

## Einde belastingvrijstelling overheidsbedrijven

Op dit moment zijn overheidsbedrijven vrijgesteld van vennootschapsbelastingheffing. Tenzij er sprake is van in de wet genoemde gevallen, dan is er al sprake van vennootschapsbelastingplicht. Per 1 januari 2016 verandert dat, dan zijn overheidsbedrijven vennootschapsbelastingplichtig tenzij een in de wet genoemde vrijstelling van toepassing is. Inmiddels is het wetsvoorstel aangenomen in de Eerste Kamer. Het is nu van belang om tijdig te starten met de inventarisatie wat de gevolgen zijn van het wetsvoorstel. Door kritisch te kijken naar samenwerkingsverbanden, overeenkomsten aan te passen en activiteiten anders vorm te geven, kan mogelijk onder belastingheffing uitgekomen worden voor een deel van de activiteiten. Hierna gaan wij in op de nieuwe regelgeving.

### Belastingplicht alleen als sprake is van het drijven van een onderneming

Eerst zal vastgesteld moeten worden of er sprake is van het drijven van een onderneming, wil men geconfronteerd worden met eventuele belastingplicht. Om te beoordelen of sprake is van het drijven van een onderneming, worden de criteria gehanteerd zoals deze in de rechtspraak met betrekking tot het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting zijn ontwikkeld. Er moet dus sprake zijn van een organisatie van arbeid en kapitaal, waarmee aan het economische verkeer wordt deelgenomen en waarbij er een winststreven is. Overigens wordt al geacht aan het winststreven te zijn voldaan als er jaarlijks overschotten worden behaald.

### Winstoogmerk

Om te bepalen of voldaan is aan het winstoogmerk moet uitgegaan worden van de commerciële jaarrekening. Waarbij een correctie gemaakt mag worden voor evidente fiscale verschillen en geabstraheerd mag worden van deze (evidente) fiscale verschillen, bijvoorbeeld als het een door beleidsmatige overwegingen ingegeven afschrijving beperking op gebouwen betreft.

Op grond van regelgeving (denk bijvoorbeeld aan voorschriften die voortvloeien uit het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV)) kan uit de commerciële jaarstukken niet in alle gevallen opgemaakt worden of aan het winstoogmerk is voldaan. Er zal dan een vertaalslag gemaakt moeten worden naar de fiscale resultaten. Op grond van goedkoopmansgebruik worden de fiscale jaarwinsten bepaald. Als in een jaar een (incidenteel) overschot wordt behaald met een activiteit en men kan onderbouwen dat van een winstpotentie geen sprake is, zal het winstoogmerk ook ontbreken.

### Deelname aan het economische verkeer

Geen deelname aan het economische verkeer als het gaat om zuiver interne prestaties binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon. Ook als zuiver collectieve goederen worden aangeboden. Daarvan is volgens het MvT sprake bij het plaatsen en legen van prullenbakken langs de openbare weg. Omdat er geen individuele afnemer is aan te wijzen, is er geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Datzelfde zou gelden voor het ophalen van huisvuil.

Naast deze in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 genoemde criteria is er in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 nog een aanvullende wettelijke bepaling opgenomen. Op grond van artikel vier is ook sprake van het drijven van een onderneming als het gaat om een uiterlijk daarmee is overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen wel door lichamen.

### Exploitatie van vastgoed

Ten aanzien van de exploitatie van vastgoed is bij de behandeling in de Eerste Kamer opgemerkt dat alleen als op grond van de regels voor de vermogensetikettering de conclusie is dat het onroerend goed op de fiscale balans moet worden opgenomen de inkomsten uit de exploitatie in de belastingheffing wordt betrokken. Komt men niet toe aan activering, dan is de vraag die in de inkomstenbelasting nog wel speelt: is er sprake van meer dan normaal vermogensbeheer niet meer relevant.

### Vijstelling waardoor geen sprake is van belastingplicht

Mogelijk is er een vrijstelling van toepassing waardoor er uiteindelijk geen sprake is van belastingplicht.

- Interne activiteiten: prestaties binnen de publieke rechtspersoon
- Quasi-inbesteding: de vrijstelling is ook van toepassing als sprake is van een indirecte overheidsondernemingen. Daarvan is sprake als de activiteiten in een aparte juridische rechtspersoon, zoals een NV of BV dan wel een stichting of vereniging, worden verricht ten behoeve van de eigen publiekrechtelijke rechtspersoon.
- Overheidstaken: winst behaald met overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden, er mag hiermee niet in concurrentie worden getreden met normaal belastingplichtige ondernemingen. Er is geen definitie gegeven van het begrip "overheidstaak". Volgens de memorie van toelichting is sprake van overheidstaken als het gaat om:
  - een taak die bij (Grond)wet is opgelegd
  - wanneer voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld als overheid.
- Samenwerkingsverbanden
- Academische ziekenhuizen
- Onderwijsinstellingen
- Zeehavens

### Quasi-inbestedingsvrijstelling

Als een publiekrechtelijk lichaam werkzaamheden verricht voor een 100%-dochtervennootschap is de inbestedingsvrijstelling van toepassing. Deze vrijstelling lijkt niet van toepassing als een privaatrechtelijke overheidslichaam, bijvoorbeeld een overheids-NV werkzaamheden verricht voor een 100%-dochter vennootschap. Het maakt derhalve verschil of gemeenten samenwerken via een gemeenschappelijke regeling dan wel via een NV. Op grond van het amendement Dijkgraaf zullen veel onderlinge dienstverleningsovereenkomsten toch zijn vrijgesteld. Het moet gaan om activiteiten die bij de dienstafnemer zouden zijn

aangemerkt als activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid, waarmee niet in concurrentie wordt getreden.

Facilitaire diensten die onder een dienstverleningsovereenkomst worden verricht kunnen niet onder de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten vallen.

De wijze waarop de samenwerking is vastgelegd is van belang. Niet op alle afspraken om kosten te verdelen is de samenwerkingsvrijstelling van toepassing. Zo is op een kostendelingsovereenkomst de samenwerkingsvrijstelling niet van toepassing. Deze is wel van toepassing op een (kosten)maatschap.

### Opstellen openingsbalans

Als geconcludeerd wordt dat er sprake is van het drijven van een onderneming, moet er een openingsbalans opgesteld worden per 1 januari 2016. Alle activa en passiva moeten dan op de openingsbalans opgenomen worden met de economische waarde per 1 januari 2016. Vervolgens moet er een jaarlijks aangifte vennootschapsbelasting gedaan worden. Een overheidslichaam bijvoorbeeld een provincie of een gemeente doet een aangifte vennootschapsbelasting, waarin de resultaten van de verschillende ondernemingen worden aangegeven. Dat betekent dat winsten en verliezen onderling verrekend kunnen worden.

Als een publiekrechtelijke rechtspersoon een niet vrijgestelde activiteit gaat verrichten moeten alle overheidsondernemingen (inclusief vrijgestelde) op de openingsbalans opgenomen worden. Als naast de objectief vrijgestelde activiteiten er niet-ondernemingsactiviteiten worden verricht, mag de rechtspersoon volstaan met het indienen van een nihil-aangifte indienen. De inspecteur zal vervolgens een beschikking geen aanslag of een nihil-aanslag opleggen.

Ten aanzien van de openingsbalans is van belang om op te merken dat de regels rond de vermogensetikettering zoals deze in de inkomstenbelasting ontwikkeld zijn van toepassing zijn. Er zal dus bepaald moeten worden welke activa en passiva thuishoren op de fiscale openingsbalans. In de praktijk zal blijken dat het zal voorkomen dat de Belastingdienst hierover andere ideeën heeft dan de belastingplichtige. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de ontwikkeling van een woonwijk of bedrijventerrein. Komen de algemene voorzieningen zoals bijvoorbeeld een park, wegen en de stoep op de fiscale balans terecht en kunnen de kosten die met die algemene voorzieningen samenhangen ten laste van het fiscale resultaat gebracht worden of loopt dit buiten de fiscale balans om? Als het eerste het geval is zal het resultaat uit de gronduitgifte lager uitkomen dan wanneer het laatste het geval is. Omdat het aanleggen van de algemene voorzieningen door de Belastingdienst mogelijk als een overheidstaak wordt gezien, bestaat het risico dat de Belastingdienst de daarmee samenhangende kosten niet in aftrek zal toestaan. Door gebruik te maken van een besloten of naamloze vennootschap, die de grondontwikkeling en gronduitgifte voor eigen rekening en risico zal doen, loopt men om de discussie rond om de vermogensetikettering heen. Voor een besloten of naamloze vennootschap geldt namelijk dat deze met haar gehele vermogen een onderneming drijft.

Een ander punt van aandacht bij de vermogensetikettering is de vraag of eventuele schulden van het overheidslichaam kunnen worden toegerekend aan de activiteiten.

Voor een gemeente of provincie is het van belang om te inventariseren welke activiteiten mogelijk VPB-plichtig zijn. Het is daarbij van belang om tijdig tot zo een inventarisatie over te gaan, zodat er eventueel nog ruimte is om de activiteiten op een andere wijze te structureren. Bijvoorbeeld door ervoor te kiezen om activiteiten al dan niet op afstand te plaatsen, dan wel het beheer door commerciële partijen te laten uitvoeren onder de belastingplicht uit te komen voor die specifieke activiteiten. Een andere mogelijkheid is het gebruik van een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap om de eventuele negatieve gevolgen van de vermogensetikettering voor te zijn.

### Voorkomen belastingplicht door gebruik van rechtspersonen

Door activiteiten in een bepaalde rechtspersoon te structureren kan men tegen vennootschapsbelastingheffing aanlopen dan wel voorkomen dat er belastingplicht ontstaat. Zo kan het gebruik van een CV structuur er in sommige gevallen voor zorgen dat de winst uit de activiteit bij de publiekrechtelijke rechtspersoon niet in de belastingheffing wordt betrokken. Dit is ook onderkend door de Staatssecretaris en hij heeft daarom aangekondigd met een aanvulling te komen op het wetsvoorstel. Hierbij houdt hij wel rekening met het feit dat ook privaatrechtelijke stichtingen en verenigingen gebruik maken van CV's om belastingheffing te voorkomen. In dezelfde gevallen zal het bij een publiekrechtelijke rechtspersoon ook niet tot belastingheffing leiden.

### Aangifteplicht

Als er geen aanslag zal worden opgelegd omdat de activiteiten van de belastingplichtige geheel objectief zijn vrijgesteld, zal er geen aangiftebiljet worden uitgereikt. Als de belastingplichtige naast de objectief vrijgestelde ook belaste activiteiten verricht, zullen beide activiteiten in de aangifte vennootschapsbelasting moeten worden aangegeven. Het is niet mogelijk om de aangifte te beperken tot de belaste activiteiten.

Indien u naar aanleiding van een van de hiervoor genoemde onderwerpen vragen hebt, vernemen wij dat graag:

mr. E. de Ruiter  
ewoud.de.ruiter@3rrrbelastingadviseurs.nl  
+31 30 – 687 0 383



@EwouddeRuiter75

Deze publicatie bevat informatie in samengevatte vorm en is daarom enkel bedoeld als algemeen leidraad. Ze is niet bedoeld om te dienen als een substituut voor gedetailleerd onderzoek of voor het aanwenden van een professioneel oordeel. 3RRR Belastingadviseurs BV kan niet aansprakelijk worden gesteld voor het verlies van iemand die handelde of afzag te handelen ten gevolge van enige informatie in deze publicatie. Bij elke specifieke aangelegenheid, dient steeds een adviseur geraadpleegd worden.