

Gemeente Velsen
T.a.v. Rennie de Veer

Verzending per e mail!

Datum
12 februari 2015

Behandeld door
Mr. P.J. van Peperstraten

Ons kenmerk
150212.002.PvP

Onderwerp
Tribune Telstar

Uw kenmerk

Beste Rennie,

De gemeente Velsen (hierna: "gemeente") heeft het voornemen om de volle eigendom te verkrijgen van het in 2009 in gebruik genomen (nieuwe) tribunecomplex (hierna: "tribune") in het stadion van Telstar 1963 NV (hierna: "Telstar"), gevolgd door verhuur door de gemeente aan Telstar.

Naar aanleiding van de daarin door de huidige economisch eigenaar: Memid Investments BV, vertegenwoordigd door haar curator (hierna: "Memid") en de gemeente voorgestane route, tref je onderstaand ons geactualiseerd advies aan over de aspecten van de omzetbelasting (btw) en de overdrachtsbelasting daarvan.

1. Inleiding

De tribune (een complex met kantoren, bedrijfsruimten, zalen, horeca e.d. op de begane grond en op de 1^e verdieping, met daarboven een tribune met 1.239 zitplaatsen) is gerealiseerd door Memid. De tribune is in 2009 in gebruik genomen. De btw op de investering in de tribune (circa € 750.000) is destijds door Memid in aftrek gebracht op grond van btw-belaste verhuur van de tribune aan Telstar.

Er is tussen de gemeente en Memid destijds een overeenkomst gesloten tot vestiging van een erfpachtrecht op de tribune, doch het erfpachtrecht is vooralsnog niet gevestigd.

2
12 februari 2015

Er is tot nu toe geen vergoeding (canon) betaald door Memid, maar de gemeente heeft wel een vordering op Memid.

Telstar heeft een deel van de tribune (bedrijfsruimten op de begane grond) onderverhuurd aan CareworX. Hierbij is geen btw-belaste verhuur overeengekomen. Telstar heeft met de belastingdienst afgestemd dat zij, ondanks de vrijgestelde onderverhuur aan CareworX, 96% aftrekrecht heeft en dus voldoet aan het 90%-criterium (lees: 90% of meer aftrekrecht heeft), zodat de verhuur aan Telstar terecht in de btw-heffing is betrokken.

Telstar heeft dus 96% aftrekrecht voor de over de huur gefactureerde btw en zal de 4% niet aftrekbare btw waarschijnlijk hebben doorberekend (door middel van een opslag) aan CareworX.

btw-belaste verhuur door Memid aan Telstar houdt tevens in dat ook de verhuur door de gemeente aan Telstar van deze tribune - na verkrijging van de volle eigendom - btw-belast zal zijn: koopt breekt geen huur en oog geen btw-belaste verhuur.

Het uitgangspunt van partijen is thans dat het erfpachtrecht niet zal worden gevestigd en dat Memid de (economische eigendom van de) tribune overdraagt aan de gemeente, waarbij een aan Memid te betalen vergoeding cq (af)koopsom zal worden afgesproken.

2. Gevolgen btw-belaste verhuur aan Telstar

Memid heeft terecht aftrekrecht van btw genoten op de investering, welke btw (op grond van de zogenoemde btw-herzieningsregeling) nog wordt gevolgd tot en met 31 december 2018.

3. Het erfpachtrecht wordt niet gevestigd

Hier is sprake van een bijzondere situatie. Immers, de gemeente is steeds (door natrekking) juridisch eigenaar geweest van de tribune, waarvan Memid de economische eigendom heeft.

Het afkopen door de gemeente van het recht van Memid op vestiging van het erfpachtrecht tegen betaling van een afgesproken vergoeding (hierna: "afkoopsom"), houdt naar onze mening impliciet ook de overdracht van de economische eigendom door Memid in.

De vraag is dan welke prestatie er door Memid wordt verricht. Hiervoor bestaat een tweetal varianten:

- a. het afzien van het erfpachtrecht én de economische eigendomsoverdracht van de tribune, of
- b. uitsluitend het afzien van het erfpachtrecht.

3
12 februari 2015

3.1 Variant a: afzien erfpachtrecht én economische eigendomsoverdracht

De afkoopsom zal dan gesplitst kunnen worden in een afkoopsom voor het afzien van het erfpachtrecht en een koopsom voor de levering van de economische eigendom van de tribune.

Over de afkoopsom zal btw verschuldigd zijn. Voor de btw is er namelijk sprake van een dienst (van Memid aan de gemeente), waarvoor geen vrijstelling geldt.

Pleitbaar is dat de levering van de economische eigendom voor de btw een levering inhoudt. Aangezien het dan de levering betreft van een onroerende zaak ouder dan twee jaar, zal deze levering in beginsel vrijgesteld van btw zijn. In beginsel, omdat door partijen kan worden gekozen voor een btw-belaste levering. Deze optie voor belaste levering is mogelijk nu de koper (de gemeente) voldoet aan het 90%-criterium.

Het gevolg van deze btw-belaste levering is dat de btw op de investering bij Memid niet zal hoeven worden herzien, maar ook dat er bij de gemeente een nieuwe herzieningsperiode start voor de btw die geheven wordt over de voor de economische levering gehanteerde koopsom. Bij een levering in 2015, zal de herzieningsperiode eindigen op 31 december 2024.

Als er sprake is van een economische levering die vrijgesteld is, zal Memid herzienings-btw verschuldigd zijn (bij een levering bijvoorbeeld op 1 april 2015, zal dit leiden tot een herziening ineens van circa € 280.000 (37,5% * € 750.000).

Als gevolg van de subjectieve vrijstelling overdrachtsbelasting voor overheidslichamen (artikel 15, eerste lid, onderdeel c Wet op belastingen van rechtsverkeer) zal er hoe dan ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn door de gemeente.

Of er in deze variant sprake is van een economische levering voor de btw, zal met de belastingdienst afgestemd moeten worden.

3.2 Variant b: uitsluitend afzien erfpachtrecht

Over de afkoopsom (zie hierboven) zal btw verschuldigd zijn. De gemeente verkrijgt weliswaar de economische eigendom van de tribune, maar er is geen sprake van een economische levering voor de btw. De vraag is dan of het feit dat er sprake is van btw-heffing over de afkoopsom, zal leiden tot de conclusie dat er door Memid geen herzienings-btw verschuldigd zal zijn. Het belang (genoemde € 280.000) hiervan is duidelijk.

Als gevolg van de subjectieve vrijstelling zal er hoe dan ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn door de gemeente.

Dat herziening van btw bij Memid achterwege kan blijven in deze variant is naar onze mening wel pleitbaar, maar zal met de belastingdienst afgestemd moeten worden.

4
12 februari 2015

3.3 Alternatief

Er zal – als alternatief - bepleit kunnen worden bij de belastingdienst, dat er in casu sprake is van de overdracht van een algemeenheid van goederen (zeg maar van een “verhuuronderneming”). In dat geval zal artikel 37d Wet op de omzetbelasting 1968 van toepassing zijn, op grond waarvan er geen btw geheven hoeft te worden over deze “overdracht” en de toepassing van de herzieningsregeling voor de € 750.000 uit 2009 overgaat op de gemeente.

Bij Memid zal er dan geen sprake zijn van herziening van btw en de herzieningsperiode loopt door bij de gemeente tot eind 2018.

Als gevolg van de subjectieve vrijstelling zal er ook dan geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn door de gemeente.

4. Verschil in uitwerking tussen de mogelijkheden

Geconcludeerd kan worden dat er hoe dan ook gekozen moet worden voor een variant waarbij herziening van btw bij Memid (€ 280.000) achterwege kan blijven.

4.1 De meest gunstige insteek

De meest gunstige insteek richting belastingdienst is dan dat:

- er geen sprake is van een economische levering,
- de herziening van btw bij Memid achterwege kan blijven op grond van de btw-belaste afkoop van het recht en
- er bij de gemeente geen herzieningsperiode geldt.

Wij achten dit zeker pleitbaar en als zodanig dus haalbaar.

Wat betreft de door Memid aan de gemeente over de afkoopsom te factureren btw geldt dat deze aftrekbaar is bij de gemeente (op grond van de btw-belaste verhuur aan Telstar) en dat deze aftrek definitief is indien deze btw-belaste verhuur in ieder geval tot het eind van het jaar van afkoop doorloopt.

4.2 Btw-belaste economische eigendomsoverdracht

De insteek dat er ook sprake is van een btw-belaste economische eigendomsoverdracht, in combinatie met een optie voor belaste levering houdt in dat de btw over de koopsom bij de gemeente aftrekbaar is, maar ook dat deze btw tot en met 2024 zal worden gevolgd. Bij een gelijkblijvende situatie (lees: btw-belaste verhuur, al dan niet aan Telstar) tot en met 2024 leidt dit niet tot btw-herziening, maar bij wijziging in de btw-belaste verhuur zal er wel herziening van btw moeten plaatsvinden bij de gemeente. Bedoelde herziening zal dan niet ineens plaatsvinden, maar per jaar.

4.3 Alternatieve insteek

De alternatieve insteek houdt in dat:

- er geen btw over de afkoopsom verschuldigd is,
- de herziening van btw bij Memid achterwege kan blijven en
- bij de gemeente de herzieningsperiode doorloopt tot en met 2018.

Bij een gelijkblijvende situatie (lees: btw-belaste verhuur, al dan niet aan Telstar) tot en met 2018 leidt dit niet tot btw-herziening, maar bij wijziging in de btw-belaste verhuur zal er wel herziening van btw moeten plaatsvinden bij de gemeente.

Het bedrag van de maximale herzienings-btw zal bij de alternatieve insteek hoger zijn dan bij de insteek met een optie voor belaste levering, maar de herzieningsperiode zal wel veel (6 jaar) korter zijn. De keuze van de insteek zal dan ook mede bepaald dienen te worden op basis van de inschatting van het risico dat er sprake zal zijn van herzienings-btw.

5. Mogelijke scenario's wijziging situatie na overdracht aan de gemeente

5.1 Beëindiging huurovereenkomst met CareworX

Als de huurovereenkomst met CareworX wordt beëindigd, maar de huurovereenkomst tussen de gemeente en Telstar doorloopt, zal dit op zich geen btw-gevolgen hebben voor de gemeente.

5.2 Beëindiging huurovereenkomst met Telstar

Als de huurovereenkomst tussen de gemeente en Telstar wordt beëindigd, zal in beginsel ook de huurovereenkomst met CareworX worden beëindigd. Deze situatie zal zich bijvoorbeeld voordoen als Telstar als BVO ophoudt te bestaan.

5.2.1 Direct een nieuwe huurder in plaats van Telstar

Indien er direct een nieuwe huurder in de plaats van Telstar komt (uitgangspunt dat dit dan ook een BVO zal zijn), die net als Telstar aftrekgerechtigd is, komt de vraag aan de orde of de afspraak die Telstar met de belastingdienst heeft gemaakt wat betreft haar aftrekrecht van 96%, ook op deze nieuwe huurder van toepassing is. Hoewel dit wel logisch lijkt – de nieuwe huurder zal dan waarschijnlijk ook een BVO zijn en de tribune gebruiken voor dezelfde doeleinden – is dat afhankelijk van de visie van de bevoegde belastingdienst.

Indien in deze situatie de afspraak niet als zodanig kan worden voortgezet, maar leidt tot een andere verdeling (bijvoorbeeld 80% gebruik door Telstar en 20% door CareworX, in plaats van 96%/4%), zal dit problemen geven met btw-belaste verhuur van het geheel aan de nieuwe huurder. Immers, de nieuwe huurder voldoet dan niet aan het 90%-criterium en dit zal leiden tot herziening van btw bij de gemeente indien en voor zover de herzieningsperiode nog loopt (tot en met 2018 respectievelijk 2024).

In dat geval zal de huurovereenkomst gesplitst kunnen worden in (in het gegeven voorbeeld) 80% btw-belaste verhuur aan de nieuwe BVO en 20% verhuur zonder btw aan CareworX. De herzienings-btw bij de gemeente blijft dan beperkt tot 20%. De vraag is dan overigens of, en zo ja in hoeverre, deze herzienings-btw kan worden doorberekend aan CareworX.

5.2.2 Tijdelijke leegstand

Als er niet direct een nieuwe huurder in de plaats van Telstar komt, maar het stadion en dus ook de tribune vooralsnog ongebruikt blijven, zal er alleen sprake zijn van verhuur door de gemeente aan CareworX, wat zal leiden tot herziening van btw bij de gemeente indien en voor zover de herzieningsperiode nog loopt.

De vraag is a) of herziening van btw dan alleen zal moeten plaatsvinden voor het CareworX-gedeelte, of ook voor het overige gedeelte en b) of daarbij de verdeling 96%/4% kan worden aangehouden.

Wat betreft vraag b) willen wij verwijzen naar wat onder 5.2.1 is opgemerkt. Dat zal dus afhangen van de visie van de belastingdienst.

Wat betreft vraag a) is van belang dat het uitgangspunt van de gemeente bij leegstand zal zijn om dit gedeelte weer btw-belast te verhuren. Indien dit ook als zodanig door de gemeente als het ware wordt uitgedragen (naast het feit dat voor dit type vastgoed btw-belaste verhuur zeer voor de hand ligt), zal er op grond van de jurisprudentie geen herziening van btw voor dit gedeelte aan de orde kunnen komen.

5.3 Telstar blijft huurder voor het geheel, maar de 96%/4%-afspraken wordt aangepast

Indien de 96%/4%-afspraken wordt aangepast door de belastingdienst (wat uitsluitend naar de toekomst toe zal kunnen op grond van het opgewekt vertrouwen richting Telstar), zal daardoor het aandeel CareworX kunnen stijgen tot boven de 10%. In dat geval kan er niet langer sprake zal zijn van btw-belaste verhuur van Telstar en zal dit (binnen de herzieningsperiode) bij de gemeente leiden tot herzienings-btw.

In dat geval zal de huurovereenkomst met Telstar gesplitst moeten worden in een deel CareworX (vrijgestelde verhuur en dus herziening van btw voor dit deel) en een deel Telstar (btw-belaste verhuur en dus geen herziening van btw voor dit deel). Het verdient aanbeveling deze mogelijkheid in de huurovereenkomst met Telstar op te nemen, bij voorkeur in de vorm van een verplichting voor Telstar om mee te werken aan bedoelde splitsing, zonder dat dit gevolgen heeft voor de rest (looptijd huurovereenkomst, huur et cetera).

De vraag is ook hier of, en zo ja in hoeverre, deze herzienings-btw kan worden doorberekend aan CareworX.

7
12 februari 2015

6. Samenvattend en concluderend

Er zal overleg met de belastingdienst dienen plaats te vinden, in beginsel namens Memid.

6.1 Primaire insteek

Daarbij zal als primaire insteek gekozen kunnen worden voor de stelling dat er sprake is van een btw-belaste afkoop van het recht op vestiging van het erfpachtrecht, op grond waarvan er btw over de afkoopsom gefactureerd moet worden aan de gemeente (btw die aftrekbaar is bij de gemeente) en Memid de afrek op haar investering (€ 750.000) niet zal hoeven herzien.

6.2 Subsidiaire insteek

Als subsidiaire insteek zal gekozen kunnen worden voor:

1. de stelling dat:

- er sprake is van een overdracht als bedoeld in artikel 37d Wet op de omzetbelasting 1968,
- op grond waarvan herziening van btw bij Memid achterwege kan blijven,
- maar de gemeente de herzieningsperiode (tot en met 2018) overneemt,

ofwel

2. de stelling dat:

- er ook sprake is van een economische levering voor de btw,
- waarvoor wordt gekozen voor een btw-belaste levering,
- op grond waarvan er btw over de koopsom gefactureerd moet worden aan de gemeente (btw die aftrekbaar is bij de gemeente),
- op grond waarvan herziening van btw bij Memid achterwege kan blijven,
- maar er bij de gemeente een nieuwe herzieningsperiode gaat lopen (tot en met 2024).

Welke van deze twee mogelijkheden de voorkeur verdient, zal enerzijds afhangen van het bedrag dat maximaal als herzienings-btw in aanmerking komt en anderzijds van de inschatting van de kans dat er sprake zal zijn van een wijziging die leidt tot herziening van btw.

Het spreekt voor zich dat wij bedoeld overleg met de belastingdienst namens Memid zullen kunnen en willen voeren.

Deloitte.

8
12 februari 2015

Met vriendelijke groeten,

Deloitte Belastingadviseurs B.V.
voor deze:

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J.J.M. Lamers', written over a horizontal line.

Mr. J.J.M. Lamers