

## **Internetsamultatie Vennootschapsbelasting bij overheidsondernemingen**

**Bijdrage van:** Commissie Rijksbelastingen LVLB.

**Datum:** 12 mei 2014.

### ***Inleiding***

Deze reactie is geschreven door de Commissie Rijksbelastingen van de LVLB (Landelijke vereniging van lokale belastingen). De commissie bestaat uit fiscalisten van grote gemeenten. Twee fiscalisten van de VNG zijn erbij betrokken.

De reactie heeft een technisch karakter; het is geen reactie namens de gemeenten of de VNG.

### ***Grote zorgen***

Wij hebben begrip voor het feit dat de wetgever gelet op de opmerkingen van de EC met een wetsvoorstel tot aanpassing van de Vpb-plicht bij de overheid moet komen. Tegen een 'gelijk speelveld' kan niemand iets hebben. Onze mening is echter dat het concept wetsvoorstel verder gaat dan nodig is, dat het veel praktijkvragen oplevert en tot hoge extra administratieve lasten zal leiden. Daarover maken we ons grote zorgen.

Teneinde een goede reactie te geven zullen bij gemeenten eerst vragen moeten worden beantwoord over de reikwijdte van wetsvoorstel: wanneer komen onderdelen feitelijk toe aan het betalen van Vennootschapsbelasting? Ofwel: wanneer is een onderdeel in beginsel Vpb-plichtig en is er geen vrijstelling. Daarna volgen subvragen over het opstellen van een openingsbalans (waarderingsvraagstukken) en de uitvoeringslasten (aparte administratie, doen van aangifte, accountantskosten).

Zonder uitputtend te kunnen zijn, brengen we deze zorgen als volgt over.

### ***Begrip 'onderneming'***

De indirecte overheidsondernemingen die vallen onder artikel 2, lid 1 Vpb (nieuw) zullen in beginsel aan de heffing onderworpen zijn (tenzij vrijgesteld). In lid 2 worden de directe overheidsondernemingen genoemd. In artikel 4 Vpb (nieuw) staat wat in ieder geval verstaan wordt onder het drijven van een onderneming.

Ondanks deze wettekst is het voor ons niet duidelijk welke onderdelen van een overheidslichaam tot onderneming worden bestempeld. Met name het beginsel van in concurrentie treden kan tot veel discussie leiden.

Het begrip onderneming van artikel 4 wordt begreemd door de jurisprudentie zoals deze thans voor stichtingen en verenigingen is gevormd. Structurele situaties met verlies vallen daar niet onder. Veel onderdelen van de gemeente maken structureel verlies. Voorbeeld: een gemeente exploiteert sportaccommodaties (sportvelden, sporthallen, zwembaden, ijsbaan). De opbrengsten zijn ongeveer 40% van de kosten. De gemeenteraad vindt een laag tarief in het algemeen belang ('sporten is gezond'). Op basis van het criterium van de Hoge Raad zou dit sportbedrijf geen Vpb-ondernemer zijn. Het concurrentiecriterium speelt dan niet?

In mei 2012 is bij het 'Onderzoek belastingplicht overheidsbedrijven' als bijlage 2 een reeks van activiteiten genoemd die potentieel onder de Vpb-plicht gaan vallen. Wij hebben er behoefte aan dat deze lijst wordt geactualiseerd. Zo zullen de daar genoemde gemeentelijke kredietbanken niet onder de vennootschapsbelasting vallen omdat zij structureel verlieslatend zijn.

Wij verzoeken u beter aan te geven wanneer wel en wanneer geen sprake is van het zijn van een onderneming, de 'eerste poort' om te komen tot een mogelijke Vpb-plicht. Dit kan in de MvT of op een andere wijze. Bij dit laatste denken wij aan een aparte brochure (vergelijkbaar gemaakt bij de invoering van de wetgeving van het Btw-compensatiefonds). Daarbij zou een lijst met soort ondernemingen (lees: activiteiten die leiden tot een Vpb-plicht) wenselijk zijn.

Deze toelichting zou voor de behandeling in de Tweede Kamer beschikbaar moeten zijn.

### ***Een onderneming of meerdere?***

Volgens het concept wetsvoorstel wordt iedere onderneming binnen een overheidslichaam apart Vpb-plichtig is. Salderen van winsten of verliezen is derhalve niet mogelijk. Daarmee staan de overheidsbedrijven op achterstand ten opzichte van particuliere bedrijven.

Het argument daarvoor is dat het voor het Rijk bijzonder lastig is één aangifte vennootschapsbelasting te moeten doen. Dat is echter geen probleem waar gemeenten last van hoeven te hebben. Het ook gebruikte argument dat de bestaande wetsopzet wordt gevolgd, snijdt naar onze mening evenmin hout omdat er op dit moment nauwelijks directe overheidsbedrijven zijn die onder de vennootschapsbelasting vallen.

Er zijn zeker drie mogelijkheden om hieraan tegemoet te komen:

- de gemeente wordt belastingplichtig voor het totaal aan ondernemingsactiviteiten;
- de winsten worden per onderneming berekend maar kunnen met elkaar worden verrekend;
- de gemeente kan ervoor kiezen per onderneming aangifte te doen dan wel voor het geheel.

Wij verzoeken u een keuzemogelijkheid voor gemeenten op te nemen.

### ***Eigen kring***

Interne activiteiten vallen niet onder de Vpb-plicht. Werken in eigen kring. Indien activiteiten voor derden worden verricht ontstaat wel een mogelijke Vpb-plicht.

Gevolg: een interne activiteit aan een belastingplichtig deel van de gemeente leidt niet tot Vpb-plicht van die activiteit (eigen kring) maar als dat belastingplichtig deel in een bv van de gemeente zit wel (buiten eigen kring).

Wij verzoeken u dit verschil weg te nemen. Indien een gemeente 100% van de aandelen in een bv of nv houdt dan is feitelijk ook sprake van een 'eigen kring' en dus geen Vpb-plicht.

### ***Samenwerking***

Gemeenten werken op diverse manieren met elkaar samen. In de MvT wordt enkel samenwerking op basis van de WGR als niet Vpb-plichtig aangemerkt (mits het gaat om overheidstaken). Een dienstverleningsovereenkomst wordt wel als Vpb-plichtige activiteit gezien.

Wij vinden dit onderscheid niet te rechtvaardigen. Daar waar gemeenten hun publieke taak samen uitvoeren dient sprake te zijn van neutraliteit wat betreft de vorm. Een onderscheid tussen het neerleggen van een taak door een kleine gemeente bij een centrumgemeente op basis van een dvo of centrumgemeenteconstructie (WGR) zou niet tot een andere fiscale conclusie mogen leiden.

Veel gemeenten hebben hun activiteiten rond ict, heffing en invordering van belastingen, WOZ-taxaties en financiën ondergebracht in een gemeenschappelijke regeling (ook vaak genoemd een 'shared service center'). Een ander voorbeeld waarin naar onze mening geen sprake kan zijn van belastingplicht, is als een bepaalde overheidstaak (bijvoorbeeld de uitvoering van de bijstand voor zelfstandigen) bij een van de gemeenten in een 'regioloeket' wordt ondergebracht.

Wij zouden graag duidelijk geregeld zien dat er in dergelijke situaties geen sprake kan zijn van Vpb-plicht. Een daartoe strekkende beschouwing in de MvT zou de praktisch overigens ook de gewenste richting kunnen geven.

Veel gemeenten helpen elkaar ook door het detacheren van personeel. Wij beseffen dat een vergelijking met uitzendbureaus gemaakt zou kunnen worden. Maar wij willen primair pleiten voor het buiten de Vpb-sfeer laten indien het gaat om dienstverlening in de overheids sfeer tegen een redelijke vergoeding (norm-uurbedrag of werkgeverslasten).

Subsidiair: indien het detacheren vanuit diverse organisatieonderdelen van de gemeente plaatsvindt dan zou dit vanuit Vpb-optiek als één ondernemersactiviteit gezien moeten worden. Anders zou iedere toevallige detachering tot een aangifte Vpb leiden.

Separaat (via de VNG) zullen nog enkele casussen ter verduidelijking worden gestuurd.

### ***At arms length-beginsel***

In artikel 8b Vpb staat de toepassing van het zogenoemde at arms length-beginsel.

Gemeenten vragen vaak een lagere vergoeding dan een marktpartij, voor zover toegestaan door de Wet markt en overheid. Vergelijk het voorbeeld van de sportaccommodaties. Naar onze mening is er dan geen sprake van toepassing van dit beginsel wegens het ontbreken van gelieerdheid tussen het gemeentelijk onderdeel en de afnemende partij (veelal de burger).

Wij vragen u toe te lichten in welke gevallen gemeenten bedachtzaam moeten zijn op de toepassing van het at arms length-beginsel.

## **Vrijstellingen**

Algemeen: zowel de scheiding 90/10 als het bedrag (€ 15.000,-) vinden wij arbitrair. Voor een grote gemeente is € 15.000,- snel overschreden door toevalligheden<sup>1</sup> of een fiscale winstbepaling (t.o.v. de commerciële). Een relatieve grens is naar onze mening voldoende. Als daarbinnen wordt geleven, hoeft geen fiscale winstberekening te worden gemaakt. Als vanwege de grens van € 15.000 geen belasting zou zijn verschuldigd, is dat belastingvoordeel wel opgegaan aan de kosten om dit te uit te rekenen. Een 'in hoofdzaak-criterium' (70/30) is dan te prefereren boven een nagenoeg geheel criterium, waarover in de praktijk veel eerder discussie kan ontstaan.

Een redelijke relatieve grens hoeft niet te worden gezien als een probleem in de zin dat particuliere bedrijven worden benadeeld. Het gaat in de kern om overheidsactiviteiten. En er is geen sprake van gelijkheid gelet op de vele andere wettelijke bepalingen waar een overheidsorgaan aan moet voldoen. Denk bij gemeenten alleen al aan de Wet HOF. Er hoeft geen benauwdheid te bestaan over de mogelijkheid dat grote winsten buiten de heffing blijven. Die winsten bestaan in deze sfeer niet.

## **Overdrachtsbelasting**

Het is denkbaar dat gemeenten in 2015 gelet op de komende Vpb-plicht hun organisatie anders gaan inrichten. Mogelijk leidt dit tot overdracht van onroerend goed naar een aparte rechtspersoon.

Wij pleiten ervoor de vrijstelling in de Wet Belastingen van rechtsverkeer voor fusie, splitsing en interne reorganisatie (15-1-h Rv) ook op publiekrechtelijke reorganisaties, zoals opgeroepen door dit wetsvoorstel, van toepassing te laten zijn.

## **Overige onduidelijkheden**

Wij beseffen ons dat gelet op de veelheid aan taken nog veel onduidelijk is. Graag zouden wij echter op de volgende gebieden een gemotiveerde visie zien in een MvT of anderszins.

### **Afval**

Huisvuil wordt in de MvT gezien als een interne prestatie en daarmee vrijgesteld. Bedrijfsafval niet. Gemeenten halen echter ook gering hoeveelheden bedrijfsafval op. Aan een ophaalroute zitten immers ook kleine ondernemers. Gemeenten vragen daarvoor een Reinigingsrecht. Dit mag niet meer zijn dan de gemaakte kosten voor het ophalen van het bedrijfsafval. Ook bij inzameling bij een milieustraat kan sprake zijn van Reinigingsrechten. Wij zijn van mening dat in dit geval geen Vpb-plicht ontstaat. Niet alleen omdat de 90/10-grens niet overschreden zal worden maar omdat op grond van de Gemeentewet (artikel 229b) voornamelijk omdat enkel een kostenvergoeding mag worden gevraagd. Daarom onderzoeken wij u helderheid te geven op de volgende vraag: kan de Vpb-plicht achterwege blijven indien een gemeentelijke belasting als Reinigingsrecht wordt gevraagd?

### **Andere rechten/retributies**

Hetzelfde geldt voor Grafrechten (maximale kostenvergoeding voor een graf op een openbare begraafplaats). En voor Marktgeden. Dit soort vergoedingen zouden in principe niet tot Vpb-plicht hoeven te leiden.

---

<sup>1</sup> Zoals de toech opeens betalende dubieuze debiteur.

### *Parkeren*

Parkeren van auto's op straat (betalen hetzij via de automaat hetzij voor een vergunning). Naar onze mening is dit een overheidsactiviteit die niet leidt tot Vpb-plichtigheid. Graag een bevestiging. Parkeren van fietsen, exploitatie fietsenstalling. Idem, graag bevestiging.

Het zelf exploiteren van een parkeergarage kan natuurlijk wel als een te belasten ondernemingsactiviteit worden gezien. Wij gaan ervan uit dat dit voor alle door een gemeente geëxploiteerde parkeergarages tezamen geldt.

### *Grondbedrijf*

De gemeente als handelaar in bouwgrond: het Grondbedrijf is in totaliteit Vpb-plichtig? Zo eenvoudig is het niet. Stel een gemeente verwerft grond die maar voor een gedeelte als bouwterrein zal dienen. Een groot deel zal openbaar gebied (met infrastructuur) worden. Hoe dient deze verworven grond te worden gewaardeerd? Voor de volledige aankooprijis of voor het geschat gedeelte (m<sup>2</sup>) dat mogelijk als bouwterrein wordt uitgegeven? Mogen de kosten voor de aanleg van de infrastructuur in mindering komen op de opbrengst van de bouw kavels? Wat met de kosten van beleid (planopzet). Wat te doen met grond aangekocht uit tactische overwegingen (ooit bouwen, ooit uitbreiding weg)? Dient deze meegenomen te worden op de fiscale balans? Het voor eigen gebruik en gedeeltelijke verhuur ontwikkelen van een stadskantoor vormt naar onze mening geen activiteit die onder de vennootschapsbelasting gaat vallen. Wij verzoeken u in de MvT een nadere uitleg te geven.

### *Vastgoed*

Gemeenten hebben ook veel vastgoed. Niet alleen het openbaar gebied maar ook gebouwen. Een deel gebruiken ze zelf en een deel verhuren ze. Van stadhuis tot buurthuis. Wij hebben thans geen helderheid in hoeverre het beheer van vastgoed als onderneming wordt gezien. Graag een toelichting.

### *Sportaccommodaties*

In veel berichtgeving rond de Vpb-plicht wordt de exploitatie van sportaccommodaties als (verliesgevende) Vpb-activiteit genoemd. Wij verzoeken u aan te geven wanneer wel en wanneer geen sprake is van een onderneming gelet op de jurisprudentie op artikel 4 Vpb.

### *Positie GGD'en*

Aan gemeenten zijn diverse taken opgedragen op het gebied van de publieke gezondheidszorg. Op jeugdgezondheidszorg na dient de gemeente deze taken neer te leggen bij een GGD. Veelal een gemeenschappelijke regeling van gemeenten maar soms ook onderdeel van een veiligheidsregio.

De GGD voert derhalve wettelijke taken uit maar in een aantal gevallen ook het ambulancevervoer in een RAV-verband (wettelijke verplichte meldkamer + ambulancedienst). RAV kan onderdeel zijn van een GGD of VR of zelfstandig zijn. Ambulances en meldkamers worden gefinancierd door de zorgverzekeraars. Deze zullen niet meer betalen aan een GGD-ambulance dan aan een particuliere ambulancedienst (normbedragen vastgesteld door de NZA – Nederlandse zorgautoriteit - per melding en per rit door een ambulance of first-responder). Basis voor de NZA is kostendekkendheid, geen winst. De meldkamer zit altijd in de overheidstaak; het rijden niet. De vergoeding komt voor beiden. Splitsen?

Ons advies: stel de RAV-ambulancediensten vrij van de Vpb-plicht (voorkom administratieve rompslomp). Jeugdgezondheidszorg: de wet laat een gemeente vrij deze taak bij haar GGD neer te leggen dan wel in de markt. In de praktijk wordt jeugdgezondheidszorg niet altijd door een GGD uitgevoerd. We hebben het hier over taken die vanuit de omzetbelasting zijn vrijgesteld. Echter: concurrentie dus Vpb-plicht? Ook voor de Vpb zou een vrijstelling mogelijk moeten zijn (sfeer: artikel 5, lid 1, letter c, 1<sup>e</sup> Vpb en artikel 4 Uitvoeringsbesluit Vpb).

Lastiger zijn de echte 'plustaken'. Denk aan reizigersvaccinatie. Een reiziger is vrij in de keuze zich te laten vaccineren door een GGD, huisarts, ziekenhuisarts. De huisarts is doorgaans Vpb-plichtig, idem ziekenhuis. De splitsingsproblematiek is hier groot: GGD-artsen zorgen zowel voor wettelijke taken als plustaken. Ze vaccineren bijvoorbeeld op basis van een wettelijke plicht (denk aan TBC-bestrijding) maar ook op verzoek. Ook een forensisch-arts (veelal ook gemeentelijk lijkschouwer) heeft deels een wettelijke taak en deels een taak op verzoek.

De roep om indien toch op onderdelen een Vpb-plicht bestaat te kunnen salderen is bij de GGD'en (verenigd in de GGD en GHOR Nederland en VAGGD) groot. Wij verzoeken u dit mogelijk te maken.

#### *Sociale werkplaatsen*

Voor sociale werkplaatsen geldt een vrijstelling in artikel 5-1-c-2 van de Wet op de vennootschapsbelasting. Deze vrijstelling geldt echter alleen voor lichamen die zich daarmee voor 90% of meer bezig houden. Soms is een sociale werkplaats onderdeel van een gemeente. Een gemeente voldoet niet aan dat criterium. Omdat het niet mag uitmaken of een sociale werkplaats in een afzonderlijke rechtspersoon is ondergebracht, moet naar onze mening voor gemeenten in zoverre een vrijstelling worden geregeld.

#### *Positie stichtingen*

Gemeentelijke stichtingen vallen bij dit concept wetsvoorstel onder de vennootschapsbelasting. Dat raakt met name de culturele sector. Er zijn mogelijkheden om feitelijke belastingplicht te vermijden (bijvoorbeeld dat een exploitatieoverschot moet worden terugbetaald voor zover er fiscale winst is; of dat een exploitatiesubsidie deels wordt vervangen door een kapitaalbijdrage), maar daardoor ontstaan alleen maar administratieve lasten. Beter is daarom een vrijstelling te regelen, hetgeen door de EU wordt toegestaan.

## Beantwoording zeven vragen behorende bij internetconsultatie

### Vraag 1 van 7

Vindt u dat het gelijke speelveld in Nederland tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen door middel van dit conceptwetsvoorstel in voldoende mate wordt bereikt?

Antwoord: nee. Wij vrezen dat dit wetsvoorstel doorschiet: teveel onderdelen van de gemeente zullen onder de Vpb-plicht vallen. Zie ook onze notitie waarin wij vragen om duidelijkheid (welke onderdelen wel/niet). Van het wetsvoorstel gaat bovendien een stimulans uit om activiteiten vooral niet in afzonderlijke rechtspersonen onder te brengen; in zoverre is geen sprake van een gelijk speelveld.

### Vraag 2 van 7

Wat zou u er van vinden als niet de ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig zouden zijn, maar de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf voor zover zij een onderneming drijft?

Antwoord: uit 'voor zover' halen wij dat een partieel ondernemerschap mogelijk is. Alle Vpb-plichtige activiteiten van een gemeente worden dan gezien als één ondernemerschap, met als gevolg het kunnen consolideren en indienen van één aangifte. Wij zijn voorstander van het opnemen van deze mogelijkheid. Niet als dwingend voorgeschreven voorwaarde maar als keuze.

### Vraag 3 van 7

Vindt u dat de reikwijdte en de vormgeving van de vrijstellingen voor overheidsondernemingen, bedoeld in de (nieuwe) artikelen 5a en 5b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met het oog op een gelijk speelveld, tot een acceptabel resultaat leidt, rekening houdend met een aanvaardbare toename van de administratieve lasten voor belastingplichtigen en met het oog op de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst?

Antwoord: nee. Zie onze inbreng.

### Vraag 4 van 7

Vindt u het een goed idee om, vanuit het oogpunt van uitvoerbaarheid en beperking van administratieve lasten, kleine winsten van overheidsondernemingen buiten de heffing te laten, zonder dat daarmee het streven naar een zo gelijk mogelijk speelveld uit het oog wordt verloren?

Antwoord: wat zijn kleine winsten? Thans wordt een norm gehanteerd in euro's, waardoor steeds administratieve lasten ontstaan. Wij zien liever alleen een procentuele norm. De 10%-norm kan tot discussies leiden (vage grenzen). Verruimen naar bijvoorbeeld 15%, 20% of liefst 30% heeft de voorkeur.

### Vraag 5 van 7

Indien u vraag 4 met 'ja' beantwoordt, welke van de volgende systemen heeft dan uw voorkeur?

- i) Het in het conceptwetsvoorstel vervatte systeem als gevolg waarvan de belastbare winst van de onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon onderscheidenlijk een privaatrechtelijke overheidsonderneming, mits niet hoger dan € 15.000 per jaar, wordt vrijgesteld als de omvang van de te belasten activiteiten maximaal 10% van het totaal van de activiteiten bedraagt, of
- ii) Een alternatieve benadering waarin voor ondernemingen van publiekrechtelijke

rechtspersonen aansluiting wordt gezocht bij de thans geldende systematiek voor stichtingen en verenigingen waardoor de belastbare winst wordt vrijgesteld als de jaarwinst niet meer bedraagt dan € 15.000.

Antwoord: zie hiervoor. Verruiming naar 70%.

#### **Vraag 6 van 7**

De regeling dat directe overheidsondernemingen 4% van hun totale vermogen als kosten in aftrek mogen brengen, dient te worden gemoderniseerd. Vindt u dat deze regeling moet worden vervangen door een benadering die ook bij vaste inrichtingen wordt gehanteerd (toerekening van vermogen en financiering op basis van een functionele analyse conform de zogenoemde 'authorized OECD approach') of is een praktische benadering meer op zijn plaats waarbij een forfaitaire verhouding tussen vreemd en eigen vermogen wordt aangenomen?

Antwoord: Neen. Daaraan zijn extra rekenlagen verbonden, met wisselende uitkomsten, afhankelijk bijvoorbeeld van de verkoop van een deelneming. Een forfaitaire benadering is naar onze mening goed. Het percentage van 4 oogt vandaag de dag wellicht wat ruim maar is dat op de lange termijn zeker niet.

#### **Vraag 7 van 7**

**Wat vindt u voor het overige van dit conceptwetsvoorstel?**

Antwoord: zie hiervoor de tekst van de internetconsultatie.