



---

---

## **BTW VRAGEN & ANTWOORDEN VOOR AMATEURVERENIGINGEN**

---

---

L.s.

Amateurverenigingen worden steeds vaker geconfronteerd met vragen omtrent omzetbelasting (BTW) in hun dagelijkse activiteiten. Het kan hierbij gaan om BTW verplichtingen omtrent de baromzet van een verenigingsgebouw maar ook over het BTW tarief van de dirigent.

De KNMO heeft in samenwerking met het BTW-Instituut de meest voorkomende vragen laten vastleggen in een memo.

Uiteraard is de beantwoording niet uitputtend en vragen specifieke situaties om meer specifieke beantwoording. In dit soort situaties vragen wij u contact op te nemen met het kantoor van de KNMO via [info@knmo.nl](mailto:info@knmo.nl)

Wij hopen met deze informatie in ieder geval richting te hebben gegeven aan de wijze waarop de amateurvereniging dient om te gaan met haar BTW vraagstuk.

---

---

## MEMO INZAKE VEELGESTELDE BTW-VRAGEN KNMO

---

---

### Inleiding

Aan **BTW-INSTITUUT** zijn door de Koninklijke Nederlandse Muziek Organisatie (hierna: KNMO) een aantal veel gestelde vragen voorgelegd.

### De KNMO heeft de volgende vragen/punten voorgelegd:

- ) De KNMO wil graag weten vanaf welk moment een vereniging ondernemer is in het kader van de Wet OB en zich zodoende genoodzaakt is aan te melden bij de Belastingdienst en een btw-administratie moet voeren.
- ) Er zijn verenigingen die een verenigingsgebouw huren en een eigen bar hebben. De KNMO vraagt zich af wat de btw-regels zijn met betrekking tot de 'kantineregeling' waarmee een vereniging rekening moet houden.
- ) Een aantal verenigingen laat een verenigingsgebouw bouwen c.q. kopen een gebouw en verbouwen dat gebouw tot verenigingsgebouw. De KNMO is ermee bekend dat zij de btw op de kosten als voorbelasting terugvorderen. Vaker wordt het gebouw doordeweeks deels verhuurd aan derde partijen (zowel btw-plichtige ondernemers als niet-btw plichtige ondernemers). De KNMO wil graag weten wat de risico's zijn van de vaak maximale aftrek van de voorbelasting op de aan-en verbouw met betrekking tot de herzieningsperiode voor de btw (en de hieraan verbonden regels).
- ) De dirigent die als zelfstandig ondernemer werkt, stuurt in veel gevallen een factuur. De KNMO vraagt zich af welk btw-tarief van toepassing is en welke voorwaarden hieraan zijn verbonden.
- ) Sommige verenigingen hebben een ondersteuningsstichting. De KNMO wil graag weten op welke manier rekening dient te worden gehouden met btw-verplichtingen.
- ) De wet 'modernisering kleine-ondernemers regeling' heeft gevolgen voor amateurverenigingen, maar ook voor ondersteunde stichtingen verbonden aan deze verenigingen. De KNMO vraagt zich af waar rekening mee dient te worden gehouden.

In paragraaf 2 t/m 7 geven wij antwoord op deze veel gestelde vragen en zullen wij de antwoorden toelichten. Daarna volgt in paragraaf 8 de conclusie en aanbevelingen.

### Btw-ondernemer

#### *Btw-ondernemer*

Btw wordt geheven ter zake van leveringen en diensten welke door een als zodanig handelend ondernemer worden verricht. Beoordeeld dient te worden in hoeverre sprake is van btw-ondernemerschap. Een btw-ondernemer is eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Art. 9 btw-richtlijn

Van btw-ondernemerschap is dus sprake als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- ) Eenieder
- ) Zelfstandig
- ) Duurzaam
- ) Een economische activiteit verricht

#### *Eenieder*

Het ruime criterium 'ieder' heeft betrekking op eenieder die als zodanig naar buiten toe optreedt. Dit zijn niet alleen rechtspersonen of natuurlijke personen, maar ook samenwerkingsverbanden van natuurlijke personen en/of rechtspersonen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de maatschap of de vennootschap onder firma: niet de maten/firmanten maar de maatschap/vof is dus ondernemer voor de btw.

#### *Zelfstandig*

Het criterium 'zelfstandig' wil zeggen: er is geen arbeidsovereenkomst of een andere verhouding van ondergeschiktheid met betrekking tot de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.<sup>2</sup>

#### *Duurzaam*

Het criterium 'duurzaam' wil zeggen dat er regelmatig prestaties moeten worden verricht. Iemand die incidenteel een prestatie verricht, oefent geen bedrijf uit. Duurzaam wil niet zeggen dat er over een langere periode prestaties moeten worden verricht. Voor de beoordeling of sprake is van het criterium 'duurzaam' speelt ook het subjectief element een rol: namelijk of de betrokkene beoogt duurzaam aan het economisch verkeer deel te nemen.

#### *Een economische activiteit verricht*

Als vierde en laatste criterium geldt dat er economische activiteiten verricht dienen te worden. Een economische activiteit 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).

#### Een handeling (1) en deelname aan het economische verkeer (5)

Een handeling door een btw-ondernemer kan bestaan uit een doen, een dulden of een nalaten.<sup>3</sup> Een handeling kan pas als economische activiteit aangemerkt worden als deze in de hoedanigheid van btw-ondernemer wordt verricht. De ondernemer moet met zijn activiteit(en) deelnemen aan een markt/het economische verkeer. (Reclame)activiteiten van een politieke partij zijn bijvoorbeeld handelingen die niet als btw-ondernemer worden verricht, omdat er voor dergelijke handelingen geen markt is. Bij hobbymatige activiteiten geldt mogelijk ook dat niet wordt deelgenomen aan een markt.

#### Een bedongen vergoeding

Een vergoeding veronderstelt dat de tegenwaarde voor de handeling kan worden uitgedrukt in geld. Dit houdt echter niet in dat er pas sprake is van een vergoeding bij een betaling in geld. Ook tegenprestaties in natura zijn voor de btw een vergoeding.

---

<sup>2</sup> Art. 10 btw-richtlijn

<sup>3</sup> Art. 25 btw-richtlijn

Als voor een handeling om niet (gratis) wordt verricht, is geen sprake van een economische activiteit. Ook een activiteit tegen een symbolische vergoeding kwalificeert niet als een economische activiteit. De vergoeding is in dat geval zo laag dat sprake is van vrijgevigheid. Om te beoordelen of de vergoeding slechts symbolisch is, is het volgens de Hoge Raad niet doorslaggevend of de vergoeding kostendekkend is, maar of de vergoeding aanzienlijk lager is dan die voor vergelijkbare prestatie door andere btw-ondernemers.<sup>4</sup>

In het arrest Tolsma heeft het HvJ geoordeeld dat geen sprake is van een bedongen vergoeding, omdat de hoogte van de vergoeding volledig willekeurig is en de betaling op vrijwillige basis plaatsvindt.<sup>5</sup> Met andere woorden, de vergoeding moet afdwingbaar zijn.

### Rechtstreeks verband

Er dient een rechtstreeks verband aanwezig te zijn tussen de vergoeding en de verrichte prestatie. Met andere woorden, er moet een rechtsverhouding bestaan op grond waarvan een btw-ondernemer een handeling verricht, in ruil voor een overeengekomen vergoeding.

### Individualiseerbaar voordeel

Voor een economische activiteit is vereist dat de verrichte handeling gericht is op verbruik/voordeel bij een bepaalde 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 afnemer 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.

*Tip! De criteria genoemd in paragraaf 2.1. moeten worden getoetst om te beoordelen of een muziekvereniging kwalificeert als ondernemer voor de btw ten aanzien van de verschillende werkzaamheden die zij verricht. Het btw-ondernemerschap is als het ware de deur die toegang verschaft tot het btw-systeem.*

### **Begin en einde btw-ondernemerschap**

In de vorige paragraaf is aangegeven dat het verrichten van economische activiteiten tegen vergoeding btw-ondernemerschap met zich meebrengt. Toch is het niet zo dat btw-ondernemerschap pas ontstaat op het moment dat de economische activiteiten daadwerkelijk worden verricht en eindigt op het moment dat deze economische activiteiten worden beëindigd. In het arrest Rompelman heeft het HvJ geoordeeld dat het btw-ondernemerschap reeds ontstaat bij de voorbereidende handelingen en derhalve recht geven op aftrek van voorbelasting.<sup>6</sup> Het is hierbij van belang dat bij de aanschaf van goederen en diensten kan worden aangetoond/de intentie bestaat dat ze inderdaad ter voorbereiding van een later uit te oefenen economische activiteit zijn aangeschaft. Dit zal moeten blijken uit objectieve omstandigheden.

*Tip! Een btw-ondernemer moet zich inschrijven bij de Kamer van Koophandel (hierna: KvK). De KvK geeft de gegevens van de ondernemer door aan de Belastingdienst. De ondernemer hoeft zijn onderneming dus niet apart bij de Belastingdienst aan te melden, dit gebeurt automatisch. Een btw-ondernemer die zich niet inschrijft of niet in kan schrijven in het handelsregister moet zelf het formulier 'Opgaaf startende ondernemer' invullen. Dit formulier is te downloaden op de website van de Belastingdienst.*

---

<sup>4</sup> HR 11 juli 2008, nr. 43.927

<sup>5</sup> HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/93

<sup>6</sup> HvJ EU 14 februari 1985, nr. 268/83

*Tip! Het registeren als btw-ondernemer in de voorbereidingsfase is van belang om de in rekening gebrachte btw tijdig, in het tijdvak waarin de factuur wordt ontvangen, in aftrek te brengen. Dit voorkomt dat de te laat geclaimde aftrek uitsluitend ambtshalve (dus zonder dat er rechtsmiddelen tegen de beslissing openstaan) kan worden verleend.*

*Tip! Als btw-ondernemer ben je verplicht voor de btw een administratie bij te houden en te bewaren in een voor de Belastingdienst controleerbare boekhouding. Een btw-ondernemer hoeft geen volledige btw-administratie bij te houden, wanneer de ondernemer een ontheffing van administratieve verplichting heeft vanwege de kleineondernemersregeling (zie paragraaf 2.6).*

Het btw-ondernemerschap blijft bestaan tot en met de laatste liquidatiehandeling. Dit houdt in dat ook na het stoppen van de economische activiteiten tegen vergoeding nog steeds sprake kan zijn van btw-ondernemerschap. Dit is van belang voor het recht op aftrek van de btw op de 'nakomende' kosten. Aftrek van voorbelasting blijft bestaan indien er een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de kosten en de (aftrekgerechtigde) activiteiten die voorheen zijn verricht.

#### *Aftrek voorbelasting*

Een ondernemer die prestaties verricht, heeft een recht op aftrek van btw. Dit recht bestaat voor zover de ingekochte kosten betrekking hebben op door de ondernemer verrichte btw-belaste prestaties.

Voor kosten die volledig toerekenbaar zijn aan belaste prestaties, bestaat een volledig recht op aftrek. Voor kosten die volledig toerekenbaar zijn aan vrijgestelde prestaties of niet-economische activiteiten bestaat geen recht op aftrek.

Als een ondernemer economische activiteiten verricht die bestaan uit belaste en vrijgestelde prestaties dan bestaat slechts recht op aftrek van de btw op kosten die zijn toe te rekenen aan de belaste prestaties die de ondernemer verricht. Hierbij geldt dat de aftrek kan worden bepaald naar rato van de omzet van de belaste activiteiten ten opzichte van de totale omzet van de economische (belaste + vrijgestelde) activiteiten (het zogeheten pro rata). Als splitsing op basis van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten voor belaste en vrijgestelde prestaties een zuiverder uitkomst geeft dan splitsing naar omzetverhouding, moet worden gesplitst overeenkomstig het werkelijk gebruik. De bewijslast voor het werkelijk gebruik rust op degene – de ondernemer of de inspecteur – die van het pro rata wil afwijken.

#### **Kantineregeling**

KNMO wil meer graag meer weten over de kantineregeling. Voordat wij ingaan op deze regeling gaan wij eerst kort in op de vraag of een muziekvereniging voor haar hoofdactiviteiten vrijgesteld is van btw. Daarnaast zullen wij ingaan op de fondswervingsvrijstelling.

#### **Sociale en culturele vrijstelling**

In art. 11, lid 1f, Wet OB is een vrijstelling opgenomen voor economische activiteiten van sociale of culturele aard. De vrijstelling is niet van toepassing indien de organisatie systematisch het maken van winst beoogt. Als de organisatie winst maakt, mag de organisatie deze niet uitkeren, maar moet die winst worden gebruikt voor de instandhouding of verbetering van de leveringen en diensten die worden verleend. Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen algemeen omschreven instellingen (Bijlage B Uitv. Besl. OB) en prestaties door organisaties die door de inspecteur zijn aangewezen.

De wetgever heeft een aantal vrijgestelde sociale en culturele prestaties aangewezen. Deze zijn te vinden in art. 11, lid 1f Wet OB jo. art. 7, lid 1 en Bijlage B Uitv. Besl. OB. De vrijstelling geldt alleen voor de leveringen en diensten die de in onderdeel b. van Bijlage B genoemde instellingen als zodanig verrichten. Dit houdt in dat de prestaties moeten voortvloeien uit de statuten of de doestelling van de organisatie. De prestaties moeten karakteristiek zijn voor de organisatie. Voor nevenactiviteiten kan echter wanneer aan de daartoe gestelde voorwaarden is voldaan de vrijstelling voor fondswerving worden toegepast. Amateurmuziekverenigingen vallen onder de sociale en culturele vrijstelling, omdat deze genoemd zijn in onderdeel b Bijlage B post 35. Professionele muziekverenigingen vallen dus niet onder post 35.

Wanneer professionele muziekverenigingen wel sociale en/of culturele verrichten, kunnen die verenigingen de inspecteur verzoeken om in aanmerking te komen voor de sociale en culturele vrijstelling. Wel geldt dat geen winst mag worden beoogd en dat geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen mag optreden ten opzichte van ondernemer die winst beogen. De vereniging moet dan een schriftelijk verzoek indienen bij de Belastingdienst/Kantoor Eindhoven. De inspecteur beslist dan op verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

### ***Onderwijsvrijstelling: les in muziek aan personen jonger dan 21 jaar***

Het verstrekken van onderwijs in muziek aan personen jonger dan 21 jaar is vrijgesteld op grond van art. 11, lid 1o, onderdeel 2 Wet OB jo. art. 8, lid 1c, Uitv. Besl. OB. Uit het Besluit van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M volgt dat het moment waarop de cursus begint geldt als peildatum voor het beoordelen van de leeftijd van de cursist. Als de cursist tijdens de cursus 21 jaar wordt, blijft de onderwijsvrijstelling gelden onder voorwaarde dat de cursus maximaal een jaar duurt. Als de cursus langer dan een jaar duurt, kan deze regeling ook worden toegepast onder voorwaarde dat de cursus is onderverdeeld in lesperiodes die niet langer zijn dan een jaar. De onderwijsvrijstelling is niet meer van toepassing na de lesperiode waarin de cursist 21 jaar is geworden.

### ***Fondswervingsvrijstelling***

In de Wet OB is een vrijstelling opgenomen voor fondswervende activiteiten, waaronder kantineactiviteiten, door instellingen die vrijgestelde prestaties verrichten. De fondswervingsvrijstelling is alleen van toepassing als op de hoofdactiviteiten van de organisatie, die zij als ondernemer verricht, een van de genoemde vrijstellingen in de Wet OB. Leveringen en diensten van sociale of culturele aard is een van deze genoemde vrijstellingen.

Amateurmuziekverenigingen kunnen dus in ieder geval de fondswervingsvrijstelling toepassen. Professionele muziekverenigingen kunnen de vrijstelling enkel toepassen wanneer de inspecteur heeft goedgekeurd dat zij kwalificeren als sociale en culturele instelling. Dit is ons inziens zoals eerder gezegd meestal niet aan de orde, aangezien zij meestal winst zullen beogen. Verenigingen die muziek geven aan personen jonger dan 21 jaar, en niet kwalificeren als amateurmuziekverenigingen, kunnen deze vrijstelling niet toepassen. In beginsel zijn hun kantineactiviteiten dus belast. Zij kunnen mogelijk wel gebruik maken van de bijzondere regeling voor kantines.

Over de toepassing van de vrijstelling voor fondswerving heeft de staatssecretaris aanwijzingen gegeven (Besluit nr. BLKB2013/2001M). Onder 'fondswerving' wordt verstaan het verrichten van leveringen en diensten van bijkomstige aard, voor zover die leveringen en diensten voortvloeien uit activiteiten ter verkrijging van financiële steun. Het moet bij fondswervende activiteiten gaan om activiteiten van weinig betekenis dan wel activiteiten die ondergeschikt zijn aan de andere activiteiten. Voor zowel leveringen als diensten geldt dat de vrijstelling alleen van toepassing is als de ontvangsten beneden een bepaald grensbedrag blijven. Voor leveringen van goederen mogen de ontvangsten niet meer bedragen dan €68.067 per jaar en voor diensten niet meer dan €22.689 per jaar.

De grensbedragen voor leveringen en diensten gelden onafhankelijk van elkaar. Dit betekent dat als een van deze grensbedragen wordt overschreden, slechts die ontvangsten in de heffing van de btw worden betrokken. Overschrijdt een organisatie één of beide grenzen als gevolg van bijzondere eenmalige omstandigheden, dan kan heffing in dat jaar achterwege blijven. Dit geldt ook als er sprake is van een overschrijding die redelijkerwijs voor een bepaald jaar niet was te voorzien. Als zich dan echter het volgende jaar opnieuw een overschrijding voordoet, moet in dat jaar in elk geval heffing plaatsvinden.

### **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 (Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB 2013/2001M). Muziekverenigingen zijn een van deze genoemde organisaties. De toepassing van de kantineregeling is gehouden aan een aantal voorwaarden:

In de kantine mogen uitsluitend activiteiten plaatsvinden die als normale nevenactiviteit van de muziekvereniging zijn aan te merken. Van een normale nevenactiviteit is sprake als de kantineactiviteiten worden verricht in samenhang met de primaire activiteiten van de betreffende muziekvereniging. 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.

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.

Eventuele exploitatieoverschotten van de kantine moeten worden aangewend voor de primaire activiteiten / doel van de muziekvereniging.

De bijzondere regeling houdt in dat muziekverenigingen ervoor kunnen kiezen om de kantineomzet niet mee te rekenen voor de vraag of zij in enig jaar de grens van de wettelijke fondswervingsvrijstelling overschrijden. Wij zullen dit toelichten aan de hand van een voorbeeld.

*Voorbeeld. De kantineomzet van een amateurmuziekvereniging (is voor haar primaire activiteiten vrijgesteld van btw) bedraagt in 2018 €60.000. De omzet uit de verkoop van verenigingsartikelen bedraagt in 2018 €18.000. De fondswervingsvrijstelling-grens (€68.067 per jaar) wordt overschreden, waardoor de wettelijke fondswervingsvrijstelling niet van toepassing is. De omzet van €78.000 wordt in eerste instantie in de heffing betrokken. De vereniging kan ervoor kiezen om een beroep te doen op de bijzondere regeling voor kantines, waardoor de kantineomzet €60.000 buiten de btw-heffing blijft. De omzet uit de verkoop van verenigingsartikelen van €18.000 valt dan onder de wettelijke grens voor de fondswervingsvrijstelling van €68.067.*

*Let op! Verenigingen die muziek geven aan personen jonger dan 21 jaar, en niet kwalificeren als amateurmuziekverenigingen, kunnen de fondswervingsvrijstelling niet toepassen. In beginsel zijn hun kantineactiviteiten dus belast. Zij kunnen mogelijk wel gebruik maken van de bijzondere regeling voor kantines. De primaire activiteiten van deze vereniging moeten dan vrijgesteld zijn van btw. Dit houdt in dat zij dan voor het grootste deel muzikles moeten geven aan personen jonger dan 21 jaar. In het bovenstaande voorbeeld zou deze vereniging met de genoemde bedragen ten aanzien van de kantineomzet geen btw verschuldigd zijn. Wel is deze vereniging btw verschuldigd ten aanzien van de verkoop van verenigingsartikelen.*

*Let op! Met betrekking tot de kantineactiviteiten die op grond van de kantine-regeling buiten de heffing van de btw blijven, kan geen aanspraak worden gemaakt op aftrek van voorbelasting.*

*Let op! De fondswervingsvrijstelling is van rechtswege van toepassing, met andere woorden de organisatie heeft geen keus. De bijzondere regeling voor kantines is niet van rechtswege van toepassing, de organisatie moet een beroep hierop doen.*

Kortom, een muziekvereniging is btw verschuldigd ten aanzien van haar kantine exploitatie wanneer:

- ) de wettelijke fondsenvrijstelling niet van toepassing is op een muziekvereniging; en
- ) een muziekvereniging de bijzondere regeling voor kantines niet toepast of niet kan toepassen.

## **Onroerende zaken**

*'Nieuwe' vs 'Oude' gebouwen*

Gebouwen moeten worden 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 (art. 11, lid 1, onderdeel a, 1° Wet OB). 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 is. De levering van een oud gebouw is vrijgesteld van btw, tenzij men opteert voor een belaste levering (art. 11, lid 1, onderdeel a, 2° Wet OB). De keuze voor een belaste levering is uitsluitend mogelijk indien de koper het gekochte onroerend goed voor 90% of meer zal gaan gebruiken voor btw-belaste prestaties, en dus voor 90% of meer recht heeft op aftrek van voorbelasting.

*Onderscheid 'verbouwingdienst' en 'nieuw vervaardigd onroerend goed'*

Bij verbouwingen ten aanzien van onroerend goed moet worden vastgesteld of de verbouwing vanuit btw-perspectief al dan niet heeft geleid tot de vervaardiging van een nieuw goed. Als een gebouw dusdanig ingrijpend verbouwd wordt dat – naar maatschappelijk opvattingen – een goed ontstaat dat tevoren niet bestond, is sprake van een oplevering/vervaardiging van een nieuw gebouw. Dit wordt ook wel 'vernieuwbouw' genoemd. Uit de rechtspraak blijkt dat een gebouw, wil er sprake zijn van vernieuwbouw, zowel een ingrijpende uiterlijke wijziging als een functiewijziging moet hebben ondergaan.<sup>7</sup> In recente rechtspraak is de eis dat sprake moet zijn van een functiewijziging ter discussie gesteld. Het enige criterium lijkt nu te zijn of een ingrijpende uiterlijke wijziging heeft plaatsgevonden.<sup>8</sup> Het onderscheid tussen 'vernieuwbouw' en slechts een 'verbouwingdienst' is van belang ten aanzien van de herzieningsperiode (zie paragraaf 4.3).

*Herziening*

Voor de aftrek van voorbelasting die drukt op de inkoop van goederen en diensten is de periode vanaf het moment van aanschaf tot het einde van het boekjaar waarin het goed of de dienst voor het eerst wordt gebruikt van belang. Voor investeringsgoederen leidt een wijziging van het gebruik in latere boekjaren (negen voor onroerende zaken) tot een jaarlijkse correctie op een gedeelte van de voorbelasting die drukt op het aangeschafte goed.

Bij vervaardiging van een nieuw onroerend goed geldt een herzieningstermijn van 9 jaren na het boekjaar van ingebruikneming, in tegenstelling tot bij een verbouwingdienst. De aanschaffingskosten/wijzigingskosten moeten in de jaren na ingebruikneming ieder 9 jaar voor 1/10 worden herzien.

<sup>7</sup> HvJ 14 mei 1985, nr. 139/94 Van Dijk's Boekhuis

<sup>8</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732



Pas na afloop van de tienjaarstermijn is de btw-af trek ter zake van deze kosten definitief. Bij een verbouwdienst is het recht op btw-af trek definitief in het jaar van ingebruikneming (op basis van de huidige regelgeving).

*Let op! Indien herziening plaatsvindt na het boekjaar van ingebruikneming, geldt de regel dat herziening achterwege blijft indien het in af trek gebrachte bedrag niet meer dan 10% verschilt met het bedrag waarop in het herzieningsjaar recht op af trek bestaat.*

*Let op! Het is wel afwachten wanneer het wetsvoorstel herziening kostbare diensten inwerking zal treden. Indien dit wetsvoorstel inwerking treedt geldt dat voor verbouwingen, het recht op btw-af trek niet meer definitief is in het jaar van ingebruikneming, maar er gaat ook een herzieningstermijn van 9 jaren lopen. Ook geldt dat indien dit wetsvoorstel inwerking treedt nog onbekend is of de wetgever een overgangsregeling zal treffen.*

*Voorbeeld. Een amateurmuziekvereniging heeft op 1 juli 2017 een gebouw voor €100.000 excl. €21.000 btw gekocht. De amateurmuziekvereniging verricht voor 75% vrijgestelde prestaties (prestaties aan haar leden; contributie) en voor 25% belaste prestaties (belaste verhuur) in het gebouw. De af trek in 2017 is dus 25% van €21.000 = €5.250. Aan het eind van 2018 blijkt de verhouding vrijgesteld gebruik: belast gebruik 80% / 20%. De af trek moet worden herzien. De voorbelasting die is toe te rekenen aan 2018 bedraagt:  $1/10 \times €21.000 = €2.100$  De af te trekken voorbelasting in 2018 bedraagt:  $20\% \times €2.100 = €420$ . De werkelijke af trek die plaatsvond in 2018 bedraagt:  $1/10 \times €5.250 = €525$ . Er is  $€525 - €420 = €105$  teveel aan btw afgetrokken. Deze €105 moet worden terugbetaald aan de Belastingdienst. De vereniging moet die €105 verrekenen met de op de laatste aangifte van 2018 af te trekken voorbelasting dan wel €105 aangeven in die aangifte bij vraag 5b.*

*Voorbeeld. Een amateurmuziekvereniging laat in 2017 een verbouwdienst uitvoeren aan haar pand. Met andere woorden er ontstaat geen nieuw vervaardigd onroerend goed. De verbouwkosten bedragen €100.000 excl. €21.000 btw. De amateurmuziekvereniging heeft de intentie om het gebouw voor 75% vrijgestelde prestaties en voor 25% belaste prestaties te gaan gebruiken. De af trek op dat moment is dus 25% van €21.000 = €5.250. Wij gaan ervan uit dat bij ingebruikneming van het pand de verhouding vrijgestelde / belaste prestaties hetzelfde is, anders moet er herziening plaatsvinden. Aan het eind van het boekjaar blijkt dat de amateurmuziekvereniging het gebouw voor 100% voor vrijgestelde prestaties heeft gebruikt. De afgetrokken btw van €5.250 moet volledig terugbetaald worden. Indien de amateurmuziekvereniging in 2018 weer voor een deel belaste prestaties gaat verrichten, is dit niet relevant voor de herziening van de verbouwdienst. Bij een verbouwdienst is het recht op btw-af trek definitief in het jaar van ingebruikneming (op basis van de huidige regelgeving).*

*Verhuur onroerend goed en optie belaste verhuur*

De verhuur van onroerend goed is in beginsel vrijgesteld van btw-heffing. Op deze (hoofd)regel bestaan uitzonderingen:

- ) Optie belaste verhuur
- ) Verhuur plus
- ) Goedkeuring met btw belaste verhuur

### **Optie belaste verhuur**

Een huurder en verhuurder hebben de mogelijkheid de verhuur te belasten met 21% btw middels de zogeheten optie belaste verhuur. De verhuurder en de huurder kunnen gezamenlijk kiezen (opteren) voor belaste verhuur als de huurder de belasting voor 90% of meer in af trek kan brengen, met andere woorden de onroerende zaak voor 90% of meer gaat gebruiken/gebruikt voor belaste activiteiten (voor sommige branches geldt 70%).

## **Verhuur plus**

Een andere mogelijkheid om de verhuur te belasten met 21% is middels de zogeheten verhuur plus. Hiervan is sprake indien een verhuurder naast de verhuur van het onroerend goed goederenleveringen of diensten verricht aan de huurder en daarmee meer doet dan slechts het passief ter beschikking stellen van de ruimte. Doorgaans is deze verhuur plus belast met btw. De goederenleveringen of diensten moeten echter wel zodanig zijn dat zij voor de huurder een doel op zich zijn. Met andere woorden: door het vele andere wat de verhuurder jegens de huurder verricht, gaat het passieve karakter van de verhuur verloren. Goedkeuring met btw belaste verhuur

De Staatssecretaris heeft goedgekeurd dat de verhuur van congres-, tentoonstellings- en vergaderruimten met btw kan worden belast zonder te opteren voor belaste verhuur. Aan de goedkeuring heeft de Staatssecretaris de volgende voorwaarden verbonden:

- ) de huurder huurt de congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte voor maximaal één maand;
- ) de huurder gebruikt de gehuurde ruimte uitsluitend als congres, vergader- en/of tentoonstellingsruimte;
- ) de verhuurder maakt aan de huurder expliciet kenbaar dat de verhuur van de ruimte belast plaatsvindt. Dit kan de verhuurder bijvoorbeeld doen door een duidelijke vermelding op de prijslijst of een duidelijke bepaling in de huurovereenkomst

## **Conclusie ten aanzien van muziekverenigingen**

Uit de aan ons verstrekte informatie blijkt dat muziekverenigingen de btw op de aanschafkosten/verbouwingskosten ten aanzien van de bouw (volledig) terugvorderen. Wanneer er sprake is van een amateurmuziekvereniging is dit ons inziens niet juist. Een amateurmuziekvereniging verricht namelijk (voor een deel) vrijgestelde prestaties in het gebouw, waardoor zij geen recht hebben om (alle) aanschaf-btw in aftrek te brengen. Indien zij het gebouw (voor een deel) belast gaan verhuren (zie paragraaf 4.5) aan derde partijen kunnen zij wel een deel van de aanschaf-btw in aftrek brengen, aangezien zij het gebouw dan ook naast hun vrijgestelde prestaties voor een deel gebruiken voor belaste prestaties.

Voor professionele muziekverenigingen die voor hun hoofdactiviteiten zijn belast bestaat wel recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de aanschaf-btw/verbouwings-btw. Dit aftrekrecht kan worden beperkt wanneer de vereniging vrijgesteld gaat verhuren aan (voor een deel) niet-aftrekgerechtigde ondernemers/particulieren.

Uit de aan ons verstrekte informatie blijkt dat een aantal verenigingen een verenigingsgebouw laat bouwen. Hier is sprake van de oplevering van een nieuw onroerend goed, waarbij een herzieningstermijn van 9 jaren na het boekjaar van ingebruikneming geldt. Daarnaast blijkt dat een aantal verenigingen een oud gebouw laat verbouwen tot verenigingsgebouw. De vraag is of hier sprake is van een nieuw vervaardigd onroerend goed. Een functiewijziging van het pand lijkt zoals eerder gezegd niet voldoende. Er moet sprake zijn van een ingrijpende uiterlijke wijziging om te spreken van een nieuw vervaardigd onroerend goed. Indien hier geen sprake van is, is sprake van een verbouwingdienst. Bij een verbouwingdienst is het recht op btw-aftrek definitief in het jaar van ingebruikneming (op basis van de huidige regelgeving). Wat er de jaren daarna in het pand gebeurt is niet van invloed op de (deels) in aftrek gebrachte aanschaf-btw.

## Dirigent

Dirigenten die hun beroep zelfstandig uitoefenen, worden voor de btw-heffing in beginsel als btw-ondernemer aangemerkt. Het 6% btw-tarief is van toepassing op alle uitvoeringen en/of optredens die door het publiek kunnen worden aanschouwd of beluisterd.

Staatssecretaris Wiebes heeft op 11 september 2014 Kamervragen beantwoord inzake het btw-tarief voor dirigenten (kenmerk: DGB/2014/4751U). In zijn antwoord op de Kamervragen geeft de Staatssecretaris aan dat de repetities die samenhangen met en noodzakelijk zijn voor de optredens die door het publiek kunnen worden beluisterd of aanschouwd het 6%-tarief geldt. Hierbij is het niet relevant of de repetities geleid worden door een vaste of een ingehuurde (invallende) dirigent. De repetities die niet samenhangen met en noodzakelijk zijn voor de optredens die door het publiek kunnen worden beluisterd of aanschouwd zijn belast met 21% btw.

Voor de toepassing van het juiste btw-tarief zal het duidelijk moeten zijn of het orkest of koor één of meerdere optredens verzorgt die door publiek kan/kunnen worden beluisterd of aanschouwd. Een dirigent kan dit aantonen door een bescheid (bijv. een schriftelijke verklaring van het koor of orkest) te bewaren in zijn administratie. Kortom, vaste of ingehuurde dirigenten die kunnen aantonen dat (de) repetities samenhangen met een of meer concerten per jaar, kunnen het 6% btw-tarief in rekening brengen. Het 21% tarief geldt voor repetities die het karakter hebben van 'vrijtijdsbesteding' en dus niet zijn bedoeld voor voorbereiding op openbare optredens.

Daarnaast staat op de website van de Belastingdienst dat wanneer een dirigent nieuwe leden (zangers en zangeressen) selecteert voor een koor dat hij zelf samenstelt en een vergoeding krijgt voor deze werkzaamheden deze diensten belast zijn met 21% btw. Het 21% btw-tarief is van toepassing omdat de werkzaamheden bij de selectie van nieuwe leden vooral bestaan uit toelasten en organiseren en niet uit het leiden van repetities die samenhangen met optredens, waarvoor het 6%-tarief geldt. Supportersvereniging/steunstichting

Zoals eerder gesteld zijn amateurmuziekverenigingen in beginsel vrijgesteld van btw op grond van art. 11, lid 1, onderdeel f Wet OB jo Bijlage B post b.35 Uitvoeringsbesluit OB. Wel geldt dat voorwaarde dat zij geen winst mogen beogen en niet in concurrentie mogen treden. Een supportersvereniging of steunstichting kan geen gebruik maken van deze vrijstelling. De activiteiten van deze verenigingen/stichtingen zijn in beginsel belast. Hier staat tegenover dat deze verenigingen/stichtingen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

Het hangt van de activiteiten van deze verenigingen/stichtingen af of zij mogelijk een andere vrijstelling genoemd in art. 11 van de Wet OB kunnen toepassen.

Daarnaast kunnen deze verenigingen/stichtingen mogelijk vallen onder de nieuwe KOR per 1 januari 2020. De verenigingen/stichtingen brengen dan geen btw in rekening aan hun afnemers, maar kunnen de voorbelasting ook niet in aftrek brengen. Wij verwijzen naar paragraaf 7 voor meer informatie hierover.

*Let op! Mogelijk kunnen de supportersvereniging/steunstichting en de muziekvereniging een fiscale eenheid voor de btw vormen. Onderlinge prestaties zijn dan onzichtbaar voor de btw. Met andere woorden, ze vallen buiten de btw-heffing. Een van de voorwaarden voor een fiscale eenheid is financiële verwevenheid. Van financiële verwevenheid is onder andere sprake als ten minste de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is. Bij een stichting/vereniging is hiervan geen sprake. Bij een stichting is de financiële verwevenheid lastiger aan te tonen. Dit is te lastige materie om hierop uitgebreid in te gaan in de memo.*

## KOR

De kleine ondernemersregeling (hierna: KOR) wijzigt per 1 januari 2020. De wijziging houdt in dat niet langer de (per saldo) verschuldigde btw van (maximaal) €1.883 per jaar wordt verminderd, maar dat een omzetgrens gaat gelden van €20.000 per jaar. Dit betreft in Nederland behaalde omzet. Daarnaast is van belang dat de regeling vanaf 2020 ook mag worden toegepast door rechtspersonen, waaronder verenigingen, stichtingen, BV's. Op dit moment is de KOR nog beperkt tot (samenwerkingsverbanden van) natuurlijke personen.

De kern van de nieuwe KOR is dat een ondernemer, die onder de omzetgrens blijft en ervoor kiest om de KOR toe te passen, geen btw in rekening brengt aan zijn afnemers. De btw die andere ondernemers hem in rekening brengen, kan de ondernemer niet in aftrek brengen. Het toepassen van de KOR leidt tot een ontheffing van de aangifte-, administratieve en factureringsverplichtingen. Ondernemers die de KOR niet (kunnen) toepassen, doen op reguliere wijze btw-aangifte. De kleine ondernemer die met ingang van 1 januari 2020 de KOR wil toepassen kan dit vanaf 1 juni 2019 bij de inspecteur melden, maar moet dit uiterlijk op 20 november 2019 doen. Wanneer ondernemers zich later melden als 20 november 2019, dan is de KOR pas vanaf 1 april 2020 toepasbaar en gelden voor het eerste kwartaal van 2020 de normale regels. De KOR kan nooit met terugwerkende kracht worden toegepast. Na 1 januari 2020 gaat voor toepassing van de KOR een meldingstermijn van vier weken gelden voorafgaand aan het aangiftetijdvak waarin de KOR wordt toegepast.

Een ondernemer die opteert voor de KOR kan pas na drie jaar de KOR weer opzeggen, tenzij een omzet wordt behaald die uitkomt boven de grens van €20.000. Indien een ondernemer in de loop van een kalenderjaar, al dan niet verwacht, een omzet behaald die uitkomt boven €20.000, voldoet hij niet meer aan de voorwaarden voor toepassing van de KOR. Het gevolg hiervan is dat alle leveringen en diensten die worden verricht na die overschrijding niet langer onder de KOR vallen. Vanaf dat moment gaan de normale btw-regels en de gebruikelijke aangifteverplichtingen gelden en moet voldaan worden aan de administratieve verplichtingen. Tegelijkertijd kan een ondernemer pas drie jaren na opzegging van de KOR opnieuw kiezen voor toepassing van de KOR.

*Voorbeeld. In deze casus gaan wij uit van een aanhangende supportersvereniging/steunstichting, ervan uitgaande dat hun primaire activiteiten belast zijn met btw. Een steunstichting heeft een kantine. De jaaromzet excl. btw hiervan bedraagt €18.000 op jaarbasis. De voorbelasting die toe te rekenen is aan de kantine bedraagt €500. De stichting heeft verder geen omzet behaald.*

*Antwoord: De huidige KOR is in deze casus niet van toepassing, omdat die enkel van toepassing is op natuurlijke personen. De nieuwe KOR is van toepassing op andere dan natuurlijke personen, zoals deze stichting. De omzetgrens is €18.000 en dus onder de grens van €20.000. Indien de stichting kiest en meldt aan de Belastingdienst dat zij de nieuwe KOR willen toepassen, blijft de stichting onder de omzetgrens. De stichting brengt geen btw in rekening aan zijn afnemers en de btw die andere ondernemers aan de stichting in rekening brengen, kan de stichting niet in aftrek brengen. De stichting is ontheven van het doen van btw-aangifte en de daarbij horende administratieve verplichtingen. Wanneer de stichting de KOR niet wil toepassen, zal zij op reguliere wijze btw-aangifte moeten doen.*

## Conclusie en aanbevelingen

In dit memo zijn wij ingegaan op de door KNMO aan ons gestelde vragen. De memo zal niet in alle gevallen toereikend zijn om te beoordelen wat de btw-gevolgen zijn voor een muziekvereniging. Met andere woorden, een aantal zaken gaat te ver/diep om hier in de memo op in te gaan. In geval van twijfel / meer aanvullende informatie raden wij jullie aan om contact op te nemen met het kantoor van de KNMO of via mail naar [info@knmo.nl](mailto:info@knmo.nl). Zij zullen in samenwerking met het BTW-Instituut u voorzien van meer specifieke informatie.