

Gemeentelijke grondbedrijven en de naderende vennootschapsbelastingplicht

Gemeenten worden met ingang van 1 januari 2016 belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Ingrid Hellinga-Oving en Rutger Hotsma geven een heldere en bondige inleiding over gemeentelijke grondbedrijven en de naderende vennootschapsbelastingplicht.

*mr. R.J. Hotsma en mevr. mr. A.B.G. Hellinga-Oving**

Het wetsvoorstel en de aanleiding

Op 16 september jl. is het uiteindelijke wetsvoorstel 'Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen' gepubliceerd. Het eerste concept wetsvoorstel was van 14 april jl. Hierin was de beoogde opzet van de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen voor de eerste maal beschreven. De nieuwe wetgeving zal ook de gemeentelijke grondbedrijven raken. In deze bijdrage gaan wij in op een aantal gevolgen van de belastingplicht voor de grondbedrijven en schetsen wij enkele aandachtspunten.

Huidig regime

Het huidige vennootschapsbelastingregime voor publiekrechtelijke lichamen en de daarmee verbonden BV's en stichtingen is momenteel zo ingericht dat slechts specifiek in de wet genoemde activiteiten en entiteiten belastingplichtig zijn. Gemeentelijke grondbedrijven vallen buiten de door de wetgever genoemde opsomming van activiteiten die belastingplichtig zijn en zijn momenteel dus vrijgesteld.

Voorgesteld regime

Voor publiekrechtelijke rechtspersonen (directe overheidsondernemingen 17) gaat als uitgangspunt gelden dat Vpb-plicht ontstaat voor zover zij een onderneming drijven in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 én zij met deze onderneming in concurrentie treden met private ondernemingen. Het publiekrechtelijk lichaam zelf is de belastingplichtige voor de binnen dit lichaam uitgeoefende ondernemingsactiviteiten. Het publiekrechtelijk lichaam zelf kan dus volstaan met het indienen van één aangifte vennootschapsbelasting, waarin de resultaten van alle belaste ondernemingsactiviteiten worden gesaldeerd. Dit is nieuw ten opzichte van hetgeen was opgenomen in het concept wetsvoorstel van 14 april jl.

directe ondernemingsactiviteit:	activiteit binnen het publiekrechtelijk lichaam
indirecte ondernemingsactiviteit:	activiteit ondergebracht in een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam als bijvoorbeeld een NV, BV, Stichting, Vereniging.

De toets of sprake is van belastingplichtige activiteit moet voor iedere 'onderneming' van het publiekrechtelijke lichaam worden gedaan.

Is het Grondbedrijf een onderneming voor de Vpb?

In de toelichting bij het wetsvoorstel is duidelijk aangeven dat voor het begrip onderneming wordt aangesloten bij de bestaande jurisprudentie op dit punt. Hieruit volgt dat sprake is van een onderneming indien er een organisatie van kapitaal en arbeid bestaat, die deelneemt aan het economisch verkeer en daarbij ook een winstoogmerk heeft. Indien feitelijke winsten worden behaald wordt in de regel een winstoogmerk verondersteld. De feitelijke situatie is daarbij doorslaggevend; dat bijvoorbeeld in statuten staat dat geen sprake is van een winstoogmerk doet niet ter zake. Indien een winstoogmerk ontbreekt maar wel met de activiteiten in concurrentie wordt getreden met andere (private) ondernemingen en een bescheiden winst wordt behaald, is ook sprake van een onderneming volgens het voorstel van 16 september jl.

Dit – het tegengaan van ongelijke concurrentievervalsing – is in feite de reden van het concept wetsvoorstel. Dezelfde reden die ten grondslag ligt aan de inmiddels in werking getreden Wet Markt en Overheid².

Als voorbeeld van een belaste ondernemingsactiviteit in de zin van de voorgestelde wetgeving wordt vaak de handel in onroerende zaken genoemd, een onderdeel van het grondbedrijf. Het passief beheren van vermogen is in fiscale zin geen ondernemingsactiviteit. De grens hiertussen is niet altijd duidelijk.

De werkwijze en het doel van het grondbedrijf verschillen sterk per gemeente.³ Wij verwachten dat het 'grondbedrijf' in zijn geheel als één af te bakenen ondernemingsactiviteit wordt aangemerkt. Lastig is dat juist bij het grondbedrijf ondernemingshandelingen en overheidstaken vaak door elkaar lopen. Het ontwikkelen van bijvoorbeeld een bouwterrein gaat veelal samen met de aanleg van openbare voorzieningen, vergunningverlening e.d. Om tot een bouwterrein te komen is veel voorwerk gedaan in de zin van structuurplan/bestemmingsplan e.d. Door de redactie van het wetsvoorstel zal het grondbedrijf naar onze mening als geheel belastingplichtig zijn, voor zover geen vrijstelling van toepassing is. Op onderdelen kan naar verwachting een beroep worden gedaan op de vrijstelling voor overheidstaken. Dit houdt in dat het deel van het resultaat dat toe te rekenen is aan overheidstaken (waarbij geen sprake is van concurrentie) onbelast zal blijven. Wij hopen dat nadere handvatten worden gegeven om duidelijk te krijgen

hoe hiermee in praktische zin moet worden omgegaan.⁴

Indien het grondbedrijf bijvoorbeeld in de vorm van een NV of BV wordt geëxploiteerd is de vraag of een onderneming wordt gedreven niet meer aan de orde. Door de gekozen rechtsvorm wordt het drijven van een onderneming verondersteld. Alsdan dient louter te worden getoetst of één van de onderstaande vrijstellingen van toepassing is.

Vrijstellingen

Indien op grond van de hoofdregel sprake is van een onderneming en dus van (gedeeltelijke) belastingplicht van het publiekrechtelijk lichaam kan zoals aangeven vervolgens een objectieve vrijstelling van toepassing zijn voor interne activiteiten (en quasi-inbesteding), overheidstaken en samenwerkingsverbanden. Ook is een aantal subjectieve vrijstellingen in de wet opgenomen, maar die zien niet op activiteiten van het grondbedrijf, zodat we deze in dit kader niet bespreken.

Voor grondbedrijven zal met name de vrijstelling voor overheidstaken van toepassing kunnen zijn. Van een overheidstaak is sprake indien een taak is opgedragen bij wet, of indien op grond van de Wet op de omzetbelasting sprake is van 'een handelen als overheid'. De aanleg van openbare voorzieningen of in ieder geval het coördineren en waarborgen van de kwaliteit, de realisatie en de bekostiging van deze voorzieningen is zo'n overheidstaak.⁵ Daarnaast geldt een open norm. De vrijstelling voor overheidstaken is slechts dan van toepassing indien geen sprake is van concurrentievervalsing. Indien voldaan wordt aan deze voorwaarden is de winst welke toerekenbaar is aan (onderdelen van) deze vrijgestelde ondernemingsactiviteit onbelast. Op verzoek kan de toepassing van de van rechtswege geldende subjectvrijstelling worden voorkomen. Of het doen van een dergelijk verzoek wenselijk is hangt onder andere af van de totale fiscale positie van de belastingplichtige en de mogelijkheid om een cijfermatige splitsing aan te brengen tussen het belaste en onbelaste deel.

Samenwerkingsverbanden mogen fiscaal niet worden belemmerd, dat is het uitgangspunt van het kabinet. Wel zijn aan de wijze waarop de samenwerkingsverbanden worden ingekleed voorwaarden verbonden. Met name voor de btw kan het aangaan van samenwerkingsverbanden door de fiscaliteit worden belemmerd of bemoeilijkt.⁶ Wij vinden het een gemiste kans dat hierin vanuit verschillende fiscale invalshoeken niet een gelijk speelveld wordt gecreëerd.

Op de redactie van de oorspronkelijk in het concept wetsvoorstel opgenomen vrijstellingen had de VNG veel commentaar.⁷ De input van de VNG is gedeeltelijk gebruikt bij de redactie van het uiteindelijke wetsvoorstel van 16 september jl. Ook nadien blijft onder meer de VNG in gesprek met het kabinet om een handreiking te kunnen geven aan de nieuwe groep belastingplichtigen.

Belastingplicht, en dan

Indien op basis van het vorenstaande belastingplicht wordt geconstateerd dan betekent dit dat de administratie zodanig moet worden ingericht dat per 1 januari 2016 vanuit de commerciële jaarrekening een fiscale balans en winst- en verlies rekening kan worden opgesteld. Hierbij is het van belang dat overheden zelf kennis krijgen van de fiscale spelregels in dit kader.

De activazijde van de balans van de groundbankactiviteit zal bestaan uit de verschillende grondposities en daarmee samenhangende zaken. De passivazijde zal normaliter bestaan uit aangegane verplichtingen en

het eigen en vreemd vermogen waarmee de activa zijn gefinancierd. Van direct toerekenbaar vreemd vermogen zal veelal geen sprake zijn. De nu in de wet opgenomen toerekening op basis van een fictieve rentelast is in het wetsvoorstel van 16 september geschrapt. Hoofdreel is dat vermogensbestanddelen tegen de waarde in het economisch verkeer op de balans worden opgenomen. Zuur is dat deze waarde in de huidige tijd mogelijk op een dieptepunt ligt. De verwachting bestaat dat nog enkele handvatten worden aangeboden inzake de waardering van bepaalde vermogensobjecten, net als dat bij de invoering van de belastingplicht voor woningcorporaties het geval was. Aan deze groep belastingplichtigen zijn destijds door de wetgever vaststellingsovereenkomsten aangeboden op basis waarvan op hoofdlijnen fiscale spelregels met elkaar zijn afgesproken.

Op basis van het concept wetsvoorstel moest iedere 'onderneming' aangifte doen voor de vennootschapsbelasting. Hiervan is afstand genomen bij het wetsvoorstel van 16 september jl. De afzonderlijke ondernemingsactiviteiten worden gezamenlijk belast en aangegeven in één aangifte vennootschapsbelasting. Dit voor zover het een publiekrechtelijk lichaam betreft. Een BV, NV zal net als nu zelfstandig aangifte moeten blijven doen. Het gevolg van het voorgaande is dat plussen en minnen direct met elkaar kunnen worden verrekend. Dit is een belangrijke (en terechte) aanpassing ten opzichte van het concept wetsvoorstel.

Conclusie

De invoering van de Vpb-plicht is een feit. De wijze waarop en welke fiscale spelregels gelden is op Prinsjesdag iets duidelijker geworden. Ten aanzien van het grondbedrijf bestaat de verwachting dat een deel van het grondbedrijf in de heffing zal worden betrokken. De afbakening en de waardering van de verschillende onderdelen is dan de grootste uitdaging. Op dit punt verwachten wij, evenals de VNG, nog handvatten voor de praktische uitvoering van één en ander.

Noten

- 1 Auteurs zijn beiden als partner verbonden aan Caraad Belastingadviseurs BV en hebben ervaring met de invoering van de vpb-plicht voor woningcorporaties.
- 2 Wet van 24 maart 2011 tot wijziging van de Mededingingswet, Stb. 2011, 162.
- 3 Zie ook Gemeentelijk grondbedrijven in een andere realiteit, aanbeveling voor gebiedsontwikkeling, TU Delft Praktijkleerstoel Gebiedsontwikkeling, Juni 2012.
- 4 VNG, Brief van 26 mei 2014 met Bijlage, kenmerk ECFE/U201401059.
- 5 Zie ook: Bekostiging van publieke voorzieningen bij organische gebiedsontwikkeling © PBL (Planbureau voor de Leefomgeving) Den Haag, 2014. Ook de kosten van de aanleg van openbare voorzieningen kunnen als overheid worden gedeclareerd bij het btw compensatiefonds.
- 6 Bij samenwerking van gemeenten kan onder bepaalde stringente voorwaarden gebruik worden gemaakt van de zogenaamde koepelvrijstelling voor de btw. Deze vrijstelling kent een aantal uitzonderingen als bijvoorbeeld het uitlenen van personeel en heeft beperkte werking. Kortom het is van groot belang om tijdig en zorgvuldig te onderzoeken welke fiscale gevolgen er zijn indien sprake is van samenwerkingsvormen.
- 7 VNG, brief van 9 juli 2014, kenmerk ECFE/U2014.01238.