EFK Belastingadviseurs
Salomonstraat 52
1812 PA Alkmaar
T 072 535 0525
F 072 535 0529

info@efkbelastingadviseurs.nl
www.efkbelastingadviseurs.nl

K.v.K. nummer: 37125881
BTW nummer: 8159.58.043.B01
Beconnummer: 487284
IBAN: NL85ABNA0980131359

Gemeente Buren
T.a.v. de heer S. Jansen, mevrouw E. Jacobs
Postbus 23
4020 BA MAURIK

Alkmaar, 23 maart 2018

Betreft : Keuze beheerentiteit sporthal Maurik-Oost en wetswijziging btw
Kenmerk : BA018095 - MP/DV/sv
Bijlage(n) : Geen

Geachte mevrouw Jacobs en geachte heer Jansen,

1. Inleiding

De gemeente Buren (hierna: de gemeente) bereidt op dit moment de bouw voor van een nieuwe sporthal op het sportpark Maurik-Oost. De bouw zal naar verwachting nog aanvangen in 2018. De gemeente is voornemens de exploitatie op afstand te zetten en over te laten aan een beheer- (en exploitatie)entiteit. In ons advies van 7 november 2017 met kenmerk BA017335 hebben wij een oordeel gegeven over de vraag of de coöperatieve vereniging (hierna: coöperatie) een geschikte rechtsvorm is voor de beheerentiteit. In het advies beschreven wij onze conclusie dat de rechtsvorm coöperatie vanuit fiscaal oogpunt naar haar aard het risico in zich draagt dat voor de btw geen sprake kan zijn van winstbeogendheid. Dat is met het oog op de komende wetswijziging niet gunstig. Alleen de exploitatie door een B.V. (of N.V.: waar hierna wordt gesproken over een B.V. is daarmee tevens de N.V. bedoeld) zou wellicht na de wetswijziging (die van kracht wordt op 1 januari 2019) nog recht op aftrek van voorbelasting van btw kunnen geven. Overigens is ook dat onzeker zolang de tekst van de wetswijziging en daardoor het bereik daarvan niet bekend is. Beheer en exploitatie voor rekening en risico van een coöperatie hebben wij dus afgeraden.

De gemeente is niet voornemens de sporthal zelf feitelijk te beheren en exploiteren. De gemeente wenst wel eigenaar te blijven. De toekomstige hoofdgebruikers zijn bereid het feitelijke beheer en de exploitatiewerkzaamheden te verzorgen. Gebleken is dat vanuit de toekomstige hoofdgebruikers de behoefte bestaat aan samenwerking binnen een beheerentiteit die door en voor de leden opereert. Daarbij gaan de gedachten toch uit naar een coöperatie. Op vrijdag 15 december 2017 hebben wij in aanwezigheid van de toekomstig bestuurder van de beheerentiteit, de heer A. Hungerink ge-brainstormt over de mogelijkheid om zowel een coöperatie van hoofdgebruikers, als een B.V. een plaats te geven in het toekomstige beheer en de exploitatie van de sporthal. Wij kwamen tot een structuur waarin de gemeente de sporthal verhuurt aan een B.V. en deze een coöperatie van hoofdgebruikers in onderaanneming inschakelt om het feitelijke beheer en de feitelijke exploitatie voor haar te verzorgen. Juridisch gezien is de B.V. de beheerder en exploitant van de sporthal. Zij schakelt derden in (zoals de coöperatieve vereniging) om beheer en exploitatie vorm te geven.

Hierna zullen wij eerst de aangekondigde wetswijziging verduidelijken. Daarna zullen wij de op 15 december 2017 besproken variant uitwerken. Daarbij zullen wij de variant mede in het perspectief van de aangekondigde wetswijziging zetten.

Tot slot zullen wij aangeven welke stappen op welke tijdstippen kunnen worden ondernomen als de gemeente op zeer korte termijn wil beginnen met de bouw van de sporthal.

2. Wetswijziging

2.1. Aanleiding en gevolgen van de aangekondigde wetswijziging

Op dit moment is in Nederland de exploitatie van sportaccommodaties onder bepaalde voorwaarden (zie hierna) belast met (6%) btw, ongeacht of met de exploitatie daarvan winst wordt beoogd of niet. Wij noemen deze btw belaste prestatie 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening'. Doordat ook de niet-winstbeogende exploitaties van sportaccommodaties kon worden onderworpen aan de heffing van btw, heeft een groot deel van bijvoorbeeld de gemeenten de exploitatie van binnen- en buitensportaccommodaties in de heffing van btw gebracht. Het gevolg van het btw belast geven van gelegenheid tot sportbeoefening is immers dat recht op aftrek van voorbelasting ontstaat voor de hierdoor opgeroepen kosten. Denk daarbij aan investeringen in sporthallen, (kunst)grasvelden, kleed- en douchegelegenheden, tribunes, lichtmasten en dergelijke.

In voorkomende gevallen bestond met de Belastingdienst nog wel discussie of sprake was van een prestatie bestaande in 'verhuur' in de zin van de btw, of van 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening'. De verhuur van de sportaccommodatie is voor de btw een vrijgestelde handeling. De verhuur van een sportaccommodatie aan een sportvereniging kan niet door een optie in de btw belaste sfeer worden gebracht. Dat kan alleen als de sportvereniging de gehuurde onroerende zaak voor 90% of meer gebruikt voor btw belaste doeleinden. De sportvereniging daarentegen gebruikt de onroerende zaak voor van btw vrijgestelde doeleinden, namelijk sportbeoefening door de leden.

Als de exploitant de sportaccommodaties ter beschikking stelt met aanvullend dienstbetoon die het specifieke gebruik van de accommodatie als sportaccommodatie faciliëren en daarnaast voldoende zogenoemde 'het gebruik beperkende voorwaarden' stelt, wordt voldaan aan de voorwaarden voor het btw belast 'geven van gelegenheid tot sportbeoefening'. Door de aanvullende diensten en voorwaarden is geen sprake van 'verhuur' in de zin van de btw. Bij aanvullend dienstbetoon wordt gedacht aan beheer, bewaking, beveiliging, schoonmaak, klein onderhoud, inroostering en dergelijke. Bij het gebruik beperkende voorwaarden kan worden gedacht aan de voorwaarde dat de accommodatie alleen voor sport mag worden gebruikt en aan de voorwaarde dat de eigenaar/exploitant te allen tijde bevoegd is het complex te betreden, om zich ervan te vergewissen dat het overeenkomstig de voorwaarden wordt gebruikt. Verder wordt in dat verband vaak het verbod van onder-exploitatie genoemd en het verbod reclame-uitingen op de sportaccommodatie aan te brengen.

Uit rechtspraak van het Hof van Justitie in de afgelopen jaren blijkt dat Nederland de btw-richtlijn niet goed heeft geïmplementeerd. De niet-winstbeogende exploitaties van sportaccommodaties hoort (verplicht) te zijn vrijgesteld van btw. Daarom heeft het Kabinet eind 2017 besloten de Wet op de omzetbelasting 1968 op dit punt te wijzigen. Het is de bedoeling dat op Prinsjesdag 2018 een wetsvoorstel bekend zal worden gemaakt waardoor de niet-winstbeogende exploitatie van sportaccommodaties ingaande 1 januari 2019 zal zijn vrijgesteld van btw. Het directe gevolg daarvan is dat gemeenten ingaande 1 januari 2019 geen btw-aftrekrecht meer hebben op de vanaf dan aan hen in rekening gebrachte btw op exploitatiekosten van, en investeringen in, niet-winstbeogende exploitatie van sportaccommodaties.

Doorgaans behaalt een gemeente met de exploitatie van geen van haar sportaccommodaties winst. De exploitatie van sporthallen, buitensportaccommodaties (voetbal, hockey, atletiek et cetera) is dan ook in vrijwel alle gevallen (zwaar) verliesgevend.

Ook de zwembadexploitaties zijn verliesgevend. De verwachting (onze verwachting) is dat de wetswijziging ook zal gelden voor zwembadexploitaties. De wetswijziging heeft daardoor grote gevolgen voor het gemeentelijke kostenvolume voor de exploitatie en nieuwbouw (en aanleg) van sportaccommodaties. De btw op de nieuwbouw, groot onderhoud, vervangingsinvesteringen en exploitatielasten is voortaan niet-aftrekbaar en dus kostenverhogend.

De betreffende btw kan evenmin worden teruggevraagd uit het BTW-compensatiefonds. De reden daarvoor is dat de gemeente blijft optreden als ondernemer, maar nu vrijgesteld van btw. Ook als de gemeente zou ophouden met het vragen van een vergoeding voor het ter beschikking stellen van de sportaccommodaties aan de gebruikers, ontstaat daardoor toch geen recht op bijdrage uit het btw-compensatiefonds. In dat geval is namelijk het recht op een bijdrage uitgesloten, omdat sprake is van een zogenoemde 'verstrekking' aan een individuele derde (de hoofdgebruiker). Alleen als de sportaccommodatie als een openbare voorziening kwalificeert, ontstaat recht op bijdrage uit het BTW-compensatiefonds.

2.2. Overgangsrecht

Bij een wetswijziging zoals de aangekondigde - die de positie van de exploitanten van niet-winstbeogende sportaccommodaties feitelijk verslechtert - kan door de wetgever een zogenoemde overgangsregeling worden aangenomen. De Vereniging Sport en Gemeenten heeft de gemeenten in haar brief van 7 november 2017 met kenmerk VSG/2017/AJ/MS - U17130 voorgelicht over de op handen zijnde wetswijziging. In de brief vermeldt de VSG dat er een overgangsregeling komt, maar dat nog onbekend is hoe deze zal luiden. Uiteindelijk beslist de wetgever over de vraag of er een overgangsregeling komt en hoe die wordt ingevuld. Op zich bestaat geen zekerheid over de vraag of er een overgangsregeling komt (de tekst van het wetsvoorstel is immers onbekend), maar gelet op de uitlatingen van de VSG is dat wel aannemelijk. Doordat niet bekend is hoe de overgangsregeling zal luiden, is nu ook nog niet bekend welke gevallen er onder zullen/kunnen vallen.

Overgangsrecht is met name van belang voor investeringen waarvoor nog een herzieningstermijn (zie bijlage 1) loopt, derhalve voor de (op)leveringen aan gemeenten van kleed- en douchegelegenheden, tribunes, kunstgrasvelden, lichtmasten en dergelijke *'gebouwen'* in de jaren 2010 tot en met 2018. Voor een in 2014 in gebruik genomen kunstgrasveld zou zonder overgangsrecht 50% van de tijdens de aanleg op aangifte verrekende investerings-btw, in 2019 en volgende jaren moeten worden terugbetaald aan de Belastingdienst. Een overgangsregeling beoogt rekening te houden met het feit dat gemeenten in de jaren tot en met 2018 mochten vertrouwen op de tekst van de toen geldende wetgeving en hun daarop afgestemde investeringsbehoefte. Het zou in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel zijn als door de herzieningsbepalingen een deel van de verrekende btw nog aan de Belastingdienst moet worden terug betaald. Een overgangsregeling houdt dus in dat de wetgever de belastingwet weliswaar wijzigt, maar bestaande gevallen eerbiedigt. Een overgangsregeling bij de aanstaande wetswijziging zou met name bestaande exploitaties moeten eerbiedigen.

Vaak wordt in een overgangsregeling geëist dat de belastingplichtige (in casu de gemeente) het gebouw (de sportaccommodatie) vóór de datum van kracht worden van de wetswijziging (in casus 1 januari 2019) feitelijk overeenkomstig de bestemming in gebruik heeft genomen. Als deze eis zou worden opgenomen, dan geldt de overgangsregeling dus niet als een gemeente enkel rechtens afdwingbare verplichtingen voor de bouw is aangegaan. En ook niet als de sportaccommodatie op 1 januari 2019 in aanbouw is.

2.3. Reikwijdte wetswijziging

2.3.1. Zwembadexploitaties

Tot op heden is niet duidelijk of ook de niet winstbeogende exploitatie van zwembadexploitaties onder de wetswijziging zullen vallen. Wij zien echter niet in waarom de zwembaden niet onder de wetswijziging zouden vallen, nu dit ook een sportaccommodatie is en rechtstreekse exploitatie door een gemeente doorgaans een verlieslatende activiteit is.

2.3.2. Wanneer zou sprake kunnen zijn van winstbeogendheid

Tot 1 januari 1999 gold een btw-vrijstelling voor niet-winstbeogende zwembadexploitaties. Dat was ongunstig omdat de exploitant in dat geval geen btw-aftrekrecht heeft voor de door de exploitatie opgeroepen kosten zoals de btw op de bouwkosten, het (groot) onderhoud en de exploitatielasten (energie). Daardoor is over de jaren vóór 1 januari 1999 veel geprocedeerd over de vraag onder welke voorwaarden een zwembadexploitatie juridisch gezien winstbeogend zou kunnen zijn. In dat geval zou de exploitatie met btw belast zou zijn en bstaat dus btw-aftrekrecht op investeringen en exploitatielasten.

Uiteindelijk heeft het Gerechtshof Leeuwarden beslist dat van winstbeogendheid bij exploitatie door een B.V. (of N.V.) sprake kon zijn (hof Leeuwarden 16 februari 2001, nr. 99/0234, inzake gemeente Dongeradeel; VN 2001/20.31[1]). De gemeente Dongeradeel verhuurde haar subtropische zwembad aan een B.V. die het voor haar beheerde en exploiteerde. Het hof besliste dat als de feitelijke exploitatie aan een B.V. (of N.V.) wordt overgelaten, op het niveau van de B.V. een winstbeogende exploitatie kan ontstaan. Dat is met name het geval als de B.V. dankzij een jaarlijkse voorcalculatorisch bepaalde exploitatiesubsidie winsten behaalt. Daarbij moet dankzij de subsidievoorwaarden gelden dat de B.V. een door efficiency behaald overschot mag behouden. Daardoor wordt de kans op winst reëel. Als de B.V. vervolgens de winst regelmatig uitkeert, zou zij op grond van de hier aangehaalde oude rechtspraak (inzake zwembadexploitaties over de jaren tot 1999) kunnen voldoen aan de voorwaarden om als winstbeogend te worden aangemerkt. Het hof oordeelde dat de B.V. winstbeogend was en daardoor haar exploitatie belast was met btw. Ten gevolgde daarvan kon de verhuurovereenkomst tussen de gemeente Dongeradeel en de B.V. door een optie in de btw belaste sfeer worden gebracht. Dankzij de optie had de gemeente Dongeradeel btw-aftrekrecht op de bouwkosten en exploitatielasten van het subtropisch zwembad.

NB: door de uitspraak werd een exploitatie die in economische zin nimmer winstbeogend kan worden, juridisch toch winstbeogend. In economische zin moet er gelet op de subsidie, geld bij. Juridisch wordt de subsidie als een door de B.V. in acht te nemen opbrengst gezien. Een opbrengst waarop hij kennelijk recht heeft.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie vloeit voort dat voor winstbeogendheid in de zin van de btw is vereist dat feitelijk met enige regelmaat winst wordt behaald en dat met enige regelmaat winstuitkeringen aan de aandeelhouders plaats vinden. Dat gegeven brengt met zich mee dat de exploitatie door een gemeente of een stichting niet winstbeogend kan worden. Gemeente en stichting hebben geen aandeelhouders en kunnen geen winstuitkeringen doen.

De vraag die zich opdringt, is of na 31 december 2018 door toepassing van het door gemeente Dongeradeel gehanteerde model de exploitatie van bijvoorbeeld de sporthal ook na 1 januari 2019 belast zou kunnen zijn. Wij merken op dat op dit punt en dit moment geen conclusies zijn te trekken. Doordat de tekst van het wetsvoorstel niet bekend is, is onduidelijk hoe groot de reikwijdte van het wetsvoorstel zal zijn, dus hoe ver de arm van de wetgever zal reiken.

---

[1] Zie bijlage 2.

Het laat zich denken dat de wetgever zal streven naar een wettekst die ook de door hof Leeuwarden beoordeelde casus onder de vrijstelling brengt.

In het verlengde van de vorige alinea geldt voor de door hof Leeuwarden beslechte casus (en dus voor dat model) nu al een kanttekening. In het door hof Leeuwarden beslechte geschil verhuurde de gemeente Dongeradeel haar zwembad aan (haar) B.V.. Ook de gemeente is niet voornemens de eigendom van de sporthal over te dragen aan de beheerentiteit maar kiest liever voor verhuur. In theorie is denkbaar dat de wetswijziging bepaalt dat de verhuur van het zwembad als zodanig (geïsoleerd bezien, dus los van de B.V. die feitelijk de zwembadexploitant is) als een 'nauw met sportbeoefening samenhangende dienst' in de zin van de btw-richtlijn moet worden aangemerkt. Ook de gemeente houdt zich dan (in de vorm van verhuur) bezig met de exploitatie van een sportaccommodatie. Dan rijst bijvoorbeeld de vraag of de door de gemeente gevraagde huur hoog genoeg is de exploitatie door de gemeente als winstbeogend aan te kunnen merken. Op zich kan de huur in theorie nog wel naar een dermate hoog niveau worden gebracht dat de gemeente daardoor overschotten behaalt (de exploitant kan voor de hoge huur worden gecompenseerd middels een navenant hogere subsidie). Aan het tweede vereiste voor winstbeogendheid lijkt door een gemeente nimmer te kunnen worden voldaan. Daarvoor is volgens de btw-richtlijn[2] vereist dat de belastingplichtige uitkeringen doet aan haar aandeelhouders. De gemeente kan dat niet. Het gevolg daarvan zou kunnen zijn dat de gemeente (bij gebreke van winstbeogendheid) niet kan opteren voor btw belaste verhuur en dus vanaf 1 januari 2019 btw vrijgesteld verhuurt aan de B.V. (die overigens wel winstbeogend zou kunnen zijn).

Als het scenario dat in de voorgaande alinea is geschetst, wordt bewaarheid, kan de gemeente de sporthal dus niet btw belast verhuren aan een B.V.. Doordat de verhuur dan is vrijgesteld van btw, heeft de gemeente geen btw-aftrekrecht op de bouwkosten van de sporthal. Op de bouwkosten en exploitatielasten kan dan wellicht alleen btw-aftrekrecht worden gerealiseerd door de eigendom van de sporthal over te dragen aan de beheer- en exploitatie-B.V. (of N.V.). De gemeente zou de B.V. na overdracht 'netto' kunnen subsidiëren voor vervangingsinvesteringen en groot onderhoud en exploitatielasten. In theorie kan de wetgever ook de situatie dat een B.V. het zwembad in eigendom heeft willen treffen met de wetswijziging. Er zou dan in de wet moeten worden bepaald dat alle gesubsidieerde exploitaties niet-winstbeogend zijn. Daarmee zou de wetgever direct in het fiscale en daardoor commerciële vaarwater van grote spelers in de markt komen, zoals Sportfondsen Nederland en Optisport. Deze organisaties nemen op zakelijke basis de exploitatie van sportaccommodaties voor gemeenten ter hand. Daarbij is doorgaans sprake van jaarlijkse subsidiëring.

Bij het voorgaande geldt het voorbehoud dat wij ook voor een eventuele overgangsregeling al maakten; onbekend is hoe het wetsvoorstel er uit ziet en dus hoe ver de arm van de wetgever zal reiken. In feite is het daardoor speculeren wat de gevolgen zullen zijn van het wetsvoorstel. Wij adviseren daarom zeker niet om nu al de eigendom van het zwembad over te dragen aan een B.V.. Wellicht is dat in het geheel niet nodig om toch winstbeogend te kunnen exploiteren. En wellicht is het wetsvoorstel zo ver reikend dat met overdracht van de eigendom van het zwembad aan een B.V. nog steeds niet de gewenste winstbeogendheid kan worden gecreëerd.

2.4. Compensatie

Volgens de hiervoor aangehaalde brief van de VSG is het Rijk voornemens de extra belastingopbrengst die het gevolg is van de wetswijziging terug te sluizen naar de gemeenten, sportstichtingen en sportverenigingen. Uit recent tot ons gekomen stukken volgt dat het de bedoeling is van de begrote extra belastingopbrengst van € 241 miljoen een bedrag van € 152 miljoen middels waarschijnlijk een specifieke uitkering uit het gemeentefonds over te hevelen naar de gemeenten.

[2] Richtlijn 2006/112/EG.

Het resterende deel van € 87 miljoen wordt via een door het ministerie van VWS uitgevoerde subsidieregeling teruggesluisd naar sportstichtingen en sportverenigingen (mits lid van NOC-NSF) die investeren in sportaccommodaties. Het verschil van € 2 miljoen gaat op aan uitvoeringslasten.

Over de regeling inzake de specifieke uitkering zou meer duidelijkheid worden verschaft in de mei-circulaire. De gemeenten dienen vermoedelijk vóór oktober 2018 een opgave te doen van de investeringsbedragen. 17,5% van alle bestedingen aan sport zou daardoor via bedoelde specifieke uitkering worden gecompenseerd. De indruk wordt daardoor gewekt dat ook de btw op de exploitatielasten wordt gecompenseerd. Bij meer aanvragen dan het budget toelaat, wordt het totale budget 'gelijkelijk' verdeeld.

De extra belastingopbrengst wordt veroorzaakt doordat gemeenten die hun niet-winstbeogende exploitaties van sportaccommodaties met btw exploiteerden dat niet langer kunnen doen. Onbekend is of daarom alleen die gemeenten recht hebben op de specifieke uitkering. In de berichtgeving die ons over de compensatieregeling heeft bereikt wordt de specifieke uitkering niet beperkt tot deze groep. Het is dus goed mogelijk dat alle gemeenten die vanaf 1 januari 2019 in sportaccommodaties investeren (ook zij die vóór 1 januari 2019 een of meer of al hun sportaccommodaties btw vrijgesteld exploiteerden) aanspraak kunnen maken op de specifieke uitkering. Het laat zich aanzien dat het bedrag van € 152 miljoen dan te klein is om de gemeenten geheel te compenseren. De specifieke uitkering zal in dat geval steeds slechts een deel van de btw op de investering dekken.

3. Gevolgen wetswijziging voor de sporthal Maurik-Oost

3.1. Uitgangspunt

Door de aangekondigde wetswijziging moet de gemeente er vanuit gaan dat zij geen btw-aftrekrecht kan realiseren op bouwkosten van de sporthal Maurik-Oost. Zoals hiervoor is aangegeven, is in de berichtgeving die ons tot nu toe over de wetswijziging heeft bereikt (de brief van de VSG), sprake van een overgangsregeling voor bestaande situaties. Dat betekent waarschijnlijk dat geen herziening van btw zal hoeven plaats te vinden op investeringen (kunstgrasvelden, kleed- en douchegelegenheden, tribunes, lichtmasten en dergelijke) die vóór 1 januari 2019 zijn aangelegd/gebouwd en voor deze datum overeenkomstig hun bestemming in gebruik zijn genomen. De gemeente zal er niet in slagen de sporthal nog vóór 1 januari 2019 in gebruik te nemen.

Als de gemeente ongeacht het fiscale regime de bouw van de sporthal doorzet en in 2018 rechtens afdwingbare verplichtingen aangaat voor de bouw daarvan, bestaat een kleine kans dat toch aftrekrecht kan worden gerealiseerd. Dat zou het geval zijn als er een overgangsregeling komt die voor eerbiedigende werking enkel eist dat gemeenten rechtens afdwingbare verplichtingen zijn aangegaan en feitelijk met de bouw zijn begonnen. Het is echter geenszins zeker dat de overgangsregeling zo ruim zal zijn dat zij ook zal gelden voor investeringen waarvoor vóór 1 januari 2019 verplichtingen zijn aangegaan, maar die pas na 1 januari 2019 voor het eerst (overeenkomstig hun bestemming) in gebruik worden genomen.

De overgangsregeling heeft geen betrekking op lopende exploitatielasten. De btw op de exploitatiekosten die vanaf 1 januari 2019 worden gemaakt, is vanaf 1 januari 2019 niet meer aftrekbaar.

3.2. Beheermodel

Ook als de btw op de sporthal niet aftrekbaar is, dus los van de fiscale aspecten, streeft de gemeente naar een model waarin beheer en exploitatie van de sporthal op afstand staan.

- De gemeente wenst eigenaar te blijven en de sporthal te verhuren aan een beheerentiteit. Gelet op het voorgaande adviseren wij de gemeente om een B.V. op te richten en daaraan het beheer en de exploitatie over te laten.
- De gemeente houdt 100% van de aandelen in de B.V..
- De gemeente verhuurt de sporthal aan de B.V.. De B.V. sluit gebruiksovereenkomsten met hoofdgebruikers en nevengebruikers.

Zoals hiervoor uiteengezet is de B.V. de enige rechtsvorm die als winstbeogend zou kunnen kwalificeren. De rechtsvorm van stichting of coöperatie is daarvoor naar onze mening ongeschikt. Nogmaals zij benadrukt dat onbekend is of de wetswijziging ook zal beogen de exploitatie van sportaccommodaties door gesubsidieerde B.V.'s onder de vrijstelling te brengen.

- De hoofdgebruikers verenigen zich in de coöperatie.
- De B.V. schakelt de coöperatie in voor een aantal werkzaamheden, zoals beveiliging, bewaking, toezicht, schoonmaak, klein dagelijks onderhoud, inroostering en dergelijke. De B.V. sluit daartoe een contract met de coöperatie.
- Het bestuur van de B.V. wordt gevormd door 'professionals'. Dit zijn doorgaans hoog opgeleide personen waarvan er ten minste één een financiële achtergrond, één een bouwkundige en één een juridische achtergrond heeft.
- Het bestuur van de B.V. bewaakt dat de B.V. voldoet aan allerlei wettelijke voorschriften (veiligheidsvoorschriften rondom - en deugdelijkheid materialen, voorschriften brandweer, legionellaspoeling, financiële administratie en jaarverslaggeving, belastingplicht vennootschapsbelasting), bewaakt contractuele posities en daarmee samenhangende zaken (sluiten huurcontract met gemeente, contracten met energieleveranciers en dergelijke, jaarlijkse subsidieaanvragen bij de gemeente, aansprakelijkheidsverzekeringen, voorzien in investeringsbehoeften) en bewaakt samen met de gemeente de staat van onderhoud van de sporthal (MOP), houdt toezicht op de juiste uitvoering van de werkzaamheden door de coöperatie, doet de contacten met de coöperatie en dergelijke.

De coöperatie als rechtspersoon is de contractspartij van de B.V. voor de feitelijke werkzaamheden rondom beheer en exploitatie van de sportaccommodatie.

- De coöperatie sluit overeenkomsten met haar leden strekkende tot het uitvoeren door de leden van onderhoud-, schoonmaak-, bewakings-, inroosteringswerkzaamheden en dergelijke, aan de sporthal.
- De leden van de leden verrichten namens de coöperatie werkzaamheden aan, in en rondom de sporthal c.q. zijn namens de coöperatie aanwezig om het feitelijke gebruik van de sporthal te faciliteren en in goede banen te leiden.

Het bedrijf van de coöperatie is het uitvoeren van werkzaamheden die verband houden met de feitelijke exploitatie van de sporthal en wel op zodanige wijze dat de sporthal een maximale bezettingsgraad kent. Doordat de leden van de coöperatie deze werkzaamheden met vrijwilligers uitvoeren ontstaan besparingen. De coöperatie moet uiteraard wel een vergoeding voor haar diensten en werkzaamheden bedingen van de B.V.. De coöperatie moet namelijk een bedrijf uitoefenen en daartoe behoort ook het bedingen van vergoedingen. De vergoedingen worden grotendeels weer doorgegeven aan de verenigingen als zijnde de door hen jegens de coöperatie bedongen vergoeding voor hun werkzaamheden (de inzet van vrijwilligers, daar waar mogelijk).

De leden van de coöperatie (zijnde de hoofdgebruikers) krijgen van de coöperatie een vergoeding voor hun werkzaamheden. Op die manier wordt voorzien in de stoffelijke behoeften van de leden van de coöperatie. De stoffelijke behoeften van de leden van de coöperatie worden verder bevredigd doordat besparingen optreden die zich uiten in lagere gebruiksvergoedingen voor het gebruik van de sporthal.

Gegeven is dat de hoofgebruikers gezamenlijk (door en voor de gebruikers) willen bijdragen aan het feitelijke beheer en de exploitatie van de sporthal. Wij menen dat in dat geval de hoofdgebruikers zich beter kunnen verenigen in een coöperatie dan in een stichting. Een stichting kent geen leden en heeft daardoor minder binding met haar achterban, niet alleen qua zeggenschap maar ook financieel). De stichting staat eigenlijk geheel los van welke achterban dan ook. Formeel-juridisch heeft een stichting geen achterban. De stichting is bij uitstek geschikt voor snelle en onafhankelijke besluitvorming door haar bestuur. Een coöperatie daarentegen moet voor belangrijke beslissingen steeds een Algemene Ledenvergadering bijeen roepen.

3.3. Tijdspad

Nu het uitgangspunt is dat de gemeente geen btw-aftrekrecht heeft op de bouwkosten en exploitatielasten van de sporthal en daarmee bij de kredietaanvraag rekening is gehouden, kan de gemeente in 2018 beginnen met de bouw van de sporthal (aanbesteden, verplichtingen aangaan jegens de aannemer en de bouw ook feitelijk laten beginnen). Bij een zeer begunstigende (ruime) overgangsregeling leidt dat misschien nog tot btw-aftrekrecht op de bouwkosten, namelijk als de overgangsregeling alleen maar zou eisen dat in 2018 rechtens afdwingbare verplichtingen zijn aangegaan. Voorzichtigheidshalve moet echter worden uitgegaan, dat geen overgangsregeling van toepassing is als de sporthal niet vóór 1 januari 2019 in gebruik is genomen.

De gemeente kan dus nu beginnen met bouwen. Pas vlak vóór de oplevering van de nieuwe sporthal hoeft de gemeente te beslissen of zij gelet op de wetswijziging kan verhuren aan een B.V., dan wel of zij de eigendom moet overdragen aan een B.V. (dan wel dat geen van beide tot een fiscaal gunstige uitkomst leidt omdat beide situaties onder de reikwijdte van de wetswijziging zijn gebracht).

Als de verhuur aan een winstbeogende B.V. kan worden belast, kan de gemeente kiezen voor verhuur. Als de verhuur door de gemeente onder de wetswijziging valt (niet-winstbeogende exploitatie door de gemeente zelf) en de B.V. ondanks de wetswijziging met subsidie winstbeogend kan exploiteren, kan worden besloten tot eigendomsoverdracht aan de (eigen) B.V.. Door belaste verhuur ontstaat btw-aftrekrecht op de bouwkosten. De eigendomsoverdracht van een nieuw opgeleverde, nog niet in gebruik genomen zaak is verplicht belast met btw. Ook dan ontstaat voor de gemeente dus btw-aftrekrecht op de bouwkosten. De B.V. kan de haar in rekening gebracht btw over de koopprijs (bij winstbeogendheid) in aftrek brengen.

Een B.V. kan binnen enkele weken worden opgericht. Hetzelfde geldt voor de coöperatieve vereniging. Het voordeel hiervan is dat de inhoud van de wetswijziging kan worden afgewacht en dat dan duidelijk is of bijvoorbeeld met (btw belaste verhuur of btw belaste) eigendomsoverdracht aan een B.V. toch btw aftrekrecht kan worden gerealiseerd.

4. Conclusie

De aangekondigde wetswijziging heeft grote fiscale gevolgen voor de voorgenomen bouw van de sporthal Maurik-Oost. De gemeente moet er vanuit gaan dat de btw op de bouwkosten niet zal kunnen worden terug gevraagd op de btw-aangiften. Voor dat geval komt er waarschijnlijk een compensatieregeling in de vorm van een specifieke uitkering op declaratiebasis.

Het is de vraag of de daarvoor door het Rijk te reserveren ‘potje’ met geld toereikend zal zijn om de btw op de investeringen geheel te vergoeden. Voor de goede orde merken wij op dat deze compensatieregeling niets te maken heeft met de Wet op het BTW-compensatiefonds.

De gemeente kan kiezen voor een beheervorm waarbij afhankelijk van het bereik van de wetswijziging nog enige kans wordt gemaakt op btw-aftrekrecht op de sporthal. Door te kiezen voor beheer en exploitatie door een B.V. verzet de rechtsvorm zich in ieder geval niet tegen winstbeogendheid.

Als de gemeente nu de aanbesteding en dergelijke in gang zet, zal de wetswijziging vlak voor de oplevering bekend zijn en in werking zijn getreden. Wij achten het raadzaam vlak voor de oplevering, maar in ieder geval na Prinsjesdag 2018 samen met de gemeente te bekijken of er daadwerkelijk nog fiscaal gunstige mogelijkheden aanwezig zijn en of deze kunnen worden gerealiseerd door verhuur aan een B.V. of door eigendomsoverdracht aan een B.V..

Wij vertrouwen erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd.

Met vriendelijke groet,
EFK Belastingadviseurs

mr. M.G.D. Pot mr. D. Visser

Bijlage 1

Bestaande exploitaties zijn de niet winstbeogende exploitaties van sportaccommodaties waarin in 2010 of verder is geïnvesteerd in ‘gebouwen’ waardoor een herzieningstermijn geldt. De herzieningstermijn houdt in dat het gebruik van het gebouw tot en met het negende jaar na het boekjaar van ingebruikneming moet worden gevolgd. Als in een van deze jaren het vrijgestelde gebruik toeneemt, moet een deel van de btw op de bouwkosten worden terugbetaald. Zonder overgangsregeling zou het gevolg van de wetswijziging zijn dat gemeenten de btw op in 2010 en later aangeschafte ‘gebouwen’ deels moet terugbetalen aan de Belastingdienst. Vanaf 1 januari 2019 is immers sprake van btw vrijgesteld gebruik van de ‘gebouwen’. Een overgangsregeling beoogt recht te doen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Gemeenten die onder het huidige regime hebben geïnvesteerd in ‘gebouwen’ op sportaccommodaties mochten ervan uitgaan dat op hun investering geen btw zou drukken voor zover zij worden gebruikt voor het btw belast geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

Bijlage 2

Gerechtshof Leeuwarden, 16 februari 2001, nr. 99/0234, VN 2001/20.31
De gemeente Dongeradeel liet in de jaren 1990 en 1991 een subtropisch zwembad bouwen. Het zwembad werd aan belanghebbende, X B.V. verhuurd, met een optie voor belaste verhuur. De jaarlijkse exploitatietekorten van het zwembad werden door de gemeente gedekt. De hoogte van de te verstrekken subsidie werd vastgesteld op basis van de exploitatiebegroting (MP: dus voorcalculatorisch) en wel op een zodanig bedrag dat het begrote exploitatieresultaat uitkomt op een positief bedrag. Het subsidiebedrag kan later – bij bekend worden van het definitieve resultaat – niet meer worden bijgesteld. Over de jaren 1996 tot en met 1998 bedroeg het exploitatieresultaat gemiddeld f 11.777.
Het geschil betrof het antwoord op de vraag of belanghebbende geacht kan worden winst te beogen met de exploitatie van het zwembad.
Hof Leeuwarden overweegt: Belanghebbende en de gemeente handelen ter zake van de exploitatie van het zwembad … als willekeurige derden met elkaar. Willekeurige derden zullen slechts dan op de voorwaarden van de gemeente de exploitatie van het zwembad ter hand willen nemen indien naast de kans op een nadelig saldo, welke kans ontstaat indien de subsidiëring is gebaseerd op een vooraf opgestelde exploitatiebegroting en op de subsidievaststelling achteraf niet kan worden teruggekomen, er een minsten even grote, zo niet grotere, kans op een voordelig saldo zich zal voordoen. Laatstbedoelde kans was, gelet op de positieve exploitatieresultaten, in casu reëel te achten.