
MEMO VRAGEN DEELNEMERS ACTUALITEITENCOLLEGE BTW-VRAAGSTUKKEN

AAN : BOUWSTENEN VOOR SOCIAAL
VAN : BTW-INSTITUUT- MR. MACHIEL VAN DRIEL RB & DRS. DAPHNE VAN DEN HEUVEL
DATUM : 6 MEI 2020

1. Inleiding

Bouwstenen voor Sociaal heeft aan BTW-INSTITUUT gevraagd om een actualiteitencollege over btw en maatschappelijk vastgoed te verzorgen. De deelnemers hebben vooraf hun vragen bij Bouwstenen ingediend. Deze vragen worden bijgaand door BTW-INSTITUUT schriftelijk en op hoofdlijnen beantwoord. Achtereenvolgens gaan we in op de vragen van Bouwstenen-partners die betrekking hebben op::

- maatschappelijk vastgoed (paragraaf 2)
- onderwijs en scholenconstructies (paragraaf 3)
- wijkaccommodatie en welzijn/sport (paragraaf 4).

In de antwoorden wordt in verband met de leesbaarheid zo min mogelijk naar rechtsoverwegingen verwezen en de vragen worden meer in algemene zin beantwoord. Dit komt met name doordat in de btw de feiten van zeer groot belang zijn voor de btw-uitkomst van de betreffende btw-situatie.

Tijdens de door Bouwstenen georganiseerde online [bijeenkomst op 14 mei 2020](#) zetten we de laatste ontwikkelingen rond de btw op een rij en is er gelegenheid verder op specifieke situaties in te gaan.

2. Maatschappelijk vastgoed in de btw

In deze paragraaf zullen wij ingaan op de context van de btw-vraagstukken met betrekking tot maatschappelijk vastgoed. De problematiek ziet niet zozeer in de vraag of het maatschappelijk vastgoed is of niet; het gaat er wel om of de (her)ontwikkeling van een

vastgoedproject voor een niet-aftrekgerechtigde afnemer of betrokkene leidt tot (onnodige) btw-druk. In de sessie zal deze zoektocht naar helderheid aan de orde komen.

2.1. Wat zijn de nieuwe ontwikkelingen in de btw ten aanzien van maatschappelijk vastgoed? (slides 21+22 + 24 + 25 presentatie)

De ontwikkelingen in de btw ten aanzien van maatschappelijk vastgoed hebben de afgelopen jaren niet stilgestaan. Een aantal belangrijke ontwikkelingen/vraagstukken van maatschappelijk vastgoed op het gebied van btw is:

- Transformatie vastgoed; vervaardiging of verbouwing? (slides 21+22 presentatie)

Bij de verkoop en levering van een getransformeerd pand speelt de vraag of door de verbouwing een nieuw gebouw is ontstaan (vervaardiging) of niet (verbouwingdienst). Deze vraag is van belang om te bepalen of btw of overdrachtsbelasting verschuldigd is ter zake van de levering na transformatie en of de btw op de transformatiekosten al dan niet aftrekbaar is.

De levering van een oud gebouw met erbij behorend terrein in beginsel vrijgesteld van btw-heffing. Als een gebouw zodanig ingrijpend verbouwd wordt dat – naar maatschappelijke opvattingen – een goed ontstaat dat tevoren niet bestond, is sprake van vervaardigen of ‘vernieuwbouw’. De levering van een vervaardigd gebouw is belast met 21% btw. Uit rechtspraak is af te leiden dat een gebouw, wil er sprake zijn van vervaardiging, zowel een ingrijpende fysieke ingrepen als een functiewijziging moet hebben ondergaan. Volgens de rechtspraak moet voor vervaardiging in wezen sprake zijn van nieuwbouw. In latere rechtspraak is duidelijk(er) geworden dat ook zonder een functiewijziging sprake kan zijn van in wezen nieuwbouw. Beslissend lijkt dus de ingrijpendheid van de fysieke ingrepen aan het pand waarbij met name de wijziging aan de constructie van het gebouw van belang lijken te zijn.

Twee belangrijke recente casus van het gerechtshof in Den Bosch tonen aan hoe feitelijk deze afweging ligt. In de eerste casus oordeelde het hof dat de transformatie van een oud postkantoor kwalificeert als vervaardiging. Daar was sprake van een ingrijpende wijziging in bouwkundige constructie en een wijziging van de bouwkundige identiteit en functie van het voormalige postkantoor. In de tweede casus oordeelde de rechter dat de verkrijging van een deel herontwikkelde wollenstoffenfabriek niet belast was met btw, omdat geen sprake was van een vervaardiging/in wezen nieuwbouw.

- Verduurzaming; zonnepanelen (slides 24 + 25 presentatie)

Aftrek voorbelasting

De aanschaf van zonnepanelen door een particulier, rechtspersoon/instelling heeft btw-gevolgen. Er is sprake van een btw-belaste activiteit als deze particulier etc. met de zonnepanelen elektriciteit opwekt en deels terug levert aan het openbare net. Een instelling is btw verschuldigd over de vergoeding die hij ontvangt van de aan het net geleverde

elektriciteit. Tegenover de verschuldigdheid van btw staat het (gedeeltelijk) recht op btw-teruggaaf in verband met de aanschaf en onderhoud van de installatie. Het recht op btw-teruggaaf geldt voor aftrekgerechtigde btw-ondernemers.

Niet-aftrekgerechtigde instellingen, zoals een zorginstelling en sportvereniging, kunnen helaas echter niet alle voorbelasting terug claimen. Integendeel, de aangeschafte zonnepanelen worden door de niet-aftrekgerechtigde instellingen vaak voor een groot deel gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Als gevolg hiervan is de voorbelasting op de aanschaf van zonnepanelen voor een groot deel niet aftrekbaar.

Nieuwe KOR

Sinds 1 januari 2020 is er een nieuwe kleine ondernemersregeling ingevoerd. De kern van de nieuwe KOR is dat een btw-ondernemer (zowel natuurlijke als rechtspersonen), die qua omzet onder de €20.000 excl. btw blijft, geen btw in rekening brengt aan zijn afnemers. Ook heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Toepassing van de KOR leidt tot een ontheffing van de aangifte-, administratieve en factureringsverplichtingen. Deze regeling kent de nodige ins en outs die van belang zijn voor het bepalen van een juiste btw-positie.

- *Overdrachtsbelasting 2% of 6%?*

Transformatieprojecten van niet-woningen tot woningen komen in de praktijk veel voor. Daarbij worden (appartementenrechten op) woningen regelmatig voor voltooiing van de transformatiewerkzaamheden al geleverd. Het is dan de vraag of op het verkrijgingstijdstip reeds sprake is van een woning in de zin van de overdrachtsbelasting, oftewel is 2% of 6% overdrachtsbelasting verschuldigd? Het voornemen bestaat om het tarief van 6% per 1 januari 2021 te verhogen naar 7%.

Eind november 2019 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een pand op het moment van verkrijging in principe niet bewoonbaar te zijn, zolang de verrichte verbouwingswerkzaamheden maar strekken tot (op)levering van een woning. Het vorenstaande geldt niet indien op het verkrijgingstijdstip de functie van niet-woning met beperkte aanpassingen kan worden teruggegeven. De uitspraak van de Hoge Raad leidt ertoe dat de verkrijging van een voor bewoning bestemd appartementsrecht in een transformatiepand eerder belast is met 2% overdrachtsbelasting in plaats van met 6%.

2.2. Wat betekent de term 'kostenverhogende btw'; wat houdt dit precies in? (slide 14 presentatie)

In beginsel werkt de btw voor ondernemers/organisaties neutraal. De betaalde btw aan de leverancier/dienstverrichter kan de ondernemer namelijk verrekenen met de af te dragen btw. Dit is anders als de ondernemer (voor een deel) vrijgestelde of niet-economische prestaties (deze term wordt eerder in deze notitie toegelicht) verricht. De btw pakt dan kostenverhogend uit. De ondernemer mag namelijk de betaalde btw aan de leverancier/dienstverrichter niet of niet helemaal in aftrek brengen. In de berekende prijs

van de leverancier/dienstverrichter zit dan btw verborgen die kostenverhogend werkt. (Gedeeltelijk) vrijgestelde/niet-ondernemers dragen dus de kosten van de btw.

2.3. Wat is het btw-compensatiefonds? (slides 4 + 5+ 6 +7 presentatie)

Een btw-ondernemer is eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Van btw-ondernemerschap is dus sprake als wordt voldaan aan de volgende voorwaarden: i) Eenieder ii) Zelfstandig iii) Duurzaam iv) Economische activiteit verricht.

De 4^{de} voorwaarde (economische activiteit verricht) vereist een handeling (1) een bedongen vergoeding (2) een rechtstreeks verband tussen de prestatie en vergoeding (3) verbruik/voordeel bij een bepaalde/bepaalbare te individualiseren afnemer of groep van afnemers (4) en deelname aan het economische verkeer (5).

In beginsel leiden zelfstandig en duurzaam verrichte economische activiteiten tot btw-ondernemerschap. Voor 'typische' overheidsactiviteiten bestaat echter een uitzondering op grond van artikel 13 btw-richtlijn. Deze uitzondering is van toepassing indien:

- de economische activiteit wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam;
- deze activiteit in de hoedanigheid als overheid wordt verricht; en
- deze behandeling als niet-belastingplichtige niet tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis leidt.

Indien publiekrechtelijke lichamen voor hun handelen als overheid geen btw-ondernemer zijn, hebben zij voor deze activiteiten geen recht op aftrek van voorbelasting. In veel situaties kunnen de gemeenten en provincies de btw die toerekenbaar is aan de niet-belastbare overheidsactiviteiten echter grotendeels vergoed krijgen via het btw-compensatiefonds. Hierbij gelden maxima. Door het compenseren van de btw wordt het voor publiekrechtelijke lichamen (sneller) aantrekkelijk om werkzaamheden uit te besteden in plaats van deze zelf uit te voeren. Tevens voorkomt men op deze manier de btw-druk op het onderling detacheren van personeel. Tot slot is het btw-compensatiefonds ingevoerd om btw-constructies door publiekrechtelijke lichamen te voorkomen.

2.4. Verschillende btw-tarieven voor verschillende type gebouwen; hoe zit dat en wat is de achtergrond?

Wij zullen hierna een theoretisch kader schetsen voor de levering van een nieuw of oud gebouw en de levering van onbebouwde grond. Met andere woorden, wij zullen ingaan op de verschillende btw-tarieven voor de gebouwen.

- Levering nieuw of oud gebouw

Gebouwen zijn te onderscheiden in "nieuwe" en "oude" gebouwen. Een gebouw (en het daarbij behorende terrein) is voor de btw "nieuw" indien het voor, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming wordt geleverd. De levering van een nieuw

gebouw (en het daarbij behorende terrein) is van rechtswege belast met 21% btw. Een gebouw (en het daarbij behorende terrein) is voor de btw "oud" indien op het tijdstip van de levering twee of meer jaren na tijdstip van eerste ingebruikneming verstreken zijn. De levering van een oud gebouw is vrijgesteld van btw, tenzij men opteert voor een belaste levering. De verkrijging van een oud gebouw is in eerste instantie belast met 6% overdrachtsbelasting. Het 2% overdrachtsbelasting is enkel van toepassing: als het gaat om woningen (>2 dan jaar oud) die op het moment van de overdracht naar hun aard bestemd zijn voor bewoning (zie ook hiervoor)

- *Onbebouwde grond*

Anders dan bij de levering van bebouwde grond, is het bij de levering van onbebouwde grond niet van belang of deze oud of nieuw is. Wel is van belang of de onbebouwde grond een bouwterrein is of niet. Voor de levering van onbebouwde grond geldt een vrijstelling van de btw-heffing, terwijl de levering van een bouwterrein belast is met 21% btw. De verkrijging van onbebouwde grond is belast met 6% overdrachtsbelasting. De verkrijging van een bouwterrein is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. In de wet is vastgelegd wat kwalificeert als een bouwterrein: onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met één of meer gebouwen.

2.5. Zijn er algemene suggesties hoe maatschappelijk vastgoed qua fiscaliteit zo handig mogelijk in te richten is?

Maatschappelijk vastgoed en btw betreft een ingewikkeld fenomeen. Het gebruik van maatschappelijk vastgoed en de omvang van de vastgoedportefeuille wisselt voortdurend. Deze wijzigingen hebben ook gevolgen voor de aftrek en verschuldigdheid van btw. Denk hierbij aan of de btw op kosten van aanschaf, verkoop en exploitatie van maatschappelijk vastgoed in aftrek kan worden genomen, of kan worden gecompenseerd bij het btw-compensatiefonds of mogelijk werkt de btw kostprijsverhogend.

Het optimaliseren van de exploitatie van maatschappelijk vastgoed kan leiden tot aanzienlijke btw-besparingen. Bij optimalisatie kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het opteren voor belaste verhuur voor (een gedeelte van) het gebouw. Dit leidt tot aftrek van (een deel) van de aanschaf-btw, onderhouds-btw, renovatie-btw en exploitatie-btw. Een ander voorbeeld van optimalisatie kan zijn om wel of geen gebruik te maken van de kantine-regeling, waardoor de kantine-omzet respectievelijk wel of niet belast is. Weer een ander voorbeeld is om gebruik te maken van de goedkeuring voor belaste verhuur van vergaderruimtes en congressalen of meer te doen dan 'slechts' het verhuren van maatschappelijk vastgoed, de zogeheten belaste 'verhuur plus'. Dit leidt tot aftrek van (een deel) van de aanschaf-btw, onderhouds-btw, renovatie-btw en exploitatie btw.

Bovengenoemde is 'slechts' een aantal voorbeelden van het optimaliseren van uw btw-positie met betrekking tot de exploitatie van maatschappelijk vastgoed. Graag kijken wij daarom met u mee naar een optimale btw-positie voor alle betrokkenen binnen de wettelijke mogelijkheden.

3. Onderwijs en scholenconstructies in de btw

In deze paragraaf zullen wij ingaan op de btw-vraagstukken op het gebied van onderwijs en scholenconstructies.

3.1. Wat is de relatie tussen btw en onderwijshuisvestiging? (slides 28 + 29 + 30 + 31)

Het onderwijsland is volop in beweging. Sinds 1 januari 2015 zijn schoolbesturen in zowel PO als VO verantwoordelijk voor het binnen- en buitenonderhoud van de schoolgebouwen. De gemeentes zijn op hun beurt verantwoordelijk voor de bekostiging van zaken als nieuwbouw en uitbreiding.

Steeds vaker hebben gemeentes en schoolbesturen de gemeenschappelijke wens om de gescheiden geldstromen voor onderwijshuisvestiging efficiënter en effectiever in te zetten. Dit is onder andere mogelijk door middel van een doordecentralisatie. Daarbij speelt de gemeente de middelen die zij van de overheid ontvangt voor de realisatie van onderwijshuisvestiging door aan de schoolbesturen. De gemeente draagt de uitvoering van de wettelijke zorgplicht voor onderwijshuisvestiging over aan een of meerdere schoolbesturen. Voor meer informatie hierover verwijzen wij u naar het artikel van onze collega Matthijs van der Wulp (Borsele als Schoolvoorbeeld btw-brief 2018/51).

Voor de schoolgebouwen en -terreinen zijn de algemene btw-regels uit de Wet OB van toepassing. Dit betekent dat er geen bijzondere vrijstelling geldt voor de levering van schoolgebouwen en -terreinen. Wij verwijzen naar paragraaf 2.1 en 2.4 voor de btw-gevolgen met betrekking tot de levering van oude en nieuwe schoolgebouwen, de levering van onbebouwde grond/bouwterreinen, de vervaardiging of verbouwing van een schoolgebouw en verduurzaming van schoolgebouwen.

De afgelopen jaren is veelvuldig geprocedeerd over de btw-besparende scholenconstructies van gemeentes. Door een scholenconstructie realiseren gemeenten nieuwbouwprojecten voor scholen waarbij zij de ter zake van de bouw in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. De gemeenten verkoopt en levert een nieuw schoolgebouw voor een lage prijs aan een school. Het doel van dergelijke constructies is een zo hoog mogelijke aftrek te bewerkstelligen van btw die drukt op de realisatie van een schoolgebouw.

Bij meerdere gemeenten is de gekozen btw-route de inzet geweest voor een btw-procedure. In de zaken van de gemeente Zwijndrecht, Brielle en Barendrecht heeft Hoge Raad belangrijke uitspraken gedaan over de toepassing van btw-besparende schoolconstructies. Volgens de Hoge Raad is de btw op bouwkosten scholen voor gemeentes niet aftrekbaar bij *verkoop tegen niet-reële prijs*. Er is geen sprake van een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding als de vergoeding slechts ten dele de verrichte of te verrichten prestatie vergoedt en de hoogte ervan is bepaald op basis van andere factoren die afdoen aan dat rechtstreekse verband. Een vergoeding die bijvoorbeeld

gelijk is aan de kosten van meerwerk, zoals door veel scholen en gemeenten is afgesproken, levert daarom geen rechtstreeks verband en derhalve geen levering onder bezwarende titel op. Voor de Belastingdienst betekent dit dat het gemakkelijker is om scholenconstructies met succes te bestrijden en voor organisaties wordt het moeilijker om dergelijke constructies te vormen. Maar let op!

3.2. Voorzieningen speelterreinen bij scholen; schoolbestuur of gemeente opdrachtgever en financier, wat is btw-technisch het meest gunstig? (slide 14 + 35 presentatie)

Naar onze mening zit er btw-technisch nauwelijks verschil bij de aanschaf van een speelterrein door de gemeente of door het schoolbestuur. Voor beide geldt dat de btw op de aanschafkosten voor speelterreinen niet aftrekbaar is.

Wanneer de school fungeert als opdrachtgever/financier geldt dat zij het speelterrein gaat gebruiken voor vrijgestelde onderwijsdiensten. De btw op de aanschafkosten voor speelterreinen is om die reden niet aftrekbaar. De kosten zijn rechtstreeks toerekenbaar aan de vrijgestelde prestaties van de school.

Indien de gemeente fungeert als opdrachtgever/financier geldt meestal dat zij het speelterrein levert tegen een niet-reële prijs (zie scholenconstructie) of middels een kasronde. Bij een 'kasronde' brengt de gemeente een vergoeding, inclusief btw, in rekening aan de school. Vervolgens geeft zij de subsidie ter grootte van deze vergoeding aan de school. In beide situaties geldt dat de gemeente geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Daarnaast kan de gemeente ook geen beroep doen op het btw-compensatiefonds. Met andere woorden, de btw op de aanschafkosten voor speelterreinen is niet compensabel via het btw-compensatiefonds.

3.3. Zijn er andere mogelijkheden om bij onderwijsvoorzieningen te kunnen besparen op btw (vanuit schoolbestuur of gemeente)?

Wij verwijzen hiervoor naar de vorige vraag (vraag 3.2). In veel gevallen kan de gemeente en de school de aanschaf-btw op onderwijsvoorzieningen niet in aftrek brengen, omdat deze worden gebruikt voor vrijgestelde/niet-economische prestaties. Dit is anders als de voorzieningen worden gebruikt voor belaste prestaties.

Zo kan de gemeente de aanschaf-btw van onderwijsvoorzieningen in aftrek brengen als zij belast gaan verhuren (optie belaste verhuur) of belast gaan leveren (tegen een reële vergoeding) aan de school. Vraag is echter of de school hiermee akkoord gaat, aangezien zij voor het grootste deel vrijgestelde prestaties verrichten.

De school zou belast kunnen gaan verhuren aan partijen (optie belaste verhuur) of meer doen dan het enkel verhuren van een ruimte (de zogeheten verhuur plus). De vraag is echter of de optie belaste verhuur voor een school mogelijk is. Dit is niet mogelijk als de ruimtes worden verhuurd aan bijvoorbeeld een kinderopvang of een sportvereniging. De

zogeheten 'verhuur plus' is wel een mogelijkheid, maar hiervoor geldt dan weer dat de kinderopvang of sportvereniging de btw op de verhuur niet in aftrek kan brengen.

3.4. Wat is een handige constructie om BTW voordeel te behalen voor sport, als sporthal onderdeel uitmaakt van een bouwvolume met een school en vergoeding voor de ontwikkeling aan de school en sporthal wordt gedaan op basis van beschikking aan het schoolbestuur? (slides 38+39 presentatie)

De terbeschikkingstelling van sporthallen aan een sportvereniging door gemeenten, stichtingen of scholen / het geven van gelegenheid tot sportbeoefening viel tot 31 december 2018 meestal onder het verlaagde btw-tarief, omdat de sportvrijstelling in de Wet OB strikt genomen alleen van toepassing was op (sport)verenigingen.

Per 1 januari 2019 valt deze terbeschikkingstelling ook onder de sportvrijstelling, aangezien de rechtsvorm voor toepassing van de sportvrijstelling niet van belang is. Kortom, de btw op kosten die hieraan toerekenbaar is, komt niet voor aftrek in aanmerking. Daarnaast heeft dit invloed op de aftrek van btw op algemene kosten. De aftrek van btw op algemene kosten zal hierdoor ook lager uitvallen.

3.5. Zelfde vraag als hierboven alleen in plaats van ruimte voor sport, ruimte voor kinderopvang?

Kinderopvang is vrijgesteld van btw. Dit heeft tot gevolg dat de btw op kosten die toerekenbaar zijn aan de ruimte die ter beschikking wordt gesteld aan de kinderopvang niet voor aftrek in aanmerking komt. Ook heeft dit invloed op de aftrek van de btw op algemene kosten. De aftrek van btw op algemene kosten zal hierdoor lager uitvallen.

Een mogelijke oplossing is om als verhuurder en huurder (de kinderopvang) een zogeheten 'verhuur plus' situatie te creëren. De btw op kosten toerekenbaar aan de ruimte die ter beschikking wordt gesteld aan de kinderopvang komt dan wel voor aftrek in aanmerking. Daarnaast zal de aftrek van btw op algemene kosten hoger uitvallen.

4. Wijkaccommodatie- welzijn/sport

In deze paragraaf zullen wij ingaan op de btw-vraagstukken omtrent wijkaccommodatie-welzijn/sport.

4.1. Is een gemeentelijke exploitatiebijdrage aan burgerinitiatieven (exploitanten van maatschappelijk vastgoed) btw-plichtig of niet? (slides 9 + 10 + 11 presentatie)

Wij beschikken niet over de stukken om te beoordelen of de exploitanten van maatschappelijk vastgoed wel of geen btw verschuldigd zijn uit de ontvangen exploitatiebijdrage van de gemeente. Wel kunnen wij een theoretisch kader schetsen hiervoor. Dit kader kan gebruikt worden om te beoordelen of een exploitatiebijdrage als belastbaar voor de btw kan worden aangemerkt.

Om een subsidie/exploitatiebijdrage als belastbaar voor de btw te kunnen aanmerken, moet cumulatief aan drie criteria zijn voldaan, namelijk:

- de activiteit waarvoor de subsidie verstrekt wordt, moet ten goede komen aan een aanwijsbare afnemer of groep van afnemers;
- de gesubsidieerde activiteit wordt daadwerkelijk verbruikt; en
- de aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen de (hoogte van de) verleende subsidie en de activiteiten die zijn verricht door de ontvanger van de subsidie.

Kenmerken van een onbelaste subsidie, dus geen rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding, zijn:

- De subsidieverstrekker ondersteunt die activiteiten zonder daar verder invloed op uit te oefenen. Wanneer de subsidieontvanger louter verantwoording dient af te leggen en/of een rapportage dient af te geven over de prestatie(s) die zij verricht, is dit niet voldoende voor de kwalificatie van btw-ondernemerschap. Hetzelfde geldt wanneer de subsidieverstrekker de subsidie kan intrekken, wijzigen, verlagen of terugvorderen indien de subsidieontvanger haar verplichtingen niet (tijdig) nakomt.
- Slechts een gedeelte van de werkelijke kosten wordt vergoed.
- Het initiatief ligt bij de subsidieontvanger.
- Het voornemen tot het uitvoeren van het project/het projectplan bestond al bij de subsidieontvanger vóórdát de subsidieverstrekker in beeld kwam.
- De subsidie wordt verstrekt vanwege een 'algemeen belang'.

Kenmerken van een belastbare subsidie, dus een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding, zijn:

- De werkzaamheden worden primair uitgevoerd in het kader van een wettelijke taak van de subsidieverstrekker.
- De subsidieverstrekker besteedt concrete, eigen taken en/of werkzaamheden uit aan de 'gesubsidieerde' partij.
- Er is een feite sprake van een verhouding opdrachtgever-opdrachtnemer. De benaming van de overeenkomst is niet van doorslaggevende betekenis. Het gaat om de werkelijkheid.
- Het initiatief tot het project ligt geheel of gedeeltelijk bij de subsidieverstrekker.

Let op! Wij merken op dat bovenstaande kenmerken slechts een indicatie geven en niet van doorslaggevende betekenis zijn of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de ontvangen subsidie en de prestatie.

Ook moet er sprake zijn van een verbruik/voordeel bij een bepaalde/bepaalbare te individualiseren afnemer of groep van afnemers. Van een aanwijsbare afnemer is sprake als vooraf duidelijk is welke aanwijsbare personen voordeel hebben bij het project. Dit kan zowel de subsidieverstrekker zelf zijn als een derde partij. Met andere woorden, er moet sprake zijn van een individualiseerbaar voordeel. Bij een handeling in het algemeen belang

is geen sprake van verbruik door een bepaalde afnemer of groep van afnemers. De groep van afnemers moet dan namelijk in aantallen te duiden zijn, bijvoorbeeld '20 scholen'.

Het feit dat de subsidie belastbaar is voor de btw wil nog niet zeggen dat de subsidie dan ook daadwerkelijk belast is. De subsidie is niet belast, als er een vrijstelling voor de verrichte activiteit geldt.

4.2. Is een stichting (exploitant van maatschappelijk vastgoed) verplicht een btw administratie te voeren? Hoe zit dat met de kantineregeling?

- Btw-administratie

Een ondernemer (en dus ook een stichting) is verplicht voor de btw een administratie bij te houden en te bewaren in een boekhouding die de Belastingdienst kan controleren. Die administratie heeft de ondernemer nodig om correct btw-aangiften te doen. Uitzondering hierop zijn ondernemers die 'slechts' vrijgestelde prestaties verrichten en rechtspersonen die geen btw-ondernemer zijn, maar wel een btw-identificatienummer hebben. Zij hoeven geen volledige btw-administratie bij te houden.

Vanuit de btw-administratie van ondernemers die 'slechts' vrijgestelde prestaties, moet wel blijken dat hun prestaties zijn vrijgesteld van btw. Dit doen zij bijvoorbeeld door een duidelijke en overzichtelijke beschrijving te hebben van alle vrijgestelde prestaties die zij verrichten.

Wanneer een ondernemer gebruik maakt/kan maken van de KOR, dan geldt echter dat de ondernemer een volledige ontheffing van de aangifte-, administratieve en factureringsverplichtingen heeft. Zie paragraaf 2.1 voor meer informatie met betrekking tot toepassing van de KOR.

- Kantineregeling

Kantineactiviteiten worden vanaf 1 januari 2013 aangemerkt als leveringen. De Staatssecretaris heeft goedgekeurd dat een aantal organisaties de bijzondere regeling voor kantines mag toepassen **voor zover de primaire activiteiten niet zijn belast**. De regeling geldt voor muziekverenigingen, speeltuinverenigingen, instellingen voor jeugdwerk, bejaardensociëteiten, hobbyclubs, buurtverenigingen, dorpshuizen en wijkcentra, scholen voor basisonderwijs, lager en middelbaar beroepsonderwijs, algemeen voorgezet onderwijs en voorbereidend wetenschappelijk onderwijs. De toepassing van de kantineregeling is gehouden aan een aantal voorwaarden:

1. In de kantine mogen uitsluitend activiteiten plaatsvinden die als normale nevenactiviteit van de instelling zijn aan te merken. Van een normale nevenactiviteit is sprake als de kantineactiviteiten worden verricht in samenhang met de primaire activiteiten van de betreffende instelling. Hieronder valt niet het verstrekken van spijzen en dranken ter gelegenheid van evenementen die in de

persoonlijke sfeer van derden of individuele leden liggen, zoals bruiloften, feesten en jubilea.

2. De kantineontvangsten mogen niet meer bedragen dan €68.067 per jaar. De kantineontvangsten worden gevormd door alle opbrengsten voor leveringen en diensten die worden gerealiseerd in direct verband met de kantine-exploitatie.
3. Eventuele exploitatieoverschotten van de kantine moeten worden aangewend voor de primaire activiteiten / doel van de instelling.

Gevolg van toepassing van de bijzondere regeling voor kantines is dat de instelling geen btw verschuldigd is ten aanzien van haar kantine-exploitatie. Belangrijk om te weten is dat de bijzondere regeling voor kantines een keuze is en niet verplicht.

4.3. Kan de huursubsidie (van gemeente aan stichting) eventueel op een andere manier georganiseerd worden waardoor de stichting niet de lasten heeft van de btw-administratie? (slide 35 + 36 presentatie)

Wij wijzen u op de beantwoording onder vraag 4.2. De stichting komt mogelijk namelijk al in aanmerking voor een eenvoudige administratie of de stichting kan eventueel gebruik maken van de KOR (onthefving administratieve verplichtingen). Indien hiervan geen sprake is, dan zal de stichting aan haar administratieve verplichtingen moeten voldoen.

Daarnaast waarschuwen wij voor het kasrondje. Gemeenten die bijvoorbeeld hun maatschappelijk vastgoed ter beschikking stellen aan lokale scholen kunnen niet meer straffeloos een zogeheten 'kasrondje' maken. Bij een 'kasrondje' brengt de gemeente een vergoeding, inclusief btw, in rekening aan de school. Vervolgens geeft zij de subsidie ter grootte van deze vergoeding aan de school. De gemeente heeft dan geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat de gemeente geen 'diensten onder bezwarende titel verricht', aangezien zij in werkelijkheid geen vergoeding heeft bedongen.

4.4. De stichting huurt een beheerder in via een detachingsconstructie en betaalt hierover btw. Wellicht is het ook financieel verstandig om wel een btw regime te voeren?

Het uitlenen van personeel is in beginsel een belaste prestatie waarvoor 21% btw in rekening dient te worden gebracht. Er zijn verschillende mogelijkheden om personeel uit te lenen zonder dat hierop btw drukt. Eventuele mogelijkheden zijn:

- de overeenkomst van kosten voor gemene rekening;
- het aangaan van een fiscale eenheid met de betreffende partij;
- het in dienst nemen van de werknemer als stichting zijnde;
- het structureel uitlenen van personeel in de zorg, onderwijs en sociale en culturele sector;
- het aangaan van een overeenkomst van opdracht;

Indien een van bovenstaande mogelijkheden geen optie is, dan is de detachering van de medewerker belast met 21% btw. Als de stichting niet-economische of vrijgestelde prestaties verricht, dan kan de btw niet in aftrek worden gebracht door deze stichting. Dit is anders als de stichting belaste prestaties verricht/gaat verrichten en de kosten van de uitleen van de medewerker zijn toe te rekenen aan deze belaste prestaties.

5. Conclusie en aanbevelingen

In dit memo zijn wij op hoofdlijnen ingegaan op de door de deelnemers vooraf gestelde vragen. Dit memo geeft kennis en inzicht in het btw-systeem voor organisaties, zoals de gemeente, stichting/verenigingen, buurthuizen, kinderopvangorganisaties, sociale en culturele organisaties, zorginstellingen en scholen. Het beoordelen van de btw-positie van deze organisaties blijkt in de praktijk lastig te zijn.

BTW-INSTITUUT is u uiteraard graag van dienst bij het beoordelen van uw btw-positie en met u samen in kaart te brengen welke btw-risico's en btw-kansen er aan de orde zijn bij uw organisatie.

We zien u graag tijdens de online bijeenkomst op 14 mei 2020. Mocht u daarna nog vragen hebben, dan kunt u contact opnemen met mr. Machiel van Driel RB (machiel@btwinstituut.nl / 0786225452) of drs. Daphne van den Heuvel (daphne@btwinstituut.nl / 0786225452).

Dordrecht,

BTW-INSTITUUT