebruik niet mogelijk is (pedicure, podocentrum, pianodocent). Is dat aan de orde, dan adviseer ik dit gedeelte afzonderlijk in de huurovereenkomst te benoemen en voor dit gedeelte niet te opteren voor btw-belaste verhuur. Op deze wijze kan de btw-belaste verhuur voor de overige gedeeltes wel worden gerealiseerd. Voorzichtigheidshalve heb ik dit onderdeel als "kostprijsverhogend" aangemerkt. Zonder nader onderzoek kan ik over aftrek van voorbelasting geen uitsluitsel geven.

## Fiscale gevolgen:

- Kindcentrum → kostprijsverhogend = ca. 34% van de investering
- MFA, incl. centraal plein → btw aftrekbaar = ca. 24% van de investering
- Soc. maatsch. verb. → kostprijsverhogend = ca. 2% van de investering
- Voetbalvelden → btw-aftrekbaar = ca. 18% van de investering
- Tennisbanen → btw kostprijsverhogend = ca. 2% van de investering
- Schoolplein → btw 75% compensabel = ca. 6% van de investering
- Openbare voorzieningen → compensabel = ca. 14% van de investering

## 4.7. Scenario 4

Dit scenario is gelijk aan scenario 3, zij het dat daaraan complementair sociaal ondernemerschap wordt toegevoegd. Het gebruik daarvan zal zich vrijwel geheel in van btw-vrijgestelde sfeer afspelen. Om die reden ga ik ervan uit dat dit gedeelte kostprijsverhogend is.

## Fiscale gevolgen:

- Kindcentrum → kostprijsverhogend = ca. 33% van de investering
- MFA, incl. centraal plein → btw aftrekbaar = ca. 24% van de investering
- Soc. maatsch. verb. → kostprijsverhogend = ca. 2% van de investering
- Ruimte voor ondernemers → kostprijsverhogend = ca. 2.% van de investering
- Voetbalvelden → btw-aftrekbaar = ca. 18% van de investering
- Tennisbanen → btw kostprijsverhogend = ca. 2% van de investering
- Schoolplein → btw 75% compensabel = ca. 6% van de investering
- Openbare voorzieningen → compensabel = ca. 13% van de investering

## 4.8. Scenario 5

Dit scenario is gelijk aan scenario 4, zij het dat daaraan een bewegingscentrum/multistudio wordt toegevoegd. Het gebruik daarvan zal zich vrijwel geheel in btw-belaste sfeer afspelen. Om die reden ga ik ervan uit dat de btw op dit gedeelte geheel voor aftrek in aanmerking komt.

## Fiscale gevolgen:

- Kindcentrum → kostprijsverhogend = ca. 30% van de investering
- MFA, incl. centraal plein → btw aftrekbaar = ca. 22% van de investering
- Soc. maatsch. verb. → kostprijsverhogend = ca. 2% van de investering
- Ruimte voor ondernemers → kostprijsverhogend = ca. 2.% van de investering
- Bewegingsactiviteiten → btw aftrekbaar = ca.11.% van de investering
- Voetbalvelden → btw-aftrekbaar = ca. 16% van de investering
- Tennisbanen → btw kostprijsverhogend = ca. 2% van de investering
- Schoolplein → btw 75% compensabel = ca. 5% van de investering
- Openbare voorzieningen → compensabel = ca. 10% van de investering

## 5. Samenvatting en conclusie

De btw-aspecten van multivoorzieningen, als een Open Club die de gemeente in de kern Klimmen wil realiseren, zijn weerbaarstig omdat ieder zelfstandig te exploiteren onderdeel zijn eigen fiscale gevolgen heeft. In onderdeel 3 heb ik deze btw-aspecten beschreven. Daarbij heb ik tevens de handelwijze met betrekking tot de aftrek en/of compensatie van btw aangegeven. Speciale aandacht heb ik besteed aan de werkwijze rondom de aftrek en compensatie van btw en welke herrekenmomenten daarop van toepassing zijn.

Tot slot heb ik per scenario – en daarin per onderdeel - kort en indicatief aangegeven wat de fiscale gevolgen zijn.

Ik vertrouw erop dat ik je hiermee voldoende heb geïnformeerd. Als je nadere vragen hebt, ben ik graag bereid deze te beantwoorden.

Met vriendelijke groet,  
Gert Vos btw-advies



Gert Vos