

Fiscaliteit als spelbreker bij parkmanagement

Wet OB 1968, WBR, Wet VPB 1969

In de artikelen van Kampherbeek en Van Oostrom is uitgebreid ingegaan op de civielrechtelijke mogelijkheden om parkmanagement vorm te geven. In dit artikel wil ik de fiscale invalshoeken toelichten die bij het opzetten en in stand houden van parkmanagement een rol spelen. Daarbij zal met name ingegaan worden op de omzetbelasting, overdrachtsbelasting en de vennootschapsbelasting. Voorzover ik heb kunnen nagaan is in de Nederlandse fiscale vakliteratuur en fiscale jurisprudentie nog nooit specifiek aandacht besteed aan de fiscale aspecten van parkmanagement. Toch meen ik dat, doorredenerend via normale fiscale wetsystematiek, ik adequate fiscale hypothesen heb kunnen verwoorden die voor parkmanagement van belang zijn.



drs. W.J.A.
Ambergen

VERPLICHTINGEN ZONDER FINANCIËLE TEGENPRESTATIES

Van Oostrom schrijft in haar artikel het nodige over het opzetten van vormen van parkmanagement middels overeenkomsten/akten waarin verplichtingen afgesproken worden, waarbij – zonder het verschuldigd worden van enige tegenprestatie – de ene partij een andere partij belooft dingen te doen of dingen na te laten. Fiscaal lijkt dit vrij simpel; zonder betalingsverplichtingen tussen twee partijen kan ik geen fiscale items bedenken die vermeldenswaardig zijn. Als bijvoorbeeld een koper van een kavel grond zou afspreken dat hij een op zijn kavel staande boom niet zal kappen, leidt dit op zich dus niet tot fiscale heffingen. Hoogstens zou bedacht kunnen worden dat, afhankelijk van de afgesproken do's of don'ts, de waarde en de door de verkoper te realiseren prijs van de te kopen kavel lager (of soms misschien ook hoger) wordt. Deze lagere of hogere waarde vertaalt zich uiteraard wel in een lagere of hogere afdracht van omzet- of overdrachtsbelasting. Een lagere of hogere opbrengst als gevolg van de door de verkoper verlangde verplichting verlaagt of verhoogt uiteraard ook de (fiscale) winst die de verkoper realiseert met de verkoop van de 'kavel met verplichting'.

DE LAST EN HET KETTINGBEDING: OVERDRACHTSBELASTING IS NIET AAN DE ORDE

Verplichtingen tot het plegen van diensten die als last kunnen worden opgelegd (zie art. 5: 71 BW) eindigen vaak in een btw belaste dienst of levering (tenzij er sprake is van een btw vrijgestelde prestatie). Nu er ter zake van de uitvoering van de last geen sprake is van de verkrijging van eigendom, mede-eigendom of een beperkt recht, zal de heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de uit de last voortvloeiende prestatie niet aan de orde zijn.

Voorbeeld:

Middels een erfdienstbaarheid wordt de last geaccepteerd om jaarlijks de eigen tuin te laten onderhouden door een hovenier aangewezen door de parkmanagementorganisatie. De hovenier zal dan een btw-nota voor het gepleegde onderhoud zenden aan de eigenaar van het dienende erf.

Dit zelfde zal uiteraard ook gelden bij de prestatie die middels een kettingbeding opgelegd wordt aan een 'dienend erf'. Ook de vestiging of wijziging van een kwalitatieve verplichting kan nooit overdrachtsbelasting veroorzaken. Wel kan een kettingbeding of een kwalitatieve verplichting voor een waardevermindering zorgen bij overdracht van de onroerende zaak, waardoor minder overdrachtsbelasting dan wel omzetbelasting verschuldigd is.

MEDE-EIGENDOM EN BEPERKTE RECHTEN: OVERDRACHTSBELASTING KOMT IN HET SPEL

Vaak zal bij het in leven roepen van parkmanagement gewerkt worden met vormen van mede-eigendom (appartementsrechten of mandeligheid) of met beperkte rechten (erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid en dergelijke). Uitgangspunt is dat degene die mede-eigendom of een beperkt recht verkrijgt, overdrachtsbelasting verschuldigd is over de waarde van het recht. Dit zal anders kunnen zijn, indien de verkrijging vrijgesteld is op grond van de vrijstellingen van art. 15 WBR. De meest bekende daarbij is uiteraard de samenloopregeling ex art. 15.1.a WBR. Vanaf het moment van ontstaan van een bouwterrein¹ tot twee jaar na ingebruikname van een gebouw met bijbehorend terrein is btw verschuldigd. Indien de verkrijger de btw geheel of gedeeltelijk kan verrekenen is geen overdrachtsbelasting verschuldigd van het moment van het ontstaan van een bouwterrein tot het moment van ingebruikname van het gebouw.² Indien er ter zake van de verkrijging van een beperkt recht een periodieke canon verschuldigd wordt, moet – voor de berekening van de heffingsgrondslag voor de

btw en de heffingsgrondslag voor de overdrachtsbelasting – deze canon contant gemaakt worden volgens een specifiek in de fiscale regelgeving voorgeschreven tabel.³

Bij de verkrijging van eigendom, opstalrecht of erfpachtrecht bezwaard met een (ander) beperkt recht wordt de heffingsgrondslag verminderd met de koopsom en de contante waarde van de verschuldigd geworden periodieke betaling⁴. Fiscaal worden de twee te onderscheiden verkrijgingen dan dus gesaldeerd, resulterend in een lagere heffingsgrondslag voor de verkrijger (art. 11.2 WBR).

Indien er echter sprake is van een separate verkrijging van een erfdiensbaarheid waarvan een retributie wordt ontvangen, dus niet samenvallend met de verkrijging van (een) eigendom(svariant), dan kan de eigenaar van het heersende erf dus overdrachtsbelasting (en/of – afhankelijk van de situatie – btw) verschuldigd worden.

Er kan sprake zijn van een variabele retributie voor de erfdiensbaarheid. Bijvoorbeeld ingeval de straten van een businesspark in eigendom zijn van een parkmanagemententiteit en de kaveleigenaren/huurders erfdiensbaarheid krijgen van deze entiteit voor het gebruik van de straten. Alsdan kunnen de (wisselende) onderhoudslasten middels een retributie door de parkmanagemententiteit doorberekend worden aan de kaveleigenaren. Voor het bepalen van de waarde van het erfdiensbaarheid zal dan, vermoedelijk aan de hand van een onderhoudsbegroting, een inschatting gemaakt moeten worden van de toekomstige onderhoudslasten, waarna deze retributie via de eerder aangeduide fiscale tabellen contant gemaakt wordt.

DE SANCTIEBEPALINGEN VOOR OMZET- EN OVERDRACHTSBELASTING

Normaal gesproken wordt een verkrijging van een beperkt recht bij vestiging belast met btw en/of overdrachtsbelasting. Indien er sprake is van het vestigen van een beperkt recht waarbij de heffingsgrondslag voor de btw lager is dan de waarde van dat recht, dan wel lager is dan de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, wordt het betreffende recht op grond van art. 3.2 Wet OB 1968 behandeld als een met huur vergelijkbare dienst. De jaarlijkse retributies worden dan belast met btw, mits de verkrijger van dat recht het recht voor 90% of meer gebruikt voor btw aftrekgerechtigde prestaties en mits de verkrijger opteert voor de optie belaste verhuur (art. 11.1.b.5e Wet OB 1968).

Dit zal niet snel een probleem zijn bij de vestiging van een zeer langdurig erfpachtrecht of opstalrecht. De toets zou wel een probleem kunnen zijn ingeval het een erfdiensbaarheid betreft betrekking hebbende op het gebruik van de wegen. Niet uit te sluiten is dat dan de waarde van het recht lager is dan de kostprijs van de aan te leggen semiopenbare voorzieningen en wegen. Zeker als de gebruiker van de kavel dan niet kan opteren voor een 'optie belaste verhuur', dreigt alsdan een btw-druk bij de entiteit die de wegen heeft aangelegd en die de erfdiensbaarheid aan de kaveleigenaren levert.

In de zojuist geschetste situatie is niet alleen de btw een probleem, ook de vrijstelling overdrachtsbelasting komt in gevaar door de toetsen voor de strafheffing overdrachtsbe-

lasting ex art. 15.4 WBR. Deze strafheffing legt namelijk eenzelfde criterium aan als het juist beschreven art. 3.2 Wet OB 1968. Dit soort fiscale problemen doen zich uiteraard niet voor indien niet met een erfdiensbaarheid gewerkt wordt, maar met een kwalitatieve verplichting dan wel met een kettingbeding.

SPLITSEN KOOPSOM

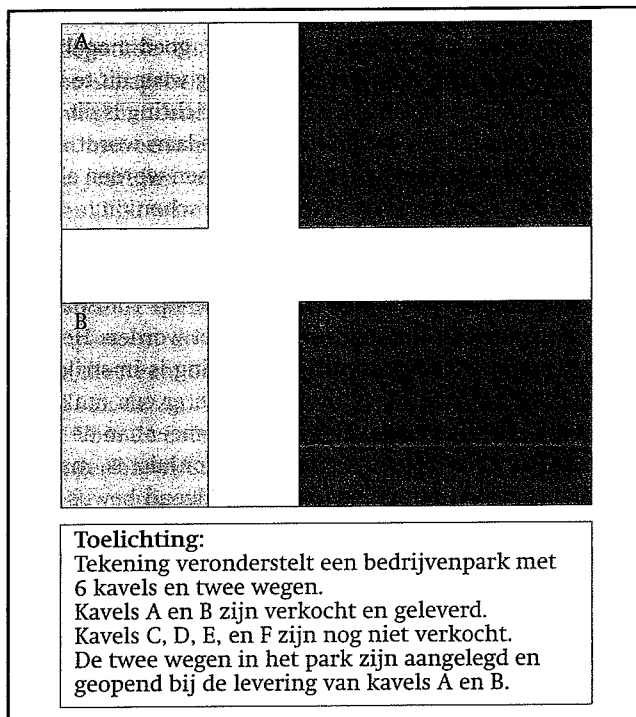
Wat in de situatie waarin de sanctiebepalingen van belang zijn nog wel relevant is, is de 'verkoopprijs' van het semiopenbaar gebied. Als het semiopenbare gebied aan een koper van een kavel geleverd wordt middels een appartementsrecht of mandeligheid, wordt vaak in één akte voor één prijs, de kavel grond geleverd en tevens het mede-eigendomsrecht voor het semiopenbare gebied. Uitgangspunt daarbij is dat de waarde van het semiopenbare gebied nihil is (het kost immers alleen maar geld in de toekomst) waardoor de volledig koopprijs toegerekend kan worden aan de kavel zelf. Alhoewel ik daar in de praktijk nog nooit discussie over heb gezien, zou het 'niet splitsen' van de koopprijs over een koopprijs van de kavel en een koopprijs van het meegeleverde recht op het semiopenbare gebied, fiscaal discussies kunnen oproepen. Met name over de vraag of er ten aanzien van het appartementsrecht en/of de mandeligheid wel sprake is van een eenmalig te belasten levering ex art. 3.2 Wet OB 1968 en of de strafheffing overdrachtsbelasting niet van toepassing is ingeval geleverd wordt aan een partij die het pand niet gebruikt voor btw aftrekgerechtigde prestaties. Deze beide wettelijke bepalingen toetsen immers niet alleen aan de waarde in het economisch verkeer, maar ook aan de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Nu zal de waardetoets wellicht niet zo'n probleem zijn, maar het is een gegeven dat het aanleggen van een semiopenbaar gebied veel geld kost en dat dus veelal een substantieel bedrag toegekend kan worden aan de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Verkopers (en uiteraard ook notarissen) zouden er daarom verstandig aan doen om in ieder geval in de notariële akte waarin de kavel en het mede-eigendomsrecht geleverd gaat worden, melding te maken van een separate koopprijs voor de kavel en een separate koopprijs (tenminste gelijk aan de toerekenbare kostprijs) van het meegeleverde mede-eigendomsrecht. Deze splitsing van de koopsom zal in ieder geval ook noodzakelijk zijn als de kavel als bouwterrein belast met omzetbelasting geleverd moet worden terwijl het mede-eigendomsrecht soms (partieel) slechts met overdrachtsbelasting belast moet worden omdat het semiopenbaar gebied bestaat uit groen- en waterpartijen die, omdat ze nooit bebouwd worden, ook nooit als bouwterrein zijn aan te merken.

OVERDRACHT SEMIOPENBAAR GEBIED NA INGEBRUIKNAME

In een voor de projectontwikkelaar of gemeente fiscaal ideale wereld wordt het bedrijven- of recreatiepark in één keer ontwikkeld, worden alle kavels in één keer verkocht en wordt het semiopenbaar gebied – middels welke rechtsfiguur ook – vóór of uiterlijk bij in gebruik name door de ontwikkelaar of de gemeente geleverd aan de kaveleigenaren dan wel de nieuwe parkmanagementorganisatie. Alsdan is de levering van de kavels normaal gesproken belast met btw en vrijgesteld van overdrachtsbelasting. In de geschetste

fiscaal ideale wereld wordt de levering/verkrijging van het semiopenbare gebied ook belast met btw en nu het semiopenbare gebied geleverd wordt vóór ingebruikname van het semiopenbare gebied ook vrijgesteld van overdrachtsbelasting op grond van de samenloopregeling.

In de vorige paragraaf is het eerste barstje beschreven in de fiscaal ideale wereld rondom parkmanagement. De fiscale problemen worden echter groter ingeval een bedrijven- of recreatiepark in fases geleverd wordt of ingeval de verkoop van de kavels niet helemaal soepel verloopt.



Schematisch kan een en ander aan de hand van het volgende voorbeeld worden weergegeven:

Voor de vertraagde of gefaseerde levering van de kavels C, D, E en F zelf zijn de fiscale problemen niet heel erg groot. Er blijft bij een toekomstige levering veelal sprake van de levering van een bouwterrein of een niet in gebruik genomen gebouw. De vrijstelling overdrachtsbelasting op grond van de samenloopregeling loopt dan geen gevaar.

Ten aanzien van het semiopenbaar gebied, in dit voorbeeld bestaande uit twee straten, ontstaat er vermoedelijk wel een fiscaal probleem. Bij de oplevering van de kavels A en B is het semiopenbaar gebied geheel of gedeeltelijk aangelegd en tegelijk met de levering van kavels A en B zullen er mensen gebruik gaan maken van het semiopenbaar gebied. Dat betekent dat het semiopenbaar gebied al in gebruik wordt genomen in de zin van art. 15.1.a, WBR vóórdat het eigendom ten aanzien van het semiopenbare gebied als mandeligheid of appartementsrecht valt te leveren aan de (nog niet gevonden) toekomstige eigenaren van kavels C, D, E en F. Dit betekent dat deze toekomstige eigenaren het semiopenbaar gebied slechts belast met overdrachtbelasting kunnen verkrijgen. De samenloopregeling is dan immers in de regel niet meer te benutten.

Deze overdrachtsbelastingproblemen bij gefaseerde leveringen doen zich uiteraard alleen voor indien met betrekking tot het semiopenbaar gebied gewerkt wordt met mede-eigen-

domsstructuren als appartementsrechten en mandeligheid, of indien gewerkt wordt met beperkt zakelijke rechten waarvoor een periodieke retributie of canon wordt betaald.

Ditzelfde probleem ten aanzien van de overdrachtsbelasting doet zich ook voor als het semiopenbaar gebied feitelijk al in gebruik genomen is door derden voordat de eigendom van dit gebied is overgedragen aan een parkmanagemententiteit. Het lijkt dus fiscaal van groot belang dat tijdens de bouw van het betreffende (bedrijven)park het semiopenbaar gebied goed afgesloten blijft van de buitenwereld totdat de eerste kavels zijn uitgegeven dan wel het openbaar gebied is overgedragen aan de parkmanagemententiteit.

In de geschetste situatie zal bij een latere verkoop van de kavels C, D, E, en F naast de kavels wellicht ook een lidmaatschapsrecht of een aandeel in de parkmanagementorganisatie geleverd moeten worden. Alleen al omdat in dit voorbeeld de kaveleigenaren dan een recht krijgen die een belang van minder dan een een derde belang vertegenwoordigen, zal de verkrijging van een dergelijk lidmaatschap of aandeel niet belast zijn met overdrachtsbelasting op grond van art. 4 WBR. Omdat in de praktijk, indien gewerkt wordt met participaties in een parkmanagementorganisatie een participerend belang veelal veel minder zal zijn dan een derde belang, zal art. 4 WBR in de praktijk niet snel een rol gaan spelen.

Duidelijk zal zijn dat als een terrein waarop parkmanagement gepleegd moet worden na ingebruikname van het semiopenbaar gebied alsnog in de vorm van (mede)eigendom of beperkt recht geleverd moet gaan worden, de overdrachtsbelasting een probleem vormt, dat deze rechtsfiguren fiscaal en financieel gelijk onaantrekkelijk maakt. Hoewel de marktwaarde voor derden van een aandeel in een openbaar gebied veelal laag is, zal de koopprijs van een recht op het semiopenbaar gebied immers veelal hoog zijn nu de initiator van het park zijn (hoge) aanlegkosten zal trachten door te berekenen aan de toekomstige gerechtigden.

HET COMMERCIEEL-EMOTIONEEL ERVAREN NADEEL VAN APPARTEMENTSRECHTEN EN MANDELIGHEID

Indien de oorspronkelijke ontwikkelaar en/of de gemeente geen eigenaar wil worden of blijven van het semiopenbare gebied, dan kan uiteraard gewerkt worden met de door Kampherbeek in zijn artikel uitgewerkte rechtsfiguren van mandeligheid en appartementsrechten. Ook kan dan gewerkt worden met de overdracht van het semiopenbaar gebied aan een aparte parkmanagemententiteit waarin de kaveleigenaren vaak dan een belang krijgen. Van Oostrom noemt dit ook in haar artikel onder het kopje 'ad III', waarna (onder andere) de onderhoudslasten aan de kaveleigenaren doorbelast worden. [een met btw belaste dienst]

Niet onvermeld mag blijven dat in de praktijk – al dan niet terecht – kopers van kavels een weerzin hebben tegen – door hun lastig te begrijpen – rechtsfiguren als een appartementsrecht op een weg of een mandeligheid. Los van het gegeven dat vele niet juridisch geschoolden de rechtsstructuren eenvoudig niet kunnen bevatten, bestaat er vaak een emotionele weerzin tegen appartementsrechten en mandeligheid. Beseffende dat commercieel ingestelde ontwikkelaars

en gemeentes vooral oplossingen wensen die toekomstige kaveleigenaren niet tegen de borst stuit, hebben deze niet volledig rationele argumenten in de praktijk er regelmatig voor gezorgd dat deze rechtsfiguren afvielen.

DE VENNOOTSCHAPSBELASTING ASPECTEN VAN EEN SEPARATE PARKMANAGEMENTENTITEIT

Indien het semiopenbaar gebied eigendom wordt van een separate parkmanagemententiteit, kan de keuze voor de juiste rechtsvorm ook beïnvloed worden door de gevolgen voor de vennootschapsbelasting.

De vennootschapsbelasting kan op twee niveaus een rol spelen.

Allereerst gaat het om de mogelijkheid dat de parkmanagemententiteit vennootschapsbelasting moet betalen over de door haar zelf gemaakte winst. Veelal zal dit niet een heel erg 'spannend' issue zijn, omdat de parkmanagemententiteit, rekening houdend met het vormen van voorzieningen voor toekomstig (groot) onderhoud veelal weinig winst zal maken. De kaveleigenaren wensen in de praktijk immers, voor zover ze al geen free rider kunnen worden, zo min mogelijk aan een – in hun visie vaak te dure – parkmanager te betalen.

Ten tweede moet de vennootschapsbelastingplicht ook beoordeeld worden op het niveau van de participant. Indien gewerkt wordt met een coöperatie, vereniging of bv, dan zal ook nog van belang worden of een kaveleigenaar bij een toekomstige verkoop van zijn eigen terrein wellicht ook nog vennootschapsbelasting moet betalen over de eventuele meerwaarde die hij realiseert bij de verkoop van zijn participatie in de parkmanagemententiteit. Ook dit zal veelal geen belangrijk financieel item zijn, omdat de waardeontwikkeling van een semiopenbaar gebied in de praktijk veelal gering blijkt te zijn. Het is echter niet ondenkbaar dat in de toekomst de betreffende gronden wel een extra waarde kunnen krijgen als gevolg van herontwikkeling van het gebied, uitgifte van een extra kavel(tje), en dergelijke.

Deze discussie zal zich uiteraard niet snel voordoen bij een stichting, nu parkgebruikers geen 'aandeel' in een stichting kunnen verkrijgen.

BEARGUMENTEER DE 'AT ARMS LENGTH' PRIJSBEREKENING

Art. 8b.1 Wet VPB 1969 bepaalt dat 'indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam' deze lichamen voor hun onderlinge prestaties zakelijke prijzen moeten hanteren.

De juist aangehaald wettelijk passage lijkt op de meeste vormen van parkmanagement ook van toepassing. Fiscaal betekent dit dus dat de Belastingdienst in ieder geval wil zien dat de parkmanager niet alleen aan kostendoorbelasting doet, maar in haar (jaarlijkse) begroting moet laten zien dat ze behalve de kosten ook een kleine (voorcalculatorische) winststopslag berekent aan haar participanten. Dit betekent dat het bepaald niet uitgesloten is dat aan het eind van het jaar de parkmanagementorganisatie, rekening houdend met de daadwerkelijk ontvangen inkomsten, de gemaakte kos-

ten en de gepleegde reservering, een hogere of lagere winst presenteert dan de vooraf gebudgetteerde winst.

Gebeurt dit doorbelasten met een zakelijk te achten opslag voor winst niet, dan kan de fiscus de belastbare winst van de parkmanagemententiteit corrigeren tot een niveau dat de Belastingdienst wel zakelijk acht. Het jaarlijks strak aansturen op een winst van nihil is dus niet voldoende. Over de hoogte van de winst is het mogelijk afspraken te maken. Jurisprudentie bestaat er niet op dit terrein, maar een winststopslag van 2% op de te verwachten kosten lijkt op basis van het zogenoemde Multi Vastgoedarrest acceptabel⁵. Overigens is het, indien voor de coöperatie of een bv wordt gekozen als parkmanagementorganisatie, goed mogelijk de werkelijk gerealiseerde winst na belasting weer uit te keren aan de leden. Bij een vereniging en een stichting is dit uiteraard niet mogelijk en indien het toch gedaan wordt zal de uitkering in ieder geval aangemerkt kunnen worden als een met 41%-68% schenkingsrecht te belasten schenking.

Art. 8b,3 Wet VPB 1969 bepaalt nog dat de af te spreken doorbelastingssystematiek in de administratie op transparante wijze vastgelegd en beargumenteerd moet worden. Het niet voldoen aan deze administratieverplichting is in strijd met art. 52 AWR, waarna in evidente gevallen er een omkering bewijslast kan volgen, waardoor het niet meer aan de fiscus is om aan te tonen dat de doorbelasting onjuist is, maar de parkmanagemententiteit zelf een overtuigend bewijs moet leveren dat de doorbelasting geheel juist was/is.

Voor wat betreft de vennootschapsbelasting zijn er twee soorten van belastingplichtigen te onderkennen. Enerzijds de stichting en de vereniging en anderzijds de coöperatie en de bv.

STICHTINGEN EN VERENIGINGEN

Stichtingen en verenigingen zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting zolang ze slechts een passief beheerder/belegger zijn. Indien en voor zover ze een onderneming drijven, zijn verenigingen en stichtingen krachtens art. 2.1.d Wet VPB 1969 wel onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Vaak moet geconstateerd worden dat bij parkmanagement er meer gedaan wordt dan alleen maar passief beheer, sterker nog: het actieve beheer en het aanbieden en verzorgen van extra diensten als beveiliging, belangenbehartiging, gezamenlijke inkoop en dergelijke is juist veelal de basis voor parkmanagement.

Hierboven is reeds opgemerkt dat de vennootschapsbelastingplicht van een parkmanagementorganisatie, doordat deze relatief weinig winst maakt, geen item is om een keuze van te laten afhagen. Ook beseffende dat verenigingen en stichtingen die eigen grondposities hebben en beheren bijna altijd vennootschapsbelastingplichtig zullen zijn, is dit dus geen reden om voor een stichting of vereniging te kiezen. Sterker nog, het lijkt efficiënter dat een parkmanagementorganisatie op voorhand kiest voor de zekerheid van een vennootschapsbelastingplicht, dan dat achteraf onverwacht, een continuïteit bedreigende discussie met de fiscus ontstaat over de vennootschapsbelastingplicht.

Wat naar mijn mening ook niet uitgekristalliseerd is bij een vereniging en stichting als parkmanagemententiteit is wat er bij het vertrek uit het park (door verkoop van de eigen

kavel of bij beëindiging van de huur) moet gebeuren met het in de loop van de tijd opgebouwde aandeel in het (eventuele) vermogen van de parkmanagemententiteit. Is er bij uitkering van een deel van de reserves al sprake van een met schenkingsrecht belaste schenking? In ieder geval staat vast dat als een ondernemer zijn lidmaatschapsrecht in de parkmanagementvereniging zou 'verkopen' hij vennootschapsbelasting moet betalen over de eventueel gerealiseerde winst. Verenigingen kunnen immers geen aanspraak maken op de deelnemingsvrijstelling.

COÖPERATIE EN BV

De coöperatie en de bv zijn altijd onderworpen aan de vennootschapsbelasting (art. 2.1.a en 2.1.b Wet VPB 1969). Rekening houdend met de at arms length doorbelasting van kosten met een opslag voor winst (art. 8b.1 Wet VPB 1969), zal er jaarlijks vermoedelijk dus vennootschapsbelasting verschuldigd worden.

De participanten in de bv of coöperatie zien veelal eventuele winstuitkeringen door de parkmanagementcoöperatie of -bv en de eventuele verkoopwinst bij verkoop van hun participatie in de parkmanagementcoöperatie of -bv, niet belast met vennootschapsbelasting binnenkomen. Dit op grond van de zgn. deelnemingsvrijstelling (art. 13 Wet VPB 1969). Voor de coöperatie is die deelnemingsvrijstelling vrijwel ongeclausuleerd (art. 13.2.c Wet VPB 1969). Indien wordt deelgenomen in een parkmanagement-bv is de deelnemingsvrijstelling alleen van toepassing indien de participatie groter is dan 5% (art. 13.2.a Wet VPB 1969). Wellicht dat ook bij een deelneming van minder dan 5% in een parkmanagement bv de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, maar dan moeten de bezitting van de parkmanagement-bv voor meer dan 90% bestaan uit onroerende zaken (de zogenaamde vastgoeddeelneming van art. 13.13 Wet VPB 1969). Of dit altijd, en ook vooral in de toekomst, het geval is, is uiteraard niet op voorhand te voorspellen, waardoor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij grote parkmanagement-bv's niet op voorhand vaststaat.

Duidelijk zal zijn dat, tenzij er sprake is van een heel erg passief opererende parkmanagementorganisatie, ik, vanuit fiscale optiek, de coöperatie veelal de meest geschikte rechtsvorm vind.

CONCLUSIES

Het werken - bij het opzetten van parkmanagement - met het tegen een eenmalige of periodieke vergoeding vestigen van (mede)-eigendomsstructuren en beperkte rechten is fiscaal gezien niet altijd eenvoudig doordat bij deze rechtsfiguren overdrachtsbelasting verschuldigd kan worden. De samenloopregeling van art. 15.1.a WBR biedt vaak soulaas, maar er kan niet altijd aan de voorwaarden van de samenloopregeling voldaan worden en soms gooien de sancties van art. 3.2 Wet OB 1968 en 15.4 WBR roet in het eten. In ieder geval verdient het aanbeveling dat ingeval een kavel verkocht wordt, gezamenlijk met een beperkt recht dan wel een mede-eigendomsrecht, er een specifiek koopprijs wordt toegekend aan het meegeleverd aandeel in het semi-openbare gebied.

Zeker in geval een semiopenbaar gebied wordt overgedragen nadat de wegen zijn opengesteld voor publiek is de overdrachtsbelasting een niet te vermijden heffing.

Indien er een separate parkmanagemententiteit in het leven geroepen gaat worden die het semiopenbaar gebied gaat beheren, komt ook de vennootschapsbelasting om de hoek kijken. Naar mijn mening zullen bij actief parkmanagement ook een stichting en een vereniging vennootschapsbelastingplichtig worden. Het werken met een coöperatie verdient dan de voorkeur, vooral omdat dan nimmer discussie kan ontstaan over een eventuele heffing over (ongerealiseerde) meerwaarden in de participatie in de parkmanagementcoöperatie; dit door toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

De auteur is als vastgoedfiscalist verbonden aan CMS Derks Star Busmann.

- 1 Vermoedelijk is de Hoge Raad van mening dat al tijdens de sloop een btw belaste levering kan ontstaan, zie HR 3 oktober 2008, NTFR 2009/1955 waarin de Hoge Raad die vraag voorlegt aan het Europees Hof van Justitie.
- 2 Voor verkrijgenden die geen btw kunnen verrekenen zal de vrijstelling van overdrachtsbelasting doorlopen gedurende de twee jaar dat een nieuw in gebruik genomen zaak nog met btw moet worden geleverd. Tweede, soms relevante termijnverlenging is die van 6 maanden op grond van de zogenoemde projectontwikkelaarresolutie (besluit van 13 mei 2002, nr. CPP 2002/897).
- 3 Bijlage bij het Uitv.besl. OVB 1971 en Bijlage A bij het Uitv.besl. OB 1968.
- 4 Art. 8.5.b Wet OB 1969 jo. Art. 5 Uitv.besl. OB 1971 en art. 11.2 WBR.
- 5 Multi Vastgoedarrest HR 17 augustus 1998, nr. 32.997, BNB 1998/385.