

Beschouwing

67 Awr

Kan 67 Awr belanghebbende, vrijgesteld worden van de vennootschapsbelasting op basis van artikel 5, lid 1, onderdeel a, Wet VPB 1969? In de

67 Awr

67 Awr

1. Wat moet worden verstaan onder het begrip "bezittingen" in artikel 5, 1, onderdeel a, Wet Vpb?
2. Is op het niveau van het nsw-lichaam sprake van instandhoudings-werkzaamheden als deze werkzaamheden in opdracht van het NSW-lichaam worden verricht door externe professionele onderhoudsdiensten, waarbij (een gedeelte van) de kosten via de huurprijs worden doorbelast?
3. Is het laten uitgeven van certificaten - welke recht geven op lidmaatschap en speeltijd op een golfbaan- aan te merken als het drijven van een onderneming?

Hieronder zijn de antwoorden op deze vragen te vinden.

Ad vraag 1

Zowel in artikel 5, lid 1, onderdeel a Wet Vpb als in de toelichting daarop is geen uitwerking resp. uitleg gegeven van het begrip "bezittingen". Bij het ontbreken daarvan moet worden uitgegaan van de betekenis zoals deze in het civiele recht geldt. Zou een andere betekenis zijn beoogd dan had dit expliciet moeten worden benoemd in het kader van artikel 5, lid 1 onderdeel a Wet Vpb.

Ad vraag 2

De werkzaamheden van een NSW-lichaam moeten voor tenminste 70% bestaan uit de instandhouding van een natuurschoonlandgoed. Deze werkzaamheden moeten in beginsel bestaan uit eigen arbeid, maar kunnen ook instandhoudingswerkzaamheden omvatten die in opdracht en onder regie van het NSW-lichaam worden uitgevoerd door derden (professionele onderhoudsbedrijven).

De toetsing van de kwalitatieve norm kan aan de hand van de volgende criteria worden vastgesteld:

- Tijdsbesteding (feitelijk gewerkte uren) van alle instandhoudingswerkzaamheden die worden verricht door/onder verantwoordelijkheid en voor rekening van het NSW-lichaam ten opzichte van de totale tijdsbesteding van alle werkzaamheden van het NSW-lichaam;
- De tijdsbesteding van het toezicht houden op resp. het onderhoud van de golfbanen kwalificeert niet voor zover het toezicht en onderhoud geen betrekking hebben op de instandhouding van het landgoed als zodanig;
- Overige werkzaamheden die samenhangen met de exploitatie van de golfbaan of het innen van huur en andere activiteiten vallen niet onder de instandhoudingswerkzaamheden zelfs niet, indien deze samenhangende werkzaamheden resulteren in opbrengsten, welke kunnen worden aangewend voor de totale instandhoudingswerkzaamheden.

Om tot een juiste uitkomst te komen is het noodzakelijk dat er een juiste allocatie plaatsvindt van de werkzaamheden (waarbij dus steeds een onderscheid moet worden gemaakt tussen de instandhoudingswerkzaamheden en de werkzaamheden die verband houden met de exploitatie van de golfbaan en eventuele overige werkzaamheden) en de daarbij behorende opbrengsten en kosten.

Ad vraag 3

Voor de toepassing van artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb geldt dat de overige 30% van de werkzaamheden niet hoeven te bestaan uit 'het instandhouden van het landgoed', maar deze werkzaamheden mogen niet aangemerkt kunnen worden als het drijven van een onderneming.

De wetgever heeft laatstgenoemd vereiste in de Wet opgenomen uit vrees dat lichamen van de vrijstelling misbruik zouden gaan maken door buiten hun ideële werkterrein activiteiten te ontplooiën, waarvan het onbelast laten de concurrentieverhoudingen zou verstoren. Zie in dit verband o.m. ook de volgende passage uit de parlementaire geschiedenis:

"Met betrekking tot de woorden „nagenoeg uitsluitend”, waarvan deze leden vragen of zij niet kunnen worden vervangen door, hoofdzakelijk”, merken de ondergetekenden op dat deze op de werkzaamheden betrekking hebbende eis ten doel heeft te voorkomen dat voordelen uit enigszins belangrijke andere activiteiten dan die, welke met het beheer en de instandhouding van het landgoed op zich te maken hebben, in de vrijstelling zouden delen.”¹

Op grond van het bovenstaande kan geconcludeerd worden, dat met het drijven van een onderneming in de zin van artikel 5, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb niet alleen het drijven van een onderneming op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb wordt bedoeld, maar ook het (fictieve) ondernemerschap op grond van artikel 4 Wet Vpb.

Artikel 4 Wet Vpb is een fictie, bedoeld als uitbreiding/aanvulling van het ondernemingsbegrip van artikel 2, eerste lid, onderdeel e Wet Vpb. Niet kan worden ingezien, waarom deze aanvulling niet van toepassing zou zijn bij de uitleg van artikel 5, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb.

Vraag drie in de casus heeft betrekking op de kwalificatie van de overige werkzaamheden: zijn de (overige) werkzaamheden inzake de verhuur (verkoop) van de certificaten aan te merken als het drijven van een onderneming zoals bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb? Aan betreffende certificaten zijn bepaalde rechten gekoppeld waaronder het speelrecht om (onder voorwaarden) te mogen golfen. Belanghebbende is van mening, dat geen sprake is van het drijven van een onderneming zoals bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb. Belanghebbende (de adviseur) stelt (in het memorandum 67 Awr):

67 Awr	67 Awr
--------	--------

In de brief van 67 Awr heeft de adviseur een toelichting op de onderhavige 'verhuur van certificaten'. 67 Awr

67 Awr

Met deze toelichting is echter nog geen antwoord gegeven op de vraag of voldaan wordt aan (het doel van) de eis van artikel 5, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb dat 'de

¹ Kamerstukken II, 1968-1969, 6000, nr. 22, p. 33.

² Memorandum de heer Meijssen van 10 mei 2016 p. 7.

betreffende voordelen uit enigszins belangrijke andere activiteiten dan die, welke met het beheer en de instandhouding van het landgoed op zich te maken hebben, in de vrijstelling zouden delen.'

In de resultatenrekening [67 Awr] (het NSW-lichaam) verantwoordt

belanghebbende [67 Awr]

[67 Awr] Belanghebbende heeft aldus in haar commerciële resultatenrekeningen deze opbrengsten verantwoord als haar opbrengsten. Ter zake van de verhuur van certificaten is geen sprake van een storting van kapitaal door de gebruikers in plaats van de financiers, maar het (impliciet) verhogen van de opbrengsten welke samenhangen met de exploitatie van de golfbaan (ten behoeve van het verhogen van de kasstromen van belanghebbende).

De constructie komt erg gekunsteld over. De vraag is of de verhuur van de certificaten een onderdeel zijn van de exploitatie van de golfbaan of als een afzonderlijke activiteit moet worden gezien. Indien alleen sprake is van het verhuren van certificaten lijkt sprake te zijn van normaal vermogensbeheer. Echter, de betreffende activiteit en daarbij behorende opbrengsten dienen (in fiscaal opzicht) niet toegerekend te worden aan belanghebbende; de verantwoording in de commerciële jaarrekeningen van belanghebbende kan voor de vennootschapsbelasting niet worden gevolgd.

[67 Awr]

Met betrekking tot de onderhavige vraag heeft de adviseur (van belanghebbende) inmiddels schriftelijk aangegeven dat, citaat:

[67 Awr]

Uit bijgevoegd schema (zie bijlage 1) volgt dat de opbrengsten aan [67 Awr] B.V. gealloceerd moeten worden en [67 Awr] BV een zakelijke vergoeding moet factureren aan [67 Awr] B.V. Het vorenstaande zou tot gevolg hebben dat vraag 3 in de onderhavige casus komt te vervallen. Belanghebbende voldoet alsdan aan deze voorwaarde van artikel 5, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb.

67 Awr

67 Awr