

ECLI:NL:RBGEL:2019:4060

Instantie	Rechtbank Gelderland
Datum uitspraak	09-09-2019
Datum publicatie	31-10-2019
Zaaknummer	AWB - 18 _ 5186
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	

Wet OB. Integratieheffing (2012) voor nieuwbouw clubgebouw op sportvelden door speciaal door gemeente opgerichte stichting (eiseres). Kasrondje via gemeente voor de sportvelden voor de voetbalvereniging. Niet-economische prestatie, in wezen geen vergoeding? Bij voetbalvereniging en bij sport-BSO gelegenheid geven tot sportbeoefening of verhuur? Misbruik van recht?

Eiseres huurt sportvelden van de gemeente (voor € 30.000 plus 21% btw) en eiseres stelt die sportvelden met het nieuwe clubgebouw tegen een vergoeding ter beschikking aan de zittende voetbalvereniging en aan een sport-BSO. De gemeente compenseert de voetbalvereniging voor het gedeelte van die vergoeding dat ziet op de sportvelden (€ 30.000 plus 6% btw), omdat in de Sportnota is bepaald dat de sportvelden om-niet ter beschikking zullen worden gesteld. Inspecteur betoogt dat de terbeschikkingstelling van de sportvelden aan de voetbalvereniging door het kasrondje met de € 30.000 een niet-economische activiteit is (in wezen geen vergoeding), zodat alleen de terbeschikkingstelling van het clubgebouw overblijft, wat vrijgestelde verhuur oplevert. Daarom heeft eiseres geen volledig recht op aftrek en is de integratieheffing verschuldigd.

De rechtbank verwerpt dit standpunt, omdat de voetbalvereniging de totale vergoeding (voor sportvelden en gebouw) daadwerkelijk betaalt aan eiseres en omdat eiseres buiten de afspraak staat tussen de voetbalvereniging en de gemeente om een deel van die vergoeding te compenseren. Ook heeft de opgezette structuur juridische en economische realiteit.

Verder oordeelt de rechtbank dat zowel bij de voetbalvereniging als bij de sport-BSO sprake is van gelegenheid geven tot sportbeoefening. Voor de sport-BSO acht de rechtbank aannemelijk dat de sport belangrijker is dan de kinderopvang.

Geen sprake van verhuur, omdat eiseres voldoende bijkomend dienstbetoon verricht. Dus geen integratieheffing.

Ook geen misbruik van recht. Het kasrondje is daarvoor onvoldoende. De juridische vormgeving komt overeen met de feitelijke verschijningsvorm en de economische realiteit. En voor de oprichting van de stichting bestaan meer verklaringen dan louter het verkrijgen van belastingvoordeel.

Uitspraak

RECHTBANK GELDERLAND

Zittingsplaats Arnhem

Belastingrecht

zaaknummer: AWB 18/5186

uitspraak van de meervoudige belastingkamer van

in de zaak tussen

[X] , te [Z] , eiseres

(gemachtigde: mr. [A]),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Utrecht, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres over het tijdvak 1 januari 2012 tot en met 1 oktober 2012 op 27 december 2017 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd van € 121.701. Tevens is bij beschikking € 22.954 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 7 september 2018 de naheffingsaanslag en de beschikking belastingrente gehandhaafd.

Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld bij brief van 11 september 2018, ontvangen door de rechtbank op 12 september 2018.

Verweerder heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Eiseres heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan verweerder.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 8 augustus 2019.

Namens eiseres is verschenen [B] (penningmeester), bijgestaan door de gemachtigde. Namens verweerder zijn verschenen mr. [C] en [D] .

Verweerder heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan de wederpartij.

Overwegingen

Feiten

1. De Gemeente Utrechtse Heuvelrug (gemeente) heeft uitvoering gegeven aan een beleidsnota "Sport in Beeld" van 18 augustus 2008 (de Sportnota). In de Sportnota is een aantal uitgangspunten ten aanzien van sportaccommodaties geformuleerd. Kern daarvan is dat de verantwoordelijkheid voor het gebruik en onderhoud van de gebouwen behorend bij buitensportaccommodaties voor rekening komt van de verenigingen en dat de verantwoordelijkheid voor het gebruik en onderhoud van velden, gymzalen en sporthallen voor rekening komt van de gemeente. In de Sportnota is op pagina 22 vermeld dat de velden om niet ter beschikking aan de verenigingen zullen worden gesteld.

2. In paragraaf 4.4 van de Sportnota is het volgende vermeld:

"Er is een grote diversiteit tussen de gebruiksovereenkomsten voor de buitensportaccommodaties in de vijf voormalige gemeenten. (...). De diversiteit zit in de vaak onduidelijk omschreven eigendomsverhoudingen en de verantwoordelijkheid voor nieuwbouw, renovatie, beheer en groot en klein en dagelijks onderhoud. In dit sportbeleid wordt voor een eenduidige en heldere nieuwe regeling gekozen, in principe wordt iedere gebruiker van een buitensportaccommodatie welke eigendom is van de gemeente gelijk behandeld."

3. In paragraaf 4.7 van de Sportnota is onder meer vermeld:

"Wanneer de gemeente gelegenheid biedt tot sportbeoefening via één of meerdere nog op te richten stichtingen dan kan 19% BTW worden teruggevraagd op investeringen en onderhoud. (...) Ook op toekomstige investeringen in nieuwbouw, vervanging en onderhoud kan bespaard worden mits aan de voorwaarden wordt voldaan. De voordelen voor de verenigingen van het oprichten van stichtingen waarin budgetneutraal vanuit de gemeente via verhuur (en compenserende subsidie voor die verhuur) velden worden ingebracht en van de zijde van de gemeente/verenigingen de kleedaccommodaties en kantines worden ingebracht, zijn de volgende: (...)"

4. In bijlage 7 bij de Sportnota is onder meer vermeld:

"Sportaccommodaties worden vrijgesteld van btw-heffing verhuurd met als gevolg dat de gemeente geen recht heeft op btw-aftrek op de investering en het onderhoud. De BTW op de investeringsuitgaven en op de exploitatielasten is niet terug te vragen en vormt dus voor de gemeente een 19% hogere investeringslast met hogere jaarlijkse kapitaalslasten en exploitatiekosten tot gevolg. (...) Wanneer de gemeente of een daartoe opgerichte stichting gelegenheid biedt tot

sportbeoefening dient door de partij die van de accommodatie gebruik maakt 6% BTW over de vergoeding betaalt te worden. Daar tegenover staat dat de gemeente of stichting 19% BTW over de investering in de accommodatie en over het onderhoud aan de accommodatie terug kan vragen.”

5. Eiseres is op 27 december 2010 opgericht. Volgens de akte van oprichting heeft eiseres als doel (1) het ten behoeve van de voetbalvereniging [E] ([E] of de vereniging) en waar mogelijk andere natuurlijke en rechtspersonen, gelegenheid geven tot beoefening van sport, spel en educatie, alsmede het ter beschikking stellen van de sportaccommodatie(s), inclusief daarmee samenhangende faciliteiten waaronder kleedkamers, bijbehorende velden en parkeerplaatsen waarvan [E] de hoofdgebruiker is en de exploitatie en het beheer verricht, en (2) het onder meer ter beschikking stellen van het door de gemeente beschikbaar gestelde complex, bijbehorende velden, oefenstroken en parkeerplaatsen.

6. Op 8 december 2011 heeft eiseres met [F] ([F] of de stichting) een overeenkomst tot het geven van gelegenheid tot het uitoefenen van een sport-BSO gesloten. De huursom bedroeg voor het jaar 2012 € 18.869,72 exclusief omzetbelasting per jaar. In deze overeenkomst, waarin eiseres als Exploitant wordt aangeduid en [F] als Gebruiker, zijn onder meer de volgende bepalingen opgenomen:

“2.2. Aan Gebruiker wordt door Exploitant aangeboden om een sport BSO uit te oefenen waarbij (...) gebruik kan worden gemaakt van een of meerdere dan wel een gedeelte van de navolgende zaken:

- 3 natuurgrasvelden die voldoen aan de NOC*NSF normen (...), waarvan er één door Gemeente zal worden omgezet in een kunstgrasveld (...);
- eventuele tribune;
- mogelijkheden om zich om te kleden en te wassen in kleed/douche accommodaties;
- verzorgingsruimte;
- vergaderruimte en verblijfsruimten;
- sport/spelmateriaal.

(...)

2.3 Gebruiker zal de faciliteiten (...) uitsluitend gebruiken voor de beoefening van sport in de meest ruime zin van het woord doch wel en strikt binnen de uitoefening van een sport BSO.

2.4 De exploitant is bevoegd toezicht te houden bij het gebruik van de Faciliteiten, zoals genoemd in artikel 2.2. van deze overeenkomst.

(...)

5.1 Als door of vanwege Exploitant te verzorgen bijkomende leveringen en diensten komen partijen overeen:

- energie;
- gas;
- water;
- (eventuele) schoonmaak;
- (eventuele kosten van (brand)beveiliging;
- Gebruik van materialen (zoals ballen en attributen);

(...)

8.1 Exploitant draagt er zorg voor dat de faciliteiten/het sportpark in goede staat van onderhoud verkeren en kan worden gebruikt voor de uitoefening van een sport BSO. (...).

8.2 Exploitant draagt zorg voor het aanspreken van de Gemeente (contactpersoon: Hoofd Openbare Ruimte) op het nakomen door de Gemeente van haar contractuele verplichting jegens Exploitant tot het leveren en onderhouden van velden die voldoen aan de NOC*NSF normen. (...)

8.3 Exploitant zal periodiek toezicht houden dat het gebruik plaatsvindt in overeenstemming met onderhavige gebruiksovereenkomst.

(...)”

7. [F] heeft een pedagogisch werkplan opgesteld speciaal voor de sport-BSO in [Z] . De basis van dat plan wordt gevormd door een standaardtekst voor alle vormen van buitenschoolse opvang die door [F] worden aangeboden. In extra cursief gedrukte teksten staan aanvullingen opgenomen die speciaal gelden voor de sport-BSO. In de cursieve gedeelten staat onder meer het volgende:

“Onze sport BSO staat in het teken van bewegen. Met gediplomeerde mensen (gekwalificeerde pedagogisch medewerkers/sportdocenten) wordt bewegen op niveau aangeboden. Met als doel kennismaken met verschillende sporten, plezier krijgen in, kunnen groeien in je sociale omgang. De sportactiviteiten staan op een spelende wijze in het teken van motorische- en fysieke ontwikkelingen van uw kind. Uiteraard is voldoende ruimte voor overige activiteiten als knutselen, muziek, computerspel, lezen en luieren.

(...)

Op sport BSO [Z] spelen de kinderen voornamelijk op het speel/sportterrein buiten. Binnen zijn een aantal hoeken ingedeeld waar kinderen kunnen tekenen en knutselen/luisteren (radio/luisterboeken) en lezen. Waar gebouwd kan worden (Kapla, Lego). De kleedkamer wordt ook wel gebruikt als video/computerhoek.

(...) Dagelijks worden er op de verschillende velden activiteiten georganiseerd.”

8. Op 20 december 2011 heeft eiseres met de gemeente een huurovereenkomst gesloten. De gemeente verhuurt drie sportvelden, gelegen op het sportpark [XXX] te [Z] , aan eiseres. De huursom bedraagt € 30.000 exclusief omzetbelasting per jaar.

9. Op 20 december 2011 heeft de gemeente ten behoeve van eiseres een zelfstandig recht van opstal gevestigd voor (in beginsel) vijftig jaren op de bebouwde delen van het sportpark, bestaande uit kleedkamers, sanitaire ruimten, kantine, bestuurskamer en terras (het gebouw). Eiseres is verplicht om het gebouw aan te leggen, te laten inspecteren, te onderhouden, te herstellen en te vervangen. De vergoeding voor het opstalrecht bedraagt € 1 per jaar. Daarbij heeft eiseres een bedrag van € 287.531 (de zogenoemde bruidsschat) ontvangen van de gemeente in verband met de toekomstige nieuwbouw van een clubgebouw.

10. Op 21 december 2011 heeft eiseres met [E] een overeenkomst gesloten tot het geven van gelegenheid tot beoefening van de voetbalsport. De gebruikersvergoeding, die de vereniging aan eiseres betaalt, bedroeg voor het jaar 2012 € 51.509,43 exclusief omzetbelasting per jaar. De vereniging krijgt daarvoor de beschikking over drie natuurgrasvelden, waarvan er één in 2012 door de gemeente zou worden omgezet in een kunstgrasveld, een eventuele tribune, de kleed/doucheaccommodaties, de verzorgingsruimte, de opslagruimte, de vergaderruimte en verblijfsruimten en het sport- en spelmateriaal. Een gedeelte van de gebruikersvergoeding, zijnde € 30.000 exclusief omzetbelasting, wordt door de vereniging aan eiseres vooruit betaald voor de drie natuurgrasvelden. Hiervoor is in 2012 een afzonderlijke factuur uitgereikt, maar vanaf 2013 is dit niet meer gebeurd. In de considerans van de overeenkomst is, voor zover hier van belang, het volgende bepaald (waarbij eiseres is aangeduid als Exploitant):

“(..) dat op grond van het sportbeleid van de gemeente Utrechtse Heuvelrug, welk beleid is neergelegd in de Beleidsnota Sport in Beeld 2008-2012, zoals dat van tijd tot tijd wordt gewijzigd, de gemeente Utrechtse Heuvelrug er voor gekozen heeft het gelegenheid geven van sportbeoefening deels uit te besteden aan de Exploitant, waarbij de verantwoordelijkheid voor het gebruik en onderhoud van de gebouwen behorend bij buitensportaccommodaties voor wat betreft de kleed- en doucheruimten middels het vestigen van een zelfstandig recht van opstal aan de Exploitant wordt overgedragen, en de verantwoordelijkheid voor het gebruik en het onderhoud van de bijbehorende sportvelden, zodat deze te allen tijde voldoen aan de NOC*NSF norm(en),

blijft bij de gemeente, waarbij deze velden door de gemeente worden verhuurd aan de Exploitant. (...)"

11. Eiseres heeft in de periode januari 2012 tot en met september 2012 het nieuwe clubgebouw laten bouwen. Op 1 september 2012 is het nieuwe clubgebouw in gebruik genomen. De bouwkosten bedroegen € 640.563 exclusief omzetbelasting. Met de bruidsschat van de gemeente van € 287.531 is een gedeelte van de bouwkosten voldaan. De vereniging heeft een achtergestelde lening verstrekt van € 60.000. Het restantbedrag is geleend bij derden.

12. Op 26 september 2012 heeft een bespreking plaatsgevonden tussen verweerder, de gemeente en de gemachtigde.

13. Op 1 november 2012 is een nieuwe huurovereenkomst gesloten tussen eiseres en [E] voor de verhuur van de kantine en bijbehorende ruimten. De ingangsdatum is met terugwerkende kracht gesteld op 1 september 2012. Op 26 november 2012 is de overeenkomst tussen eiseres en [E] voor de sportbeoefening aangepast. Op 26 november 2012 is ook de overeenkomst aangepast tussen eiseres en de stichting. Op 3 december 2012 is de huurovereenkomst met betrekking tot de sportvelden tussen eiseres en de gemeente aangepast.

14. [E] ontvangt sinds 2012 jaarlijks een bedrag van € 30.000, vermeerderd met 6% omzetbelasting, van de gemeente als bijdrage in de exploitatiekosten van de sportaccommodatie. Dit bedrag betaalt zij aan eiseres als gebruiksvergoeding voor de sportvelden, als onderdeel van de totale aan eiseres te betalen gebruiksvergoeding van € 51.509,43 exclusief omzetbelasting. Eiseres betaalt aan de gemeente € 30.000, vermeerderd met 21% omzetbelasting, als huur voor de sportvelden.

15. Verweerder heeft geconcludeerd dat ten onrechte geen integratieheffing is aangegeven en heeft daarom onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.

Geschil

16. In geschil zijn de antwoorden op de volgende vragen:

- is de terbeschikkingstelling van de velden een niet-economische activiteit, omdat door de in punt 14 beschreven geldstroom van € 30.000 (door verweerder aangeduid als het kasrondje) in wezen geen sprake is van een prestatie tegen een (marktconforme) vergoeding, zodat alleen de vrijgestelde verhuur van het gebouw overblijft, zoals verweerder aanvoert en eiseres betwist?
- als de terbeschikkingstelling van de velden wel een economische activiteit is, is de terbeschikkingstelling van de velden en het gebouw door eiseres dan aan te merken als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening (zoals eiseres stelt) of is deze samengestelde prestatie aan te merken als verhuur van onroerend goed (zoals verweerder stelt)?
- indien sprake is van het gelegenheid geven tot sportbeoefening: is sprake van misbruik van recht?
- indien sprake is van misbruik van recht: dient de naheffingsaanslag verlaagd te worden met de omzetbelasting die betrekking heeft op de voortbrengingskosten van de bouw van de kantine?

Beoordeling van het geschil

Beoordelingskader integratielevering

17. Op grond van artikel 3, derde lid, aanhef en onder b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB, tekst 2012) wordt met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting.

18. Indien (deels) sprake zou zijn van (vrijgestelde) verhuur van onroerend goed, dan bestaat bij

eiseres geen volledig recht op aftrek van voorbelasting. In dat geval brengt de oplevering van het nieuwe clubgebouw een integratielevering met zich mee en heeft verweerder de integratieheffing terecht nageheven. Indien geen sprake is van vrijgestelde verhuur, maar alleen van belaste prestaties zoals het gelegenheid geven tot sportbeoefening en de belaste verhuur van de kantine, dan is de naheffingsaanslag niet terecht.

In wezen geen vergoeding voor de velden?

19. Verweerder heeft primair aangevoerd dat de terbeschikkingstelling van de velden aan de vereniging in wezen zonder vergoeding plaatsvindt, gelet op de subsidie van de gemeente voor precies hetzelfde bedrag als de overeengekomen gebruiksvergoeding voor de velden (€ 30.000 met 6% omzetbelasting). Het gaat hier volgens verweerder om een kasrondje, want de vereniging betaalt voor de velden een vergoeding aan eiseres, maar krijgt dit bedrag terug van de gemeente, die dit geld weer krijgt van eiseres. Daardoor is voor dit deel geen sprake van een bezwarende titel. Dit heeft volgens verweerder tot gevolg dat de terbeschikkingstelling van de velden een niet-economische activiteit is, die los gezien moet worden van de terbeschikkingstelling van het gebouw. De terbeschikkingstelling van het gebouw aan de vereniging betreft in dat licht dan vrijgestelde verhuur.

20. De rechtbank verwerpt dit standpunt van verweerder. In de relatie tussen eiseres en de vereniging is één vergoeding overeengekomen voor de velden en het gebouw samen. Die vergoeding moet worden betaald en wordt feitelijk ook betaald. De omstandigheid dat het deel van deze vergoeding dat ziet op de sportvelden in 2012 ineens is betaald en apart is gefactureerd, is onvoldoende om de terbeschikkingstelling van de sportvelden los te zien van de terbeschikkingstelling van het gebouw. De sportvelden en het gebouw horen namelijk bij elkaar. De omstandigheid dat tussen de gemeente en de vereniging kennelijk is overeengekomen dat de gemeente de vereniging volledig zal compenseren voor het gedeelte van de vergoeding dat de vereniging aan eiseres moet betalen voor de sportvelden, maakt niet dat in de relatie tussen eiseres en de vereniging in wezen geen vergoeding is bedongen. Het maakt daarbij niet uit dat voor die financiële compensatie geen formele subsidiebeschikking bestaat. De situatie is hier wezenlijk anders dan in de uitspraken waarnaar verweerder in het verweerschrift en in de pleitnota heeft verwezen (met name: Hoge Raad 29 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR4525, Gemeente Albrandswaard, en Hoge Raad 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2337, Gemeente Hardinxveld-Giesendam). Daar werd de vergoeding namelijk in feite niet betaald en daar ging het om twee partijen, terwijl het hier om drie partijen gaat en de vergoeding wel wordt betaald. Daarnaast betaalt de vereniging voor het gebruik van het hele sportcomplex meer aan eiseres dan alleen het bedrag van € 30.000 dat zij door de gemeente vergoed krijgt. De verwijzing van verweerder naar punt 49 van het arrest Lajvér van het Hof van Justitie EU (HvJ EU 2 juni 2016, C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392), leidt ook niet tot een ander oordeel, omdat de rechtbank de omstandigheden van dit geval, waaronder de geldstroom die verweerder als kasrondje aanduidt, niet voldoende acht om te oordelen dat deze afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de diensten en de tegenprestatie.

21. Verder doet de als kasrondje aangeduide geldstroom er niet aan af dat eiseres daadwerkelijk bestaat en juridisch afdwingbare verplichtingen is aangegaan, waaronder een hypothecaire lening op het nieuwe clubgebouw, met alle risico's van dien. De opgezette structuur heeft juridische en economische realiteit, omdat partijen verplicht zijn zich te gedragen overeenkomstig de gesloten overeenkomsten en zij dat feitelijk ook doen. Eiseres staat juridisch buiten de afspraak tussen de gemeente en de vereniging en kan hierop ook geen invloed uitoefenen. De brief van de Stichting Waarborgfonds Sport aan eiseres (bijlage 37 bij het verweerschrift), waarin aan de borgstelling de voorwaarde is verbonden dat de gemeente een langdurige jaarlijkse subsidie verstrekt van € 31.800, maakt dit niet anders. Kennelijk is aan die voorwaarde voldaan door de gemeente, maar dat maakt niet dat eiseres daarop invloed kan of kon uitoefenen. Verder is de enkele omstandigheid dat volgens de oprichtingsakte in het bestuur van eiseres tenminste één lid van de vereniging ([E]) zit, onvoldoende om een gelieerdheid aan te nemen die afbreuk doet aan de

zelfstandigheid van eiseres ten opzichte van de vereniging. Omdat de vereniging de hoofdgebruiker was en zou blijven, zoals ook de doelstelling is van eiseres volgens haar statuten, was het logisch en praktisch om in het bestuur iemand van de vereniging te hebben. Ook de langdurige aanwezigheid van de directrice van de stichting ([F]) in het bestuur van eiseres leidt niet tot de conclusie dat sprake is van gelieerdheid, gebrek aan zelfstandigheid of gebrek aan economische realiteit. Volgens de geloofwaardige verklaring van eiseres ter zitting was die aanwezigheid nodig om praktische zaken gemakkelijk te kunnen beslissen, vooral over het benodigde spelmateriaal voor de sport-BSO.

22. De stellingen van verweerder over de kunstmatige structuur, die afwijkt van de bedoelingen van de gemeente zoals neergelegd in de Sportnota, kunnen niet tot een ander oordeel leiden. De uitgevoerde structuur heeft namelijk economische realiteit. Daarom kan bij de beoordeling van de prestaties voor de omzetbelasting niet worden gedaan alsof eiseres niet bestaat.

23. De verder niet onderbouwde stelling van verweerder dat de hoogte van de overeengekomen vergoeding tussen eiseres en de vereniging niet marktconform zou zijn, is door eiseres betwist. Zij heeft aangevoerd dat de vergoeding is bepaald op het bedrag dat nodig is voor eiseres om de kosten te kunnen betalen en om te kunnen reserveren voor toekomstige vervanging, zodat de vergoeding wel degelijk marktconform is. Gelet op deze betwisting, heeft verweerder niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van een niet marktconforme vergoeding. Bovendien is voor de kwalificatie van een handeling als een handeling onder bezwarende titel niet relevant of een hogere of lagere prijs dan de kostprijs of de marktprijs is overeengekomen. Dit volgt uit het hiervoor genoemde arrest van het Hof van Justitie EU Lajvér, punt 45 en 46.

Samengestelde prestatie en sport

24. Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een samengestelde prestatie en wat de aard van de prestatie is, is van belang met welk doel de velden en het gebouw aan de vereniging ([E]) en aan de stichting ([F]) ter beschikking worden gesteld. Indien het gaat om het gelegenheid geven tot sportbeoefening, volgt namelijk uit de rechtspraak van het Hof van Justitie EU dat de diensten zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd (zie Hoge Raad 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3037, 2.4.2., onder verwijzing naar het arrest Luc Varenne, HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29, punt 21) .

25. Volgens het Hof van Justitie moet het begrip "recht gebruik te maken van sportaccommodaties" aldus worden uitgelegd dat dit het recht betreft accommodaties te gebruiken die voor sportbeoefening en lichamelijke opvoeding zijn bestemd, alsmede het gebruik daarvan met dat doel voor ogen (zie punt 65 van HvJ EU 10 november 2016, Baštová, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855).

26. Voor de terbeschikkingstelling van de velden en het gebouw aan de vereniging, een voetbalclub, is duidelijk dat aan de vereniging het recht is gegeven om de velden en het gebouw te gebruiken, dat deze zijn bestemd voor de sportbeoefening en dat het gebruik plaatsvindt met het doel van sportbeoefening voor ogen. Dit brengt mee dat voor de vereniging de diensten zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd. De rechtbank ziet geen aanleiding om hierover in dit geval anders te oordelen. De velden en het gebouw behoren bij elkaar en zijn allebei nodig om de activiteiten van de vereniging te kunnen uitvoeren. Zonder de velden is het gebouw niet nuttig en zonder het gebouw zijn de velden niet goed bruikbaar. Het zou daarom kunstmatig zijn om de prestatie van de terbeschikkingstelling van de velden te splitsen van de prestatie van de terbeschikkingstelling van het gebouw (zie punt 69 en 70 van het hiervoor genoemde arrest Baštová).

27. Voor de terbeschikkingstelling van het gebouw en de velden aan de stichting ([F]), geldt het voorgaande ook, ondanks het feit dat de stichting een kinderopvanginstelling is. De vestiging van de stichting waar het hier om gaat, exploiteert op deze locatie namelijk een zogeheten sport-BSO,

een buitenschoolse opvang gericht op het sporten door de kinderen die daar naartoe gaan. Eiseres heeft ter zitting verklaard dat de kinderen tijdens de opvang grotendeels buiten zijn op de velden onder begeleiding van drie sportleraren die speciaal voor deze vestiging in dienst zijn bij de stichting. Daarom is de sport-BSO ook duurder voor de ouders van de kinderen dan een gewone BSO. Er is dus volgens eiseres zeker geen sprake van dat de kinderen maar 1 uur sport per dag krijgen, zoals verweerder stelt op basis van een pagina in het pedagogisch werkplan van [F] die niet tot de stukken behoort (in bijlage 32 bij het verweerschrift zijn alleen de oneven pagina's van het plan opgenomen). De rechtbank acht de verklaring van eiseres aannemelijk. De verklaring wordt namelijk ondersteund door de bij de feiten geciteerde delen het pedagogisch werkplan.

28. Het rapport van de GGD (bijlage 33 bij het verweerschrift), waarop verweerder tijdens de zitting specifiek heeft gewezen, geeft geen reden om aan de verklaring van eiseres te twifelen, omdat uit dit rapport niet iets blijkt dat de verklaring van eiseres tegensprekt. In het rapport is vermeld dat een uitbreiding van 30 naar 40 kindplaatsen mogelijk is, omdat de sport-BSO beschikt over voldoende binnenruimte en buitenruimte. In het rapport is verder vermeld dat de BSO gebruik maakt van de aangrenzende voetbalvelden, hetgeen klopt met de verklaring van eiseres. De in het rapport beschreven omstandigheid dat de kantine en de kleedkamers worden gebruikt als verblijfruimte en als speelruimte, is onvoldoende om aan te nemen dat de opvang in het gebouw zodanig belangrijk is dat het doel sportbeoefening ondergeschikt zou zijn. Daarbij weegt zwaar mee dat de accommodatie (bestaande uit de sportvelden en het bijbehorende gebouw) naar zijn aard is bestemd voor sportbeoefening. Indien de kinderopvang in het gebouw belangrijker zou zijn dan het sporten op de velden, dan ligt het niet voor de hand om dit gebouw in gebruik te nemen, omdat kinderopvang in een sportkantine en in kleedkamers niet bepaald ideaal te noemen is. Het ligt ook niet voor de hand dat de stichting zou willen betalen voor het gebruik van drie sportvelden als de sport niet het belangrijkste zou zijn. Bij een gewone BSO wordt ook buiten gevoetbald en gespeeld, maar aannemelijk is dat de omvang van het sporten bij de sport-BSO van een heel andere orde is.

29. Gezien het voorgaande acht de rechtbank aannemelijk dat de terbeschikkingstelling van de sportvelden en het bijbehorende gebouw aan de sport-BSO van de stichting plaatsvindt met het doel van sportbeoefening voor ogen. Dit brengt mee dat ook voor de stichting de diensten zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd. De rechtbank ziet geen aanleiding om hierover in dit geval anders te oordelen. Het zou kunstmatig zijn om de prestatie van de terbeschikkingstelling van de velden te splitsen van de prestatie van de terbeschikkingstelling van het gebouw. Ook voor de sport-BSO zijn beide prestaties van groot belang en ze kunnen niet zonder elkaar. Verder volgt uit de overeenkomst tussen eiseres en [F] dat de kleedruimtes zijn bestemd voor omkleeden en douchen en is ter zitting verklaard dat de sport-BSO het gebouw ook gebruikt voor opslag van eigen materiaal. Hieruit volgt ook dat het gebouw nodig is voor en dienstbaar is aan het sporten.

30. De conclusie uit het voorgaande is dat zowel bij de prestaties aan de vereniging ([E]) als bij de prestaties aan de stichting ([F]) sprake is van een samengestelde prestatie tegen een vergoeding en dat deze prestatie bestaat uit het ter beschikking stellen van een accommodatie (sportvelden en bijbehorend gebouw) die bestemd is voor sportbeoefening, waarbij het (belangrijkste) doel van de terbeschikkingstelling sportbeoefening is.

Verhuur

31. Verweerder heeft aangevoerd dat de prestaties van eiseres moeten worden aangemerkt als verhuur en niet als gelegenheid geven tot sportbeoefening.

32. Uit hetgeen hiervoor is overwogen ter zake van de samengestelde prestatie volgt al dat de rechtbank de prestatie kwalificeert als het gelegenheid geven tot sportbeoefening. De rechtbank voegt daar (gelet op het arrest van de Hoge Raad van 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3037, punt 2.4.2. en 2.4.4.) nog het volgende aan toe.

33. De rechtbank acht aannemelijk dat eiseres verschillende bijkomende activiteiten verricht, bestaande uit toezicht, beheer en onderhoud. Daarom is geen sprake van passieve terbeschikkingstelling van de velden en het gebouw, zodat verhuur niet de overwegende prestatie is. Bij dit oordeel weegt mee dat het doel van de terbeschikkingstelling de sportbeoefening is, zoals hiervoor is overwogen. Hierna volgt nog een nadere toelichting. Daarbij gaat de rechtbank uit van de eerste versie van de gesloten overeenkomsten en niet van de aangepaste versies daarvan.

34. In de (eerste) overeenkomsten die zijn gesloten tussen eiseres en de vereniging en tussen eiseres en de stichting (bijlages 26 en 31 bij het verweerschrift), is bepaald dat eiseres periodiek toezicht zal houden. Verder is bepaald dat eiseres ten opzichte van de vereniging en de stichting verplicht is om te zorgen voor het onderhoud van het gebouw en van de velden. De omstandigheid dat de gemeente volgens de considerans bij de overeenkomsten verantwoordelijk blijft voor het onderhoud van de velden, is in de contractuele relatie tussen eiseres en de gebruikers niet relevant. In die relatie is eiseres namelijk verantwoordelijk voor het onderhoud. Dit blijkt ook uit het feit dat in de overeenkomsten met de gebruikers is afgesproken dat eiseres de gemeente zo nodig op haar verantwoordelijkheid moet aanspreken en ervoor moet zorgen dat eiseres voldoende middelen krijgt van de gemeente om voor het onderhoud van de velden te zorgen. Over de bijkomende leveringen van eiseres is in de overeenkomsten bepaald dat het gaat om "energie, gas, water, (eventuele) schoonmaak, (eventuele) kosten van (brand)beveiliging en gebruik van materialen (zoals ballen en attributen)". Uit de jaarstukken van eiseres blijkt dat zij, naast de kosten voor energie, gas en water, ook daadwerkelijk kosten heeft gemaakt voor schoonmaak en voor beveiliging. Vanaf het jaar 2014 heeft zij ook kosten gemaakt voor spelmaterialen. Tijdens de zitting heeft eiseres verklaard dat zij in 2012 en 2013 geen spelmaterialen heeft aangeschaft, omdat de gebruikers dat toen zelf al hadden gedaan en het dus nog niet nodig was. In latere jaren heeft eiseres wel een belangrijk deel van de spelmaterialen voor de gebruikers aangeschaft. Deze verklaring wordt bevestigd door de overgelegde jaarstukken van eiseres. De omstandigheid dat de gebruikers in de jaren na 2013 zelf ook nog spelmaterialen hebben aangeschaft, doet daaraan niet af. Bovendien staat bij de omschrijving van de zaken die in gebruik worden gegeven ook vermeld dat het gaat om sport/spelmateriaal. Daaruit kan worden afgeleid dat partijen dit hebben beoogd. Dat dit pas later is uitgevoerd, is niet van belang.

Tussenconclusie integratieheffing

35. De tussenconclusie is dat bij beide gebruikers ([E] en [F]) sprake is van het gelegenheid geven tot sportbeoefening, zodat sprake is van belaste prestaties (tegen het verlaagde tarief). Dit betekent dat eiseres volledig recht op aftrek heeft, waardoor zij geen integratieheffing is verschuldigd. Dit kan alleen anders zijn als sprake is van misbruik van recht.

Misbruik van recht

36. Verweerder heeft aangevoerd dat sprake is van misbruik van recht, omdat een samenstel van rechtshandelingen is opgezet dat ertoe leidt dat eiseres recht heeft op aftrek van voorbelasting op de nieuwbouw van het clubgebouw (en de gemeente op de aanleg van het kunstgrasveld), terwijl dat anders niet het geval zou zijn geweest. Verweerder heeft daarbij gewezen op de geldstroom die plaatsvindt voor de velden, door hem als kasrondje aangeduid. Verder heeft verweerder aangevoerd dat geen officiële subsidiebeschikking bestaat voor de bijdrage van de gemeente aan de vereniging en dat het betaalde bedrag ook vele malen hoger is dan het maximale bedrag dat de gemeente aan subsidie mag verstrekken. Ook blijkt volgens verweerder uit de tekst van de Sportnota dat de structuur is opgezet om omzetbelasting te besparen.

37. De rechtbank is van oordeel dat niet is voldaan aan de criteria die gelden voor misbruik van recht en verwijst voor de motivering naar de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 24 april 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:3534, punt 4.5 tot en met 4.9. Die motivering, toegespitst op deze zaak, komt op het volgende neer.

38. Uitgangspunt is dat een ieder de voordeligste structuur en invulling mag kiezen. Deze bevoegdheid is echter niet onbegrensd. Bij het kiezen van de voordeligste structuur mogen de grenzen die worden getrokken door het verbod van misbruik niet worden overschreden. Van misbruik is sprake wanneer is voldaan aan twee voorwaarden. Ten eerste moeten de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Van misbruik is geen sprake wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen (zie bijvoorbeeld HvJ EU 22 december 2010, C-103/09, Weald leasing, ECLI:EU:C:2010:804, punten 27 en 30 en HvJ EU 21 februari 2006, C-255/02, Halifax, ECLI:EU:C:2006:121, punten 73 en 75).

39. Bij de beoordeling is verder het volgende van belang. Eiseres geeft aan de gebruikers de gelegenheid tot sportbeoefening en vraagt daarvoor een kostendekkende vergoeding. De door partijen gesloten overeenkomsten worden door partijen nageleefd. De juridische vormgeving komt overeen met de feitelijke verschijningsvorm en economische realiteit. Belanghebbende heeft voldoende juridische en feitelijke zelfstandigheid, zodat geen sprake is van een samenstel van handelingen dat iedere (economische) realiteit ontbeert (HvJ EU 20 juni 2013, C-653/11, Paul Newey, ECLI:EU:C:2013:409, en het hiervoor genoemde arrest Lajvér, punt 50).

40. De stelling van verweerder dat de prestatie van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening kunstmatig in de belaste sfeer is getrokken door de oprichting van eiseres volgt de rechtbank niet. Voor de oprichting van eiseres bestaan namelijk nog meer verklaringen dan louter het verkrijgen van een belastingvoordeel. Door het oprichten van eiseres worden het gebouw en het door eiseres van de gemeente ontvangen bedrag voor de bouw van het nieuwe clubhuis (ook aangeduid als de bruidsschat) afgesplitst van de vereniging en wordt eiseres verantwoordelijk voor het beheer en onderhoud van het gebouw. Door deze afsplitsing is bereikt dat het gebouw en de daarvoor gedane investering niet worden geraakt door eventuele financiële of bestuurlijke problemen van de vereniging.

41. Verder volgt uit de Sportnota niet alleen dat de gemeente gezocht heeft naar een mogelijkheid om omzetbelasting te besparen, maar ook dat het haar te doen was om de verantwoordelijkheid voor de clubgebouwen af te stoten en om de behandeling van alle sportclubs in de gemeente gelijk te trekken, nadat de gemeente door de herindeling veel groter was geworden (zie het bij de feiten geciteerde deel van paragraaf 4.4.).

42. Het door verweerder gestelde kasrondje voor de velden is onvoldoende om te oordelen dat sprake is van misbruik van recht. Zoals hiervoor al is geoordeeld, is er geen sprake van dat in wezen geen vergoeding is overeengekomen. De vereniging moet namelijk de totale overeengekomen vergoeding van ruim € 50.000 aan eiseres betalen en dat staat los van de omstandigheid dat de vereniging voor € 30.000 wordt gecompenseerd door de gemeente. Ook doet het gestelde kasrondje er niet aan af dat eiseres daadwerkelijk bestaat en juridisch afdwingbare verplichtingen is aangegaan, waarvoor haar bestuurders aansprakelijk zijn. De omstandigheid dat geen formele subsidiebeschikking bestaat voor de financiële compensatie door de gemeente maakt het oordeel niet anders.

43. Verweerder heeft nog gewezen op de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam over misbruik van recht, welke uitspraak is bevestigd door de Hoge Raad op 6 juli 2018 (ECLI:NL:HR:2018:1087). Deze uitspraak is voor de rechtbank geen reden voor een ander oordeel, omdat de situatie in die zaak daarvoor te veel afwijkt van de situatie die in deze procedure aan de orde is.

Conclusie

44. De conclusie is dat niet is voldaan aan de criteria voor misbruik van recht en dat eiseres geen integratieheffing is verschuldigd. De naheffingsaanslag en de bijbehorende beschikking belastingrente moeten daarom vernietigd worden. Het beroep dient gegrond te worden verklaard.

45. De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van het bezwaar en het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 2.298 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen ter hoorzitting met een waarde per punt van € 254, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 512 en een wegingsfactor 1,5 vanwege de ingewikkeldheid en omvang van de zaak). Van overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten is de rechtbank niet gebleken.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de naheffingsaanslag;
- vernietigt de beschikking belastingrente;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres ten bedrage van € 2.298;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 338 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. F.M. Smit, voorzitter, mr. R.A. Eskes en mr. J.M.W. van de Sande, rechters, in tegenwoordigheid van mr. M.M.A. Arts, griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op:

griffier	voorzitter
Afschrift verzonden aan partijen op:	

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;

- b. een dagtekening;
- c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
- d. de gronden van het hoger beroep.