

Aankomende vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen

BR 2015/88

Per 1 januari 2016 worden Nederlandse overheids-ondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is – na jarenlange discussie en verscheidene rapportages – gemoderniseerd met als doel de fiscale positie van overheidsondernemingen recht te trekken met private ondernemingen. Door deze modernisering gaan overheidsondernemingen (zoals gemeentelijke grondbedrijven) vennootschapsbelasting afdragen indien en voor zover er sprake is van fiscale winst. In dit artikel wordt stilgestaan bij de aanleiding van de modernisering, de hoofdlijnen van de nieuwe vennootschapsbelastingplicht (hierna: “VPB-plicht”) en de noodzakelijke fiscaal-juridische aanpassingen die spelen voor diverse overheids-ondernemingen.

1. De aanleiding: huidige VPB-plicht overheidsondernemingen kwalificeert als staatssteun

De directe aanleiding van de modernisering van de VPB-plicht voor overheidsondernemingen komt voort uit Brusselse regelgeving. Op 2 mei 2013 heeft de Europese Commissie per brief geconcludeerd dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen is aan te merken als onverenigbare staatssteun.² In deze brief worden de Nederlandse autoriteiten door middel van een dienstige maatregel uitgenodigd om wetgeving vast te stellen die garandeert dat overheidsondernemingen (die economische activiteiten uitoefenen op dezelfde wijze als private ondernemingen) aan vennootschapsbelasting worden onderworpen.

Deze VPB-plicht voor overheidsondernemingen staat al enkele decennia in de sterren geschreven. Bobeldijk heeft in een korte doch krachtige schets³ van de geschiedenis omtrent dit fenomeen weergegeven dat al in 1995 de Werkgroep Markt en Overheid in haar eindrapport⁴ concludeerde dat het aanbeveling verdient om *overheidsbedrijven die in*

concurrentie treden met derden vennootschapsbelastingplichtig te maken.⁵

Per brief heeft het kabinet-Rutte II op 21 mei 2013 het voorstel van de Europese Commissie tot het nemen van bovenbedoelde dienstige maatregelen geaccepteerd.⁶ Op 14 april 2014 heeft het Ministerie van Financiën hierop volgend de concepttekst van het wetsvoorstel ‘modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen’ gepubliceerd.⁷

Op 16 september 2014 is op Prinsjesdag – naast het Belastingplan 2015 – het definitieve wetsvoorstel ‘modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen’ naar de Tweede Kamer gestuurd.⁸ In december 2014 heeft de Tweede Kamer met dit definitieve wetsvoorstel ingestemd en in mei 2015 heeft de Eerste Kamer dit wetsvoorstel aangenomen.

2. De VPB-plicht voor overheidsondernemingen in hoofdlijnen

In de huidige Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) geldt dat overheidsondernemingen in beginsel niet VPB-plichtig zijn. Dit uitgangspunt is slechts anders indien sprake is van een onderneming die expliciet is opgenomen in artikel 2 lid 7 Wet VPB 1969 (onder meer de Nederlandse Waterschapsbank, Luchthaven Schiphol en ABN AMRO) of het een onderneming betreft die zich bezighoudt met een van de genoemde activiteiten uit artikel 2 lid 1 g Wet VPB 1969 juncto art. 2 lid 3 Wet VPB 1969 (voornamelijk nijverheidsbedrijven).

In de gemoderniseerde Wet VPB 1969 (die geldt vanaf 1 januari 2016) is dit principe omgedraaid en geldt voor overheidsondernemingen dat zij in beginsel wel VPB-plichtig zijn, tenzij er een beroep op een vrijstelling gedaan kan worden: “Een overheidsonderneming wordt, anders dan nu, in beginsel belastingplichtig voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.”⁹

1 Mr. H.C.M. Boersen en mr. J. van Dijk zijn werkzaam als belastingadviseur bij CMS Derks Star Busmann te Amsterdam.

2 Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372, p. 17.

3 Zie: A.C.P. Bobeldijk, ‘Vpb-plicht van overheidsbedrijven: (bijna) een nieuwe realiteit’, *WFR* 2014/308.

4 *Kamerstukken II* 1995/96, 24036, nr. 45 (bijlage 2, p. 101).

5 Hieruit voortvloeiend heeft de Staatssecretaris van Financiën in 1999 de ‘Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven’ (Zie: Brief Staatssecretaris van Financiën 12 mei 1999, nr. AFP99/190), in 2007 de notitie ‘Belastingplicht overheidsbedrijven’ (Zie: *Kamerstukken II* 2007/08, 31213, nr. 1 en in 2012 de vervolgnootitie met wederom de titel ‘Belastingplicht overheidsbedrijven’ (*Kamerstukken II* 2011/12, 31213, nr. 7) naar de Tweede Kamer gezonden.

6 *Kamerstukken II* 2012/13, 31213, nr. 11 (bijlage).

7 *Kamerstukken II* 2013/14, 33752, nr. 84 (bijlage).

8 *Kamerstukken II* 2014/15, 34003, nr. 2.

9 *Kamerstukken II* 2014/15, nr. 34003, nr. A (bijlage: memorie van toelichting consultatieversie), p. 6.

De wetgever heeft bij de modernisering van de VPB-plicht de volgende uitgangspunten genomen:¹⁰

- *Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen.*
- *Voor de fiscale behandeling van overheidsondernemingen wordt materieel zo min mogelijk onderscheid gemaakt naar de wijze waarop deze (juridisch) zijn georganiseerd en in het verlengde hiervan moet de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal worden belemmerd.*

2.1 Reikwijdte en vorm VPB-plicht overheidsondernemingen

Met de nieuwe wet is voor de reikwijdte van de belastingplicht gekozen voor de zogenoemde "directe ondernemingsvariant". Deze variant sluit voor de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen aan bij de aanwezigheid van een onderneming, oftewel dat sprake is van belastingplicht *indien en voor zover een onderneming wordt gedreven*. Opvallend is dat in 2011 de wetgever in de notitie *Belastingplicht overheidsbedrijven* nog aansluit bij de indirecte ondernemingsvariant. In de indirecte ondernemingsvariant dienen alle belastbare economische activiteiten (de ondernemingen) in beginsel ondergebracht te worden in private rechtsvormen.

In de gemoderniseerde vorm van de VPB-plicht is wel een onderscheid te maken tussen de direct gedreven overheidsondernemingen en de indirecte gedreven overheidsondernemingen. Onder directe overheidsondernemingen wordt in dit verband verstaan: de publiekrechtelijke rechtspersonen (onder andere gemeenten en provincies) voor zover deze een (materiële) onderneming drijven. Hierbij geldt voor "de Staat" een bijzondere regeling, aangezien deze opgedeeld wordt per ministerie. Met de indirecte overheidsondernemingen wordt bedoeld op:

- BV's en NV's met een publiekrechtelijke aandeelhouder: hiervoor geldt een integrale VPB-plicht, waarbij conform artikel 2 lid 5 Wet VPB 1969 de onderneming wordt geacht te worden gedreven met behulp van het gehele vermogen;
- stichtingen en verenigingen met de overheid als oprichter en/of bestuurder: zij worden VPB-plichtig indien en voor zover een (materiële) onderneming wordt gedreven.

2.2 Het drijven van een onderneming

Doordat de wetgever aansluit bij de directe ondernemingsvariant komt het fiscale begrip "drijven van een onderneming" aan de orde in de memorie van toelichting (hierna: "MvT"). De wetgever geeft een definitie van dit begrip en noemt hierbij de volgende (gangbare) voorwaarden:

"Van het drijven van een onderneming is sprake als

- 1) door een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid
- 2) wordt deelgenomen aan het economische verkeer
- 3) met het oogmerk daarmee winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt.

Wil sprake zijn van een onderneming dan dient aan de drie cumulatieve voorwaarden te zijn voldaan."¹¹

Ad 1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

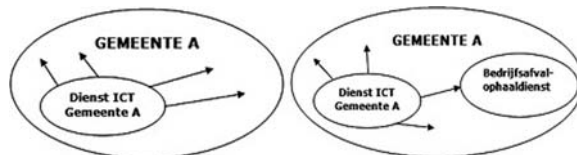
Voor een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal wordt onder andere gekeken naar de omvang van een organisatie, het lopen van financieel risico, de aard en duur van de werkzaamheden en het aanwezig kapitaal.¹² Stevens merkt terecht op dat bij een publiekrechtelijke rechtspersoon in beginsel altijd sprake is van een organisatie van arbeid en kapitaal.¹³

Ad 2. Deelname aan het economische verkeer

Bij de voorwaarde van deelname aan het economisch verkeer draait het erom of vast te stellen is of er commerciële activiteiten buiten de zogenoemde "eigen kring" plaatsvinden en derhalve aan de economie wordt deelgenomen. Zo stelt Stevens:

"Zodra er (...) buiten het verband van de eigen rechtspersoon wordt gepresteerd, wordt er al snel deelgenomen aan het economische verkeer. Er kan verschillend worden gedacht (...) of deel wordt genomen aan het economische verkeer indien uitsluitend aan de leden van een vereniging wordt gepresteerd of binnen een concern bestaande uit samenwerkende rechtspersonen die al dan niet met elkaar verbonden zijn via contracten of door middel van een personele unie. Ik neig er echter toe om deelname aan het economische verkeer relatief snel aan te nemen."¹⁴

Het begrip deelname aan het economische verkeer voor de VPB-plicht van overheidsondernemingen is door de Staatssecretaris van Financiën enigszins verduidelijkt door middel van de volgende twee figuren in de MvT, waarbij geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer:



¹⁰ Zie voor meer uitgangspunten: S.A. Stevens, 'Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties', *MBB* 2014, nr. 6, p. 243.

¹¹ *Kamerstukken II* 2014/15, nr. 34003, nr. A (bijlage: memorie van toelichting consultatieversie), p. 10.

¹² *Kamerstukken II* 2014/15, nr. 34003, nr. A (bijlage: memorie van toelichting consultatieversie), p. 11.

¹³ S.A. Stevens, 'Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties', *MBB* 2014, nr. 6, p. 244.

¹⁴ S.A. Stevens, 'De maatschappelijke onderneming: belast of niet?', *MBB* 2007, nr. 9.

In de linkerfiguur is sprake van een Dienst ICT van Gemeente A welke alleen interne werkzaamheden voor de Gemeente A verricht en in de rechterfiguur verricht de Dienst ICT ook werkzaamheden voor de bedrijfsafvalophaaldienst van de Gemeente A. Volgens de staatssecretaris mag in beide gevallen worden verondersteld dat geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer.

Ad 3. *Winstoogmerk*

Indien de overheidsonderneming voldoet aan de voornoemde voorwaarden en ook een winstoogmerk heeft, wordt zij in beginsel VPB-plichtig. In de MvT wordt over het winstoogmerk het volgende gesteld:

“Hierbij wordt onder winststreven mede begrepen het vaker dan incidenteel behalen van exploitatie-overschotten. Mocht, ondanks deze objectivering, het winststreven niet direct helder zijn, dan wordt onder het drijven van een onderneming eveneens verstaan het verrichten van activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden. Op deze manier wordt binnen het bestaande systeem en door gebruikmaking van bekende begrippen zo goed mogelijk aangesloten bij de Europeesrechtelijke ondernemingsdefinitie.”¹⁵

In de nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer gaat de staatssecretaris verder in op het winstoogmerk:

“Het is vaste jurisprudentie dat bij het behalen van structurele overschotten een winstoogmerk wordt aangenomen (...) Voor de inkomsten en vennootschapsbelasting is voor de beoordeling of sprake is van een winststreven niet relevant dat een publiekrechtelijke rechtspersoon vanuit zijn publieke taak overschotten opbouwt ten behoeve van toekomstige investeringen. Dit is ook niet relevant voor reeds belastingplichtige private ondernemingen, noch voor reeds belastingplichtige overheidsbedrijven.”¹⁶

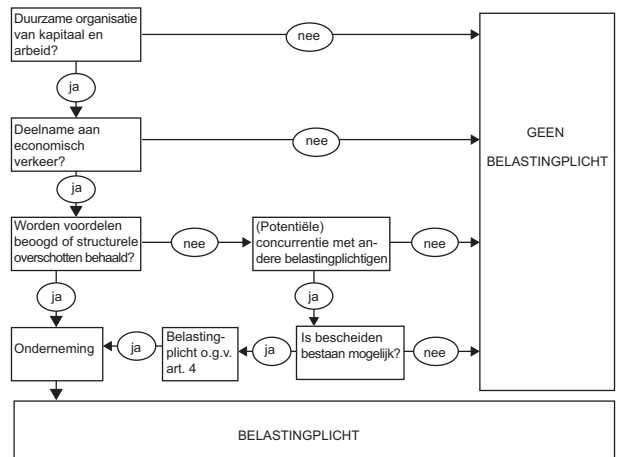
Ook indien de overheidsonderneming geen winstoogmerk heeft, kan zij VPB-plichtig worden. Dit is het geval indien met de uitoefening van de activiteiten van de onderneming in concurrentie wordt getreden. Dit blijkt uit de nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer:

“Zoals (..) ook in de memorie van toelichting is genoemd, speelt de term ‘een zekere mate van winstpotentie’ een rol binnen het concurrentie criterium. Van een zekere mate van winstpotentie is in ieder geval sprake als met deze activiteiten een resultaat wordt behaald waaraan een particulier een bescheiden bestaan kan ontleen.”¹⁷

De terminologie van “een zekere mate van winstpotentie” of “een bescheiden bestaan” is een open norm en wordt door de staatssecretaris niet nader toegelicht. Er wordt verwezen naar bestaande jurisprudentie voor verenigingen en stichtingen en mogelijke economische en maatschappelijke ontwikkelingen:

“In de bestaande jurisprudentie over private stichtingen en verenigingen wordt geen bedrag genoemd voor de vraag wanneer hiervan sprake is. Dit is ook niet zo vreemd aangezien de ‘bescheidenbestaansnorm’ onderhevig is aan economische en maatschappelijke ontwikkelingen.”¹⁸

In de MvT is voor het bepalen of sprake is van VPB-plicht het volgende stroomschema opgenomen:¹⁹



2.3 *Algemene vrijstellingen van de VPB-plicht voor overheidsondernemingen*

Per 2016 zijn in de artikelen 8e-8g Wet VPB 1969 een viertal objectieve vrijstellingen van de belastingplicht voor overheidsondernemingen opgenomen. Een overheidsonderneming maakt aanspraak op vrijstelling van VPB-plicht indien en voor zover sprake is van:

1. (quasi-)interne activiteiten;
2. (quasi-)inbesteding;
3. overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden;
4. samenwerkingsverbanden tussen overheidsondernemingen onderling.

Ad 1. *(Quasi-)interne activiteiten*

Onder de vrijstelling bij interne activiteiten worden activiteiten geschaard die binnen het overheidslichaam zelf worden verricht of binnen BV's, NV's, stichtingen en vereniging van overheidslichamen. Deze vrijstelling is nodig indien de onderneming naast deze interne activiteiten eveneens deelneemt aan het economische verkeer. Indien alleen sprake is van interne activiteiten is er in beginsel immers geen VPB-plicht aangezien deelname aan het economische verkeer ontbreekt.

15 Kamerstukken II 2014/15, nr. 34003, nr. A (bijlage: memorie van toelichting consultatieversie), p. 8.

16 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, p. 14.

17 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, p. 15.

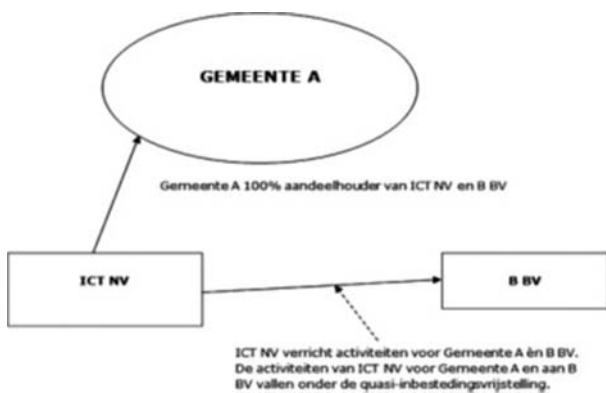
18 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, p. 16.

19 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 14.

De algemene vrijstelling voor interne diensten is in de MvT²⁰ eveneens van toepassing verklaard op activiteiten verricht door een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon aan een privaatrechtelijk overheidslichaam waarvan zij alle aandelen bezit.

Ad 2. (Quasi-)inbesteding

De vrijstelling van inbesteding geldt voor activiteiten die zijn ondergebracht in een privaatrechtelijk lichaam (oftewel in een indirecte overheidsonderneming) waarbij deze activiteiten worden verricht voor een publiekrechtelijk lichaam dat volledige zeggenschap of volledig belang heeft in het lichaam of voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van dat publiekrechtelijk lichaam. Een voorbeeld hiervan uit de MvT is als volgt:



Ad 3. Overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden

Indien een publiekrechtelijk rechtspersoon overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden uitoefent, is zij vrijgesteld van de VPB-plicht. Welke activiteiten precies onder de noemer overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid vallen is echter niet geheel duidelijk vast te stellen.

De staatssecretaris houdt bij deze vrijstelling bewust aan een open norm vast:

“Bij dit wetsvoorstel is er bewust voor gekozen geen limitatieve lijst met overheidstaken / publiekrechtelijke bevoegdheden op te nemen. Het gaat om een open norm die in de praktijk zal moeten worden ingevuld. Voordeel van deze open norm is dat de wet de ruimte laat om bij de toepassing rekening te houden met de specifieke omstandigheden van het betreffende geval. Een ander voordeel is dat de toepassing van de wet kan meebewegen met maatschappelijke ontwikkelingen. Het nadeel hiervan is dat het hanteren van een open norm tot rechtsonzekerheid kan leiden voor de betreffende belastingplichtigen.”²¹

Deze vrijstelling geldt echter niet indien in concurrentie met derden wordt getreden:

“Hiermee wordt gewaarborgd – zeker ook gezien het feit dat gemeenten een zekere autonomie kennen met betrekking tot wat zij tot hun taak rekenen – dat concurrerende overheidsactiviteiten op gelijke wijze in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken als activiteiten van private ondernemingen. Of van een concurrerende overheidstaak sprake is, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Ter illustratie kunnen de volgende voorbeelden van overheidstaken worden genoemd waarmee mogelijk in concurrentie wordt getreden: leerlingenvervoer, re-integratie in het kader van sociale werkvoorziening, crematoria, exploitatie van vastgoed, waaronder de exploitatie van sporthallen en zwembaden, het aanbieden van cursussen, alsmede vervoer.”²²

Ad 4. Samenwerkingsverbanden tussen overheden onderling

Onder de vrijstelling van samenwerkingsverbanden wordt bedoeld op activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen. De vrijstelling is van toepassing als cumulatief aan de volgende drie voorwaarden wordt voldaan:

1. De activiteiten van het samenwerkingsverband moeten worden verricht voor de
 - a) onmiddellijk of middellijk participerende publiekrechtelijke rechtspersonen; dan wel
 - b) onmiddellijk of middellijk participerende privaatrechtelijke overheidslichamen; of
 - c) niet participerende privaatrechtelijke overheidslichamen van participerende publiekrechtelijke rechtspersonen.
2. De activiteiten bij de participanten die in het samenwerkingsverband deelnemen zouden niet tot belastingplicht hebben geleid of zijn vrijgesteld als zij de activiteiten zelf zouden hebben verricht. De vrijstelling staat open voor activiteiten die bij een participant niet zouden zijn aangemerkt als onderneming of die bij de participant zouden zijn vrijgesteld op grond van een algemene vrijstelling, zoals de vrijstellingen voor interne activiteiten en overheidstaken waarmee niet in concurrentie wordt getreden of quasi-inbesteding.
3. De participanten moeten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten van het samenwerkingsverband bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

Het staat overheidsondernemingen overigens vrij om te verzoeken om de vrijstelling van de VPB-plicht niet van toepassing te laten zijn wegens de veelomvattende administratieve lasten. De staatssecretaris heeft het stroomschema voor het bepalen van de VPB-plicht (zoals weergegeven onder paragraaf 2.2) uitgebreid met de vrijstellingsmogelijkheden.²³

20 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 18.

21 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 19.

22 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 19.

23 Zie: www.rijksoverheid.nl/documenten/brieven/2014/12/18/stroomschema.

2.4 Specifieke vrijstellingen van de VPB-plicht voor overheidsondernemingen

Op grond van de voorgestelde artikelen 6b en 6c Wet VPB 1969 gelden de volgende specifieke/subjectieve vrijstellingen van de VPB-plicht voor:

- academische ziekenhuizen;
- onderwijsinstellingen die met overheidsmiddelen onderwijs of onderzoek verrichten;
- zeehavenbeheerders.

Ad 1 en 2. Academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen

Voor de academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen geldt het 90%-criterium: indien de werkzaamheden voor minder dan 90% ("uitsluitend of nagenoeg uitsluitend") bestaat uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis of onderwijs- en onderzoeksactiviteiten dan geldt van rechtswege de vrijstelling (waarbij voor onderwijsinstelling minstens 70% uit publieke middelen moet worden bekostigd). In het Vakstudie Nieuws is de achtergrond van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen kort en bondig weergegeven:

"De (subjectieve) vrijstelling voor academische ziekenhuizen wordt gemotiveerd door de zorgvrijstelling van het huidige art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969. Academische ziekenhuizen kwalificeren niet voor deze vrijstelling, omdat zij niet voldoen aan de voor deze vrijstelling geldende 'ten minste 90%'-eis, aangezien academische ziekenhuizen ook veel onderwijsactiviteiten verrichten. Daarom wordt voor academische ziekenhuizen een nieuwe (subjectieve) vrijstelling gecreëerd."²⁴

Ad 3. Zeehavenbeheerders

Voor zes zeehavenbeheerders is een subjectieve vrijstelling opgenomen welke tijdelijk van aard is. Deze vrijstelling is opgenomen wegens het feit dat de Nederlandse overheid vindt dat deze overheidsondernemingen concurreren met andere zeehavens binnen Europa, waarbij er nog geen gelijk speelveld voor zeehavens bestaat. Dit komt doordat er in andere Europese landen geen VPB-plicht is van enige betekenis. De vrijstelling wordt ingetrokken wanneer er een gelijk speelveld ontstaat.²⁵

3. Noodzakelijke aanpassingen voor overheidsondernemingen in het kader van de VPB-plicht

Indien een overheidsonderneming kwalificeert als VPB-plichtig (doordat wordt voldaan aan de voorwaarden dat in fiscale zin sprake is van het drijven van een onderneming) dan is het raadzaam om de ondernemingsactiviteiten in fiscaal-juridisch opzicht tegen het licht te houden (en waar nodig te herstructureren). Hieronder zullen wij de meest

voorkomende aanpassingen schetsen die eind 2015 dienen plaats te vinden, zodat per 1 januari 2016 overheidsondernemingen voorbereid zijn op de VPB-plicht. Door middel van deze aanpassingen is de fiscale winst gemakkelijker vast te stellen en kan de fiscale positie van de onderneming geoptimaliseerd worden.

3.1 Onderbrengen van ondernemingsactiviteiten in privaatrechtelijk lichaam

Allereest zal moeten worden overwogen of vanuit organisatorische en administratieve overwegingen de verschillende ondernemingsactiviteiten ondergebracht dienen te worden in een (afzonderlijk) privaatrechtelijk lichaam. Hierbij kunnen ook enige juridische factoren een rol van betekenis spelen, onder meer op het gebied van (mogelijke) bestuurdersaansprakelijkheid.

Indien de VPB-plicht van een gemeente voornamelijk zal spelen omtrent de ondernemingsactiviteiten van het grondbedrijf (de exploitatie van de gemeentelijke grond en/of accommodaties), dan is het vanuit organisatorisch oogpunt het eenvoudigst om deze activiteiten onder te brengen in een besloten vennootschap, een "Vastgoedbedrijf BV". Het gemeentelijke grondbedrijf wordt daardoor integraal belastingplichtig, waardoor de (mogelijke) fiscale winst eenvoudig vast te stellen is. Een dergelijk Vastgoedbedrijf BV zal ook worden geconfronteerd met de verplichting om jaarlijks aangifte vennootschapsbelasting te doen.

Bij het verrichten van eventuele diensten van de gemeente aan het Vastgoedbedrijf BV kan vervolgens een beroep worden gedaan op de vrijstelling voor (quasi)interne activiteiten. Indien onderling prestaties worden verricht door overheidsondernemingen dienen deze prestaties echter in beginsel wel op zakelijke basis te geschieden. Het verrichten van activiteiten aan verbonden lichamen (bijvoorbeeld zonder winstopslag of tegen of onder kostprijs) zou namelijk op grond van artikel 8b Wet VPB 1969 kunnen worden gecorrigeerd, waardoor de uiteindelijke fiscale winst en verschuldigde vennootschapsbelasting anders uitpakt.

3.2 De (fiscale) openingsbalans

De introductie van de VPB-plicht voor overheidsondernemingen brengt ook met zich mee dat deze ondernemingen een openingsbalans moeten opstellen geldend per 1 januari 2016. Deze openingsbalans speelt voornamelijk voor de gemeentelijke grondbedrijven een grote rol van betekenis: het vastgoed zal immers per 1 januari 2016 moeten worden gewaardeerd. Vastgoed wordt voor de openingsbalans gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.²⁶ Indien de grondexploitaties en gemeentelijke accommodaties momenteel voor een laag bedrag op de balans staan en deze voor dezelfde waarde zouden worden ingebracht in een op te richten "Vastgoedbedrijf BV", dan is er waarschijnlijk

²⁴ V-N, nr. 49.

²⁵ Zie: www.rijksoverheid.nl/nieuws/2014/09/16/overheidsondernemingen-worden-belastingplichtig.html.

²⁶ Voor een uitgebreidere toelichting op de waarderingsproblematiek, zie: T.M. Berkout, 'De fiscale openingsbalans en vastgoed', *Vastgoed Fiscaal & Civiel*, 2014 nr. 4, p. 3.

geen mogelijkheid om fiscaal te kunnen afschrijven. Afschrijving op vastgoed is namelijk slechts mogelijk indien de boekwaarde van het vastgoed hoger is dan de bodemwaarde. Deze bodemwaarde wordt gesteld op 100% van de WOZ-waarde (indien het vastgoed ter belegging wordt aangehouden) of 50% van de WOZ-waarde (indien het vastgoed in eigen gebruik is).

Bij een latere verkoop van het vastgoed valt de (eventueel) behaalde fiscale winst door de (te) lage waardering op de openingsbalans hoger uit, waardoor de vennootschapsbelastingdruk toeneemt. Een zo hoog mogelijke waardering is vanuit fiscaal optiek het gunstigst.

4. **Conclusie**

Per 1 januari 2016 worden overheidsondernemingen vennootschapsbelastingplichtig. Deze VPB-plicht geldt in beginsel voor alle activiteiten die in materiele zin voldoen aan het fiscale begrip het drijven van een onderneming. Van het drijven van een onderneming is sprake als door een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt deelgenomen aan het economische verkeer met het oogmerk daarmee winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt.