

Gemeente Culemborg
T.a.v. het college van burgemeester en wethouders
Postbus 136
4100 AC CULEMBORG

Bezoekadres
Middenburcht 136
3452 MT Vleuten

Correspondentieadres
Postbus 175
3450 AD Vleuten

telefoon 030 755 53 60
e-mail Utrecht@caraad.com
website www.caraad.com

Datum : 5 april 2023
Kenmerk : CU-230405a-SR
Betreft : Zwembad De Waterlinie; liquidatie SZC
Behandeld door : Mr. A.C.L. Reibestein

Geacht college,

De gemeente Culemborg (hierna: de gemeente) heeft aan Caraad Belastingadviseurs gevraagd de eventuele (nadelige) btw-gevolgen na te gaan, indien de gemeente voortaan het zwembad in Culemborg verhuurt aan Optisport, in plaats van de Stichting Zwembad Culemborg (hierna: de stichting).

Wij hebben begrepen dat de stichting zal worden geliquideerd, het zwembad terugkomt bij de gemeente en de gemeente de exploitatie van het zwembad zal voortzetten. De gemeente zal hiertoe het zwembad verhuren aan de exploitant Optisport.

Aangegeven is dat dit naar verwachting niet eerder zal plaatsvinden dan in 2024, en de gemeente vooraf behoefte heeft aan inzicht in de mogelijke fiscale risico's.

Feiten en omstandigheden

De feiten en omstandigheden waarvan wij zijn uitgegaan, op basis van de door de gemeente en andere partijen verstrekte informatie, zijn als volgt.

- De stichting was bouwheer voor de realisatie van het zwembad en heeft de btw op de bouw in aftrek gebracht.
- De btw die is gemoeid met de bouw bedroeg € 981.000,00 (opgave door de accountant van SZC).
- De btw die is gemoeid met de aanschaf van de inventaris is ca. € 68.000,00.
- De gemeente heeft destijds jegens SZC (alleen) een erfpachtrecht gevestigd op de grond (voor de btw-heffing is dit gekwalificeerd als btw-vrije verhuur).
- Door natrekking is de gemeente de juridisch eigenaar van het zwembad.
- De stichting mag op grond van de erfpachtovereenkomst het zwembad (met uitzondering van de commerciële ruimten op de begane grond) niet zonder toestemming van de gemeente aan derden verpachten, verhuren of in onderhuur in gebruik geven.
- Optisport huurt het zwembad van de stichting en exploiteert het zwembad.

Economische eigendom

Allereerst hebben wij onderzocht of de stichting de economische eigendom van het zwembad heeft. Voor de heffing van omzetbelasting is er sprake van een economische eigendomsoverdracht als de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, is overgedragen. Daartoe behoort ook het recht tot vervreemden. Wij voorzien dat de stichting gezien het bovenstaande niet de economische eigendom van het zwembad heeft.

Het is niet geheel uit te sluiten dat de economische eigendom van het zwembad nu bij Optisport ligt. In de exploitatieovereenkomst met Optisport is namelijk opgenomen dat als uitgangspunt wordt gehanteerd, dat Optisport de exploitatie van het zwembad overneemt onder toepassing van een "overgang van een algemeenheid van goederen" ex art. 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB).

Dit is voor de btw-heffing de overdracht van een onderneming (going concern), dus alle activa en passiva, en zonder btw-gevolgen. Tot deze activa behoort uiteraard niet het zwembad zelf, omdat de gemeente hiervan de juridisch eigenaar is.

De vraag bij welke partij de economische eigendom ligt, is van belang voor de mogelijke alternatieve oplossingsrichtingen om fiscale nadelen te voorkomen indien de stichting wordt geliquideerd. Dit lichten wij nog nader toe.

Eventuele herziening van btw-aftrek

- Er is een overeenkomst tussen SZC en Optisport met een optie voor btw-belaste verhuur.
- Optisport heeft desgevraagd onlangs verklaard dat btw-belaste verhuur aan hen het uitgangspunt kan/zal blijven.
- Er is dus van uitgegaan dat alle partijen recht hebben op btw-aftrek ter zake van de belaste verhuur en de belaste exploitatie van het zwembad.

Tegen de tijd dat de gemeente het zwembad zelf zou verhuren, praten wij op zijn vroegst over het jaar 2024, en de herzieningstermijn op het zwembad is dan nog twee jaren¹.

➔ Het potentiële btw-risico i.v.m. een mogelijke herziening (correctie) van btw zou dan ca. € 200.000,- zijn.

De gemeente zal echter ook btw-belast gaan verhuren aan Optisport. Het is dan de vraag of herziening dan aan de orde is. Hiervoor is het volgende van belang:

- Bij liquidatie van de stichting zal het gevestigde erfpachtrecht worden opgezegd.
- In artikel 3, tweede lid, van de Wet OB is geregeld dat afstand en opzegging van een erfpachtrecht als een levering kwalificeren, tenzij de vergoeding vermeerderd met omzetbelasting minder bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer van het recht.

¹ Bij de realisatie van nieuwe onroerende zaken is sprake van een termijn van 10 jaar (de herzieningstermijn), waarin de btw-aftrek die is gepleegd jaarlijks voor correctie vatbaar is (elk jaar 1/10 deel van de btw), indien het fiscale regime wijzigt waaronder de onroerende zaak wordt gebruikt/geëxploiteerd.

- Als sprake is van een levering dan zou deze vrijgesteld zijn van btw, aangezien de stichting het zwembad al langer dan 2 jaar in gebruik heeft.
- Bij een vrijgestelde levering zou de stichting worden geconfronteerd met btw-herziening.
- De beëindiging van het erfpachtrecht is voor de overdrachtsbelasting een verkrijging voor de gemeente, maar die zou dan zonder fiscale gevolgen zijn i.v.m. de vrijstelling overdrachtsbelasting voor de gemeente.
- Er is geen juridische levering van het zwembad aan de gemeente, want de gemeente is al juridisch eigenaar.

In principe is nu het uitgangspunt dat het zwembad/de exploitatie om niet zal 'terugkomen' bij de gemeente, dus is er ook geen prestatie aan de gemeente.

Nu de gemeente geen vergoeding betaalt, is het niet uit te sluiten dat herziening op grond van de bovenstaande uitgangspunten wel plaatsvindt bij de stichting SZC.

Immers, binnen de herzieningstermijn eindigen de btw-belaste handelingen van de stichting, en dit heeft in principe herziening tot gevolg.

Voorkomen van btw-herziening

Er zijn naar onze mening diverse mogelijkheden om herziening te voorkomen.

- De meest kansrijke is naar onze mening de overdracht van een algemeenheid van goederen aan de gemeente, ex artikel 37d Wet OB.

In de relatie tussen de stichting en de gemeente is dit dan de huurovereenkomst met Optisport en de activa/passiva van de stichting, dus met name de inventaris, liquide middelen en de geldlening met de gemeente.

De gemeente treedt na de overdracht in de plaats van de stichting, gaat opnieuw btw-belast verhuren aan Optisport en zet hiermee de btw-belaste exploitatie gedurende de resterende herzieningstermijn dus voort.

Hiermee blijft btw-herziening achterwege, omdat in dat geval geen sprake is van een wijziging binnen de herzieningstermijn van het fiscale regime waaronder het zwembad wordt geëxploiteerd.

Uit een recent arrest van het Hof van Justitie valt af te leiden dat dit een kansrijke route is.

Ons advies hierbij is wel deze route af te stemmen met de Belastingdienst. Uiteraard kunnen wij deze afstemming voor de gemeente verzorgen.

Alternatieve scenario's

Alternatieven zouden kunnen zijn:

1. De stichting zou ook de (economische) eigendom van het zwembad btw-belast kunnen leveren aan de gemeente.
2. De gemeente betaalt de waarde in het economisch verkeer van het erfpachtrecht aan de stichting en opteert voor een btw-belaste levering.

Variant 1

Voor de eerste alternatieve variant dient grondig te worden onderzocht of de stichting de economische eigendom van het zwembad heeft.

De levering aan de gemeente onder toepassing van de optie btw-belaste levering zou in dat geval de laatste ondernemershandeling met het zwembad zijn door de stichting. Deze prestatie is btw-belast, en hiermee blijft herziening op die grond dan achterwege.

Een levering zou met zeer geringe gevolgen tegen een symbolisch bedrag kunnen plaatsvinden (btw-heffing over een gering bedrag).

De gemeente heeft een vrijstelling overdrachtsbelasting, en vanwege het aftrekrecht bij de gemeente doet zich ook geen strafheffing overdrachtsbelasting voor.

Variant 2

In de tweede alternatieve variant zou de gemeente de waarde in het economisch verkeer betalen aan de stichting voor de afstand/opzegging van het beperkt recht.

Vervolgens opteren partijen voor een btw-belaste levering. Omdat de gemeente het zwembad weer btw-belast gaat verhuren aan Optisport ontstaat in alle schakels aftrekrecht en blijft herziening achterwege.

Vervolgens draagt de stichting alle overige activa en passiva over aan de gemeente zodat de door de gemeente betaalde koopsom weer terugkomt bij de gemeente.

Conclusie

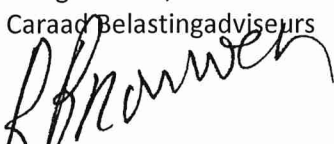
Er zijn meerdere mogelijkheden om btw-herziening te voorkomen.

De eenvoudigste variant is die waarin de Belastingdienst instemt met de overdracht van een onderneming. Wij stellen voor deze variant uit te werken en voor te leggen aan de Belastingdienst.

Als de activa en passiva van de stichting niet worden overgedragen aan de gemeente, of mocht de Belastingdienst niet instemmen met dit voorstel, dan kan een alternatieve variant worden uitgewerkt.

Wij zijn beschikbaar voor de nadere uitwerking, voor toelichting en overleg en staan de gemeente graag bij in de afstemming met de Belastingdienst.

Hoogachtend,
Caraad Belastingadviseurs



Mr. drs. R. Brouwer



Mr. A.C.L. Reibestein