10 JAAR FISCALIADE
Fiscaliteit & overheid in de praktijk

Brinkhoekweg 15
8034 PA Zwolle
E-mail info@fiscaliade.nl
Tel. 088 - 374 55 00
KvK 62004069

Memo

Aan:
Gemeente Oss
T.a.v. mevrouw M. van der Heijden, de heren de Vries en van den Hout
Raadhuislaan 2
5341 GM Oss

Datum: 12 september 2023

Onderwerp: btw-aspecten ontwikkeling trimodale knoop Elzenburg

1. Aanleiding

Conform onze bespreking 27 juni, 18 juli 2023 en jullie mail input van augustus jl. inzake de plannen tot aanpassing van het havengebied Elzenburg in Oss, ontvangt u deze notitie met daarin beschreven de belangrijkste btw-aandachtspunten ten aanzien van het project. Wij hebben deze notitie gebaseerd op basis van het ontvangen document heads of terms agreement(hierna: HOTS) van 7 juni 2023 alsmede het gesprek met Iwan de Vries, projectleider van dit project op 27 juni en 18 juli. Wij wachten nog op de toezending van een aantal documenten, maar gezien de urgentie van deze notitie hebben wij dit memo in hoofdlijnen reeds opgesteld met de thans beschikbare informatie. Wij raden aan deze notitie aan te scherpen als er meer concrete informatie beschikbaar komt, zoals het plan van aanpak en de samenwerkingsovereenkomst die nog moeten worden opgesteld. Hiermee kunnen we de fiscale gevolgen ook meer concreet uitwerken. Tevens dient in deze stukken een fiscale paragraaf te komen om de fiscaliteit van de dit project in deze stukken te borgen. Dit memo is gebaseerd op de huidige stand van de fiscale wet- en regelgeving.

2. Feiten en omstandigheden

Hieronder beschrijven wij de feiten en omstandigheden omtrent het realiseren van de aanleg van een trimodale knoop in Elzenburg.

Gemeente Oss heeft momenteel twee havens, beide ontworpen als zijarmen van het toeleidingskanaal, waarlangs handel- en industrieterreinen zijn aangelegd. Beide havens liggen op het industrieterrein Elzenburg. Bedrijventerrein Elzenburg is van groot economisch belang voor de gemeente Oss. Het ligt ten noorden van de gemeente en is uniek vanwege haar trimodaliteit: de aanleg van een directe railverbinding met het reguliere spoorwegnet kon Elzenburg tot een “trimodaal logistiek centrum” ontwikkelen. Het doel is om de verbinding tussen water/haven, spoor en weg te verbeteren. Hiervoor heeft de gemeente Oss een budget van € 7 miljoen beschikbaar. De gemeente Oss wordt de opdrachtgever van dit project. Wat gaat er gebeuren:

a) Vergroten beschikbaarheid opstelterreinen voor treinen. De grond onder deze te realiseren opstelterreinen wordt van de gemeente.
b) Haven verbreden voor het aanmeren grote binnenvaart/zeeschepen

NB: de spoorverdubbeling parallel aan de Megensebaan gaat in het kader van dit project niet door en behandelen wij dus niet nu in deze notitie.

WWW.FISCALIADE.NL
✔ ISO 9001 ✔ ISO 27001 ✔ PE PUNTEN ✔ NOB ✔ ERKEND LEERBEDRIJF

Voor het vergroten van het opstelterrein krijgt de gemeente grond overgedragen, welke nu in eigendom is van BMC. Dit betreft nu onbebouwde grond welke wordt verkocht aan de gemeente voor de aanleg van een opstelterrein. Het beheer van het nieuwe opstelterrein vindt plaats door OOC. Hiervoor komt een beheerovereenkomst tussen de gemeente en OOC.

Het huidige spoor is van ProRail. Mogelijk wordt het bestaande spoor overgedragen aan de gemeente, maar dat is nog niet geeffectueerd. De bedoeling is dat het nieuwe spoor ook in eigendom komt bij de gemeente, almede de verantwoordelijkheid voor het beheer en onderhoud van het spoor. De gemeente vraagt aan OOC om het beheer & onderhoud namens de gemeente te verzorgen. OOC zal daar dan een vergoeding van de gemeente voor krijgen. Van belang is dat dit een reële niet symbolische vergoeding wordt.

Het spoor op het industriegebied is geen hoogwaardige spoorweginfrastructuur (HWSI), is het lokaal openbaar spoor voor bedrijven in het gebied Elzenburg die hier gebruik van kunnen maken. Op dit moment maakt alleen OOC gebruik van het spoor maar de gemeente geeft aan dat het spoor door alle bedrijven in Elzenburg te gebruiken is indien de partij een spoorlicentie heeft. Dit is naar wij begrijpen in de toekomst ook te verwachten als gevolg van de ontwikkeling van de trimodale knoop. OOC beschikt zelf over een spoorlicentie en mag dus treinen besturen. Onderdeel van zo'n licentie is de "verplichting "om aanvragen van derden te accepteren geeft de gemeente aan. OOC handelt op dit moment af en toe treinen van die bestemd zijn voor buurbedrijven. Ze zullen dat in de toekomst ook blijven (moeten) doen aldus de gemeente.

OOC en eventuele andere gebruikers gaan, aldus de gemeente, markconforme vergoedingen betalen aan de gemeente voor het gebruik van het spoor. In deze notitie gaan we ervan uit dat de vergoeding die de gemeente Oss in rekening gaat brengen aan gebruikers niet symbolisch is en vergelijkbaar is met andere spooraanbieders in vergelijkbare omstandigheden. Aangegeven is dat de tarieven nog bepaald moeten worden door de gemeente, graag vernemen wij of de tarieven marktconform worden om te bepalen of de fiscale aspecten nog wijzigen door de vastgestelde tarieven. De kosten voor de vervoerder hangen onder andere af van het gewicht van de treinen en het aantal kilometers dat ze rijden. Zo is het tarief voor een zware goederentrein vanwege de belasting van het spoor bijvoorbeeld hoger dan voor een reizigerstrein welke niet rijden op dit spoor. Bij het berekenen van de vergoedingen dient de gemeente de Europese richtlijnen en de Nederlandse spoorwetgeving te volgen. Voor goederenvervoerders verdwijnt per 1 januari 2024 bovendien de tijdelijke subsidieregeling stimulering goederenvervoer per spoor.

De aanleg van de kade wordt in opdracht van de gemeente gerealiseerd. De kade wordt gerealiseerd in het water. Het water is eigendom van de gemeente. De kade wordt ca. 10-12 meter buiten de huidige (kadastrale) kavelgrens geslagen. De ruimte tussen kade en kavelgrens wordt opgevuld, en dierdoor ontstaat een strook grond die automatisch eigendom wordt van de gemeente.

De kade blijft na verdere aanleg in eigendom en beheer van de gemeente. De schepen moeten liggeld betalen voor het aanmeren aan de kade op basis van de liggeldverordening. De kade is alleen beschikbaar voor de aanleg van binnenvaartschepen en niet voor plezierboten of dergelijke. Het is uitsluitend bedoeld de kade voor het aanmeren van de professionele (binnen)vaart te gaan gebruiken. De grond voor de realisatie van een grote overslaghal voor goederen van ca. 40.000 m2 blijft in eigendom bij BMC. Er komt nog een plan van aanpak en een samenwerkingsoverkomst in 2023 voor de nadere uitwerking van deze plannen.

De feiten en omstandigheden zijn bepalend voor de fiscale analyse. Mochten de feiten anders zijn dan hierboven beschreven, dan horen wij dat graag. Dit kan namelijk impact hebben op de fiscale analyse.

3. Fiscale analyse

Hieronder gaan wij in op de fiscale gevolgen van bovenstaande feiten en omstandigheden voor de btw.

3.1 Algemeen

Omzetbelasting wordt geheven over leveringen van goederen en diensten welke in Nederland worden verricht door een als zodanig handelende ondernemer tegen een vergoeding die niet symbolisch is. Als ondernemer wordt beschouwd eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. Dit bedrijf moet min of meer duurzaam zijn (duurzame organisatie van kapitaal en arbeid) en er moet sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer.

Publiekrechtelijke lichamen kunnen een bedrijf uitoefenen en daarmee ondernemer zijn voor de btw. Zij oefenen geen bedrijf uit in de hiervoor bedoelde zin indien en voor zover zij handelen als overheid. Per activiteit dient getoetst te worden of de gemeente optreedt als overheid of als ondernemer om tot een juiste btw-kwalificatie te komen.

Voor de beoordeling of een levering of dienst aan een publiekrechtelijk lichaam wordt verleend, geldt het volgende kader.[1] 'E*en levering aan de ondernemer wordt verricht en een dienst aan de ondernemer wordt verleend, indien de ondernemer die de levering verricht dan wel de dienst verleent, met de ondernemer een rechtsbetrekking is aangegaan ingevolge welke de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend*. Daaraan doet niet af dat één of meer anderen dan de ondernemer belang hebben of gebaat zijn bij de desbetreffende levering of dienst (of die gebruikt).

Wie recht heeft op een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds is vastgelegd in artikel 3 van de Wet op de BTW-compensatiefonds. In dit artikel is opgenomen dat een publiekrechtelijk lichaam of regionaal openbaar lichaam onder voorwaarden recht heeft op een bijdrage uit het compensatiefonds. Hierbij dient het publiekrechtelijk lichaam als afnemer te worden aangemerkt voor de prestatie. Daarbij is van belang dat er een rechtsbetrekking bestaat op grond waarvan de leveringen of diensten worden verricht tussen de ondernemer, die de prestaties verricht, en het publiekrechtelijk lichaam. In een 'recht-toe-recht-aan' situatie is degene die de rechtsbetrekking aangaat, de factuur ontvangt en het goed of de dienst feitelijk afneemt, ook de afnemer van de levering of dienst. Dit is echter niet altijd het geval. Voor de aanleg van de kade en het spoor dient beoordeeld te worden of de gemeente optreedt als overheid of als ondernemer en of daarmee compensatie dan wel aftrek van btw mogelijk is voor de gemeente of dat een uitsluitingsgrond nog tot btw-kosten leidt.

3.2 Aanleg spoor:

De inkoop-btw die drukt op openbare infrastructuur kan 100% btw-compensabel zijn indien de infrastructuur volledig gratis openbaar toegankelijk is voor alle bedrijven in Elzenburg (publieke voorziening). Een daarbij horende voorwaarde is dat infrastructuur in eigendom is en blijft, maar ook dat het beheer en onderhoud van de gemeente is (en blijft). In dat geval treedt de

[1] Art. 1 lid 2 Wet BCF, in aansluiting te bij de bepalingen en rechtspraak die is gewezen met betrekking tot de tegenhanger van die bepaling in de Wet OB 1968. In het arrest van de Hoge Raad van 1 mei 2015 (ECLI:NL:HR:2015:1173) is dit nader gespecificeerd conform het op deze voetnoot volgende citaat.

gemeente op vanuit de wettelijke overheidstaak die ziet op het beheer en onderhoud van de openbare infrastructuur en kan de btw op de investeringskosten van de nieuwe spoorinfrastructuur worden gecompenseerd door de gemeente via het BTW-compensatiefonds.

Als het spoor geen publieke voorziening wordt (gratis voor iedereen toegankelijk), dan wijzigt de btw-kwalificatie van de spoor aanleg en exploitatie. In dat geval is de vervolgvraag of de gemeente optreedt als ondernemer in plaats van als overheid en daarmee dus prestaties tegen vergoeding gaat verrichten als ondernemer.

Naar wij begrijpen heeft de gemeente als uitgangspunt gesteld dat OOC en eventuele andere gebruikers marktconforme vergoedingen gaan betalen voor gebruik van het spoor en dat de gemeente niet zal optreden vanuit haar wettelijke overheidsbevoegdheid om de spoorgebruik vergoedingen te innen maar dat zij de vergoeding zal innen in hoedanigheid als ondernemer. In dat geval kan de gemeente optreden als btw-belast ondernemer voor de spoorwegexploitatie net als o.a. ProRail op dit moment. Dit omdat de gemeente dan diensten verricht in het economisch verkeer. De twee btw-varianten werken wij hieronder nader uit.

BTW-compensatie; spoor ter beschikking stelling als overheid
Om gebruik te kunnen maken van het BTW-compensatiefonds voor de btw op de kosten van de aanleg van de spoorinfrastructuur, dient de spoorinfrastructuur ter beschikking stelling en daarvoor te innen vergoeding een publieke voorziening te zijn die bij de gemeente in eigendom blijft. Ook moet het beheer en onderhoud voor rekening en risico van de gemeente plaatsvinden. Omdat compensatie enkel mogelijk is als het spoor kwalificeert als publieke voorziening, dient duidelijk het openbare publieke karakter te worden aangetoond om de gemeente als afnemer van de prestatie te laten kwalificeren van de openbare infrastructuur. Daarnaast moet dan duidelijk zijn dat de gemeente optreedt als overheid in deze en ook als zodanig de gebruikersvergoeding zal innen. Dit is extra van belang om te voorkomen dat uitsluitingen van btw-compensatie een discussie gaan worden met de Belastingdienst. Een belangrijke uitsluiting van btw-compensatie volgt namelijk als een individuele derde wordt bevoordeeld.

De bedoeling is dat de exploitatie van het spoor voor rekening en risico van de gemeente gaat plaatsvinden. OOC gaat waarschijnlijk in opdracht van de gemeente het beheer en onderhoud van het spoor uitvoeren, en stuurt hiervoor een factuur naar de gemeente voor de gemaakte kosten. Hierdoor behoudt de gemeente recht op compensatie van btw op de investeringskosten. Echter, dit betekent wel een last in de exploitatie voor de gemeente die nu niet voorzien is.

BTW-belaste exploitatie
Een variant hierop is dat de gemeente het spoor aanlegt, exploiteert voor eigen rekening[2], onderhoud en tegen een reële vergoeding in de hoedanigheid als ondernemer laat gebruiken door OOC en andere bedrijven. Er is dan sprake van een economische activiteit die de gemeente verricht. In dat geval levert de gemeente diensten als ondernemer en dient zij facturen met btw te versturen aan de gebruikers. De gemeente mag de btw op de aanleg, beheer- en onderhoudskosten dan verrekenen via de btw-aangifte. OOC zal normaal gesproken zich kwalificeren als btw-belast ondernemer, waardoor zij de btw op de gebruiksvergoeding kan verrekenen. Hiermee is de btw dan geen last voor de gemeente noch voor OOC.

Voor de volledigheid merken wij op dat enkel het eigendom hebben van het spoor maar niet verantwoordelijk zijn voor het beheer en onderhoud van het spoor niet voldoende is voor btw-aftrek dan wel compensatie bij de gemeente voor de investeringskosten. Voor een btw-belaste

[2] Als gemeente onderhoudt uitbesteed aan derde is dat mogelijk fiscaal alleen de gemeente moet wel financieel risicodragend zijn voor het spooronderhoud en dus de rekening betalen.

ondernemersactiviteit vanuit de gemeente zijn een reële betalingen voor gebruik van het spoor na de investeringen door alle gebruikers vanuit een niet overheidshoedanigheid noodzakelijk.

Voor de vennootschapsbelasting is van belang dat als de gemeente vergoedingen ontvangt, dat getoetst moet worden of er sprake kan zijn van vennootschapsbelastingplicht (Vpb-plicht). Van Vpb-plicht is sprake als de gemeente met de ontvangen vergoeding(en) winst behaalt. Dit kan enerzijds winst op de exploitatie, dan wel winst bij een verkoop na aftrek van de investeringskosten. Uit onze bespreking van 18 juli jl. hebben wij begrepen dat de verwachting is dat de vergoedingen niet zullen leiden tot een winstgevende exploitatie. Wij merken op dat dit voor de Vpb uiteindelijk getoetst zal moeten worden. In deze merken wij in het bijzonder nog op dat het toetsingskader van de Vpb kan afwijken van de BBV. Als de exploitatie voor de BBV kostendekkend zou zijn, dan deze voor de Vpb bijv. toch winstgevend zijn. Dit is met name het gevolg van specifieke fiscale regels voor het in aanmerking kunnen nemen van rentekosten in een exploitatie, die er effectief toe leiden dat de Vpb-rente vaak lager is dan de rekenrente of een andere toegerekende rente. Wij merken aanvullend nog op dat het voor de Vpb vaak doelmatig is om te werken met een onderhoudsvoorziening. Hiermee egaliseren de kosten van groot onderhoud en wordt voorkomen dat de exploitatie jaarlijks winsten realiseert met incidentele verliezen. Dit voorkomt fiscale discussie over de winstgevendheid en daarmee de Vpb.

3.3 Kade

De gemeente Oss brengt havengelden in rekening aan de eigenaar/exploitant van het schip. Gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen zijn met betrekking tot het tegen vergoeding beschikbaar stellen van havens, kaden en haveninrichtingen aan de heffing van omzetbelasting onderworpen, ook indien de vergoeding op grond van een belastingverordening wordt gevraagd.[3] De door deze lichamen over zeehaven, binnenhaven- en kadegelden aan exploitanten van binnenschepen in rekening gebrachte omzetbelasting kan in aftrek worden gebracht.[4]

Omdat de aanleg van de kade is toe te rekenen aan een btw-belaste prestatie kan de gemeente de btw op de aanlegkosten van de kade in vooraftrek brengen via de btw-aangifte en daarmee is de aanleg van de kade voor de btw geen last voor de gemeente. Dit omdat het innen van havengelden kwalificeert als een btw-belaste dienst, te weten het verhuren van een ligplaats voor vaartuigen (artikel 11 lid 1 sub b onder 3 Wet OB)

Voor de Vpb geldt ook dat op de exploitatie van de kade een winsttoets moet worden uitgevoerd. Zolang de gemeente geen winsten realiseert met de exploitatie van de kade, zal Vpb-plicht niet aan de orde zijn.

3.4 Verwerving van gronden

De gemeente verwerft gronden ten behoeve van de aanleg van het nieuwe spoor van BMC. Aangegeven is dat de aan te kopen grond door de gemeente op het moment van levering aan de gemeente onbebouwd is. Beoordeeld moet dan worden in hoeverre er sprake is van de levering van een btw-belast bouwterrein aan de gemeente
Voor een kwalificatie als bouwterrein is vereist dat *de grond op het moment van levering kwalificeert als onbebouwde grond én dat er een (geobjectiveerde) intentie is dat de grond zal worden bebouwd door koper*. Voor de fiscale kwalificatie geldt dat waarschijnlijk een intentie tot bebouwing aanwezig zal zijn, gelet op de koopovereenkomst die opgesteld zal worden en de beoogde investeringen in bouwwerken.

[3] Dit conform het bepaalde in artikel 4, lid 5, derde alinea, jo. Bijlage D, onder 4, van de Zesde richtlijn.
[4] Dit conform artikel 15 van de Wet Omzetbelasting 1968.

Als uitgangspunt nemen we aan dat de levering van grond aan de gemeente plaatsvindt tegen vergoeding op de beoogde marktconforme grondslagen. Daarmee zal de vergoeding niet kwalificeren als symbolisch. Dit heeft tot gevolg dat de levering van de grond kwalificeert als het leveren van een btw-belast bouwterrein. Over de aangekochte grond zal de gemeente btw in rekening gebracht krijgen van BMC. De btw op kosten die toerekenbaar is aan deze grondaankoop is alleen compensabel voor de gemeente als zij zowel eigendom, beheer als onderhoud heeft van het aan te leggen spoor. Heeft de gemeente niet de onderhoudstaak, dan is de btw op de aankoop een last voor de gemeente tenzij de gemeente de grond doorverkoopt aan OOC voor de realisatie van het spoor of binnen twee jaar na ingebruikname van het spoor aan OOC levert (met het spoor).

Als gevolg van deze btw-belaste grondaankoop kan een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting van artikel 15 lid 1 sub c Wet Belastingen van Rechtsverkeer. Hierdoor is de levering vrijgesteld van overdrachtsbelasting en dient er alleen btw in rekening te worden gebracht. De gemeente is echter ook al op basis van artikel 15 lid 1 sub c Wet BRV vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Dus van een heffing overdrachtsbelasting zal geen sprake zijn.

Het is aan te raden de koopovereenkomsten van de grond te voorzien van een goede fiscale paragraaf.

4. Conclusie en advies

Er is voor de btw een belangrijk aandachtspunt te onderkennen in dit project en dat is de voorwaarde dat de gemeente een spoorvergoeding laat betalen door de gebruikers welke markconform is en of deze vergoeding als een ondernemersactiviteit kwalificeert. Het is wel van belang dat de taak van beheer en onderhoud van het spoor voor rekening en risico komt van de gemeente. In geval van inning spoorvergoeding tegen een reëel bedrag door de gemeente vinden wij het goed te beargumenteren dat de gemeente recht heeft op aftrek van btw heeft op de kosten van aanleg, beheer en onderhoud omdat zij daarmee optreedt als ondernemer in het economisch verkeer.

Op het moment dat er geen reële vergoeding wordt gevraagd alsmede de taak en financiering hebben van beheer en onderhoud van het spoor dan is btw-aftrek op de aanleg van het spoor lastig te onderbouwen en ontstaat dus een reëel risico tot kostprijsverhogende btw op de investeringskosten van het spoor alsmede op de btw van de aankoop van de grond van BMC voor de aanleg van het spoor.

Indien wordt voldaan aan de btw-belaste eisen van voor de spoorexploitatie zoals hierboven aangegeven dan dient de gemeente btw-facturen te sturen aan de gebruikers en mag zij de inkoop btw op aanleg en exploitatie verrekenen via de aangifte. Omdat OOC naar alle waarschijnlijkheid btw mag verrekenen biedt deze uitwerking fiscaal de voorkeur, nu de btw geen last noch een risico is voor het project.

Inzake de aanleg van de kade zien wij geen btw-nadeel voor de gemeente maar is de btw op de kosten verkenbaar via de btw-aangifte.

Beide exploitaties zijn voor de Vpb ook relevant. Als één van de exploitaties winsten gaat behalen kan vennootschapsbelasting verschuldigd worden. Dat lijkt voor nu niet aan de orde.

5. Tot slot

Wij gaan ervan uit dat aan de hand van dit memo de eerste relevante kaders en fiscale gevolgen voldoende zijn uiteengezet. Als de feiten nader ingevuld zijn dan kunnen er definitieve fiscale conclusies worden getrokken. Tevens raden wij aan afstemming met de Belastingdienst te zoeken over dit project mede in het kader van de doorontwikkeling horizontaal toezicht. Mocht u naar aanleiding van bovenstaande informatie nog nadere vragen hebben of graag een toelichting willen, neemt u gerust contact met ons op.

Met vriendelijke groet,



mr. Nikita Brameijer
Fiscaal jurist BTW/BCF
Tel: 06 – 219 34 361
E-mail: nikita.brameijer@fiscaliade.nl

De in document afgebeelde/opgenomen gegevens, waaronder begrepen teksten, berekeningen, producten, foto's, illustraties, grafisch materiaal, (handels)namen, woordmerken en logo's worden beschermd door auteursrecht, merkenrecht en/of enig ander intellectueel eigendomsrecht. Het gebruik of registratie van intellectuele eigendomsrechten van Fiscaliade VOF is voorbehouden aan Fiscaliade VOF en is in geen enkele situatie toegestaan tenzij Fiscaliade VOF daarvoor uitdrukkelijke toestemming heeft verleend.