

Bezoekadres
Verlengde Hereweg 22
9722 AC Groningen

Correspondentieadres
Postbus 11008
9700 CA Groningen

telefoon 050 210 36 40
e-mail info@caraad.com
website www.caraad.com

Gemeente Achtkarspelen
T.a.v. de heer A. Slot
Postbus 2
9285 ZV BUITENPOST

Datum: 10 januari 2018
Kenmerk: 4005.18.011/BM/MIJ/DK
Uw kenmerk: --
Betreft: Nieuwbouw zwembad

Geachte heer Slot,

De gemeente Achtkarspelen overweegt de bouw van een nieuw overdekt zwembad omdat het bestaande zwembad De Kûpe toe is aan vervanging. U hebt ons per e-mail een aantal vragen van fiscale aard voorgelegd. In dit advies zullen wij daarop ingaan.

Uitgangspunten

1. Het bestaande zwembad is eigendom van de gemeente en is om niet in bruikleen gegeven aan de NV Zwembad De Kûpe.
2. De NV is de exploitant van het zwembad en ontvangt jaarlijks een gemeentelijke subsidie in het exploitatietekort.
3. De aandelen van de NV worden gehouden door de Stichting Sportcentrum 8karspelen.
4. Het nieuwe zwembad wordt in opdracht van de gemeente gebouwd.
5. De gemeente blijft eigenaar van het zwembad en zal het voor een zakelijke prijs verhuren aan de exploitant.
6. De beoogde exploitant zal een (mogelijke nieuwe) BV worden, waarvan de aandelen door de gemeente worden gehouden.
7. Het voornemen bestaat om deze BV de opdracht te verstrekken om de exploitatie op zich te nemen. De gemeente zal in dat geval geen subsidie meer verstrekken, maar een vergoeding betalen voor de exploitatie van het bad.
8. Het oude zwembad zal onder de bestaande omstandigheden geëxploiteerd blijven worden totdat het nieuwe zwembad in gebruik wordt genomen.

Btw-aspecten huidige situatie

De gemeente stelt het bestaande zwembad om niet beschikbaar aan de NV. Dat is geen voor de btw-belaste activiteit, zodat de gemeente de btw op de kosten die zij maakt voor het bestaande bad niet in aftrek kan brengen. Het is ons overigens niet bekend of daaraan gevolg wordt gegeven.

Btw-aspecten nieuwbouw

In de nieuwe situatie zullen andere keuzes gemaakt moeten worden om ervoor te zorgen dat de btw op de investeringskosten door de gemeente in aftrek kan worden gebracht. Er zal worden gekozen voor een situatie waarbij de gemeente eigenaar wordt en blijft van het zwembad en deze verhuurt aan de toekomstige exploitant.

Er zal dan meer dan symbolisch huurbedrag in rekening moeten worden gebracht aan de exploitant om te voorkomen dat de Belastingdienst kan stellen dat er kan worden gesteld dat er niet wordt opgetreden in het economische verkeer. Het huurbedrag hoeft niet kostendekkend te zijn, maar het is wel aan te bevelen om een marktconforme vergoeding overeen te komen. Zie daartoe ook het onderdeel over de vennootschapsbelasting.

De gemeente en de exploitant zullen ter zake van de verhuur moeten 'opteren' voor btw-belaste verhuur. Dat is mogelijk als de huurder de btw voor tenminste 90% in aftrek kan brengen. Wij hebben begrepen dat aan die voorwaarde wordt voldaan voor wat betreft het bestaande zwembad. Het ligt naar onze mening voor de hand om te veronderstellen dat dit ook gaat gelden voor het nieuwe zwembad. Indien een huurovereenkomst wordt gesloten waarbij ervoor wordt gekozen om de huur in de btw-heffing te betrekken, kan de gemeente de btw op de nieuwbouwkosten in aftrek brengen.

We wijzen u echter op een aangekondigde wetswijziging in de wet OB. Naar aanleiding van Europese jurisprudentie is vastgesteld dat de Nederlandse wet OB een onjuiste bepaling bevat, die gerepareerd moet worden. Voor zover wij dat op dit moment kunnen inschatten (de tekst van de wijziging is nog niet bekend), zal het erop neerkomen dat exploitant na de wetswijziging geen btw-belaste prestaties meer verricht als geen winst wordt beoogd door de exploitant. Het is de bedoeling dat de wetswijziging op 1 januari 2019 ingaat (Startnotitie kabinet 3 november 2017).

Dus als de exploitant geen winst zou beogen met de exploitatie, worden niet langer btw-belaste prestaties verricht en kan niet worden geopteerd voor btw-belaste verhuur. Dit brengt mee dat het recht op aftrek van btw, zoals dat onder de huidige wetgeving nog zou kunnen gelden voor de gemeente, in de nieuwbouwsituatie geheel komt te vervallen.

De oplossing lijkt voor de hand te liggen: zorg ervoor dat de exploitant winst beoogt. Dan is sprake van btw-belaste activiteiten en kan de verhuur btw-belast plaatsvinden. Wij zullen hierna ingaan op het begrip 'winst beogen' voor de btw.

Winst beogen

De wetgever heeft het over winst *beogen*, niet over winst maken. In feite zal daarvan dus sprake zijn als er een gerechtvaardigde verwachting is dat systematisch overschotten worden behaald, ook als die overschotten uiteindelijk niet worden gerealiseerd. Maar het helpt uiteraard wel als er ook daadwerkelijk en systematisch winst wordt *gemaakt*. Dan is het winst beogende karakter immers eenvoudiger aan te tonen.

Uit de rechtspraak blijkt dat bij de beoordeling of sprake is van winst beogen wordt gekeken naar de organisatie als geheel, dus niet naar de te onderscheiden activiteiten. Met andere woorden: als met de zwembadexploitatie verlies wordt gedraaid, maar met de andere activiteiten zoveel winst wordt gemaakt dat het zwembadverlies wordt goed gemaakt, zal toch sprake zijn van 'winst beogen'. Overigens, anders dan bij een stichting of vereniging, zal bij een BV eerder worden aangenomen dat de organisatie winst beoogt.

In de rechtspraak is voorts geoordeeld dat gerealiseerde winst uitgekeerd moet kunnen worden aan de aandeelhouders of deelnemers (Kennemer Golf & Country Club). Indien overschotten alleen aangewend kunnen worden voor de eigen prestaties, is van een winstoogmerk geen sprake.

Zo is dit ook in de Wet OB vastgelegd, zie art. 11 lid 2 wet OB.

Daarnaast zou nog een mogelijk obstakel kunnen bestaan als de gemeente jaarlijks een subsidie zou verstrekken als aanvulling op het tekort dat de exploitant lijdt. De Belastingdienst zou namelijk de stelling kunnen betrekken dat geen sprake is van winst beogen als het verwachte overschot alleen kan worden gerealiseerd met behulp van een gemeentelijke subsidie. Nu het de bedoeling is om de exploitatie uit te besteden en daarvoor een beheervergoeding te betalen, zal dit vraagstuk zich niet voordoen. Er wordt dan immers geen subsidie meer verstrekt aan de BV en de beheervergoeding behoort voor de beoordeling of van winst beogen kan worden gesproken 'gewoon' tot de winst.

De exploitant zal de beheervergoeding verhoogd met btw aan de gemeente moeten factureren. Naar onze mening kan de gemeente die btw declareren bij het BTW-compensatiefonds.

Tussenconclusie btw:

Met het oog op het behoud van btw-aftrek in de toekomst is de keuze voor het uitbesteden van het beheer verstandig. Daarmee kan, als ook overigens de juiste keuzes worden gemaakt, de btw op de nieuwbouw worden veiliggesteld, ook na de wetswijziging.

Het is wel aan te bevelen om de ontwikkelingen rond de wetswijziging goed te blijven volgen, omdat het nog niet geheel zeker is dat de wijziging er zo uit komt zien als 'in vakkringen' wordt verwacht.

Vpb aspecten van de voorgenomen realisatie

Voor de vennootschapsbelasting zijn in de voorliggende casus feitelijk drie situaties te onderscheiden:

1. De huidige situatie;
2. De route naar de nieuwe situatie; en
3. De uiteindelijke situatie.

Wij zullen hierna de aspecten en aandachtspunten van de verschillende situaties beschrijven en met een voorstel voor de te nemen stappen komen.

Ad 1. De huidige situatie

In de huidige situatie is sprake van een NV die het zwembad exploiteert, waarvan alle aandelen worden gehouden door Stichting Sportcentrum 8kspelen. Een NV is door haar rechtsvorm in principe integraal vennootschapsbelastingplichtig (Vpb-plichtig). Tot 1 januari 2016 bestond nog een soort 'parapluvrijstelling' voor NV's en BV's waarvan de aandelen direct of indirect werden gehouden door overheidsinstellingen. Met de invoering van de "Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen" is deze vrijstelling komen te vervallen.

In het Financieel verslag 2016 van de NV, dat wij hebben ontvangen, staat vermeld dat de vennootschap niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Dit lijkt ons niet juist, nu de NV in principe altijd belastingplichtig is, hoewel de heffing mogelijk kan worden beperkt door toepassing van een vrijstelling. Gezien de nu bekende activiteiten van de vennootschap lijkt niet direct een vrijstelling toepasbaar. Voorlopige conclusie is derhalve dat de NV per 1 januari 2016 belastingplichtig is geworden zodat een openingsbalans moet worden opgesteld en een jaarresultaat moet worden bepaald waarmee vervolgens een aangifte kan worden ingediend.

Het bestaan van belastingplicht brengt niet direct met zich dat ook daadwerkelijk belasting moet worden betaald. Het nu gepresenteerde resultaat is sterk negatief en wordt uiteindelijk aangevuld door de gemeente. Van een belast positief resultaat lijkt derhalve geen sprake.

Opmerking verdient dat voor de fiscale beoordeling bij transacties tussen gelieerde partijen rekening moet worden gehouden met zakelijke prijsstellingen (de zogenaamde 'at arms length pricing'). Op dit moment zien wij niet in dat een andere prijsstelling het resultaat meer positief zou maken.

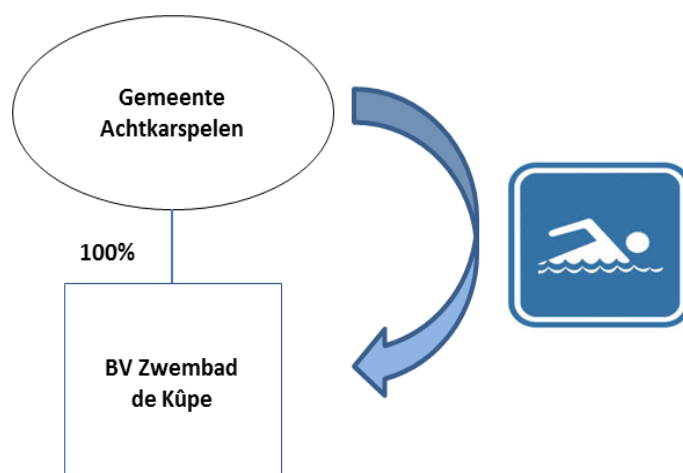
Het ontstaan van belastingplicht heeft daardoor waarschijnlijk meer een administratieve impact dan een financiële. In verband met de fiscale verplichtingen die samenhangen met belastingplicht is het wel goed melding te maken van de belastingplicht, uitstel voor de aangifte aan te vragen (voor zover nog niet gedaan) en de verschillende omstandigheden te inventariseren die van belang zijn voor de fiscale positie (welke afspraken liggen er met de gemeente en met andere partijen etc.). Dit kunnen wij vanzelfsprekend ook in gang zetten.

Naast de NV hebben we ook nog te maken met de stichting. Ook deze kan Vpb-plichtig zijn indien en voor zover zij een onderneming in fiscale zin drijft. Wij weten op dit moment nog te weinig van de activiteiten van de stichting, waardoor we daarover geen uitspraak kunnen doen. Indien haar rol louter bestaat uit het houden van de aandelen in de NV en een klein stukje aansturing of toezicht zal het waarschijnlijk niet tot Vpb-plicht bij de stichting komen. In de rest van dit advies gaan we uit van de veronderstelling dat de stichting niet belastingplichtig is.

Ad. 2 De route naar de nieuwe situatie

Het belang van het beoordelen van de huidige situatie heeft voornamelijk te maken met deze stap in het proces.

In de e-mail van 21 december jl. van de gemeente worden verschillende scenario's geschetst om te komen tot de eindstructuur. Deze eindstructuur houdt in ieder geval in dat de gemeente de aandelen houdt in een BV, dat de gemeente ook de eigendom van het nieuwe zwembad houdt en deze voor een zakelijke prijs ter beschikking stelt aan de BV. De eindsituatie kan als volgt worden geschetst:



Om tot de eindstructuur te komen worden verschillende mogelijke tussenstappen beschreven.

Gezien de strekking van dit advies schetsen we staccato de gevolgen van de verschillende (tussen) stappen.

- *Een overdracht van de aandelen in de NV naar de gemeente door de stichting:* Nu we veronderstellen dat de stichting niet Vpb-plichtig is zal een overdracht daar geen gevolgen hebben.
- *Het ontbinden/opheffen van de stichting (na overdracht aandelen):* Dit leidt vanzelfsprekend ook niet tot een Vpb gevolg nu wordt verondersteld dat de stichting niet belastingplichtig is.
- *Het omzetten van de NV in een BV:* Dit is een wat bijzondere omzetting. Nu de beide rechtsvormen in fiscale zin zo op elkaar lijken worden er geen fiscale gevolgen verbonden aan het omzetten van de ene in de andere rechtsvorm. Derhalve heeft de omzetting geen gevolgen en leidt niet tot een afrekenmoment over de stille reserves.
- *Het ontbinden van de NV:* Het ontbinden leidt tot het einde van de belastingplicht waardoor afgerekend dient te worden over eventueel nog bestaande stille reserves. Van stille reserves zal gezien de exploitatie waarschijnlijk geen sprake zijn.
- *Het oprichten van een nieuwe vennootschap (BV):* net als bij de NV is de BV door haar rechtsvorm in beginsel belastingplichtig. De beperkte mogelijkheid tot toepassing van een vrijstelling, zoals bij de NV beschreven, wordt niet anders door een BV. Ook hier zal een openingsbalans moeten worden opgesteld, hetgeen mogelijk weinig om handen heeft nu het actief (het zwembad) bij de gemeente blijft. Bij de nadere invulling van de structuur dient dit nog te worden beoordeeld.

Uit de vorenstaande opsomming blijkt dat de te kiezen route niet direct hoeft te zijn ingegeven door vennootschapsbelastingrechtelijke aspecten. Andere aspecten kunnen mogelijk meer doorslaggevend zijn zoals:

- Het personeel is nu mogelijk in dienst bij de NV, bij omzetting van de NV hoeft er op dit punt waarschijnlijk niets geregeld te worden (voor zover het huidige personeel mee gaat naar het nieuwe zwembad).
- De NV heeft mogelijk nu al bestaande verplichtingen die geheel of gedeeltelijk kunnen worden voortgezet in de nieuwe situatie (toeleveranciers, abonnementen, etc.).
- Nadeel van het omzetten kan zijn dat mogelijke aanspraken uit het verleden ook kunnen doorwerken naar de nieuwe opzet.
- De verschillende notariële handelingen die noodzakelijk zijn om tot de gewenste structuur te komen.

Het omzetten van de NV naar een BV heeft wel een praktisch voordeel. Uitgaande van belastingplicht van de NV per 1 januari 2016 zal per dan een openingsbalans moeten worden opgesteld. Als niet wordt omgezet maar een nieuwe BV wordt opgericht, zal de 'oude' NV op een gegeven moment moeten worden geliquideerd en voor de nieuwe BV zal wederom een openingsbalans moeten worden bepaald. Het omzetten van de NV naar de BV leidt op het eerste gezicht tot minder fiscaal administratieve werkzaamheden.

Wat de meest wenselijk route is zal naar het lijkt afhangen van de verschillende fiscale en niet fiscale feiten en omstandigheden. Het is derhalve raadzaam ook een jurist of notaris bij dit proces te betrekken. Vooralsnog lijkt de volgende route voor de hand liggend:

- Overdracht van de aandelen van de NV naar de gemeente.
- Liquideren van de Stichting Sportcentrum 8kspelen (voor zover die geen functie meer heeft).
- Omzetten van de NV in een BV.

Ad 3. De uiteindelijke situatie:

Vpb-gevolgen bij de gemeente:

In de uiteindelijke opzet is vanuit de gemeente feitelijk sprake van twee activiteiten. Ten eerste het houden van de aandelen in de BV en ten tweede het verhuren/verpachten van het zwembad aan de BV.

De eerste vraag die moet worden beantwoord is of het houden van de aandelen en het verhuren van het zwembad op zichzelf staande activiteiten zijn of dat deze in een groter geheel vallen, zoals bijvoorbeeld binnen het totaal van het programma sport binnen de gemeente (de zogenaamde clusteringsvraag). Het antwoord op deze vraag hangt af van de voorliggende feiten en omstandigheden zoals: hoe wordt het aangestuurd, wat zijn de financiële verbanden tussen de verschillende sportactiviteiten, zijn er nog andere situaties die vergelijkbaar zijn met de voorliggende situatie waardoor deze eigenlijk samengevoegd moeten worden, etc.

Vooralsnog gaan we ervan uit dat het als twee afzonderlijke activiteiten moet worden aangemerkt. Ook de Belastingdienst staat clustering van een groot aantal activiteiten veelal niet toe. Opmerking verdient daarbij dat het programma sport bij gemeenten veelal sterk verlieslatend is waardoor het 'gewenst' kan zijn hier activiteiten in onder te brengen. De feitelijke situatie moet dit dan wel onderbouwen.

Als 'losse' activiteiten zal waarschijnlijk ook niet snel tot belastingplicht worden gekomen. Het houden van louter aandelen in een vennootschap kwalificeert namelijk niet snel als een belastingplichtige activiteit. Het verhuren/verpachten van het zwembad zal als 'losse' activiteit waarschijnlijk ook niet kwalificeren als een belastingplichtige activiteit. Voor zover het actief louter (kaal) wordt verhuurd aan de BV en door de gemeente geen andere werkzaamheden ter zake van het zwembad worden gedaan, zal het verhuren kwalificeren als het normaal beheren van vermogen wat niet belastingplichtig is. De vraag wat voor resultaat met de verhuur wordt behaald is dan feitelijk irrelevant.

Met de kennis van nu gaan wij ervan uit – al dan niet geclusterd met andere sportactiviteiten – dat de beoogde opzet niet tot belastingplicht bij de gemeente zal leiden.

Voorkomen van het creëren van belastingdruk.

Zoals hierboven al opgemerkt dienen gelieerde partijen vanuit het perspectief van de Vpb zakelijk met elkaar te handelen. Ook in het door ons ontvangen memo wordt gesteld dat de verhuur aan de BV in principe marktconform dient plaats te vinden.

De BV wordt hierdoor geconfronteerd met een hogere huur dan in de situatie van het oude zwembad. Dit zal naar wij aannemen worden gecompenseerd door een hogere beheervergoeding.

Belangrijk bij het opzetten van de verschillende financiële stromen is dat bij de BV geen overschotten kunnen ontstaan. Immers deze zullen bij de BV in de heffing vallen, waardoor een extra last ontstaat.

In de voorliggende situatie lijkt de oplossing erin te bestaan dat de beheervergoeding zo wordt ingericht dat in een jaar, of over meerdere jaren bezien, nooit een overschot bij de BV kan ontstaan (feitelijk een systeem waarbij wordt nagecalculeerd).

Overigens valt niet uit te sluiten dat de Belastingdienst de beheervergoeding naar boven toe bijstelt met als argument dat een onafhankelijke derde niet bereid zou zijn de exploitatie voor de gemeente te verrichten als zij hiermee geen winst zou kunnen maken. In dat geval is de BV wel vennootschapsbelasting verschuldigd. Deze correctie kan louter een fiscale zijn. Dat wil zeggen: Alleen voor de heffing van de Vpb, dus zonder dat daaraan feitelijk gevolg wordt gegeven in de vorm van een bijbetaling door de gemeente. Maar gezien hetgeen voor de btw onder het kopje “Winst beogen” is opgenomen kan een daadwerkelijk overschot bij de BV ook wenselijk zijn.

Afrondend

In dit advies zijn wij uitgebreid ingegaan op de btw-gevolgen en de vennootschapsbelastingaspecten van de te kiezen structuur. Het is van uitermate groot belang dat de juiste keuzes worden gemaakt. Wij zullen om die reden dan ook graag ons advies toelichten in de werkgroep. Mocht deze notitie voorafgaand aan een eventuele toelichting al vragen bij u oproepen, dan vernemen wij die graag.

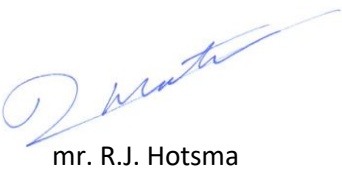
U kunt ons voor nader overleg bereiken via telefoonnummer op 050-210 36 40.

Met vriendelijke groet,



J. Egberink

Caraad Belastingadviseurs B.V.



mr. R.J. Hotsma