

Gemeente Dalfsen
T.a.v. de heer P. La Roi
Postbus 35
7720 AA DALFSEN

Alkmaar, 27 februari 2017

Betreft : Fiscaal advies WOC Campus Nieuwleusen
Kenmerk : BA017087 - DB/st
Bijlage(n) : Geen

Geachte heer La Roi,

De gemeente Dalfsen (hierna: de gemeente) start in de loop van 2017 met de bouw van WOC Campus (hierna: het WOC) in Nieuwleusen. Op 22 januari 2016 heeft EFK Belastingadviseurs hierover een eerste fiscaal advies uitgebracht. Op korte termijn moeten beslissingen worden genomen over de wijze van exploiteren. U hebt ons gevraagd het advies te actualiseren, waarbij uitwerking op detailniveau later zal plaatsvinden. Graag voldoen wij aan uw verzoek. In onderdeel 1 treft u aan een overzicht van de feiten, gevolgd door de fiscale gevolgen in onderdeel 2, in onderdeel 3 een overzicht van de relevant exploitatievormen en in onderdeel 4 de conclusies van de exploitatievormen.

1. Omschrijving van feiten

Het WOC bestaat uit drie delen te weten: een sporthal, een school voor middelbaar onderwijs en een Kulturhus. De sporthal worden tegen betaling van een vergoeding gebruikt door onderwijsinstellingen en verenigingen en de school wordt verhuurd aan de onderwijsinstelling. In het Kulturhus komt een horecavoorziening en worden ruimten verhuurd aan maatschappelijke instellingen. Een deel wordt tegen betaling van huur in gebruik genomen als bibliotheek. Het is de bedoeling dat, met uitzondering van de bibliotheek, alle ruimten flexibel worden ingezet. De gebruikers kunnen niet exclusief beschikken over eigen ruimten. Het Kulturhus wordt gevestigd in het voormalige RABO-kantoor dat door de gemeente is aangekocht. Dit pand wordt geheel geïntegreerd in het nieuw te bouwen WOC en is dan niet meer als een afzonderlijk pand aan te merken.

Op een deel van de te bebouwen grond is een sporthal gelegen die zal worden gesloopt. De ondergrond van de sporthal is in eigendom bij de gemeente en voor de opstal is met de exploitant (Stichting de Schakel) een recht van opstal gevestigd.

De kantine van volleybalvereniging Flash is tegen de sporthal aangebouwd. Hiervoor is eveneens een recht van opstal gevestigd.

De gemeente wordt eigenaar van het WOC waarbij een nog op te richten lichaam het beheer gaat verrichten. Nog geen beslissing is genomen met welke rechtsvorm en onder welke vorm het beheer gaat plaatsvinden. De keuze is mede afhankelijk van de fiscale gevolgen. Deze worden hieronder op hoofdlijnen uitgewerkt.



De gemeente en vertegenwoordigers van de toekomstige exploitant streven naar een vorm van samenwerking waarin beide partijen verantwoordelijkheid dragen en de risico's niet bij een van beide partijen komt te liggen.

2. Fiscaliteit

De keuze waarop de exploitatie gaat plaatsvinden wordt mede ingegeven door de fiscaliteit. Om die reden treft u hieronder een overzicht aan van de fiscale regelgeving van de diverse activiteiten die in het WOC plaatsvinden. Uitgangspunt is dat het WOC in eigendom komt van de gemeente.

2.1. Sporthal

De vergoeding voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening is onderworpen aan 6% btw als wordt voldaan aan de post b3 van tabel I behorend bij de Wet op de omzetbelasting¹. De btw op de (investerings)kosten komt voor aftrek als voorbelasting in aanmerking.

De Minister van financiën heeft als gevolg van een uitspraak van het Hof van Justitie meegedeeld dat hij van mening is dat het gelegenheid geven tot sportbeoefening door niet winst-beogende instellingen verplicht is vrijgesteld van btw en voornemens is de Wet op de omzetbelasting hierop aan te passen. In dat geval komt de btw op de (investerings)kosten niet langer voor aftrek in aanmerking. Als de wetswijziging ingaat binnen 9 jaar na het jaar van ingebruikname van de sporthal, dient een deel van de in aftrek gebrachte investering-btw te worden terugbetaald. Dit nadeel wordt voorkomen als bij ingang van de wetswijziging een overgangsregeling wordt getroffen. Het is niet bekend wanneer de regelgeving wordt gewijzigd.

2.2. Kulturhus

Het Kulturhus wordt in gebruik genomen door diverse instellingen. Het ligt in de bedoeling om, met uitzondering van de bibliotheek, de ruimtes multifunctioneel te gebruiken. De vaste gebruikers kunnen niet exclusief over een eigen ruimte beschikken. Op momenten dat vaste gebruikers geen ruimte hebben gereserveerd, kan de exploitant deze aan anderen ter beschikking stellen. Het ter beschikking stellen van de ruimtes gaat gepaard met aanvullend dienstbetoon in de vorm van het verstrekken van meubilair, energie, schoonmaak, toezicht et cetera. Wij zijn van mening dat de prestatie voor de btw niet kwalificeert als verhuur. Dit heeft tot gevolg dat de gebruiksvergoeding is onderworpen aan btw.

Het bibliotheekgedeelte wordt exclusief aan de gebruiker ter beschikking gesteld. Deze is daarom wel als een verhuurprestatie aan te merken. De huurvergoeding is onderworpen aan de heffing van btw als hiervoor wordt geopteerd.

Op basis van bovenstaande concluderen wij dat het Kulturhus volledig wordt gebruikt voor btw-belaste prestaties met als gevolg dat de btw op de investerings- en exploitatielasten volledig in aftrek kan worden gebracht.

Opgemerkt wordt dat de Belastingdienst verhuur/in gebruik geven van multifunctionele ruimtes zeer kritisch beoordeeld en deze veelal wel als een verhuurprestatie duidt die is vrijgesteld van btw. Voor de gevolgen van dit standpunt verwijzen wij naar onderdeel 2.4.2.

¹ De voorwaarden worden als bekend verondersteld en worden in dit kader niet nader uitgewerkt.



2.3. *Onderwijsgedeelte*

Het onderwijsgedeelte wordt verhuurd aan een onderwijsinstelling. De verhuur is vrijgesteld van btw met als gevolg dat de btw op de (investerings)kosten niet voor aftrek in aanmerking komt.

3. **Exploitiievorm**

De exploitatie kan op verschillende manieren worden geregeld. De besproken opties zijn:

- Gemeente verhuurt het gehele WOC aan de stichting die het WOC exploiteert;
- Gemeente verhuurt het WOC in delen;
- Gemeente exploiteert zelf en besteedt beheer uit aan de stichting;
- Gemeente en de stichting richten een commanditaire vennootschap (hierna: CV) op.

Bovenstaande opties worden hieronder uitgewerkt.

3.4.1. Gemeente verhuurt het gehele WOC aan exploitatiestichting

Het verhuren van een onroerende zaak is vrijgesteld van btw tenzij wordt geopteerd voor heffing van btw. Opteren voor heffing van btw is mogelijk als de huurder het pand 90 % of meer voor doeleinden gebruikt waarvoor recht op aftrek van btw bestaat. Bij verhuur door de gemeente van het WOC als geheel zal de exploitatiestichting delen gaan onderverhuren aan één of meer gebruikers die de btw niet in aftrek kunnen brengen (o.a. de onderwijsinstelling). De onderverhuur is niet aan btw onderworpen, zodat de exploitatiestichting niet aan het zogenoemde 90%-criterium voldoet. Dit is zeer onvoordelig omdat de gemeente vanwege het niet voldoen aan het 90%-criterium niet met btw aan de exploitatiestichting kan verhuren en de btw op de (investerings)kosten dus in het geheel niet in aftrek kan brengen.

3.4.2. Gemeente verhuurt WOC in delen

De gemeente kan kiezen voor de diverse delen van het WOC aparte huurovereenkomsten te sluiten. Het pand bestaat uit delen die worden gebruikt voor doeleinden waarvoor tenminste 90% recht op aftrek van btw bestaat en delen waarvoor dat niet geldt. Voor de delen die aan het 90% criterium voldoen kan worden geopteerd voor heffing van btw. Dit heeft tot gevolg dat de btw op de (investerings)kosten van de bibliotheek en de sporthal in aftrek kan worden gebracht. Dit is zowel van toepassing als de gemeente rechtstreeks aan de gebruikers verhuurt of aan de exploitatiestichting wordt verhuurd die vervolgens de delen onderverhuurt.

Bij deze optie zal de stichting alleen het Kulturhus exploiteren en dit onderdeel dus niet onderverhuren. Wij zijn van mening dat kan worden geopteerd voor heffing van btw zodat de btw op de (investerings)kosten in aftrek kan worden gebracht. De Belastingdienst is wellicht van mening dat niet aan het 90% criterium wordt voldaan en de btw op de investeringskosten niet in aftrek kan worden gebracht. Zie onderdeel 2.2.

3.4.3. Gemeente exploiteert zelf en besteedt beheer uit aan de stichting

Bij deze optie komt de gehele exploitatie voor rekening en risico van de gemeente. De (huur)inkomsten van alle activiteiten en de daarbij behorende kosten komen voor rekening van de gemeente. De gemeente en de stichting sluiten een beheerovereenkomst waarin de gemeente alle beheerwerkzaamheden tegen betaling van een vergoeding uitbesteedt aan de beheerstichting. De vergoeding is onderworpen aan de heffing van btw. De gemeente kan de btw op de investerings- en beheerskosten in aftrek brengen voor zover het WOC voor btw-belaste doeleinden wordt gebruikt.



Ten opzichte van de optie onder 3.4.2. heeft dit tot voordeel dat, uitgaande van het standpunt van de Belastingdienst, het Kulturhus niet vrijgesteld van btw wordt verhuurd en de btw wel gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht.

Als variant op de optie kan worden gekozen de verhuur van het school- en sportgedeelte voor rekening en risico van de gemeente te exploiteren en alleen de exploitatie van het Kulturhus voor rekening en risico van de stichting te laten plaatsvinden. Alleen het beheer van het school- en sportgedeelte wordt dan uitbesteed aan de stichting.

3.4.4. Gemeente en de stichting richten een CV op

In verband met de wens van de gemeente en de exploitant samen verantwoordelijk te zijn en te voorkomen dat een van beide partijen de risico's draagt is als optie het oprichten van een CV genoemd.

Een CV is een bijzondere vorm van een vennootschap onder firma, is zonder rechtspersoonlijkheid en wordt gevormd door een beherend vennoot en een of meer verstrekkers van kapitaal (de commanditen). Een commandite is niet verantwoordelijk voor het beheer van de CV, mag geen beheertaken verrichten en mag niet namens de CV naar derden optreden (doet de commandite dit wel dan is deze hoofdelijk aansprakelijk). De commandite is alleen aansprakelijk en loopt risico voor het ingebrachte kapitaal. De beherend vennoot is bevoegd te handelen namens de CV. De CV is voor de btw de ondernemer.

In deze optie zal de gemeente en zo mogelijk/nodig de exploitant optreden als commandite en kapitaal inbrengen waarmee de CV het WOC kan realiseren. De gemeente blijft juridisch eigenaar van het WOC omdat zij de grond inbrengt en de CV in juridische zin transparant is. Als de bouw van het WOC door de CV wordt uitgevoerd zijn de fiscale gevolgen in grote lijnen gelijk aan de optie geschetst onder 3.4.3.

De stichting zal als beherend vennoot het beheer van het WOC verrichten en is daarvoor ook financieel verantwoordelijk.

Een variant is dat de gemeente het WOC realiseert en verhuurt aan de CV. Als de gemeente de bouw realiseert en het WOC verhuurt aan de CV zijn de gevolgen voor de heffing van btw in grote lijnen gelijk aan de opties geschetst in de onderdelen 3.4.1. en 3.4.2.

4. Conclusies

In verband met het feit dat details later worden uitgewerkt en de keuze voor een exploitatievorm de eerste stap is die nu wordt genomen, beperken wij ons tot de conclusie over de exploitatievorm. Voor de uitwerking van de fiscaliteit wordt verwezen naar onderdeel 2.

Conclusie exploitatievormen:

De optie waarbij het pand middels één huurovereenkomst in zijn geheel aan de exploitatiestichting wordt verhuurd (3.4.1.) is voor de btw zeer nadelig.

Voor de heffing van btw zijn de opties waarbij geen sprake is van verhuur van het Kulturhus aan de stichting of CV (3.4.2. en 3.4.4. bij investering door CV) het meest voordelig omdat de btw op de bouw van het Kulturhus dat zo optimaal mogelijk in aftrek kan worden gebracht in de situatie dat geen overeenstemming met de Belastingdienst kan worden bereikt over het opteren voor belaste verhuur.



In de overige opties is het financiële resultaat van de btw bij een juiste splitsing in meerdere huurovereenkomsten, ongeveer gelijk.

Met betrekking tot het financiële risico van het pand ligt het risico in alle opties bij de gemeente. Voor de btw die op de bouwkosten in aftrek is gebracht ligt het risico op terugbetaling in verband met gewijzigde wetgeving of gebruik (herziening) in alle opties eveneens bij de gemeente met uitzondering van optie 3.4.4. waarbij de CV het WOC realiseert. In dat geval dient eventuele herzienings-btw door de CV te worden terugbetaald.

Met betrekking tot de exploitatierisico's concluderen wij dat het financiële exploitatierisico bij de opties onder nummer 3.4.1. en 3.4.4. volledig bij de stichting ligt. Bij optie 3.4.2. is sprake van een gedeeld exploitatierisico. Bij de optie onder nummer 3.4.3. is het exploitatierisico van de stichting beperkt tot de kosten van de te maken eigen beheerkosten die aan de gemeente worden doorberekend.

Met betrekking tot de aftrek van btw op de investerings- en exploitatiekosten van de sporthal bestaat een risico dat in verband met gewijzigde regelgeving de btw op de kosten niet langer kan worden afgetrokken en dat de in aftrek gebrachte btw op de investeringskosten van (deels) moet worden terugbetaald.

Wij vertrouwen erop u voldoende te hebben geadviseerd. Voor eventuele vragen nemen wij binnenkort contact met u op. Voor vragen kunt u uiteraard ook met ons contact opnemen.

Met vriendelijke groet,
EFK Belastingadviseurs

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'D. Bos', written over a light blue horizontal line.

mr. D. Bos