



Belastingplicht overheidsbedrijven

Onderzoeks- en adviesrapport naar aanleiding van (toekomstige) fiscale ontwikkelingen op het gebied van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven. In opdracht van RWM N.V. en tevens dienstdoende als afstudeerscriptie.

L. Renneberg

Sittard, 17 juni 2013

Colofon

Sittard, 17 juni 2013

Auteur

Dhr. Levi Renneberg | Stagiair / Student | RWM N.V. / Zuyd Hogeschool
levirennenberg@live.nl | <http://nl.linkedin.com/in/levirennenberg>

Stage mentor / werkplekbegeleider

Dhr. drs. Pascal Frissen | Hoofd Stafbureau | RWM N.V.
p.frissen@rwm.nl | +31 (0)46 457 77 77

Docentbegeleider / 1^e examiner

Dhr. mr. Wim Gerlag | Docent | Zuyd Hogeschool
wim.gerlag@zuyd.nl | +31 (0)46 420 71 64

2^e Examiner

Dhr. Dor van Bilsen | Senior docent | Zuyd Hogeschool
dor.vanbilsen@zuyd.nl | +31 (0)46 420 71 64

RWM N.V.

Millenerweg 6 | 6136 KW Sittard
www.rwm.nl | +31 (0)46 457 77 77

Zuyd Hogeschool

Faculteit Management en Recht | People and Business Management
Havikstraat 5 | 6135 ED Sittard
pbm@zuyd.nl | www.zuyd.nl | +31 (0)46 420 71 67



Belastingplicht overheidsbedrijven

RWM en Vennootschapsbelasting
Bibliotheekversie



L. Renneberg
Studentnummer: 0930210
Sittard, 17 juni 2013
RWM N.V.
Zuyd Hogeschool
Faculteit Management en Recht

Hierbij verklaar ik, Pascal Frissen, dat ik akkoord ga met de inhoud van dit afstudeerwerkstuk.

Datum: _____ *Handtekening:* _____

Voorwoord

Voor u ligt de scriptie van Levi Renneberg betreffende fiscale ontwikkelingen op het gebied van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven. Deze scriptie is geschreven in opdracht van de directie van RWM N.V., gevestigd te Sittard. Naast een onderzoeks- en adviesfunctie voor RWM N.V. dient dit document als afstudeerproduct voor de hbo-studie People and Business Management van Zuyd Hogeschool en binnen het uitstroomprofiel 'Business' (Management, Economie en Recht).

De doelgroep van dit rapport is primair de directie van RWM, zij heeft mij deze opdracht gegeven met als doel om haar toekomstige belangen ook in het geval van een mogelijk gewijzigde fiscale positie adequaat te behartigen. Deze doelgroep wordt bereikt door middel van dit rapport en een mondelinge toelichting in de vorm van een presentatie. Hiernaast zal dit rapport openbaar gepubliceerd worden in het kader van educatieve, collegiale en informatieve doeleinden. Secundair zijn aldus alle overige geïnteresseerden aan te merken als doelgroep. Gedurende de uitvoering van dit onderzoek is door diverse betrokkenen reeds bovengemiddelde interesse getoond in dit onderzoek.

Het onderwerp van deze scriptie heb ik als zeer interessant en uitdagend ervaren. Verschillende vakgebieden uit mijn studie heb ik binnen deze opdracht herkend. Hiernaast sprak het uitermate actuele karakter van het onderwerp mij zeer aan. Een van de meest uitdagende aspecten van deze opdracht lag erin om betrouwbare informatie te vergaren met betrekking tot de toekomstige ontwikkelingen. Deze uitdaging is met name gepareerd door in contact te treden met zo veel mogelijk specialisten ten einde de thematiek vanuit verschillende perspectieven te analyseren.

Een relatief groot aantal personen heeft een bijdrage geleverd aan de totstandkoming van dit rapport. Deze bijdragen zijn ontzettend gewaardeerd en mijn dankbaarheid is dan ook groot. In onderstaand schema zijn deze personen weergegeven. Speciale vermelding verdienen alle medewerkers van RWM N.V. Ik heb de omgeving waarbinnen deze opdracht is uitgevoerd namelijk als uitermate aangenaam ervaren en vanaf de eerste dag voelde ik mij volwaardig onderdeel van de organisatie.

Benaming	Organisatie	Functie	Rol/bijdrage
Dhr. drs. Pascal Frissen	RWM N.V.	Hoofd Stafbureau	Stage mentor / werkplekbegeleider
Dhr. ir. Jos Pleijers	RWM N.V.	Directeur/Bestuurder	Opdrachtgever
Dhr. Jan Hoen	RWM N.V.	Uitvoerder afval en reiniging	Introductie bij RWM N.V.
Dhr. mr. Wim Gerlag	Zuyd Hogeschool	Docent	Docentbegeleider / 1 ^e examiner
Dhr. Dor van Bilsen	Zuyd Hogeschool	Senior docent	2 ^e Examiner
Mw. drs. Ilse van der Gifft	NVRD	Senior beleidsmedewerker	Structurele kennisdeling / samenwerking
Dhr. Erik de Baedts LLM	NVRD	Directeur	Incidentele kennisdeling
Dhr. mr. Jan-Willem de Joode	VNG	Senior beleidsmedewerker belastingzaken	Incidentele kennisdeling
Dhr. drs. Ed Groot	PvdA	Tweede Kamerlid	Interview
Mw. drs. Carola Schouten	ChristenUnie	Tweede Kamerlid	Interview / incidentele kennisdeling
Dhr. drs. Roger Bastiaens	BDO	Partner Belastingadvies	Incidentele kennisdeling
Dhr. Paul Minke	Aedes	Fiscaliteiten & Financiële positie	Incidentele kennisdeling
Dhr. Jean Conraads	Gemeente Sittard-Geleen	Senior medewerker (afd. financiële en juridische bedrijfsvoering)	Incidentele kennisdeling
Alle RWM collega's	RWM N.V.	Diverse functies (m.n. binnen de afdeling 'Stafbureau')	Bijdragen aan een zeer prettige werkomgeving

Dit rapport is inhoudelijk afgesloten per 11 juni 2013 en gefaseerd gepubliceerd vanaf 17 juni 2013.

Ik wens u veel leesplezier toe en hoop door middel van dit rapport uw kennis te verdiepen en/of te verbreden.

Sittard, juni 2013

Levi Renneberg

Managementsamenvatting (Nederlands)

Op dit moment is RWM niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Uit onderzoek is gebleken dat dit ten rechte het geval is. De momenteel geldende wetgeving bereikt echter niet langer haar volledige doelstellingen. Hierdoor is er aanleiding om wijzigingen aan te brengen in de huidige wet- en regelgeving omtrent de vennootschapsbelasting.

De staatssecretaris van Financiën is voornemens om de huidige wet- en regelgeving te wijzigen. Dit lijkt voornamelijk geïnitieerd te worden vanwege druk vanuit de Europese Commissie. De Europese Commissie heeft namelijk bezwaren tegen de wijze waarop overheidsbedrijven in Nederland op dit moment in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken.

De voorkeur van de staatssecretaris van Financiën gaat uit naar de indirecte ondernemingsvariant. Deze theorie omvat met name wijzigingen in de Wet op de vennootschapsbelasting, welke als effect zullen hebben dat indirecte (oftewel privaatrechtelijke) overheidsbedrijven op de zelfde wijze in de heffing van de vennootschapsbelasting zullen worden betrokken als particuliere bedrijven. Met de indirecte ondernemingsvariant hangen aanvullende maatregelen samen, welke er onder andere voor zullen zorgen dat bepaalde overheidsactiviteiten verplicht door middel van een indirect- oftewel privaatrechtelijk overheidsbedrijf georganiseerd dienen te worden.

Het is nog niet volledig duidelijk hoe de uiteindelijke wetgeving er exact uit zal zien. Op dit moment doet het Ministerie van Financiën nog onderzoek naar verschillende aspecten. Bovendien pogen verschillende actoren nog invloed uit te oefenen op het (politieke) proces. Verwacht wordt dat het Ministerie van Financiën haar onderzoeken eind 2013 zal afronden. Vervolgens zal deze visie geconcretiseerd worden, hierna zal deze visie vertaald worden in een Wetsvoorstel en uiteindelijk zal er gepoogd worden dit Wetsvoorstel door de Kamers te loodsen. Verwacht wordt dat de vernieuwde wetgeving vanaf 1 januari 2016 in werking zal treden.

Ook RWM zal vermoedelijk vanaf dat moment belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting worden. Verwacht wordt dat dit zich voor RWM zal vertalen in een vennootschapsbelastinglast ter hoogte van circa € 53.750 (of circa € 165.000 wanneer er sprake zal zijn van horizontale expansie) op jaarbasis vanaf het jaar 2016. Hiernaast gaan er met een eventuele belastingplicht administratieve lastenverzwaringen gepaard.

Om de belangen van RWM zo adequaat als mogelijk te behartigen is een viertal potentiële reactierichtingen onderzocht. De mogelijkheden qua prijsstrategiewijziging zijn beperkt. Het is op dit moment nog onzeker of een juridische overgang naar het publiekrechtelijke domein in de toekomst tot de mogelijkheden blijft behoren. Hier zouden in ieder geval ingrijpende gevolgen mee gepaard gaan. Door het afsluiten van een vaststellingsovereenkomst kunnen er bepaalde voordelen behaald worden evenals door gebruikmaking van fiscale optimalisatie mogelijkheden.

Naar aanleiding van de onderzochte reactiemogelijkheden wordt – hoofdzakelijk op basis van fiscale overwegingen – onder andere aanbevolen om vóór aanvang van de eventuele belastingplicht het solvabiliteitspercentage zo veel als mogelijk te versterken, zo min mogelijk voorzieningen op de balans te handhaven en de NVRD te adviseren om de mogelijkheden tot het sluiten van een vaststellingsovereenkomst te onderzoeken. Hiernaast is het verstandig om het (politieke) proces nauwgezet te volgen.

Vanaf de intrede van de belastingplicht biedt het met name fiscale voordelen om de winst op een bescheiden omvang niveau te houden en waar mogelijk gebruik te maken van faciliteiten welke voornamelijk leiden tot het uitstellen van belastingafdrachten.

Doorlopend is het verstandig om fiscale overwegingen mee te nemen bij eventuele bredere discussies omtrent de juridische organisatie van RWM.

Management summary (English)

At present RWM is not subject to corporation tax. Research has shown this is justified in this case. However, current legislation no longer fully reaches its objectives. As a result, there are grounds to change the current laws and regulations regarding the corporation tax.

The Deputy Minister of Finance intends to change current legislation. This seems to be due to pressure from the European Commission. Mainly the European Commission has drawn objections to the manner in which public companies in the Netherlands are involved in corporation tax at this moment.

The preference of the Deputy Minister of Finance is given to the indirect enterprise variant. This theory includes in particular amendments to the Law on corporation tax, which will have the effect that indirect (i.e. private) public enterprises will be involved in corporation tax in the same way as private enterprises. Related to the indirect enterprise variant are complementary measures, which among other things will ensure that certain government activities should be organized through an indirect (i.e. private) public enterprise.

It is not yet completely clear how the final legislation will exactly look like. At this moment, the Ministry of Finance is still investigating several aspects. Furthermore, different actors are attempting to influence the (political) process. It is expected that the Ministry of Finance will complete its investigations by the end of 2013. Then this vision will be materialized, translated into a legislative proposal and eventually there will be attempted to get this legislative proposal through the Dutch Houses of Representatives. It is expected that the new legislation will take effect from the 1st of January 2016.

RWM is also expected to become subject to corporation tax from that moment on. It is expected that this will lead to a tax burden accounting to around € 53.750 (or approximately € 165.000 when horizontal expansion will take place) annually starting from the year 2016. In addition it is assumed there will be increased administrative costs associated with this tax duty.

To look after the interests of RWM as adequately as possible, four potential reaction directions were investigated. The possibilities in terms of pricing changes are limited. It is currently uncertain whether a legal transition to the public domain remains a possibility in the future. By all means there are profound effects related to this transition. By entering into a settlement agreement, as well as through the use of tax optimization opportunities certain advantages can be achieved.

Following to the examined response options – mainly based on fiscal considerations – there will be recommended, among other things, to strengthen the solvency ratio as much as possible before the start of any tax liability, maintain minimal amenities on the balance sheet and advise the NVRD to investigate the opportunities to enter into a settlement agreement. In addition it is advisable to accurately follow the (political) process.

From the introduction of the tax duty mainly fiscal benefits can be realised by keeping the profit at a modest level and by – wherever possible – using facilities which particularly lead to tax deferral.

Continually, it is advisable to take tax considerations into possible broader discussions about the legal organization of RWM.

Voorwoord.....	5
Managementsamenvatting (Nederlands)	6
Management summary (English)	8
Begrippenlijst.....	12
Onderzoeksverantwoording	13
Inleiding	14
Aanleiding	14
Doelstelling.....	14
Centrale vraagstelling	15
Deelvragen en vooruitblik.....	15
Beknopte typering context en organisatie.....	15
1. Huidige fiscale omgeving	17
§ 1.1 Wettelijk kader	17
§ 1.1.1 Doelstelling Wet Vpb.....	17
§ 1.1.2 Belastingplichtigen	17
§ 1.1.3 Vrijstellingen en overige faciliteiten.....	19
§ 1.1.4 Tarief.....	20
§ 1.1.5 Wijze van heffing.....	21
§ 1.2 Historie	21
§ 1.3 Huidige invloed op RWM.....	23
§ 1.3.1 Inleiding	23
§ 1.3.2 Toepasselijkheid voorwaarden voortvloeiend uit art. 2 lid 7 Wet Vpb.....	24
§ 1.4 Overige fiscale krachtenvelden.....	26
§ 1.4.1 Omzetbelasting	26
§ 1.4.2 Loonheffing	26
§ 1.4.3 Motorrijtuigenbelasting.....	27
§ 1.5 Wet Markt en Overheid	27
§ 1.6 Conclusie	29
2. Fiscale ontwikkelingen	30
§ 2.1 Aanleiding.....	30
§ 2.2 De ondernemingsvariant	31
§ 2.2.1 De zuivere ondernemingsvariant.....	31
§ 2.2.2 ‘Het drijven van een onderneming’.....	32
§ 2.2.3 Verschil zuivere- / indirecte ondernemingsvariant.....	33
§ 2.2.4 De indirecte ondernemingsvariant	34
§ 2.2.5 Overheidsactiviteiten	35

§ 2.3	Actoren.....	37
§ 2.3.1	Ministerie van Financiën.....	37
§ 2.3.2	VNG	38
§ 2.3.3	NVRD	39
§ 2.3.4	Europese Commissie	40
§ 2.3.5	Tweede Kamer	42
§ 2.3.6	Overige actoren.....	43
§ 2.5	Procedure/tijdpad.....	43
§ 2.5.1	Korte termijn.....	43
§ 2.5.2	Middellange termijn	44
§ 2.5.3	Lange termijn	44
§ 2.5.4	Visuele weergave procedure	45
§ 2.6	Persoonlijke visie	46
§ 2.6.1	Doeltreffendheid indirecte ondernemingsvariant	46
§ 2.6.2	Oorzaken prioriteitsverhoging	47
§ 2.6.3	Draagvlak bezwaren actoren	47
§ 2.7	Conclusie	49
3.	Invloed op RWM	50
§ 3.1	Belangen RWM	50
§ 3.1.1	Missie	50
§ 3.1.2	Doelstellingen	51
§ 3.1.3	Vermogensbeleid	51
§ 3.2	Bedreigingen.....	52
§ 3.2.1	Administratieve lastenverzwaring.....	52
§ 3.2.2	Stijging belastingdruk	52
§ 3.3	Kansen	54
§ 3.4	Conclusie	54
4.	Mogelijke (en onmogelijke) reacties RWM	55
§ 4.1	Prijsstrategie.....	55
§ 4.1.1	Wijziging prijsbeleid	55
§ 4.1.2	Goed koopmansgebruik.....	57
§ 4.1.3	Relevante belastingwetgeving	58
§ 4.1.4	Basisovereenkomst	59
§ 4.2	Rechtsvorm.....	60
§ 4.2.1	Wet gemeenschappelijke regelingen	60
§ 4.2.2	Dochteronderneming	62
§ 4.3	Vaststellingsovereenkomst	64
§ 4.4	Fiscale optimalisatie.....	65

§ 4.4.1	Filosofie.....	65
§ 4.4.2	Activering immateriële activa	65
§ 4.4.3	Versnelde afschrijvingen en/of extra aftrekposten	66
§ 4.4.4	Fiscale reserves Wet IB.....	68
§ 4.4.5	Reserves Burgerlijk Wetboek 2	69
§ 4.4.6	Overige reserves.....	70
§ 4.4.7	Voorzieningen	70
§ 4.4.8	Innovatiebox	71
§ 4.5	Conclusie	71
5.	Optimale strategie	73
	Eindconclusie en aanbevelingen	76
	Literatuurlijst/bronvermelding	78
	Literatuur	78
	Wetten	78
	Jurisprudentie.....	78
	Natuurlijke personen	78
	Interne bronnen RWM.....	79
	Interne bronnen Zuyd Hogeschool	79
	Internet	79
	Bijlagen	82
I.	Verkort uittreksel Kamer van Koophandel: RWM N.V.....	83
II.	Rekenvoorbeeld belastinguitstel	84
III.	Puntsgewijze onderbouwing bij figuur 15: Haalbaarheid-effectenmatrix.....	85
	Over dit document.....	86
	Auteursrecht.....	86
	Disclaimer.....	86
	Contact	87

Begrippenlijst

Specifieke begrippen/afkortingen:

In onderstaand schema zullen veelvoorkomende (vak-)specifieke begrippen en afkortingen nader toegelicht worden.

Begrip/afkorting	Betekenis
RWM / RWM NV / RWM N.V.	De rechtspersoon RWM N.V. statutair gevestigd in de gemeente Sittard-Geleen
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Vpb	Vennootschapsbelasting
KvK	Kamer van Koophandel
EIA	Energie-investeringsaftrek
MIA	Milieu-investeringsaftrek
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001
Jo.	Juncto
AVA	Algemene Vergadering van Aandeelhouders
VNG	Vereniging van Nederlandse Gemeenten
Mrb	Motorrijtuigenbelasting
Wet M&O	Wet Markt en Overheid
EC	Europese Commissie
TK	Tweede Kamer der Staten-Generaal
Wgr	Wet gemeenteschappelijke regelingen
EU	Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
PvdA	Partij van de Arbeid
EK	Eerste Kamer der Staten-Generaal
EV	Eigen vermogen
Gkg	Goed koopmansgebruik
HR	Hoge Raad
GR	Gemeenschappelijke Regeling
VSO	Vaststellingsovereenkomst
BNB	Besluit in Nederlandse Belastingrechtspraak

De overige (vak-)specifieke uitdrukkingen voorkomende in dit rapport worden op de plaats van vermelding nader beschreven, indien dit wenselijk wordt geacht.

Algemene begrippen/afkortingen:

Naast de specifieke begrippen/afkortingen wordt er in dit rapport gebruik gemaakt van algemene begrippen/afkortingen. Deze worden hier niet nader beschreven aangezien deze tot het standaard Nederlands taalgebruik behoren.

Onderzoeksverantwoording

Als fundering voor de uiteindelijke aanbevolen strategie is een gedegen onderzoek essentieel. Dit onderzoek is door middel van een combinatie van verschillende onderzoeksmethoden uitgevoerd. Met name onderstaande methoden zijn gedurende dit onderzoek benut.

- Documentenanalyse;
- Literatuuronderzoek;
- Analyse van wet- en regelgeving;
- Jurisprudentieonderzoek;
- Interviews/kennisuitwisselingsgesprekken;
- Bijwonen relevante bijeenkomsten;
- Onderzoek naar interne kennis en belangen.

Omdat er een behoefte bestond aan meer diepgaande informatie is dit onderzoek aan te merken als een kwalitatief onderzoek. Er zijn bijvoorbeeld verschillende diepte interviews en diepte gesprekken gevoerd met een breed spectrum aan betrokkenen. Omdat er gedurende dit onderzoek reeds veel kennis is opgebouwd kregen deze interviews veelal een tweezijdig karakter. De informatie uitwisseling verliep in veel gevallen namelijk niet slechts eenzijdig (ook wel interview genoemd), in deze gevallen bleek een typering als kennisuitwisselingsgesprek beter op zijn plaats. Er is bewust voor gekozen om geen gebruik te maken van bijvoorbeeld enquêtes of andere methoden welke aan te merken zijn als kwantitatieve onderzoeksmethoden aangezien de aard van het onderzoek zich hier niet voor leent.

Er is gebruik gemaakt van zowel desk- als fieldresearch. In zijn algemeenheid is bij veel deelonderzoeken gestart met het doen van deskresearch naar bestaande bronnen. Indien deze bestaande bronnen onvoldoende voorzagen in de informatiebehoefte is er vervolgens gebruik gemaakt van fieldresearch. Dit fieldresearch omvatte veelal het zoeken naar-, benaderen van- en spreken met specialisten binnen een bepaald vakgebied. Het voornaamste voordeel van deze aanpak is gebleken dat dankzij de opgedane kennis gedurende de deskresearch de hierop volgende fieldresearch specifiek, diepgaander en concreter vormgegeven kon worden. Fieldresearch bleek hierbij als het ware een verdieping op deskresearch. In enkele gevallen is deze volgorde echter omgekeerd uitgevoerd. Hierbij is in eerste instantie fieldresearch uitgevoerd door m.n. het in contact treden met specialisten binnen bepaalde vakgebieden. Gedurende dit contact is er in enkele gevallen aanleiding ontstaan tot het onderzoeken van bepaalde bestaande bronnen (oftewel het doen van deskresearch). Bij de aanpak waarbij fieldresearch gevolgd werd door deskresearch is het voornaamste voordeel gebleken dat dankzij de fieldresearch de deskresearch gericht en efficiënter vormgegeven kon worden. Deze volgorde bleek bijvoorbeeld praktisch bij het deelonderzoek naar de thematiek rondom vaststellingsovereenkomsten.

Inleiding

Aanleiding

Aanleiding voor het schrijven van dit rapport zijn signalen welke de directie van RWM N.V. (hierna ook wel RWM genoemd) hebben bereikt betreffende mogelijke toekomstige ontwikkelingen op het gebied van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven. RWM kan in de toekomst mogelijk feitelijke gevolgen ondervinden van wijzigingen in deze fiscale wet- en regelgeving.

RWM wil inventariseren welke invloed de toekomstige wijzigingen in fiscale wet- en regelgeving met betrekking tot de vennootschapsbelasting mogelijkwerijs op haar bedrijfsvoering en continuïteit heeft. Op basis van deze inventarisatie acht RWM het wenselijk om een strategie te ontwikkelen die een fiscaal zo gunstig mogelijke uitgangssituatie creëert. Door in een zo vroeg mogelijk stadium te anticiperen beoogt RWM de eventuele negatieve effecten van toekomstige wet- en regelgeving tot een minimum te beperken, volledig te vermijden of indien mogelijk zelfs positieve effecten te realiseren. Hiervoor wenst de directie (en het managementteam) adviezen/aanbevelingen met betrekking tot deze thematiek te ontvangen.

Door middel van dit onderzoek wil RWM 'beslagen ten ijs' komen wanneer de wet- en regelgeving daadwerkelijk zal wijzigen. Hierdoor beoogt RWM haar belangen zo adequaat als mogelijk te behartigen. Hierbij wordt met name gedoeld op financiële belangen. Deze financiële belangen zijn voorwaarden om de continuïteit van RWM te waarborgen.

Doelstelling

Dit onderzoek heeft als doel om RWM te voorzien van informatie over de (ogenschijnlijk) op handen zijnde wijzigingen in de wet- en regelgeving op het gebied van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven. Deze informatie omvat in ieder geval de volgende resultaten/vormen:

- Een gedegen en onderbouwd onderzoek naar de te verwachten toekomstige wijzigingen op het gebied van fiscale wet- en regelgeving met betrekking tot de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven;
- Uit dit onderzoek dienen conclusies getrokken te worden over de (mogelijke) gevolgen hiervan voor RWM;
- Naar aanleiding van deze conclusies dienen er adviezen/aanbevelingen te worden gedaan aan de directie (en het MT) over de strategie/het te voeren beleid van RWM. Dit met als doel haar belangen op het gebied van dit thema te behartigen;
- Het voorgaande drietal aspecten dient gecommuniceerd te worden aan de directie (en het MT) door middel van een onderzoeks-/adviesrapport en een presentatie waarin de hoofdlijnen toegelicht worden en de mogelijkheid geboden wordt tot het stellen van vragen.

Centrale vraagstelling

In overleg met alle betrokkenen is voorafgaand aan de aanvang van dit onderzoek onderstaande probleemstelling geformuleerd als de centrale vraagstelling van dit rapport.

Op welke wijze kan RWM fiscaal optimaal anticiperen op de ontwikkelingen m.b.t. de toekomstige wijzigingen in wet- en regelgeving op het gebied van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven?

Deelvragen en vooruitblik

Voorgaande centrale vraagstelling is geoperationaliseerd aan de hand van het onderstaande vijftal deelvragen. Deze indeling van deelvragen correspondeert met de hoofdstukindeling van dit rapport.

1. Hoe ziet de fiscale omgeving van RWM er op dit moment uit?
2. Welke wijzigingen in fiscale wet- en regelgeving op het gebied van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven zijn er te verwachten en op welke termijn?
3. Wat is de invloed van deze ontwikkelingen op de belangen en continuïteit van RWM? Welke kansen en bedreigingen ontstaan er?
4. Op welke wijzen kan RWM reageren op voorgenoemde ontwikkelingen en de bijbehorende invloeden op RWM?
5. Wat is de optimale strategie welke RWM kan voeren ten aanzien van de voorgenoemde ontwikkelingen en bijbehorende invloeden op RWM?

Beknopte typering context en organisatie

Deze afstudeeropdracht is uitgevoerd binnen RWM N.V., gevestigd in de gemeente Sittard-Geleen. RWM is een naamloze vennootschap waarvan de gemeenten Beek, Schinnen, Sittard-Geleen en Stein de aandeelhouders zijn. Het werkgebied van RWM is de regio 'Westelijke Mijnstreek' gelegen in Limburg. RWM is opgericht in 2010 en is hierdoor als een relatief jonge organisatie aan te merken.

RWM is in te delen in de branche 'afvalinzameling en reiniging'. De grootte van de organisatie, uitgedrukt in fulltime-equivalent, is op het moment van schrijven 67,4 fte. Het type organisatie kan omschreven worden als 'logistieke dienstverlening'. De taken van RWM liggen op een aantal gebieden, namelijk:

- Inzamelen van huishoudelijk afval;
- Reinigen van de openbare ruimte;
- Gladheid bestrijden, plaagdieren bestrijden, kadavers verwijderen, huisuitzettingen faciliteren;
- Ondersteunen van de aandeelhoudende gemeenten bij de beleidsontwikkeling en de communicatie naar burgers met betrekking tot voorgaande thema's.

Deze opdracht is uitgevoerd in opdracht van de directie en is organisatorisch ondergebracht onder de afdeling 'Stafbureau'. Deze afdeling bestaat uit 8 personen. Het hoofd van deze afdeling is dhr. drs. Pascal Frissen, welke tevens de rol van 'stage mentor/werkplekbegeleider' vervuld heeft.

1. Huidige fiscale omgeving

In dit hoofdstuk zal de huidige fiscale omgeving van RWM N.V. geanalyseerd worden. Deze huidige stand van zaken is van belang om het verschil tussen de huidige situatie en (in het vervolg van dit rapport) de te verwachten toekomstige situatie te verhelderen. Dit volledige hoofdstuk richt zich aldus uitdrukkelijk op de situatie zoals deze zich op dit moment voordoet (met uitzondering van een korte historische beschrijving en een beknopte blik naar de toekomst m.b.t. de Wet Markt en Overheid). Zoals uit het vervolg van dit rapport zal blijken is deze thematiek in de toekomst mogelijk aan veranderingen onderhevig, dit zal echter pas vanaf hoofdstuk 2 aan de orde komen.

Dit hoofdstuk zal opgebouwd worden op basis van een beschrijving van de huidige fiscale wet- en regelgeving waar RWM al dan niet mee in aanraking komt, de historie van deze wet- en regelgeving, de invloeden hiervan op RWM, de overige fiscale krachtenvelden waarmee RWM in aanraking komt, de relatief nieuwe Wet Markt en Overheid en tot slot zal er een conclusie m.b.t. de huidige situatie volgen.

§ 1.1 Wettelijk kader¹

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) vormt de wettelijke kern van dit onderzoek. In dit hoofdstuk zal deze Wet nader worden toegelicht aan de hand van een analyse en beschrijving van een aantal belangrijke aspecten van deze Wet.

§ 1.1.1 Doelstelling Wet Vpb

De doelstelling van de Wet Vpb is het direct belasten van de winsten van lichamen.² De vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) is in te delen in de categorie inkomstenbelastingen. Deze belasting dient hoofdzakelijk een tweetal doelen, namelijk³:

- Het genereren van algemene middelen t.b.v. de overheid;
- Het voorkomen van ongewenste verstoringen van de concurrentieverhoudingen tussen particuliere ondernemingen (zoals ‘eenmanszaken’ en ‘vennootschappen onder firma’) en ondernemingen met rechtspersoonlijkheid (zoals ‘besloten vennootschappen’ en ‘naamloze vennootschappen’).

Het begrip ‘lichamen’ zal gespecificeerd worden in ‘§1.3 Invloed op RWM’.

§ 1.1.2 Belastingplichtigen⁴

De Wet Vpb richt zich op zowel binnenlandse als ook buitenlandse lichamen. Dit blijkt uit de artikelen 2 en 3 van deze Wet. De buitenlandse belastingplichtigen zijn voor dit onderzoek niet relevant, daarom zal hier slechts beperkt aandacht aan worden geschonken. Als binnenlandse belastingplichtigen worden aangemerkt lichamen welke in Nederland zijn gevestigd en genoemd zijn in art. 2 lid 1 van de Wet Vpb.

¹ Wet op de vennootschapsbelasting 1969

² Artikel 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

³ Drs. Guiljam, H. e.a. (2011). *Belastingrecht MBA 2011*. Houten: Noordhoff Uitgevers Groningen. P. 205.

⁴ Mr. Aarts MFP, G.A.C. e.a. (2011). *Belastingrecht. Voor Bachelors en Masters*. Editie 2011/2012. Dordrecht: Convoy Uitgevers. Pp. 379 - 382.

Bij de beoordeling waar een lichaam gevestigd is zijn de omstandigheden van belang. De wettelijke basis hiervoor is te vinden in artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Ook jurisprudentie is hierbij van belang, vaak wordt de feitelijke vestigingsplaats gezien als de plaats waar de bestuursleden haar functies uitoefenen. In het geval van RWM is een Nederlandse vestigingsplaats geen discussiepunt. RWM is gevestigd in de Nederlandse gemeente Sittard-Geleen, dit is statutair bepaald en dit is tevens in het handelsregister van de Kamer van Koophandel (hierna: de KvK) vastgelegd.⁵ Ook het kantoor, waar tevens het bestuur zetelt, is gevestigd in de gemeente Sittard-Geleen. RWM is aldus zonder enige twijfel aan te merken als gevestigd in Nederland.

In art. 2 lid 1 van de Wet Vpb zijn de volgende lichamen genoemd als lichamen onderworpen aan de vennootschapsbelasting:

- a. *“Naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen, open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal;*
- b. *Coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag;*
- c. *Onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden;*
- d. *Verenigingen en stichtingen die op voet van de Woningwet zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn;*
- e. *Hiervoor niet genoemde verenigingen en stichtingen alsmede andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen, indien en voor zover zij een onderneming drijven;*
- f. *Fondsen voor gemene rekening;*
- g. *In het derde lid vermelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen.”*⁶

In bovengenoemd sub g wordt verwezen naar art. 2 lid 3 Wet Vpb, in dit lid wordt de volgende limitatieve opsomming genoemd:

1. *“Landbouwbedrijven;*
2. *Nijverheidsbedrijven;*
3. *Mijnbouwbedrijven;*
4. *Handelsbedrijven;*
5. *Vervoersbedrijven;*
6. *Bouwkassen.”*⁷

De ondernemingen bedoeld in sub g van bovenstaand artikel kunnen onderverdeeld worden in ‘directe’ en ‘indirecte’ overheidsondernemingen, ook wel overheidsbedrijven genoemd. Hierbij wordt met een directe overheidsonderneming bedoeld op een overheidslichaam dat zelf activiteiten in de ondernemingsfeer uitvoert. Indirecte overheidsbedrijven zijn geen direct onderdeel van een overheidslichaam maar zijn wel *“lichamen waarvan uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk aandeelhouders, deelnemers of leden zijn, alsmede lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en welker vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt”* conform art. 2 lid 7 Wet Vpb.⁸

Overheidsbedrijven (ongeacht of zij als direct of indirect aangemerkt kunnen worden) zijn in beginsel slechts belastingplichtig voor zover zij in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen.

⁵ Uittreksel uit het Handelsregister, Kamer van Koophandel (zie bijlage I)

⁶ Artikel 2 lid 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁷ Artikel 2 lid 3, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁸ Artikel 2 lid 7, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Dit ‘in concurrentie treden met particuliere ondernemingen’ is wettelijk vormgegeven door middel van de limitatieve opsomming in art. 2 lid 3 Wet Vpb. De uitdrukking ‘limitatief’ houdt in deze context in dat wanneer een activiteit niet vermeld wordt in deze opsomming er dus geen sprake is van een belastingplicht voor de Vpb. Door diverse ontwikkelingen blijkt deze regeling achterhaald.⁹

Echter is er in art. 2 lid 7 Wet Vpb tevens een aantal uitzonderingen op deze vrijstelling gecreëerd voor bepaalde organisaties. Deze overheidsbedrijven zijn aldus integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Een voorbeeld van een recent aan deze uitzonderingen toegevoegde organisatie is ABN AMRO Group N.V., dit vanwege de nationalisering door de Nederlandse Staat.

§ 1.1.3 Vrijstellingen en overige faciliteiten

Zoals reeds in de vorige sub-paragraaf is aangestipt zijn overheidsbedrijven, onder bepaalde voorwaarden, vrijgesteld van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Deze voorwaarden omvatten dat er sprake dient te zijn van het uitoefenen van een bedrijf anders dan genoemd in art. 2 lid 3 Wet Vpb en er geen sprake mag zijn van een specifieke vermelding in art. 2 lid 7 Wet Vpb onder de uitzonderingen op de vrijstelling.

Hiernaast heeft de wetgever nog een aantal uitzonderingen voor de belastingplicht ten aanzien van de vennootschapsbelasting gecreëerd. Deze uitzonderingen hebben vorm gekregen in de artikelen 5, 6 en 6a van de Wet Vpb. De bepalingen in deze artikelen beogen met name om organisaties met een (hoofzakelijk) maatschappelijke doelstelling en beleggingsinstellingen vrij te stellen van belastingplicht voor de Vpb. Omdat RWM niet voor (een van) deze uitzonderingen in aanmerking komt behoeven deze geen verdere beschrijving in dit onderzoek.

Voorts zijn er in de afdelingen 2.2 tot en met 2.11 van de Wet Vpb bepaalde faciliteiten vastgesteld, deze richten zich met name op bedragen welke in aftrek gebracht kunnen worden van het belastbare bedrag waarover Vpb geheven wordt. Onderstaand zal per afdeling het onderwerp worden weergegeven.

<i>Afdeling 2.2:</i>	<i>Algemeen;</i>
<i>Afdeling 2.3:</i>	<i>Innovatie;</i>
<i>Afdeling 2.4:</i>	<i>Groepsrente;</i>
<i>Afdeling 2.5:</i>	<i>Deelnemingen;</i>
<i>Afdeling 2.6:</i>	<i>Bedrijfsfusie;</i>
<i>Afdeling 2.7:</i>	<i>Splitsing en juridische fusie;</i>
<i>Afdeling 2.8:</i>	<i>Geruisloze terugkeer uit BV;</i>
<i>Afdeling 2.9:</i>	<i>Fiscale eenheid;</i>
<i>Afdeling 2.10:</i>	<i>Eindafrekening;</i>
<i>Afdeling 2.11:</i>	<i>Aftrekbare giften.”</i>

⁹ Drs. Guiljam, H. e.a. (2011). *Belastingrecht MBA 2011*. Houten: Noordhoff Uitgevers Groningen. Pp. 214-215.

In art. 9 lid 1 sub a t/m i worden een aantal posten genoemd welke aftrekbaar zijn van het belastbaar bedrag. Onderstaand zullen deze worden weergegeven.

- a. *“Winstuitkeringen aan bestuurders en personeel n.a.v. verrichte arbeid;*
- b. *Winstuitkeringen aan octrooihouders n.a.v. verlenen concessie of licentie;*
- c. *Winstuitkeringen van verzekeringsondernemingen aan verzekerden;*
- d. *Oprichtingskosten/kosten van wijziging van het kapitaal;*
- e. *Winstuitkeringen aan aansprakelijke vennoten in een open CV;*
- f. *Fictief rentepercentage over het vermogen van publiekrechtelijke rechtspersonen;*
- g. *Winstuitkeringen van coöperaties aan leden (natuurlijke personen) n.a.v. verrichte prestaties;*
- h. *Uitgaven ten bate van het algemeen maatschappelijk belang (aan/door lichamen welke zich hier uitsluitend of nagenoeg uitsluitend op richten);*
- i. *Uitkeringen ten bate van (fictieve) loonkosten van vrijwilligers door lichamen welke zich richten op de behartiging van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang.”^{10 11}*

Dividenduitkeringen worden tevens in mindering gebracht van de winst alvorens het belastbare bedrag wordt vastgesteld.¹²

Hiernaast bestaat er in de Vpb een mogelijkheid tot verliesverrekening op grond van art. 20a Wet Vpb. Voor RWM is deze mogelijk echter (nog) niet relevant, gezien de afwezigheid van verliezen.

Verder vermeldenswaardig zijn de energie-investeringsaftrek (hierna: EIA) en de milieu-investeringsaftrek (hierna: MIA). Dit zijn beiden fiscale regelingen die onder de verantwoordelijkheid van de Ministers van Financiën en Economische Zaken vallen. Deze regelingen zijn bij Wet vastgelegd in de artikelen 3.42 en 3.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB). De EIA en de MIA richten zich op het aftrekbaar van de fiscale winst maken van een deel van bepaalde investeringen. Deze investeringen dienen in het geval van de EIA in het belang te zijn van het doelmatig gebruik van energie. In het geval van de MIA dienen deze investeringen in het belang van de bescherming van het Nederlandse milieu te zijn.¹³

§ 1.1.4 Tarief

De Vpb kent een licht progressief karakter. Dit blijkt uit het feit dat het tarief in een tweetal percentages is verdeeld. Deze percentages worden toegepast op basis van de hoogte van het belastbaar bedrag, dit is de fiscale winst waarop de omvang van de Vpb-last gebaseerd wordt.

Deze percentages en grensbedragen vloeien voort uit art. 22 Wet Vpb en zijn op dit moment als onderstaand weergegeven bepaald.¹⁴

¹⁰ Artikel 9 lid 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹¹ Mr. Van Wolfen, J.H. Vennootschapsbelasting (Vpb). Deel 1.
<http://home.tiscali.nl/jvanwolfen/files/vpb%20deel%201.pdf>
Geraadpleegd op: 03-04-2013.

¹² Administratievoeren. Vennootschapsbelasting.
<http://www.administratievoeren.nl/vennootschapsbelasting.html>
Geraadpleegd op: 08-05-2013.

¹³ Rijksoverheid. Investeringsaftrek.
Energie-investeringsaftrek/milieu-investeringsaftrek.
<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingtarieven/inkomstenbelasting/investeringsaftrek>
Geraadpleegd op: 04-04-2013.

¹⁴ Artikel 22, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Bij een belastbaar bedrag van:		Bedraagt het:	
Meer dan	Maar niet meer dan	Percentage	Maximumbedrag
€ 0	€ 200.000	20%	€ 40.000
€ 200.000	∞*	25%	∞* ¹⁵

Figuur 1: Tarieven Wet Vpb

* ∞ = Oneindig

De voorgenoemde percentages en grensbedragen zijn ongewijzigd sinds 2011. Deze zijn specifiek in de Wet Vpb opgenomen. In de recente jaren hiervoor zijn de percentages en grensbedragen onderhevig geweest aan wijzigingen.¹⁶ Gezien de aard van deze wijzigingen is hier geen eenduidige trend uit af te leiden. Echter in zijn algemeenheid ontstaat er een beeld waaruit blijkt dat de belastingdruk van de Vpb in de laatste jaren (in ieder geval sinds 2004) zeer lichtelijk is afgenomen.

§ 1.1.5 Wijze van heffing

De Vpb is te kenmerken als een aanslagbelasting. Dit blijkt uit art. 24 lid 1 Wet Vpb. Belastingplichtige organisaties dienen jaarlijks elektronisch aangifte te doen. Vervolgens bepaalt de inspecteur de aanslag. De aangifte vormt aldus slechts een hulpmiddel voor de fiscus aangezien de belastinginspecteur de uiteindelijke aanslag vaststelt. Dit in tegenstelling tot bijvoorbeeld de omzet- en de loonbelasting, hierbij is de aangifte leidend bij de vaststelling van de uiteindelijke aanslag. De omzet- en de loonbelasting worden ook wel aangiftebelastingen genoemd.¹⁷

Het wettelijke kader voor wat betreft de invordering bevindt zich in de Invorderingswet.¹⁸

De vennootschapsbelasting kan in gelijke maandelijkse termijnen betaald worden. Hierbij is datum op de voorlopige aanslag van belang.¹⁹

§ 1.2 Historie

In deze paragraaf zal de historie van de Vpb kort beschreven worden. De Vpb heeft in de loop der jaren zowel deel uit gemaakt van meer omvattende wet- en regelgeving als ook op zich zelf gestaan door middel van specifieke wet- en regelgeving. Gezien het verminderde belang voor dit onderzoek zal hier niet diep op in worden gegaan. Dit verdient echter wel notie om een foutieve suggestie te vermijden. Een gewijzigde plaats van onderbrenging van de Vpb houdt dus niet per definitie in dat deze meer omvattende wet-/ regelgeving in totaliteit is verdwenen.

¹⁵ Mr. Aarts MFP, G.A.C. e.a. (2011). *Belastingrecht. Voor Bachelors en Masters*. Editie 2011/2012 Dordrecht: Convoy Uitgevers. P. 387.

¹⁶ Mr. Jongbloed, D.J.B. (2012). *Tarief vennootschapsbelasting*.

Enschede: Jongbloed Fiscaal Juristen N.V.

http://www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl/databank/tarieven_&_cijfers/tarief_vennootschapsbelasting/

Geraadpleegd op: 25-03-2013.

¹⁷ Drs. Guiljam, H. e.a. (2011). *Belastingrecht MBA 2011*. Houten: Noordhoff Uitgevers Groningen. P. 20.

¹⁸ Drs. Guiljam, H. e.a. (2011). *Belastingrecht MBA 2011*. Houten: Noordhoff Uitgevers Groningen. P. 287.

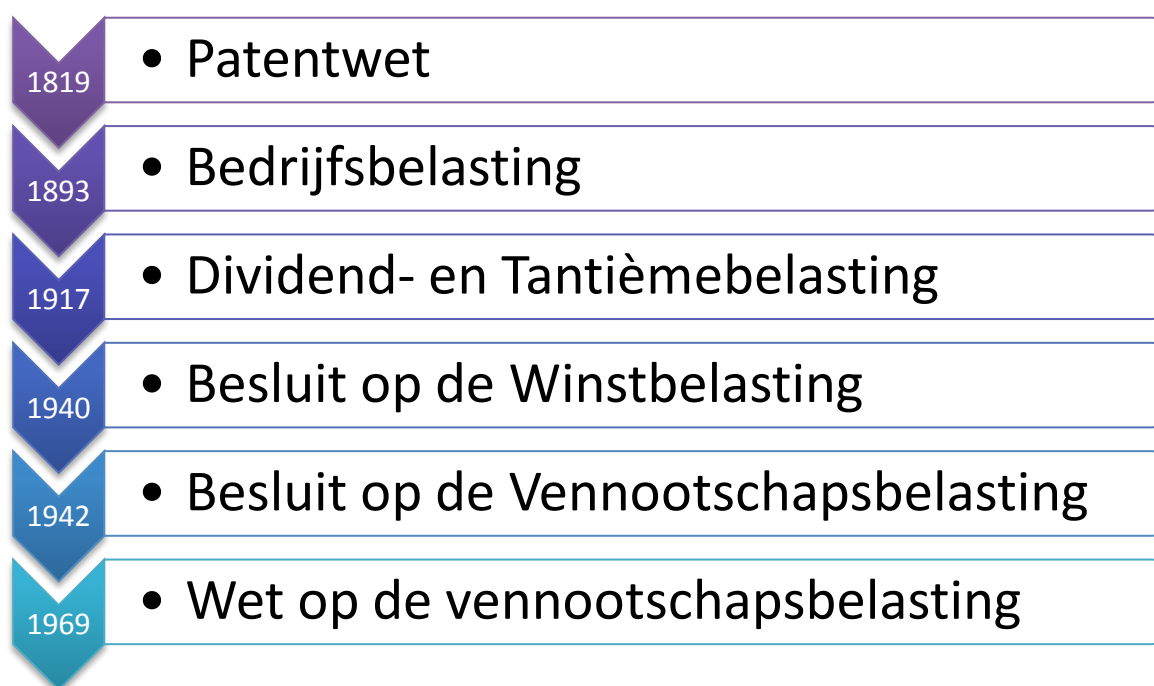
¹⁹ Belastingdienst. *In termijnen betalen*.

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/inkomstenbelasting/belasting_betalen_terugvragen/betalen_aan_de_belastingdienst/wanneer_betalen/in_termijnen_betalen/

Geraadpleegd op: 31-05-2013.

De oorsprong van de huidige vennootschapsbelastingwetgeving ligt in de Patentwet van 1819. In deze wet werden ‘handel, beroep, bedrijf, handwerk en nering’ belast. De patentbelasting werd in 1893 vervangen door de Bedrijfsbelasting. De grootste vernieuwing lag er hierbij in dat de hoogte van de belasting niet meer bepaald werd op basis van (bijvoorbeeld) het aantal werknemers maar op basis van de werkelijk behaalde winst. Vanaf 1917 werd de belasting bepaald op basis van de uitgekeerde winst, dit werd vormgegeven d.m.v. de Dividend- en Tantiëmebelasting welke in dat betreffende jaar werd ingevoerd. Sinds het Besluit op de Winstbelasting 1940 werd terug gekeerd naar de belasting over de behaalde winst. In 1942 werd dit besluit alweer vervangen door het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942. Hierbij werd de nadruk gelegd op inkomstenbelasting voor aandelenvennootschappen en andere lichamen. Sinds 1969 is de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geldig. Deze wijkt slechts beperkt af van het Besluit op de Vennootschapsbelasting. De nadruk ligt nog altijd op een visie waarin een lichaam zelfstandig belastingplichtig is, de positie van de achterliggende winstgerechtigden staat hier los van. De Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 is op dit moment nog steeds geldig.²⁰

Sinds de invoering van de Wet Vpb in 1969 hebben er binnen de Wet Vpb wel (kleine) wijzigingen plaatsgevonden. Zo zijn er zaken aan toegevoegd maar zijn er ook zaken vervallen. De visie en de kern van deze wet zijn echter sindsdien ongewijzigd.



Figuur 2: Historie Vpb

De bovenstaande ontwikkelingen, welke zich uitsluitend richten op de positie van de Vpb, zijn chronologisch gerangschikt. Echter is, vanwege uiteenlopende redenen, niet elk onderdeel aan te merken als Wet. Een voorbeeld van een reden is dat er sprake was van het onderdeel vormen van een andere Wet.

²⁰ Prof. dr. Stevens, L.G.M. (2009). *Elementair Belastingrecht. Voor economen en bedrijfsjuristen 2009/2010*. Deventer: Kluwer. P. 367.

§ 1.3 Huidige invloed op RWM²¹

In deze paragraaf zal de huidige invloed van de wet- en regelgeving omtrent de Vpb op RWM worden toelicht.

§ 1.3.1 Inleiding

Op grond van art. 2 lid 1 sub a van de Wet Vpb zou in eerste instantie het vermoeden kunnen ontstaan dat RWM belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting is. Hierin wordt namelijk gesteld dat deze belastingplicht geldt voor in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen.

Statutair is bepaald dat RWM de rechtsvorm van een naamloze vennootschap heeft.²² In deze zelfde statuten zijn echter tevens kenmerken waar een besloten vennootschap om bekend staat aan RWM toegekend. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om het kenmerk dat er sprake is van aandelen welke op naam luiden. Dit is bepaald in art. 3 lid 4 van de statuten genaamd 'Oprichting RWM N.V.' (gedateerd op 26-03-2010). De vennoten van RWM N.V. zijn dus niet anoniem/naamloos. Een naamloze vennootschap heeft volgens de Wet hierin de keuze om de aandelen op naam dan wel aan toonder te laten luiden.²³

In Nederland wordt het handelsregister gehouden door de Kamer van Koophandel (hierna: KvK).²⁴ In het handelsregister van de KvK is tevens vastgelegd dat RWM qua rechtsvorm een naamloze vennootschap is. Een uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel is aan te treffen in bijlage I.

Uit art. 2 lid 7 Wet Vpb blijkt echter dat *"lichamen waarvan uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk aandeelhouders, deelnemers of leden zijn, alsmede lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en welker vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt"* uitgezonderd zijn van deze belastingplicht.

Hierbij dient wel opgemerkt te worden dat er bepaalde gevallen/situaties zijn waarop deze voorgenoemde uitzondering niet van toepassing is. Uitgesloten voor deze uitzondering zijn namelijk de lichamen genoemd in het vervolg van dit lid van het betreffende artikel (art. 2 lid 7 sub a t/m o).

Hiernaast is deze uitzondering niet van toepassing voorzover er een bedrijf uitgeoefend wordt als bedoeld in art. 2 lid 1 sub g juncto (hierna: jo.) art. 2 lid 3 (zie ook: § 1.1.2).²⁵

In § 1.3.2 zal de vrijstelling van RWM gedetailleerd worden uitgelicht.

²¹ Statuten 'Oprichting RWM N.V.' (26-03-2010)

²² Inleiding, Statuten 'Oprichting RWM N.V.' (26-03-2010)

²³ Art. 82 lid 1, Burgerlijk Wetboek Boek 2

²⁴ Art. 3 lid 1 jo. art. 1 lid 1 sub i, Handelsregisterwet 2007

²⁵ Artikel 2 lid 7, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

§ 1.3.2 Toepasselijkheid voorwaarden voortvloeiend uit art. 2 lid 7 Wet Vpb

In deze paragraaf zullen de huidige voorwaarden voor een vrijstelling van de Vpb op basis van art. 2 lid 7 Wet Vpb weergegeven worden en zal worden beschreven in hoeverre en op welke wijze RWM op dit moment aan deze voorwaarden voldoet. De schuingedrukte onderdelen zijn citaten uit bovengenoemd wetsartikel welke gezamenlijk (inhoudelijk) het volledige lid 7 van dit artikel vormen.

- *“Lichamen”*
 - Art. 2 lid 1 sub b Algemene wet inzake rijksbelastingen:
 - In bovengenoemd artikel is het begrip ‘lichamen’ gedefinieerd als: ‘verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens’. RWM N.V. is in te delen in de categorieën ‘vennootschappen’ (zowel statutair²⁶ als bij wijze van het handelsregister²⁷) en ‘ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen’ (statutair²⁸) waardoor RWM N.V. als ‘lichaam’ is aan te merken.
- *“Uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk als aandeelhouders, deelnemers of leden”*
 - Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010) art. 4:
 - Lid 1 van bovengenoemd artikel: ‘Aandeelhouders kunnen slechts zijn: de vennootschap zelf en/of publiekrechtelijke rechtspersonen’. Sinds het moment van oprichting van RWM N.V. tot op dit moment zijn de gemeente Sittard-Geleen, de gemeente Beek, de gemeente Schinnen en de gemeente Stein de aandeelhouders van RWM N.V. Dit zijn alle Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen conform art. 1 lid 1 BW 2.
- *“Bestuurders worden uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk benoemd en ontslagen”*
 - Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010) art. 18:
 - Uit art. 18 lid 1 van de statuten blijkt dat de bestuurders (evenals de Raad van Commissarissen (hierna: RvC), zoals blijkt uit art. 23 lid 2 van deze zelfde statuten) benoemd worden door de algemene vergadering van aandeelhouders (hierna: AVA) op bindende voordracht van de RvC. Uit art. 18 lid 3 blijkt tevens dat bestuurders door de AVA kunnen worden geschorst en ontslagen.
 - Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010) art. 29:
 - Uit lid 1 van bovengenoemd artikel blijkt dat de aandeelhouders stemgerechtigd zijn binnen de AVA. In samenhang met de voorgaande artikelen blijkt aldus dat bestuurders van RWM uitsluitend middellijk door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen worden benoemd en ontslagen.

²⁶ Inleiding, Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010)

²⁷ Uittreksel uit het Handelsregister, Kamer van Koophandel (zie bijlage I)

²⁸ Artikel 4 lid 1, Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010)

- *“Welker vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt”*
 - Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010) art. 36:
 - Uit lid 3 van bovengenoemd artikel blijkt dat het vermogen van de vennootschap dat (na voldoening van de schuldeisers) is overgebleven aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd. Als voorgaand beschreven zijn sinds de oprichting van RWM N.V. tot het moment van schrijven uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouder geweest en is dit momenteel ook het geval. Tevens is statutair bepaald dat enkel publiekrechtelijke rechtspersonen en/of de vennootschap zelf aandeelhouders kunnen zijn.²⁹
- *“Zijn slechts aan de belasting onderworpen voorzover zij een bedrijf uitoefenen als bedoeld in art. 2 lid 3 Wet Vpb”*
 - Art. 2 lid 3 Wet Vpb: ‘Als ondernemingen als bedoeld zijn in het eerste lid, onderdeel g, worden aangemerkt: ...’
 - RWM voert geen bedrijf als genoemd in de limitatieve opsomming in art. 2 lid 3 Wet Vpb. De activiteiten en doelstellingen waarop RWM zich richt zijn statutair vastgelegd..³⁰ Zie voor een uitgebreidere toelichting van art. 2 lid 3 Wet Vpb: § 1.1.2 van dit rapport.
- *“Het bepaalde in de vorige volzin is niet van toepassing ten aanzien van: ...”*
 - RWM N.V. komt niet voor in de lijst met lichamen volgend op deze opmerking afkomstig uit art. 2 lid 7 Wet Vpb (in tegenstelling tot o.a. ABN AMRO Group N.V., dat reeds als voorbeeld is genoemd in dit rapport).

Hiernaast blijkt uit correspondentie tussen RWM N.V., te dezen vertegenwoordigd door dhr. ing. W.A.J. Deelen destijds in de functie van directeur, en de Belastingdienst/Limburg/kantoor Maastricht, te dezen vertegenwoordigd door dhr. mr. drs. M.M. Dazert namens de inspecteur, daterende van 19 augustus 2011 dat de Belastingdienst eveneens onderschrijft dat RWM N.V., onder de huidige wet- en regelgeving, op dit moment niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting is op grond van art. 2 lid 7 Wet Vpb.³¹

²⁹ Artikel 4 lid 1, Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010)

³⁰ Artikel 2, Statuten ‘Oprichting RWM N.V.’ (26-03-2010)

³¹ Schrijven van Dhr. Mr. Drs. M.M. Dazert namens Belastingdienst/Limburg/kantoor Maastricht. Betreft: ‘Beschikking geen aanslag vennootschapsbelasting’, gericht aan RWM N.V. (19 augustus 2011).

§ 1.4 Overige fiscale krachtenvelden

In deze paragraaf zullen de overige fiscale krachtenvelden waarmee RWM in aanraking komt (kort) beschreven worden.

§ 1.4.1 Omzetbelasting

De omzetbelasting wordt in Nederland vormgegeven door de btw. De btw is een indirecte verbruiksbelasting. Het voorwerp voor deze btw-heffing is de toegevoegde waarde.³² Ook RWM komt hiermee in aanraking. RWM brengt namelijk btw in rekening aan haar opdrachtgevers. De opdrachtgevers van RWM zijn op dit moment gemeenten. De btw die de gemeenten betalen over de inkoop van goederen en diensten kunnen zij (in zijn algemeenheid) echter terugvorderen via het btw-compensatiefonds.

Recentelijk leek er sprake van dat versoering of afschaffing van dit compensatiefonds zou plaatsvinden. Deze potentiële wijzigingen zijn echter weer van de baan, mede dankzij een lobby van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (hierna: de VNG). Vanwege dit feit zal dit onderzoek zich verder niet richten op het btw-compensatiefonds.³³

Ook RWM dient btw te betalen over de inkoop van goederen en diensten. Deze kan zij echter (grotendeels) in aftrek brengen van de belasting die zij verschuldigd is. Hierin is de situatie voor RWM niet anders dan voor andere ondernemingen. De wettelijke basis voor de omzetbelasting ligt in de Wet op de omzetbelasting 1968.³⁴

§ 1.4.2 Loonheffing³⁵

Evenals andere werkgevers in (o.a.) Nederland dient ook RWM loonbelasting in te houden op het loon van haar werknemers. Hiernaast dient RWM tevens premies voor de volksverzekeringen van werknemers in te houden. Dit geheel wordt loonheffing genoemd. De juridische basis hiervoor ligt in de Wet op de loonbelasting 1964. Aangezien de situatie voor RWM op dit gebied feitelijk niet verschilt met die van andere werkgevers in Nederland zal in dit onderzoek hier geen verdere aandacht aan worden besteed.

³² Drs. Guiljam, H. e.a. (2011). *Belastingrecht MBA 2011*. Houten: Noordhoff Uitgevers Groningen. Pp. 398-399.

³³ Bekkers, H. (2013). Kabinet handhaaft btw-compensatiefonds.

Binnenlands Bestuur (onderdeel van Kluwer bv).

<http://www.binnenlandsbestuur.nl/financien/nieuws/kabinet-handhaaft-btw-compensatiefonds.8777212.lynkx>

Geraadpleegd op: 28-03-2013.

³⁴ Drs. Guiljam, H. e.a. (2011). *Belastingrecht MBA 2011*. Houten: Noordhoff Uitgevers Groningen. Pp. 444-445.

³⁵ Mr. Aarts MFP, G.A.C. e.a. (2011). *Belastingrecht. Voor Bachelors en Masters*. Editie 2011/2012. Dordrecht: Convoy Uitgevers. P. 15.

§ 1.4.3 Motorrijtuigenbelasting

In Nederland dienen de bezitters van motorrijtuigen motorrijtuigenbelasting (hierna: Mrb) te betalen.³⁶ RWM bezit o.a. een aantal vuilniswagens en straatvegers. De Mrb voor deze voertuigen zou een potentiële grote kostenpost zijn. Echter zijn deze voertuigen op basis van art. 72 lid 1 sub h van de Wet op de motorrijtuigenbelasting vrijgesteld van de Mrb. Dit aangezien de voertuigen zijn ingericht- en uitsluitend worden gebruikt als vuilniswagen of straatveger.

§ 1.5 Wet Markt en Overheid

Sinds 1 juli 2012 is de relatief nieuwe Wet Markt en Overheid (hierna: Wet M&O), als onderdeel van de Mededingingswet, van kracht. Deze Wet heeft ten doel een 'level playing field', oftewel een gelijk speelveld zonder concurrentievervalsing, tussen enerzijds overheden en anderzijds bedrijven te creëren. Deze Wet omvat een viertal gedragsregels welke (na een overgangsregime van hoogstens 2 jaren vanaf 1 juli 2012) door alle overheden nageleefd dienen te worden.³⁷

Deze nieuwe Wet blijkt in de praktijk niet zonder enige vorm van discussie gehanteerd te worden. Hierdoor heeft het Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie het nodig geacht om (in samenwerking met diverse partijen) een zogenaamde schriftelijke 'handreiking' over deze nieuwe Wet te publiceren. Het toeval wil dat in deze handreiking een situatie zeer vergelijkbaar met die van RWM als voorbeeld wordt aangehaald, als in onderstaand citaat is weergegeven. Alhoewel, geheel willekeurig lijkt dit voorbeeld niet gekozen aangezien situaties vergelijkbaar met die van RWM in de afvalbranche relatief veel voorkomen.³⁸

³⁶ Motorrijtuigenbelasting.

Belastingdienst.

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/auto_en_vervoer/belastingen_op_auto_en_motor/motorrijtuigenbelasting/

Geraadpleegd op: 02-04-2013.

³⁷ Van Koert MSc, Jesper e.a. (12-2012). *Wet Markt en Overheid: een gelijkwaardig speelveld voor economische activiteiten*. Deloitte.

http://actueel.deloitte.nl/media/132459/Wet_M%20en%20O.pdf

Geraadpleegd op: 04-04-2013.

³⁸ *Organisatie afvalinzameling*. Organisatievorm afvalinzameling NVRD.

<http://www.nvrd.nl/website/feiten-cijfers/organisatie-afvalinzameling>

Geraadpleegd op: 05-04-2013.

“Of er in andere gevallen sprake is van een economische activiteit (zodat de Wet M&O in beginsel van toepassing is), hangt af van de specifieke omstandigheden van het geval. Neem bijvoorbeeld het ophalen van huishoudelijk afval. Dit is bij artikel 10.2 van de Wet milieubeheer opgedragen aan de gemeenten. Een gemeente kan deze taak zelf verrichten of een instantie aanwijzen om dat te doen. Indien het ophalen van huishoudelijk afval niet onder concurrentie wordt aangeboden, is geen sprake van een economische activiteit, maar van een niet- economische dienst van algemeen belang waarop de Wet M&O niet van toepassing is. De situatie is anders, indien er naast huishoudelijk afval ook bedrijfsafval wordt ingezameld. Het ophalen van bedrijfsafval wordt niet als publieke taak gezien en wordt veelal in concurrentie aangeboden. De Wet M&O is in dat geval in beginsel wel van toepassing. Een sterke indicatie dat de door uw overheidsorganisatie verrichte activiteit van economische aard is, is dus de aanwezigheid van verschillende aanbieders van dezelfde goederen en diensten.”

Citaat uit: Handreiking Wet Markt en Overheid.³⁹

Uit voorgaand citaat blijkt dat zowel RWM als ook haar aandeelhouders voor wat betreft RWM geen invloed ondervinden van deze nieuwe Wet. Er is namelijk geen sprake van economische activiteiten in de zin van de Wet M&O welke RWM uitvoert aangezien er slechts sprake is van niet-economische diensten van algemeen belang in de zin van de Wet M&O. Dit blijkt uit het feit dat RWM momenteel uitsluitend in opdracht van de aandeelhoudende gemeenten werkzaamheden verricht. Er wordt door RWM op dit moment geen bedrijfsafval ingezameld.

Aangezien het vervolg van dit rapport zich niet op de Wet Markt en Overheid richt zal hier, bij wijze van uitzondering, reeds kort aandacht geschonken worden aan mogelijke toekomstige ontwikkelingen op dit gebied voor RWM. In art. 2 lid 2 van de statuten van RWM wordt de mogelijkheid open gehouden om in de toekomst bepaalde activiteiten tevens te verrichten voor derden mits deze in omvang van ondergeschikt belang blijven en conform de daarvoor geldende Europese richtlijnen zullen plaatsvinden.⁴⁰ Deze zelfde bepaling is tevens opgenomen in de basisovereenkomst tussen de gemeenten Beek, Schinnen, Sittard-Geleen, Stein en RWM NV. In de business case m.b.t. RWM is beschreven dat het aanbieden van activiteiten aan de commerciële markt alleen is toegestaan met uitdrukkelijke toestemming van de eigenaren. Indien hier sprake van is dient er een business case te worden overlegd waaruit blijkt dat uitbreiden van de markt (financiële) voordelen met zich meebrengt.⁴¹

Het verdient aldus notie om, mocht er in de toekomst sprake zijn van een eventuele uitbreiding van de activiteiten van RWM naar de commerciële markt, aandacht te schenken aan de mogelijke invloed van de Wet Markt en Overheid. Dit aangezien deze in dat geval in potentie invloed kan uitoefenen op RWM dan wel haar aandeelhouders en/of opdrachtgevers.

³⁹ Drs. Verhagen, M.J.M. (01-07-2012). *Handreiking Wet Markt en Overheid*. P. 23

Den Haag: Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie.

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/richtlijnen/2012/07/05/handreiking-markt-en-overheid.html>

Geraadpleegd op: 05-04-2013.

⁴⁰ Artikel 2 lid 2, Statuten 'Oprichting RWM N.V.' (26-03-2010)

⁴¹ *Business case RWM NV*. Versie RvC 1 november 2010. P. 8.

§ 1.6 Conclusie

RWM is onder de huidige wetgeving niet belastingplichtig voor de Vpb. Deze vrijstelling is volledig terecht aangezien hier een wettelijke basis aan ten grondslag ligt. RWM behoeft aldus niet te vrezen voor een heffing van Vpb op basis van de huidige wetgeving.

Echter blijkt ook dat de huidige Wet Vpb op sommige punten achterhaald is door diverse ontwikkelingen. Hierdoor worden de doelstellingen welke de Wet Vpb beoogt niet meer in zijn volledigheid bereikt.

Wat de overige fiscale krachtenvelden betreft is er geen (directe) reden tot zorg.

De nieuwe Wet Markt en Overheid is in de huidige vorm op dit moment niet van toepassing voor RWM en/of haar aandeelhouders voor wat betreft RWM.

2. Fiscale ontwikkelingen

In het tweede hoofdstuk van dit rapport zal er onderzoek worden gedaan naar de ontwikkelingen welke er in de toekomst op het gebied van de Vpb voor overheidsbedrijven te verwachten zijn.

§ 2.1 Aanleiding⁴²

In deze paragraaf zal de aanleiding van de (aanstaande) ontwikkelingen, als beschreven in het vervolg van dit hoofdstuk, worden geschetst. Dit wordt van belang geacht om hierdoor het inlevingsvermogen van de lezer ten opzichte van de wetgever te vergroten. Hierdoor kan de gedachte achter bepaalde ontwikkelprocessen mogelijk beter worden herkend.

De Wet Vpb in haar huidige vorm is (grotendeels) tot stand gekomen in 1969. De bepalingen omtrent overheidsbedrijven zijn reeds enige tijd hiervoor ontwikkeld. Destijds hadden deze bepalingen ten doel een level playing field ten opzichte van overheidsbedrijven en particuliere ondernemingen te realiseren. Op dat moment werden deze bepalingen, met name de limitatieve opsomming van activiteiten waarmee overheden destijds in concurrentie met particuliere ondernemingen traden, toereikend geacht.

In de loop van decennia hebben echter verschillende ontwikkelingen plaatsgevonden waardoor de afbakening tussen activiteiten van overheden en activiteiten van particuliere ondernemingen minder duidelijk is. Overheden houden zich vandaag de dag in veel grotere mate bezig met een breder spectrum aan activiteiten. Een deel van deze activiteiten zijn aan te merken als activiteiten die neigen naar ondernemingsactiviteiten. Ook zijn overheidsactiviteiten in bepaalde gevallen verzelfstandigd. Dit alles heeft bijgedragen aan het ontstaan van een meer gemengde markt. Aangezien de wetgeving tot op heden niet (of slechts zeer beperkt) is aangepast naar aanleiding van deze ontwikkelingen, sluit deze op dit moment niet langer aan bij de economische realiteit. Hierdoor wordt de oorspronkelijke doelstelling van deze Wet, het creëren van een level playing field, in de huidige vorm niet langer bereikt.

Het niet langer bereiken van een deel van de doelstellingen van de Wet Vpb zou op zichzelf al een reden zijn om deze Wet te wijzigen. Hiernaast is er echter nog een ander aspect dat meespeelt. De Europese Commissie (hierna: EC) doet namelijk reeds geruime tijd onderzoek naar de wijze waarop overheidsbedrijven in Nederland in de vennootschapsbelasting worden betrokken. De EC voert dit onderzoek uit om helder te krijgen of de vrijstelling voor (een groot deel van) de Nederlandse overheidsbedrijven al dan niet aan te merken is als ongeoorloofde staatssteun. Indien dit het geval is zou dit in strijd zijn met Europese wet- en regelgeving. Mede aanleiding voor dit onderzoek zijn klachten van burgers en bedrijven.⁴³ Op welke bedrijven (en burgers) hier wordt gedomd is niet gespecificeerd. Verondersteld wordt echter dat het gaat om concurrenten in de brede zin des woords van overheidsbedrijven welke door de vrijstelling van deze overheidsbedrijven voor de Vpb

⁴² Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant. (Onderzoek)*. Pp. 2-5.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/05/11/onderzoek-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 10-04-2013.

⁴³ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (06-03-2013). *Beantwoording Kamervragen belastingplicht overheidsbedrijven*. P. 5.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/03/06/beantwoording-kamervragen-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>

Geraadpleegd op: 10-04-2013.

een mogelijk concurrentienadeel ondervinden.⁴⁴ Binnen de afvalbranche is bijvoorbeeld Van Gansewinkel Groep een mogelijke partij welke eventueel in deze categorie van bedrijven met bezwaren tegen de huidige situatie in te delen is. Vanuit het oogpunt van de logica is dit tevens het meest voor de hand liggend aangezien zij een partij is met een economisch belang bij aanpassing van de huidige wetgeving.

Deze combinatie van factoren heeft ertoe geleid dat modernisering van de Vpb voor overheidsbedrijven reeds lange tijd op de politieke agenda staat. Vanuit de Tweede Kamer der Staten-Generaal (hierna: TK) komen al jaren (op zijn tijd) verzoeken tot modernisering van de Vpb voor overheidsbedrijven. Ook de voorgangers van de huidige staatssecretaris van Financiën hebben in het verleden reeds (verkennde) onderzoeken hieromtrent laten uitvoeren. De huidige staatssecretaris van Financiën – dhr. mr. drs. F.H.H. Weekers – heeft dit thema ook op zijn agenda staan blijkens o.a. de brief en het onderzoek welke hij heeft laten opstellen/uitvoeren en de publicatie hiervan op 11 mei 2012.

§ 2.2 De ondernemingsvariant^{45 46}

In deze paragraaf zullen de zogenaamde ‘ondernemingsvarianten’ beschreven worden. Notie vooraf verdient de opmerking dat de met de ‘zuivere ondernemingsvariant’ op dezelfde theorie als de ‘directe ondernemingsvariant’ wordt gedomd. In de literatuur worden beiden gebruikt, mijn inziens verdient een omschrijving als zuivere ondernemingsvariant de voorkeur aangezien door aanduiding ‘direct’ een onjuiste suggestie kan worden gewekt. In het vervolg van deze paragraaf zal blijken in welk opzicht dit het geval is.

§ 2.2.1 De zuivere ondernemingsvariant

In voorgenoemde brief en voorgenoemd onderzoek van de staatssecretaris van Financiën daterende van 11 mei 2012 onderschrijft hij dat er bezorgdheid bestaat over eventuele concurrentievervalsingen veroorzaakt door de huidige wet- en regelgeving omtrent de Vpb. Ook geeft hij aan dat de huidige belastingplicht voor overheidsbedrijven niet meer toegesneden is op de huidige feitelijke situatie. Dit is de reden dat hij, mede vanwege invloeden uit de TK en de EC, de zogenaamde ‘ondernemingsvariant’ heeft laten onderzoeken.

In het kader van de belastingplicht voor overheidsbedrijven omvat de zuivere ondernemingsvariant wijzigingen in de Wet Vpb waardoor het onderscheid tussen overheidsbedrijven en particuliere bedrijven zal verdwijnen. Hierdoor wordt de fiscale behandeling voor overheidsbedrijven gelijk aan de fiscale behandeling van particuliere bedrijven.

⁴⁴ O.a. dhr. mr. J.W. de Joode, namens de VNG verantwoordelijk voor het dossier ‘Vpb overheidsbedrijven’, bekrachtigde dit. (Mon delinge mededeling op 08-04-2013)

⁴⁵ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven*. Pp. 1-4. Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2012/05/11/notitie-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 10-04-2013.

⁴⁶ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant. (Onderzoek)*. Pp. 6-7.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/05/11/onderzoek-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 10-04-2013.

Deze gelijke behandeling, in het geval van de zuivere ondernemingsvariant, kan gerealiseerd worden door middel van de volgende wijzigingen:

- De limitatieve opsomming van activiteiten van belastingplichtige overheidsondernemingen uit art. 2 lid 3 Wet Vpb zal vervallen;
- Publiekrechtelijke lichamen zullen indien en voor zover er een onderneming wordt gedreven belastingplichtig worden;
- Indien en voor zover stichtingen en verenigingen een onderneming drijven zullen zij belastingplichtig worden, ook wanneer de overheid eigenaar is van desbetreffende organisatie;
- NV's en BV's zullen integraal belastingplichtig worden, voor alle activiteiten welke zij ontplooiën, ongeacht of hierbij al dan niet sprake is van het in concurrentie treden met particuliere bedrijven.

§ 2.2.2 'Het drijven van een onderneming'⁴⁷

Als voorgaand beschreven kan het in het kader van de zuivere ondernemingsvariant van belang zijn of er al dan niet 'een onderneming wordt gedreven'. De concrete vertaling van dit begrip wordt gevormd door middel van jurisprudentie. Hieruit blijkt namelijk dat er sprake is van het drijven van een onderneming indien aan de hier volgende voorwaarden wordt voldaan.

*"- Er dient sprake te zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
En*

*- Er dient te worden deelgenomen aan het economische verkeer;
En*

*- Er dient sprake te zijn van een winstoogmerk;
Of*

- Er dient voldaan te worden aan het 'concurrentie criterium'."

Deels geciteerd uit: Onderzoek belastingplicht overheidsbedrijven (11-05-2012).⁴⁸

Om te kunnen spreken van het drijven van een onderneming dient er voldaan te worden aan zowel de eerste twee voorwaarden als ook aan minstens één van het laatste tweetal voorwaarden.

Het is mogelijk dat één organisatie voor een deel van haar activiteiten een onderneming drijft terwijl dit voor een ander deel van haar activiteiten niet het geval is.

⁴⁷ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant. (Onderzoek)*. Pp. 7-13.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/05/11/onderzoek-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 10-04-2013.

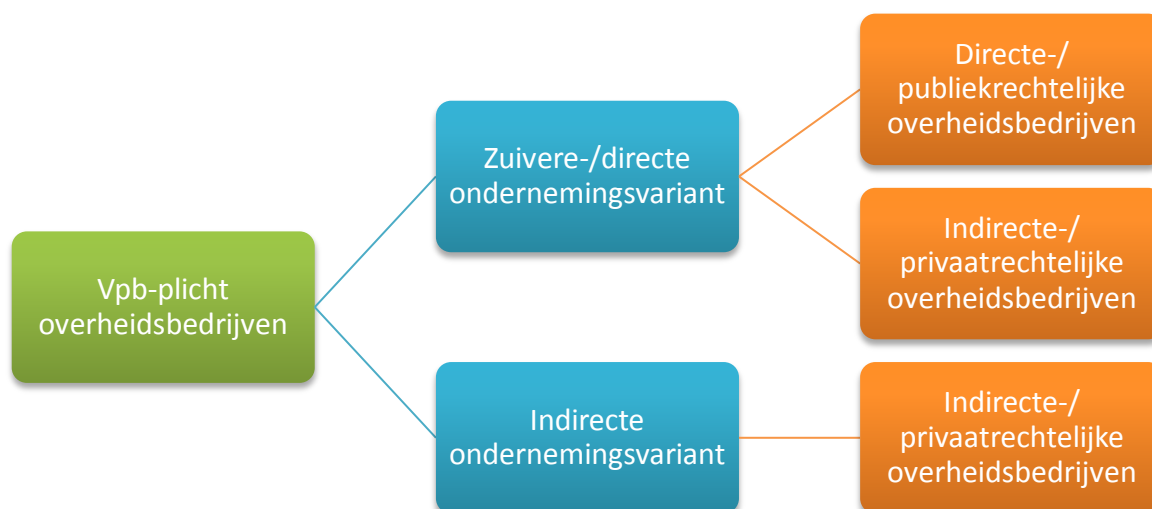
⁴⁸ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant. (Onderzoek)*. P. 7.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/05/11/onderzoek-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 11-04-2013.

§ 2.2.3 Verschil zuivere- / indirecte ondernemingsvariant

In onderstaande afbeelding zal het onderscheid tussen de zuivere (oftewel de directe) ondernemingsvariant en indirecte ondernemingsvariant op het gebied van de Vpb-plicht voor overheidsbedrijven weergegeven worden.



Figuur 3: Weergave ondernemingsvarianten

De omschrijving ‘zuivere ondernemingsvariant’ verdient mijn inziens de voorkeur boven een omschrijving als ‘directe ondernemingsvariant’. Dit aangezien, zoals tevens uit bovenstaande weergave blijkt, er onder de zuivere-/directe ondernemingsvariant belastingplicht kan ontstaan voor zowel directe als indirecte overheidsbedrijven. De omschrijving als ‘directe ondernemingsvariant’ kan de indruk wekken dat hierbij uitsluitend op directe overheidsbedrijven wordt gedoeld.

Het verschil tussen het tweetal ondernemingsvarianten bevindt zich aldus in het feit dat onder de indirecte ondernemingsvariant er geen belastingplicht ontstaat voor directe (oftewel publiekrechtelijke) overheidsbedrijven. Dit in tegenstelling tot de zuivere ondernemingsvariant waarbij voor zowel directe- als indirecte overheidsbedrijven belastingplicht kan ontstaan. Directe overheidsbedrijven zijn directe onderdelen van overheidslichamen. Deze omvatten bijvoorbeeld het in eigen beheer uitvoeren van een bepaalde activiteit of het uitvoeren van een bepaalde activiteit in samenwerking met andere gemeenten georganiseerd door middel van een lichaam conform de Wet gemeenschappelijke regelingen (hierna: Wgr).

§ 2.2.4 De indirecte ondernemingsvariant⁴⁹

In de notitie welke de staatssecretaris van Financiën naar de Kamers heeft verzonden wordt aangegeven dat er met de zuivere ondernemingsvariant verschillende praktische nadelen samenhangen. Deze nadelen bevinden zich met name op het gebied van extra administratieve lasten (i.v.m. het openen van een fiscale balans, het opzetten en onderhouden van een aparte boekhouding m.b.t. ondernemingsactiviteiten etc.). Directe overheidsbedrijven zouden hier de grootste invloed van ondervinden aangezien zij bijvoorbeeld in veel gevallen niet (of slechts zeer beperkt) beschikken over een (fiscaal georiënteerde) afgescheiden jaarrekening en/of boekhouding. Dit in tegenstelling tot indirecte overheidsbedrijven waarbij dit (in meer of mindere mate) vaak wel het geval is.

Met name hierdoor doet de staatssecretaris in voorgenoemde brief onderstaande uitspraak:

“Alhoewel de [zuivere – L.R.] ondernemingsvariant weliswaar fiscaal theoretisch de meest zuivere variant is, lijkt (ongeclassuleerde) invoering hiervan – zeker op kortere termijn – om bovengenoemde redenen niet wenselijk.”

Citaat uit: Notitie belastingplicht overheidsbedrijven (11-05-2012).⁵⁰

In het vervolg van deze zelfde brief wordt er gezocht naar een andere mogelijkheid dan de zuivere ondernemingsvariant als zodanig om enerzijds de voorgaand genoemde nadelen hiervan weg te nemen dan wel te beperken en anderzijds een bijdrage te leveren aan het creëren van een (grotere mate van een) level playing field.

Vervolgens wordt door de staatssecretaris de volgende uitspraak gedaan:

“Het alternatief dat mijns inziens het beste invulling geeft aan de uitgangspunten van de [zuivere – L.R.] ondernemingsvariant is de indirecte ondernemingsvariant. Op grond van de indirecte ondernemingsvariant worden indirecte overheidsbedrijven op gelijke voet met andere marktpartijen in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken.”

Citaat uit: Notitie belastingplicht overheidsbedrijven (11-05-2012).⁵¹

De indirecte ondernemingsvariant welke aldus wordt aangehaald is een variatie op de zuivere ondernemingsvariant doordat directe overheidsbedrijven, welke dus niet zijn vormgegeven via een privaatrechtelijk lichaam (BV, NV etc.), hierbij niet belastingplichtig zijn/worden.

Aangezien er bij de indirecte ondernemingsvariant een onderscheid qua belastingplicht wordt gemaakt tussen directe- en indirecte overheidsbedrijven zou dit in de praktijk gevolgen kunnen hebben voor de (juridische) inrichting van overheidsbedrijven. Het wordt dan, gezien de belastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven, aantrekkelijk om (indien mogelijk) gebruik te maken van directe overheidsbedrijven. Dit zou voor het Ministerie van Financiën en de EC een onwenselijke situatie zijn aangezien hierdoor de doelstelling – de realisatie van een level playing field – niet bereikt zal worden. Ook zou er een discrepantie kunnen ontstaan tussen overheidslichamen

⁴⁹ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven*. Pp. 1-4.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2012/05/11/notitie-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>

Geraadpleegd op: 12-04-2013.

⁵⁰ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven*. P. 2.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2012/05/11/notitie-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>

Geraadpleegd op: 12-04-2013.

⁵¹ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven*. P. 3.

Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2012/05/11/notitie-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>

Geraadpleegd op: 12-04-2013.

(bijvoorbeeld gemeenten) onderling indien de ene gemeente een activiteit onderbrengt in een Vpb vrijgesteld (direct/publiekrechtelijk) overheidsbedrijf, terwijl een andere gemeente dit onderbrengt in een Vpb plichtig (indirect/privaatrechtelijk) overheidsbedrijf. Ook deze discrepantie wordt onwenselijk geacht.

De staatssecretaris onderschrijft de bezwaren welke samenhangen met de indirecte ondernemingsvariant weergegeven in de vorige alinea. Daarom onderzoekt hij, in samenspraak met diverse partijen, bij welke activiteiten het op dit moment reeds gebruikelijk is om deze te organiseren door middel van een indirect overheidsbedrijf en welke activiteiten hier tevens voor in aanmerking zouden komen. De veronderstelling wordt gewekt dat er hierbij sprake dient te zijn van enige vorm van verplichting om bepaalde – in de toekomst nader te benoemen – activiteiten door middel van een indirect overheidsbedrijf te organiseren. Op basis van vrijwilligheid lijkt dit namelijk, onder de indirecte ondernemingsvariant, onaantrekkelijk gezien het feit dat er dan vrijwillig belastingplicht voor de Vpb zou ontstaan. Door deze verplichte juridische organisatie op een bepaalde wijze ontnemt de wetgever (met name decentrale-) overheden van een deel van haar autonomie aangezien zij niet meer de vrijheid hebben in de keuze om bepaalde activiteiten publiekrechtelijk dan wel privaatrechtelijk (oftewel d.m.v. een direct- dan wel een indirect overheidsbedrijf) te organiseren. Echter zonder deze afspraken/verplichtingen zal de indirecte ondernemingsvariant niet optimaal bijdragen aan het creëren van een level playing field.

Er wordt aangegeven dat verschillende gevolgen van de indirecte ondernemingsvariant verder onderzoek vereisen, eventueel in samenwerking met betrokken partijen. Onderwerp van onderzoek zijn met name:

- Financiële gevolgen;
 - Afname cashflow indirecte overheidsbedrijven?;
 - Prijsstijgingen diensten indirecte overheidsbedrijven?;
 - Daling dividendinkomsten aandeelhouders indirecte overheidsbedrijven?;
- Administratieve lastenverzwaring;
- Extra uitvoeringslasten Belastingdienst;
- Overheidsactiviteiten subject van eventuele verplichte organisatie d.m.v. indirect overheidsbedrijf (zie ook: § 2.2.5);
- Toereikendheid huidige vrijstellingen.

Concluderend wordt er door de staatssecretaris gesteld dat de indirecte ondernemingsvariant naar zijn idee de voorkeur geniet ten opzichte van de zuivere ondernemingsvariant. Door middel van de indirecte ondernemingsvariant worden zijn inziens de doelstellingen van de zuivere ondernemingsvariant tot op zekere hoogte bereikt en worden de voornaamste nadelen van de zuivere ondernemingsvariant vermeden.

§ 2.2.5 Overheidsactiviteiten

Voor RWM kan het in een toekomstig stadium van belang zijn of de inzameling van huishoudelijke afvalstoffen en het beheer van de openbare ruimte al dan niet als activiteiten worden aangemerkt welke verplicht door middel van een indirect overheidsbedrijf dienen te worden georganiseerd. Dit zou namelijk de 'beleidsvrijheid' van RWM en haar aandeelhouders beperken in de zin dat het bijvoorbeeld niet meer mogelijk wordt om (indien dit voordelen zou bieden) haar bedrijfsvoering door middel van een lichaam conform de Wet gemeenschappelijke regelingen te organiseren.

Als voorgaand geschetst is het voor de doeltreffendheid van de indirecte ondernemingsvariant van belang om bepaalde overheidsactiviteiten te benoemen welke door middel van een indirect overheidsbedrijf georganiseerd dienen te worden. De staatssecretaris van Financiën is van mening dat de activiteiten welke mogelijk onderwerp van deze verplichting worden verder onderzoek behoeven. Criteria welke hierbij meespelen zijn o.a. of het op dit moment reeds gebruikelijk is om dit type activiteit door middel van een indirect overheidsbedrijf te organiseren en of dit type activiteit zich hiervoor leent.

Als in onderstaand figuur weergegeven blijkt dat afvalinzameling op dit moment het vaakst georganiseerd wordt met behulp van een overheidsvennootschap (andere benaming voor een indirect overheidsbedrijf). In hoofdstuk 1 van dit rapport is beschreven dat RWM ook in deze categorie in te delen is.

Aantal gemeenten	Organisatievorm afvalinzameling
139	Overheidsvennootschap (NV)
127	Privaat bedrijf
68	Eigen gemeentelijke inzameldienst
54	Samenwerkingsverband van gemeenten
14	Inzameldienst van buurgemeente
9	Publiek-private samenwerking
4	Verschillende (fusiegemeenten)

Figuur 4: Kerncijfers organisatievormen afvalinzameling⁵²

Het opleggen van deze verplichting leidt tot veel weerstand. Met name de VNG en de NVRD hebben bezwaren tegen deze eventuele toekomstige verplichting. Dit zou namelijk o.a. een inbreuk zijn op de autonomie van de overheidslichamen welke hierdoor worden getroffen. De belangenorganisaties welke hier met name bezwaren tegen hebben zijn dan ook een lobby-traject gestart ten einde deze autonomie-inbreuk te beperken. De standpunten en belangen van de diverse actoren zullen in § 2.3 geanalyseerd worden.

Desalniettemin is het vanwege de diverse onzekerheden op dit moment nog niet helder of de activiteiten waarop RWM zich momenteel richt verplicht door middel van een indirect overheidsbedrijf georganiseerd dienen te worden of dat dit niet verplicht het geval zal worden. Bij dit vraagstuk speelt het aspect van wettelijke/publieke taken van de overheid (of op zijn minst specifieke juridische regimes) tevens een rol. Gemeenten worden wettelijk namelijk bepaalde activiteiten 'opgedragen'. Voor RWM zijn met name de inzamelplicht voor huishoudelijke afvalstoffen, afkomstig uit de Wet milieubeheer (art. 10.21 jo. art. 10.22 Wet milieubeheer) en het beheer van de openbare ruimte (in o.a. art. 10.25 Wet milieubeheer jo. art. 174 lid 2 van Burgerlijk Wetboek 6 alsmede de Gemeentewet) relevant.⁵³

⁵² *Organisatievorm afvalinzameling.*

Arnhem: NVRD

<http://www.nvrd.nl/website/feiten-cijfers/organisatie-afvalinzameling>

Geraadpleegd op: 25-04-2013.

⁵³ Dhr. mr. De Joode, J.W., namens dhr. drs. De Vet, C.J.G.M. (04-04-2013). Schrijven betreft: *Belastingplicht overheidsbedrijven*. Gericht aan: Vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal (secundair aan de staatssecretaris van Financiën en de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties). P. 2

Den Haag: Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

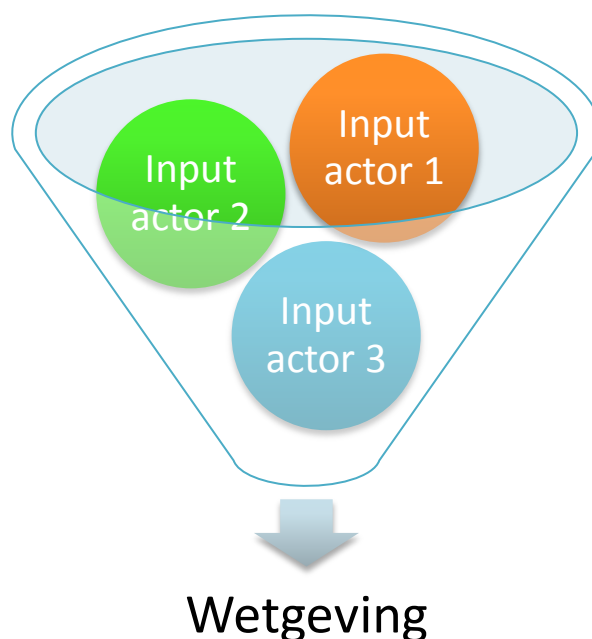
http://www.vng.nl/files/vng/brieven/2013/20130404_brief_parlement_belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf

Geraadpleegd op: 24-04-2013.

§ 2.3 Actoren

In deze paragraaf zullen de diverse stakeholders en de bijbehorende belangen in het kader van de Vpb voor overheidsbedrijven geanalyseerd worden. Tevens zullen de middelen om het beleidsproces te beïnvloeden waarover deze stakeholders beschikken beschreven worden.

In onderstaand figuur zullen de invloed factoren in het beleidsproces ter introductie simplistisch worden weergegeven. Notie verdient dat hierin slechts 3 actoren zichtbaar zijn, echter is dit van toepassing voor elke actor als beschreven in de hierop volgende sub-paragrafen.



Figuur 5: Visuele weergave beleidsproces

§ 2.3.1 Ministerie van Financiën

Het Ministerie van Financiën denkt reeds geruime tijd na over de wijze waarop de belastingplicht van overheidsbedrijven is georganiseerd en welke (bedoelde en onbedoelde) effecten hiermee worden bereikt. Als aanleiding hiervoor wordt met name gewezen op de klachten afkomstig van private organisaties (en burgers) over de ongelijkheid op het gebied van de Vpb plicht tussen commerciële bedrijven en overheidsbedrijven. Tevens is druk van de EC als een zeer gewichtige aanleiding aan te merken.

Het Ministerie van Financiën heeft als doel het (in zo grote mate als mogelijk) creëren van een level playing field. Door de staatssecretaris wordt dit als hoofddoel van eventuele toekomstige wet- en regelgeving gekenmerkt. De staatssecretaris geeft aan dat hij tevens wil voorkomen dat de EC mogelijk op enig moment zal concluderen dat de Nederlandse situatie haar inziens onwenselijk en onrechtmatig is.⁵⁴ Indien dit zal gebeuren initieert de Europese Unie mogelijk maatregelen waaraan Nederland dient te voldoen. Deze eventuele Europese maatregelen zullen mogelijk een negatievere invloed hebben op de betreffende lichamen dan wanneer de staatssecretaris deze situatie voor is

⁵⁴ Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H., staatssecretaris van Financiën, bekrachtigde dit. (Mondelinge mededeling gedurende Commissievergadering Tweede Kamercommissie voor Financiën, d.d. 17 april 2013 te Den Haag betreffende: *Belastingplicht overheidsbedrijven; Fiscale moties en toezeggingen*)

met eigen wet-/regelgeving. Hierdoor leeft de gedachte dat dit het juiste moment is om wijzigingen door te voeren op het gebied van de Vpb-plicht van overheidsbedrijven.

De ambtsvoorgangers van de huidige staatssecretaris hebben in het verleden ook reeds oriënterende onderzoeken laten uitvoeren naar de belastingplicht van Nederlandse overheidsbedrijven. Dit is in wisselende frequentie gebeurd. Hierdoor is het, mede gezien de verschillende kabinetten waar de staatssecretarissen onderdeel van uitmaakten, onduidelijk in hoeverre dit thema prioriteit heeft. Desondanks is weldegelijk waarneembaar dat de publicaties steeds concretere vormen aannemen. Hierdoor wordt de richting waarin het uiteindelijke beleid zich (naar alle waarschijnlijkheid) zal vertalen in toenemende mate duidelijk. Concreet wordt hierbij bedoeld op de indirecte ondernemingsvariant (inclusief aanvullend beleid) als in § 2.2.4 beschreven.

Het Ministerie van Financiën (en meer specifiek de staatssecretaris van Financiën) heeft in dit beleidsvormende proces als het ware een initiatief nemende rol. Zij kan namelijk met een Wetsvoorstel komen waarin haar visie vertaald wordt naar concrete nieuwe dan wel gewijzigde wet- en regelgeving. Voordat dit daadwerkelijk gevolgen zal hebben in de maatschappij dienen echter eerst zowel de Tweede- als de Eerste Kamer met een meerderheid in te stemmen met dit Wetsvoorstel. Mede om dit te realiseren wordt de TK reeds in het beleidsvoorbereidende- en beleidsvormende proces betrokken.

§ 2.3.2 VNG

De VNG behartigt de belangen van Nederlandse gemeenten en is in deze hoedanigheid dan ook vaak gesprekspartner van andere partijen namens de gemeenten. Dit is ook het geval bij de ontwikkelingen op het gebied van de belastingplicht van overheidsbedrijven. Het Ministerie van Financiën treedt in deze casus ook in overleg met de VNG. De VNG heeft haar visie op dit thema geformuleerd door middel van een vijftal 'ijkpunten'. Deze zullen onderstaand weergegeven worden.

"1. Gemeenten moeten zelf kunnen (blijven) bepalen in welke vorm zij een bepaalde activiteit uitvoeren.

2. Oogmerk van de Vpb-plicht van overheidsbedrijven is het creëren van een gelijk speelveld en het voorkomen van verboden staatssteun. Wij bevelen onderzoek te laten doen naar de daadwerkelijke fiscale positie van overheidsbedrijven in andere EU-lidstaten.

3. Zolang een gemeente zelf een wettelijke taak uitvoert, kan er nooit sprake zijn van concurrentievervalsing.

4. Met de Vpb-plicht van overheidsbedrijven wordt geen geldoverheveling van gemeenten naar het Rijk beoogd. Als er geld van gemeenten naar het Rijk gaat, moet daarvoor compensatie worden geboden.

5. Als er noodzaak is om tot een Vpb-plicht van overheidsbedrijven te komen, dan moet deze niet onnodig ingewikkeld zijn en onnodig veel administratieve lasten oproepen."

Citaat uit: Brief van de VNG aan de commissie voor Financiën TK betreft 'Belastingplicht overheidsbedrijven' (04-04-2013).⁵⁵

⁵⁵ Dhr. mr. De Joode, J.W., namens dhr. drs. De Vet, C.J.G.M. (04-04-2013). Schrijven betreft: *Belastingplicht overheidsbedrijven*. Gericht aan: Vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal (secundair aan de staatssecretaris van Financiën en de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties).

Den Haag: Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

http://www.vng.nl/files/vng/brieven/2013/20130404_brief_parlement_belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf

Geraadpleegd op: 22-04-2013.

Dit vijftal ijkpunten is schriftelijk naar de commissie en de staatssecretaris gezonden voorafgaand aan het commissieoverleg van 17 april 2013. Hiermee wordt getracht de belangen van de Nederlandse gemeenten optimaal onder de aandacht te brengen van de beleidsbepalers.

Hiernaast is de VNG ook veelal aanwezig bij besprekingen omtrent dit thema tussen het Ministerie van Financiën en enkele gemeenten variërend qua grootte. Deze besprekingen zijn geïnitieerd door het Ministerie van Financiën en dienen ten doel om meer helderheid te verschaffen in (een deel van) de te onderzoeken onderwerpen als vermeld in § 2.2.4 van dit rapport.

Met betrekking tot het eerste ijkpunt waarbij gesteld wordt dat gemeenten zelf moeten kunnen blijven bepalen in welke vorm zij een activiteit uitvoeren wordt door de VNG een juridisch argument aangevoerd. In art. 124 jo. 128 GW wordt namelijk o.a. gesteld dat het een grondrecht van gemeenten (en provincies) is dat regeling en bestuur betreffende hun huishouding aan hun eigen bestuur wordt overgelaten.⁵⁶

Er bestaan op bepaalde punten verschillen tussen de belangen van gemeenten en de belangen van (met name indirecte) overheidsbedrijven. Deze belangenverschillen uiteten zich ook in het dossier omtrent de eventuele Vpb-plicht voor overheidsbedrijven. Zo is het bijvoorbeeld denkbaar dat de VNG een voorstander is van een Vpb-plicht indien gemeenten hiervoor financieel gecompenseerd worden of er op een andere wijze een 'uitruil' plaats zal vinden. Hierdoor is de rol van de VNG in dit dossier als relatief complex te kenmerken.

§ 2.3.3 NVRD

De NVRD is de belangenorganisatie voor publiekrechtelijke lichamen op het gebied van afvalbeheer en het beheer van de openbare ruimte en hun afval- en reinigingsbedrijven. Ook commerciële bedrijven binnen deze branche kunnen lid zijn, echter hoofdzakelijk met als doel te beschikken over het netwerk van de NVRD, de NVRD behartigt de belangen van deze commerciële bedrijven namelijk niet.

Door de verantwoordelijke persoon binnen de NVRD voor het dossier 'Vpb overheidsbedrijven', mw. drs. Ilse van der Grift (senior beleidsmedewerker), is met enige verwondering gereageerd op de hernieuwde politieke interesse in de Vpb-plicht van (indirecte) overheidsbedrijven. Door voormalig staatssecretaris van Financiën Jan Kees de Jager heeft dit thema weinig tot geen prioriteit gekregen. Binnen de NVRD leeft de gedachte dat er tevens financiële/budgettaire belangen van de regering ten grondslag liggen aan de beslissing om dit thema weer op de politieke agenda te plaatsen.⁵⁷ Echter, als primaire aanleiding wordt gewezen op de druk vanuit de EC.⁵⁸

De NVRD heeft gekozen voor een actieve strategie voor de behartiging van de belangen van haar leden. Dit uit zich onder meer door het opzetten van een lobbytraject. In dit kader zijn de afgevaardigde Kamerleden in de Tweede Kamercommissie van financiën, voorafgaand aan het algemeen overleg van 17 april 2013, een inputnotitie namens de NVRD toegezonden. Hierin wordt aandacht gevraagd voor de volgende punten:

⁵⁶ Artikel 124 jo. 128 Grondwet

⁵⁷ Mw. drs. Ilse van der Grift, senior beleidsmedewerker van de NVRD en verantwoordelijk voor het dossier 'Vpb overheidsbedrijven', bekrachtigde dit. (Mondelinge mededeling op 19-04-2013 te Arnhem)

⁵⁸ Dhr. Erik de Baedts LLM, Directeur NVRD, bevestigd dat alle signalen hierop wijzen. (Mondelinge mededeling op 11-06-2013 te Arnhem)

1. *“Gemeenten hebben autonome keuzevrijheid over de manier waarop ze hun publieke taak uitvoeren;*
 2. *Een belastingplicht zou zorgen voor onnodige lastenverzwaring;*
 3. *Er bestaat reeds regelgeving om concurrentievervalsing tegen te gaan”*
- Deels geciteerd uit: Persbericht NVRD ‘Belastingplicht overheidsbedrijven stap dichterbij’⁵⁹

De speerpunten van de NVRD richten zich hoofdzakelijk op de opvatting dat het inzamelen van huishoudelijk afval een taak/activiteit van algemeen belang is en tevens een wettelijke taak van de lokale overheid is. Dit is namelijk bepaald in art. 10.21 jo. art. 10.22 Wet milieubeheer⁶⁰. Hetzelfde geldt voor het beheer van de openbare ruimte, dit is o.a. in art. 10.25 Wet milieubeheer jo. art. 174 lid 2 van Burgerlijk Wetboek 6 bepaald. Derhalve is een verplichting tot het organiseren van deze taken/activiteiten op een bepaalde wijze (bijvoorbeeld verplicht door middel van een privaatrechtelijk lichaam) onwenselijk. Een volledige vrijstelling gezien het wettelijke-/publieke karakter van de taken van haar leden zou naar mening van de NVRD zelfs gerechtvaardigd zijn. Hiernaast dient volgens de NVRD een level playing field gecreëerd te worden door middel van m.n. de Wet M&O en de aanbestedingswetgeving en niet noodzakelijk door middel van de Vpb. Ook is er opgemerkt dat het realiseren van een level playing field nooit voor 100% zal slagen.

Naast deze stap is de NVRD voornemens om wanneer de toekomstige wetgeving ietwat concretere vormen aanneemt, bijvoorbeeld in de zin van een Wetsvoorstel, wederom te pogen om invloed uit te oefenen op het politieke proces. Het netwerk van de NVRD kan hierbij van pas komen, hierin bevinden zich namelijk verschillende politieke connecties. Ook bestaat de intentie om in overleg te treden met de VNG gezien het feit dat zij momenteel iets dichterbij het beleidsproces lijken te staan.

§ 2.3.4 Europese Commissie

De belangen van de EC bevinden zich in casu met name op het waarborgen van de interne markt binnen de Europese Unie (hierna: EU). Hieruit afleidende is het van belang om ongeoorloofde staatssteun te voorkomen. Ook poogt zij belastingregimes te vormen die compatibel zijn tussen lidstaten onderling. Dit alles dient ten doel om concurrentievervalsingen te voorkomen. De wettelijke basis hiervoor bevindt zich in titel VII (‘gemeenschappelijke regels betreffende de mededinging, de belastingen en de onderlinge aanpassing van de wetgevingen’) van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU).⁶¹ Met name art. 107 lid 1 van ditzelfde verdrag is van belang.⁶²

De EC doet, op dit moment onder leiding van Joaquín Almunia⁶³, reeds geruime tijd onderzoek naar de wijze waarop overheidsbedrijven in Nederland in de Vpb worden betrokken. In eerste instantie heeft de EC uitermate weinig publieke openheid getoond betreffende haar visie op deze Nederlandse situatie. Zeer recentelijk (specifieker op 2 mei 2013 en dus gedurende dit onderzoek) is hier verandering in gekomen door middel van een persbericht rondom dit thema.⁶⁴

⁵⁹ Belastingplicht overheidsbedrijven stap dichterbij. Persbericht.

Arnhem: NVRD

<http://www.nvrd.nl/cms/showpage.aspx?id=1473>

Geraadpleegd op: 07-05-2013.

⁶⁰ Artikel 10.21 jo. 10.22 Wet milieubeheer

⁶¹ Artikel 101 e.v., Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (2010).

⁶² Artikel 107, lid 1, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (2010).

⁶³ Dhr. Joaquín Almunia is vicevoorzitter van de Europese Commissie en als Europees Commissaris verantwoordelijk voor de portefeuille ‘Mededinging’

⁶⁴ Persbericht (02-05-2013). *Staatssteun: Commissie vraagt Nederland eind te maken aan selectieve belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven.*

Brussel: Europese Commissie.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-395_nl.htm

Geraadpleegd op: 03-05-2013.

In voorgenoemd persbericht maakt de EC bekend dat zij de Nederlandse overheid heeft verzocht de vrijstelling van Vpb voor overheidsbedrijven in Nederland af te schaffen. De EC is namelijk van mening dat er op dit moment in Nederland sprake is van *“een concurrentievoordeel dat niet te verenigen valt op grond van de EU-staatssteunregels”*.⁶⁵ Verder wordt er aangegeven dat door de Nederlandse wetgeving de interne markt verstoord wordt en deze derhalve in strijd is met het VWEU. Dit voorlopige standpunt blijkt reeds in juli 2008 door de EC aan de Nederlandse overheid te zijn gecommuniceerd, dit is echter destijds niet direct publiekelijk bekend gemaakt.

De EC stelt in haar persbericht een tweetal oplossingsrichtingen voor, deze zullen onderstaand geciteerd worden.

“Om deze situatie te verhelpen zijn verschillende oplossingen denkbaar:

- *afschaffing van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor economische activiteiten van overheidsinstanties - zowel als onderdeel van een overheidsinstelling als in de vorm van overheidsbedrijven - zodat publieke en private economische activiteiten op dezelfde wijze worden belast. Dit zou de beste oplossing voor deze kwestie zijn;*
- *een alternatief is om de belastingvrijstelling alleen af te schaffen voor overheidsbedrijven, waarbij alle economische activiteiten die momenteel worden uitgeoefend door overheidsinstellingen, worden overgeheveld naar vennootschapsbelastingplichtige (overheids)bedrijven.”*

Geciteerd uit: Persbericht EC.⁶⁶

De eerstgenoemde oplossing is vergelijkbaar met de zuivere ondernemingsvariant en de als tweede genoemde oplossing is vergelijkbaar met de indirecte ondernemingsvariant.

In antwoord op voorgaand verzoek van de EC heeft de staatssecretaris bij brief van 21 mei 2013 gereageerd. Hierin geeft de staatssecretaris het onderstaande weer.

“De Nederlandse regering is voornemens, onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring, om binnen een termijn van 18 maanden wetgeving vast te stellen die erop gericht is dat overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen op dezelfde wijze als private bedrijven aan vennootschapsbelasting zullen worden onderworpen. Deze wetgeving zal uiterlijk in het daaropvolgende belastingjaar in werking treden. Dit betekent concreet dat de wetgeving per 1 januari 2015 tot wet zal worden verheven en de wet per 1 januari 2016 in werking zal treden.”

Geciteerd uit: Brief ‘belastingplicht overheidsbedrijven’ gericht aan de EC.⁶⁷

⁶⁵ Persbericht (02-05-2013). *Staatssteun: Commissie vraagt Nederland eind te maken aan selectieve belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven*. P. 1.

Brussel: Europese Commissie.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-395_nl.htm

Geraadpleegd op: 03-05-2013.

⁶⁶ Persbericht (02-05-2013). *Staatssteun: Commissie vraagt Nederland eind te maken aan selectieve belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven*. P. 2.

Brussel: Europese Commissie.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-395_nl.htm

Geraadpleegd op: 03-05-2013.

⁶⁷ Brief belastingplicht overheidsbedrijven aan de EC, d.d. 21 mei 2013

<http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/05/21/belastingplicht-overheidsbedrijven/belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf>

Geraadpleegd op: 21-05-2013

Door middel van deze reactie van de staatssecretaris lijkt een formeel onderzoek van de EC te zijn voorkomen. Een dergelijk onderzoek had desondanks niet kunnen leiden tot terugvordering van onrechtmatige staatssteun (oftewel niet afgedragen Vpb). Dit aangezien dit aan te merken zou zijn als bestaande steun welke reeds vóór inwerkingtreding van het EEG-Verdrag bestond.

§ 2.3.5 Tweede Kamer

Momenteel bevindt het beleidsvormende proces zich nog in de verkenningsfase en tast de staatssecretaris de opinies binnen o.a. de Tweede Kamerfracties af. Dit doet hij onder andere door middel van de brief⁶⁸ en het onderzoek⁶⁹ daterende van 11 mei 2012 welke in dit rapport reeds aan de orde zijn gekomen. Ook de schriftelijke Kamervragen⁷⁰, de schriftelijke beantwoording⁷¹ hiervan en het algemeen overleg⁷² met de Tweede Kamercommissie voor Financiën en de staatssecretaris dienden o.a. dit doel.

Gedurende de reeds in dit rapport genoemde commissievergadering van de Tweede Kamercommissie van Financiën bleek dat de visie van de staatssecretaris (op hoofdlijnen) op brede steun in de Tweede Kamer kan rekenen. Vier van de vijf Kamerfracties vertegenwoordigd in deze commissievergadering gaven namelijk te kennen de visie van de staatssecretaris (op hoofdlijnen) te steunen.

Op enig moment zal de staatssecretaris met een Wetsvoorstel komen waarover een formele stemming in de TK plaats zal vinden. De staatssecretaris heeft aangegeven dat voordat het zo ver is hij nog in overleg zal treden met diverse partijen, waaronder met name de VNG. Voorafgaand aan deze commissievergadering heeft er ook reeds overleg met diverse partijen plaatsgevonden. De Kamerleden aanwezig bij deze commissievergadering gaven de staatssecretaris de aanbeveling mee om tevens in overleg te treden met betrokken ondernemersorganisaties.

Dhr. drs. Groot, Kamerlid namens de Partij van de Arbeid (hierna: PvdA) en lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën, verwacht dat indien de staatssecretaris vasthoudt aan de visie welke hij tot op heden heeft verkondigd er gerekend mag worden op een Kamermeerderheid wanneer hier een Wetsvoorstel uit voortvloeit.⁷³

⁶⁸ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 11 mei 2012 (Kamerstuk 31213 nr. 7)

<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31213-7.pdf>

Geraadpleegd op: 18-04-2013

⁶⁹ Notitie belastingplicht overheidsbedrijven, d.d. 11 mei 2012 (Kamerstuk 31213 nr. 7)

<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-168120.pdf>

Geraadpleegd op: 18 april 2013

⁷⁰ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 6 maart 2013 *Verslag van een schriftelijk overleg inzake de belastingplicht van overheidsbedrijven* (Kamerstuk 31213 nr. 9)

<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31213-9.pdf>

Geraadpleegd op: 18 april 2013

⁷¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 6 maart 2013 *Verslag van een schriftelijk overleg inzake de belastingplicht van overheidsbedrijven* (Kamerstuk 31213 nr. 9)

<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31213-9.pdf>

Geraadpleegd op: 18 april 2013

⁷² Commissievergaderingen, algemeen overleg, Tweede Kamercommissie voor Financiën, d.d. 17 april 2013: *Belastingplicht overheidsbedrijven; Fiscale moties en toezeggingen*

http://www.tweedekamer.nl/vergaderingen/commissievergaderingen/deze_week/details.jsp?parlisnummer=2013A01110&dayofweek=W
[oensdag&his=](#)

Geraadpleegd op: 18 april 2013

⁷³ Dhr. drs. V.A. Groot, Kamerlid namens de PvdA, in deze context verantwoordelijk voor de portefeuille 'belastingplicht overheidsbedrijven' en lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën, bekrachtigde dit. (Mondelinge mededeling gedurende een interview met de auteur van dit rapport op 17-04-2013 te Den Haag)

§ 2.3.6 Overige actoren

Als overige actoren zijn in ieder geval aan te merken de overige overlegpartners van het Ministerie van Financiën, te weten:

Genoemd in de brief van de staatssecretaris aan de Kamers van 11-05-2012:

- Andere betrokken Ministeries;
- Het Interprovinciaal Overleg;
- De Unie van Waterschappen.

Door Kamerleden geadviseerd gedurende de commissievergadering op 17-04-2013 en gedurende deze zelfde vergadering overgenomen door de staatssecretaris:

- Ondernemings-/ondernemersbelangenorganisaties uit branches waarbij op dit moment (mogelijk) sprake is van oneerlijke concurrentie tussen particuliere- en overheidsbedrijven vanwege het huidige Vpb-regime.

Persoonlijke aanvulling:

- De Eerste Kamer der Staten-Generaal (hierna: EK);
- Belangenverenigingen van overige relevante branches (vergelijkbaar met de NVRD);
- De regering in haar geheel;
- Wetenschappelijk onderzoekers (autoriteiten op dit thema).

De genoemde actoren in deze sub-paragraaf hebben ieder eigen belangen. Echter zijn zij voor RWM niet heel relevant anders dan dat zij mogelijk een (nuance-)verschil in toekomstige wetgeving weten te bewerkstelligen. De actoren met de hoogste mate van relevantie en/of de hoogste mate van invloed op het beleidsproces zijn in de voorgaande sub-paragrafen van deze paragraaf reeds uitgebreider geanalyseerd.

§ 2.5 Procedure/tijdpad

In deze paragraaf zal de procedure, zoals deze verwacht wordt zich in de (nabije) toekomst te ontwikkelen, geschetst worden. Er is een indeling gemaakt in korte-, middellange- en lange termijn. Omdat deze tijdsbepalingen relatief zijn wordt per onderdeel geïndiceerd op welke objectief bepaalde tijdsperiode bedoeld wordt.

§ 2.5.1 Korte termijn

In deze context wordt met ‘korte termijn’ verwezen naar de periode vanaf de afsluitingsdatum van dit rapport (oftewel 11 juni 2013) tot en met 31 december 2013.

Op de korte termijn zal het Ministerie van Financiën in eerste instantie haar visie verder concretiseren. Dit omvat onder andere het onderzoeken van de aspecten als genoemd in (het einde van) § 2.2.4. Deze onderzoeken zullen deels plaatsvinden in samenwerking met externe partijen. Op de korte termijn, naar verwachting eind 2013, zal het Ministerie van Financiën de resultaten van haar onderzoeken waarschijnlijk reeds publiceren.

§ 2.5.2 Middellange termijn

In deze context wordt met ‘middellange termijn’ verwezen naar de periode vanaf 1 januari 2014 tot en met 31 december 2015.

Op de middellange termijn zullen de ontwikkelingen naar verwachting resulteren in een Wetsvoorstel. Indien er gedurende het proces geen vertraging of anderszins uitstel plaatsvindt, zal een Wetsvoorstel vermoedelijk in de loop van deze middellange termijn ingediend worden en tevens in deze periode (vermoedelijk per 1 januari 2015, zie ook § 2.3.4 van dit rapport) in de Wet worden opgenomen.

Gedurende deze periode zal iedere publicatie en ieder overlegmoment door de actoren met een actieve lobby-intentie aangegrepen worden om haar belangen onder de aandacht van de beleidsvoorbereidende- (m.n. het Ministerie van Financiën) en de beleidsbepalende (m.n. de TK en de EK) instanties/personen te brengen. Hierdoor zullen zij pogen te bereiken dat de uiteindelijke besluitvorming ten gunste van haar wensen vorm zal krijgen.

Nadat er een Wetsvoorstel van het Ministerie van Financiën door de staatssecretaris naar de Kamers is gezonden zal dit in stemming worden gebracht. Ook voorafgaand aan dit stemming moment zal er worden gelobbyd om Kamerleden ten gunste van de belangen van de betreffende belangenorganisatie ofwel vóór ofwel tegen dit Wetsvoorstel te laten stemmen.

§ 2.5.3 Lange termijn

In deze context wordt met ‘lange termijn’ verwezen naar de periode vanaf 1 januari 2016.

De uiteindelijke effecten van Wetswijzigingen zullen waarschijnlijk op de lange termijn merkbaar zijn. Deze verwachting is mede gebaseerd op de verwachting van dhr. drs. Groot, Kamerlid namens de PvdA en lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën. Hij gaf namelijk te kennen dat hij rekent op merkbare effecten voor de markt naar aanleiding van dit proces vanaf het jaar 2015.⁷⁴ Deze verwachting baseert hij op zijn expertise met betrekking tot beleidsprocessen en zijn inzicht in de opvattingen van de staatssecretaris vanuit zijn rol als lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën. Gedurende dit onderzoek hebben zich echter ontwikkelingen voorgedaan waarbij de staatssecretaris zich heeft uitgesproken dat hij verwacht dat Wetswijzigingen per 1 januari 2016 in werking zullen treden.⁷⁵ Dit is op dit moment de meest aannemelijke verwachting.

Omdat met name de administratieve effecten van deze de invoering van de indirecte ondernemingsvariant relatief groot zijn lijkt het verstandig om bepaalde overgangsregelingen te treffen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een tijdelijk ‘nulprocentstarief’ voor het eerste jaar of de eerste jaren. Hierdoor krijgen organisaties de ruimte om hun bedrijfsvoering in te richten conform de hernieuwde administratieve vereisten zonder dat eventuele administratieve onvolkomenheden op dit gebied ingrijpende gevolgen kunnen hebben. Bij de invoering van de Vpb-plicht voor bepaalde

⁷⁴ Dhr. drs. V.A. Groot, Kamerlid namens de PvdA, in deze context verantwoordelijk voor de portefeuille ‘belastingplicht overheidsbedrijven’ en lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën, bekrachtigde dit. (Mondelinge mededeling gedurende een interview met de auteur van dit rapport op 17-04-2013 te Den Haag)

⁷⁵ Brief belastingplicht overheidsbedrijven aan de EC, d.d. 21 mei 2013

<http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/05/21/belastingplicht-overheidsbedrijven/belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf>

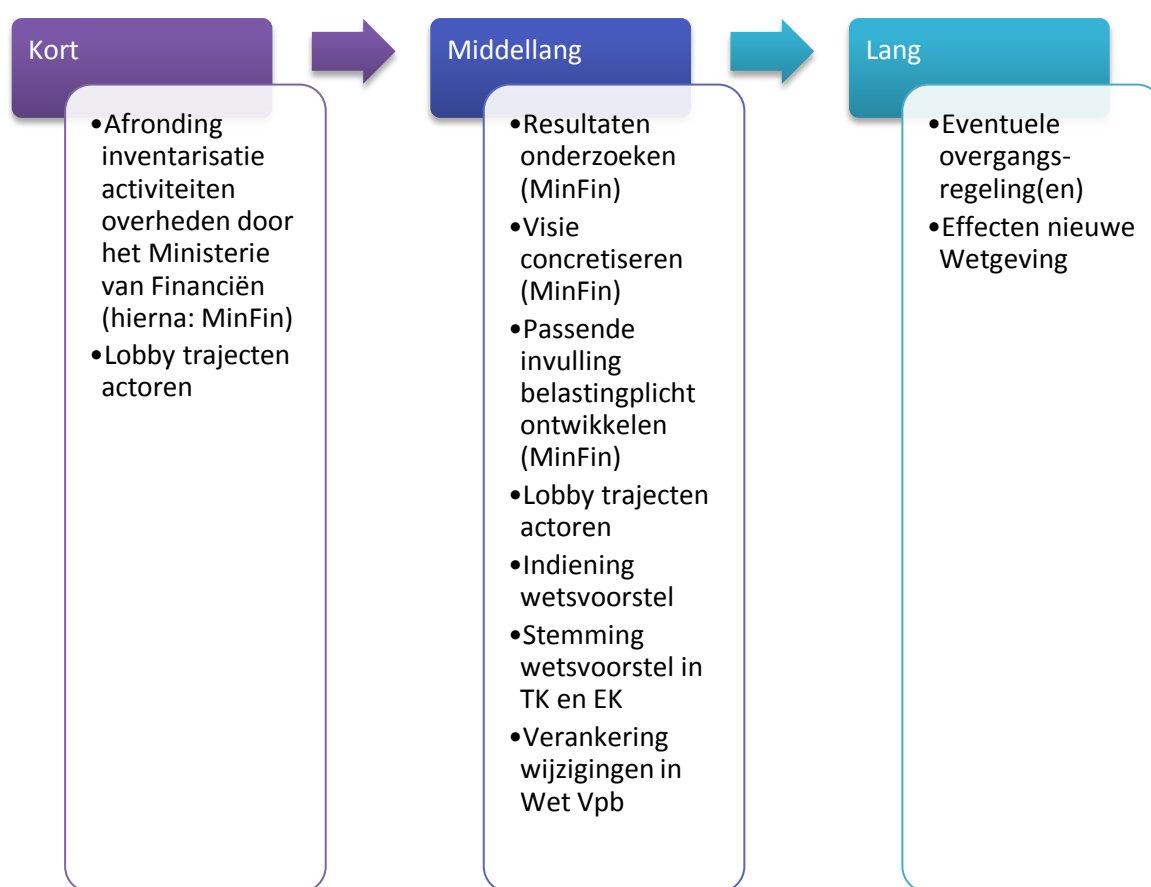
Geraadpleegd op: 21-05-2013

organisaties eigendom van publiekrechtelijke lichamen in de energie-/energiedistributiesector in 1998 is er gedurende een drietal jaren sprake geweest van een nulprocentstarief.⁷⁶

Vanuit mijn persoonlijke opvatting lijkt een dergelijke overgangsregeling zeer verstandig aangezien met name de administratieve impact relatief groot is en de staatssecretaris aangeeft dat het financiële/budgettaire belang voor de overheid van ondergeschikt belang is. Echter, het is zeer twijfelachtig of hier gevolg aan zal worden gegeven, mede gezien de druk vanuit de EC. Daarom zal er in het vervolg van dit rapport vanuit worden gegaan dat dit niet het geval zal zijn.

§ 2.5.4 Visuele weergave procedure

Onderstaand zullen de belangrijkste stappen uit het voorgaande drietal sub-paragrafen schematisch weergegeven worden.



Figuur 6: Visuele weergave procedure

Kort → Heden - 2013

Middellang → 2014 t/m 2015

Lang → 2016 - ...

⁷⁶ Prof. dr. Van der Geld, J.A.G. (2012). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer. Pp. 67 - 70.

§ 2.6 Persoonlijke visie

Omdat de opinies van verschillende actoren op bepaalde gebieden uiteen lopen en in enkele gevallen elkaar zelfs tegenspreken, wordt het van toegevoegde waarde geacht om hieraan een persoonlijke visie toe te voegen. Deze visie is met name tot stand gekomen door de informatie van de verschillende actoren en personen alsmede de informatie uit relevante literatuur en de relevante publicaties te combineren en verbanden te leggen. Hiernaast heeft ook logisch redeneren en vergelijkingen trekken met historische kenmerken hieraan bijgedragen.

§ 2.6.1 Doeltreffendheid indirecte ondernemingsvariant

Mijns inziens kan de indirecte ondernemingsvariant een wezenlijke bijdrage leveren aan het creëren van een grotere mate van een level playing field. Het is aannemelijk en te begrijpen dat commerciële partijen bezwaren hebben tegen een situatie waarbij concurrerende partijen vrijgesteld zijn van Vpb terwijl zij zelf wel Vpb-plichtig zijn. Dit is als concurrentievervalsing aan te merken aangezien partijen welke niet Vpb-plichtig zijn hierdoor tegen een lagere prijs haar producten en/of diensten aan kunnen bieden.

Anderzijds is het van belang om in aanmerking te nemen dat indirecte overheidsbedrijven (veelal hoofdzakelijk of uitsluitend) gefinancierd worden door middel van gemeenschappelijke middelen. Hierdoor zou het in mijn ogen een discutabele gang van zaken zijn om gemeenschapsgeld te gaan 'rondpompen' tussen verschillende overheden door middel van een Vpb-plicht. Dit rondpompen zou namelijk gevolgen hebben voor de verdeling van middelen tussen enerzijds lokale (en provinciale) overheden en anderzijds de Rijksoverheid. Bovendien zouden hiermee administratieve lasten samenhangen voor diverse overheidslichamen waardoor een deel van het gemeenschapsgeld als het ware verdamppt.

Vanuit het marktwerkingsperspectief lijkt een Vpb-plicht onwenselijk. Indirecte overheidsbedrijven worden vanuit het marktperspectief (in bepaalde gevallen) namelijk aangemoedigd om in eigen hun eigen middelen te voorzien en hierdoor in mindere mate afhankelijk te worden van gemeenschapsgeld. Een Vpb-plicht maakt dit minder aantrekkelijk en heeft hierdoor een ontmoedigend effect op deze gedachte.

Een van de belangrijkste inzichten is, naar mijn mening, dat een level playing field tussen enerzijds overheidsbedrijven en anderzijds commerciële partijen niet (of nauwelijks) voor 100% te realiseren is. Hier liggen bijvoorbeeld praktische factoren als cao's etc. aan ten grondslag. Hiernaast is de Wet Vpb in mijn ogen niet het eerst aangewezen instrument om een grotere mate van een level playing field te realiseren. De Wet M&O en de aanbestedingswetgeving komen hiervoor eerder in aanmerking. Dat deze niet toereikend worden geacht kan bij voorkeur hersteld worden door middel van aanscherping of wijziging van dit tweetal wettelijke kaders.

Desondanks geniet de indirecte ondernemingsvariant de voorkeur van zowel de staatssecretaris van het Ministerie van Financiën als ook (op hoofdlijnen) van een meerderheid van de TK. Hierdoor lijkt deze ook (op termijn) ingevoerd te worden.

§ 2.6.2 Oorzaken prioriteitsverhoging

Over de oorzaken van het op de politieke agenda plaatsen van de eventuele Vpb-plicht voor overheidsbedrijven lopen de meningen uiteen. Bij mij is de veronderstelling ontstaan dat de hoofdoorzaak hiervan te vinden is in druk uitoefening van de EC op het Ministerie van Financiën en de staatssecretaris. Dit lijkt mij de meest valide reden aangezien diverse andere redenen vanwege uiteenlopende oorzaken niet (of zeer beperkt) aannemelijk blijken te zijn.

Van een financieel belang van het Ministerie van Financiën lijkt niet in grote mate sprake te zijn. Een verbreding van het aantal belastingplichtige lichamen lijkt op het eerste oog namelijk te resulteren in een grotere opbrengst van deze belasting. Echter geeft het Ministerie van Financiën aan geen helder beeld te hebben van de hoeveelheid overheidsbedrijven welke op dit moment bestaan. Hierdoor is ook de eventuele belastingopbrengst niet (nauwkeurig) in te schatten. Voor een goede overweging van de financiële beweegredenen zou dit echter wel van belang zijn. Hiernaast gaat het in feite (veelal) om gemeenschapsgeld dat eventueel afgedragen zou worden. Ook is er sprake van administratieve lastenverzwaringen voor de mogelijk getroffen ondernemingen en is er ook bij de belastingdienst sprake van verzwaring van haar uitvoeringslasten.

De argumenten met betrekking tot het creëren van/bijdragen aan een level playing field zullen ongetwijfeld wel bestaan en ook een factor zijn in deze casus. Echter is dit niet iets van de laatste jaren maar speelt dit al veel langere tijd. Bovendien had, indien dit werkelijk van een dermate groot belang werd geacht, het proces met betrekking tot dit onderwerp niet een dermate lange periode in beslag genomen en was er reeds in een eerder stadium prioriteit aan gegeven.

Tot slot verdient het vermelding dat de aandacht van de beleidsbepalers voor dit thema wel lijkt verhoogt, blijkens de stappen welke recentelijk zijn ondernomen, maar dat dit thema nog steeds geen zeer hoge prioriteit lijkt te hebben. Dit blijkt onder andere uit de tijd welke genomen wordt gedurende het proces en de aandacht verdeling, gedurende met name de commissievergadering van de Tweede Kamercommissie, tussen dit thema en onderwerpen welke politiek gezien aansprekender lijken te zijn voor het grote(-re) publiek.

§ 2.6.3 Draagvlak bezwaren actoren

De diverse bezwaren van de verschillende actoren lopen uiteen. De voor RWM relevante bezwaren worden hoofdzakelijk vertegenwoordigd door de NVRD (en de VNG). De verwachting is dat er niet met elk bezwaar rekening kan/zal worden gehouden bij de uiteindelijke Wetsbepaling. Het is zeer moeilijk te voorspellen welke bezwaren als gegrond worden gezien en ook rekening mee gehouden zal worden bij de uiteindelijke Wetgeving. Daarom zullen onderstaand enkele relevante bezwaren beoordeeld worden op de validiteit gezien vanuit mijn persoonlijke visie.

‘De autonomie van gemeenten wordt aangetast.’

Grondwettelijk (art. 124 jo. 128 GW) is bepaald dat de besturen van gemeenten vrijheden hebben bij het besturen en behartigen van hun eigen huishouding. Door een eventuele verplichting om bepaalde activiteiten op een voorgeschreven manier te organiseren leveren gemeenten inderdaad een deel van haar vrijheid in. Echter is het kenmerk ‘autonomie’ niet de enige factor waarmee gemeenten in aanraking komen. In de Grondwet (art. 124 lid 2 GW) is namelijk tevens het kenmerk ‘medebewind’ voor gemeenten geregeld. Medebewind omvat de bevoegdheid van bepaalde hogere overheden om gemeenten op te leggen wat zij moeten doen en de verplichting voor gemeenten om hieraan medewerking te verlenen.

Concluderend stel ik dat de autonomie van gemeenten inderdaad beperkt wordt, dat gemeenten dit onwenselijk zullen vinden, maar dat dit Wettelijk wel degelijk mogelijk is.

‘Bij de uitvoering van een wettelijke/publieke taak (zoals bijvoorbeeld het inzamelen van huishoudelijk afval) kan er geen sprake zijn van concurrentieverstoring en dient er in ieder geval géén verplichting te ontstaan deze taak activiteit door middel van een indirect overheidsbedrijf te organiseren.’

Mijns inziens is het onjuist dat er geen sprake kan zijn van concurrentieverstoring in het geval van de uitvoering van een wettelijke/publieke taak. Dit zal toegelicht worden door de situatie van RWM als voorbeeld hiervoor te gebruiken. In het kader van de duidelijkheid zal hierbij uitsluitend naar de hoofdtak van RWM, het inzamelen van huishoudelijk afval in een aantal gemeenten, gekeken worden. Deze hoofdactiviteit zou ook door een commerciële organisatie, als bijvoorbeeld Van Gansewinkel Groep, uitgevoerd kunnen worden. Door de oprichting van RWM is in deze behoefte voor de gemeenten reeds voorzien en is de markt voor onder andere Van Gansewinkel Groep kleiner geworden. Hierdoor zie ik ook ‘de publieke markt’ als een markt waarop sprake is van concurrentie aangezien ook commerciële partijen hier winstpotentieel in kunnen zien.

Echter, de eventuele Vpb-plicht is niet het meest wenselijke instrument om concurrentieverstoring te beperken. De aanbestedingswetgeving en de Wet M&O zijn hiervoor in grotere mate geschikt.

Ondanks dat er mijns inziens sprake kan zijn van concurrentie op de publieke markt kan het weldegelijk directe- of indirecte voordelen bieden om als overheid zijnde bepaalde activiteiten zelf uit te voeren of een grote invloed op de bedrijfsvoering uit te kunnen oefenen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan kostenvoordelen en kwaliteitsvoordelen. Hierdoor lijkt het onwenselijk om de verplichting te creëren om bepaalde activiteiten op een bepaalde wijze te organiseren.

Dat de inzameling van huishoudelijk afval een wettelijke taak is staat buiten kijf. De staatssecretaris heeft gedurende het algemeen overleg van de Tweede Kamercommissie voor Financiën aangegeven dat hij voornemens is om pragmatisch om te gaan met de organisatie van publieke/wettelijke taken. Hij wekte de indruk dat er gedacht wordt over een uitzondering van verplichte organisatie door middel van een indirect overheidsbedrijf in het geval van publieke/wettelijke taken. Het is echter onzeker of de EC een dergelijke uitzondering zou accepteren. Indien deze uitzondering daadwerkelijk ingevoerd zal worden is het waarschijnlijk dat ook de inzameling van huishoudelijk afval hiervoor in aanmerking zal komen. Dit zou aldus inhouden dat RWM niet verplicht door middel van een indirect overheidsbedrijf, als op dit moment het geval is, georganiseerd hoeft te worden. Deze uitzondering heeft, als beschreven, dus enkel gevolgen voor de mogelijkheden qua organisatievorm en uitdrukkelijk niet voor de belastingplicht van indirecte overheidsbedrijven. RWM zal, zijnde een NV, in dat geval in haar huidige organisatievorm wel Vpb-plichtig worden.

Hiernaast bestaat de, in mijn ogen en op basis van alle signalen, zeer kleine kans dat activiteiten welke het uitoefenen van een wettelijke/publieke taak omvatten volledig vrijgesteld worden van een Vpb-plicht in de toekomstige Wet, ongeacht op welke wijze zij (juridisch) georganiseerd zijn. Dit zou voor RWM en volgens de NVRD de meest wenselijke situatie zijn. De kans dat dit het geval zal zijn oogt echter zeer gering.

§ 2.7 Conclusie

Er is aanleiding om wijzigingen aan te brengen in de huidige wet- en regelgeving omtrent de Vpb-plicht van overheidsbedrijven. Deze sluit namelijk niet meer aan op de huidige feitelijke situatie waardoor de doelen van de Wet Vpb niet meer volledig bereikt worden.

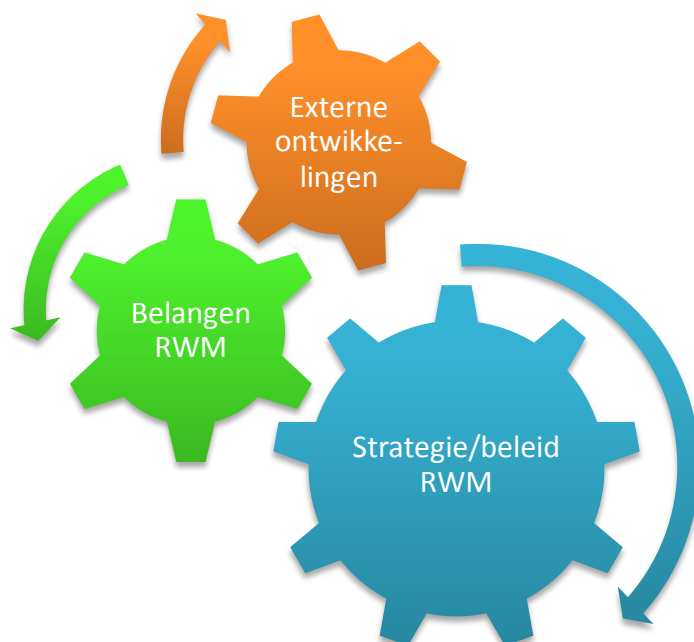
De staatssecretaris geeft de voorkeur aan de indirecte ondernemingsvariant. Het aanwijzen van bepaalde overheidsactiviteiten welke door middel van een indirect overheidsbedrijf georganiseerd dienen te worden hangt samen met deze indirecte ondernemingsvariant. Onzeker is of afvalinzameling en het beheer van de openbare ruimte hiervoor in aanmerking komen dan wel hiervan worden uitgezonderd. Dit zou in potentie de vrijheden van RWM en haar aandeelhouders kunnen beperken.

Er zijn diverse actoren welke invloed (willen) uitoefenen op het beleidsproces. Deze actoren vertegenwoordigen verschillende belangen. De belangen van deze actoren lopen sterk uiteen. De belangen van RWM (en haar aandeelhouders) worden te dezen met name vertegenwoordigd door de NVRD en in mindere mate de VNG. Een actor welke een zeer grote invloed op de staatssecretaris lijkt te hebben is de EC.

Op procedureel gebied is er een indeling te maken in activiteiten welke plaats zullen vinden op de korte-, de middellange- en de lange termijn. Indien de toekomst zich zal ontplooiën als momenteel in de lijn der verwachting ligt zal er op de middellange termijn een concreet Wetsvoorstel ingediend worden. Effecten van deze eventuele Wetswijziging zullen in dat geval op de lange termijn, naar verwachting vanaf 1 januari 2016, waarneembaar zijn.

3. Invloed op RWM

In dit hoofdstuk zal onderzocht worden wat de invloed is van de ontwikkelingen, als beschreven in hoofdstuk 2 van dit rapport, op de belangen en continuïteit van RWM. Er zal worden geanalyseerd welke kansen en bedreigingen er door deze ontwikkelingen voor RWM ontstaan.



Figuur 7: Visuele weergave relaties tussen factoren

Externe ontwikkelingen → Hoofdstuk 2

Belangen RWM → Hoofdstuk 3

Strategie/beleid RWM → Hoofdstuk 5

§ 3.1 Belangen RWM

De belangen van RWM rondom dit thema uit zich door middel van haar missie, doelstellingen en vermogensbeleid. De in deze paragraaf genoemde belangen van RWM worden mogelijk beïnvloed door een eventuele Vpb-plicht. In de paragrafen § 3.2 en § 3.3 zal geanalyseerd worden wat de invloed van een eventuele Vpb-plicht is op deze belangen.

§ 3.1.1 Missie

De belangen van RWM uit zich onder andere in haar missie. De missie van RWM is onderstaand geciteerd.

“De gezamenlijke overheidsgedomineerde inzamel- en reinigingsorganisatie van de gemeenten in de Westelijke Mijnstreek (en het streven op termijn: binnen de Regio Zuid-Limburg) draagt zorg voor een effectieve, efficiënte en klantgerichte uitvoering.

Ketenregie: het kunnen beïnvloeden van de verschillende schakels in het afvalbeheer (van burger tot en met verwerker) met als doel optimalisatie van kosten, milieu en service van het afvalbeheer van de inzameling van huishoudelijk afval en het (doen) be- en verwerken van het ingezamelde afval en aanverwante reinigingstaken in opdracht van de gemeenten.

De reinigingsorganisatie doet recht aan haar overheidsgedomineerde karakter door zich ook te richten op beleidsadvies en het managen van projecten ter verbetering van de resultaten. Daarbij moet gedacht worden aan preventie, betere scheiding en hergebruik, een schonere openbare ruimte, het milieu en verdere samenwerking in de regio.

Kernbegrippen voor het functioneren van de gezamenlijke organisatie zijn: gericht op verbreding van – gemeentelijk samenwerking, continuïteit, effectiviteit en efficiëntie, flexibiliteit en service.”

Geciteerd uit: Business case RWM NV.⁷⁷

§ 3.1.2 Doelstellingen

Uit deze missie zijn de onderstaande concretere doelstellingen afgeleid.

- “- Waarborgen continuïteit;*
- Efficiëntie en marktverbreding;*
- Klantgericht en maatwerk;*
- Sociaal werkgeverschap;*
- Duurzaamheid.”*

Geciteerd uit: Business case RWM NV.⁷⁸

§ 3.1.3 Vermogensbeleid

Hiernaast worden mogelijk belangen met betrekking tot het vermogensbeleid van RWM beïnvloed door een eventuele Vpb-plicht. Het huidige vermogensbeleid van RWM is grotendeels door een extern management consultancy bureau in 2010 door middel van een notitie vormgegeven en vervolgens is dit beleid in hetzelfde jaar door de AVA aangenomen. De voor dit onderzoek relevante kernpunten van dit beleid komen neer op de onderstaande hoofdkeuzen/-doelen.

- “- RWM hanteert bij haar tariefstelling het ‘activity based costing’ principe om de integrale kostprijs door te berekenen;*
- Hier boven op hanteert RWM een fictieve winstopslag;*
- Deze winstopslag dient ten doel de vermogenspositie van RWM te verbeteren;*
- Een gezonde vermogenspositie en solvabiliteit zijn vanwege diverse redenen van belang;*
- De doelstelling van RWM is om (met geleidelijke stappen) in 2018 een solvabiliteitspercentage van 20% bereikt te hebben;*
- Om dit te bereiken wordt de jaarlijkse winst (of een gedeelte daarvan) toegevoegd aan het eigen vermogen (hierna: EV) en zo beperkt mogelijk uitgekeerd als dividend aan de aandeelhouders;*
- Het opslagpercentage voor vermogensopbouw is gemaximeerd op 2%.”*

Deels geciteerd uit: Notitie vermogensbeleid.⁷⁹

⁷⁷ Business case RWM NV. Versie RvC 1 november 2010. P. 7.

Intern document RWM.

⁷⁸ Business case RWM NV. Versie RvC 1 november 2010. Pp. 7-8.

Intern document RWM.

⁷⁹ Notitie Vermogensbeleid. 28 Januari 2010, IPR Normag (Management Consultants)

Intern document RWM.

§ 3.2 Bedreigingen

In deze paragraaf zullen de bedreigingen voor RWM, welke veroorzaakt worden door de fiscale ontwikkelingen (zie: hoofdstuk 2), in kaart worden gebracht.

§ 3.2.1 Administratieve lastenverzwaring

Organisaties welke in aanraking komen met een Vpb-plicht zullen in grotere mate te maken krijgen met administratieve taken. Ten einde de hoogte van het af te dragen bedrag aan Vpb te bepalen dient er namelijk structureel een fiscale boekhouding gehouden te worden. Deze fiscale boekhouding verschilt op enkele punten van de – bij RWM reeds gehouden – commerciële boekhouding. Hiernaast dient er eenmalig een fiscale openingsbalans opgemaakt te worden voorafgaand aan het eerste jaar van de intrede van een Vpb-plicht.

Ongeacht of deze administratieve taken door RWM worden inbesteed of uitbesteed (een combinatie hiervan is ook mogelijk) zal dit resulteren in een toename van de administratieve lastendruk. Binnen RWM is een zekere ‘know-how’ aanwezig met betrekking tot de financieel-administratieve inrichting van een onderneming. Het is echter de vraag of het mogelijk is om het takenpakket van deze medewerkers van RWM, in de huidige samenstelling, verder uit te breiden met deze taken. Dit gezien de huidige arbeidsbelasting van de betreffende medewerkers.

Ongeacht of RWM besluit deze taken in te besteden of uit te besteden zal hier een lastenverzwaring mee gepaard gaan. In het geval van uitbesteding zal deze lastenverzwaring zich direct uiten in kosten welke in rekening zullen worden gebracht door de externe partij (bijvoorbeeld het vaste accountantskantoor waar RWM mee samenwerkt: BDO). In het geval van inbesteding zullen deze kosten indirect waarneembaar zijn. De betreffende medewerkers van RWM hebben vanzelfsprekend ook andere taken welke mogelijk in mindere mate (tijdig) voltooid kunnen worden door deze uitbreiding. Hierdoor zal er mogelijk op andere gebieden werk blijven liggen. Ook dit dient, eventueel door iemand anders, voltooid te worden. Ook dit is indirect aan te merken als een lastenverzwaring. Bovendien is het mogelijk verstandig/noodzakelijk om het huidige personeelsbestand uit te breiden naar aanleiding van deze toegenomen taken indien er voor inbesteding wordt gekozen.

Deze administratieve lastenverzwaring heeft met name gevolgen voor het deel van de missie van RWM waarbij bedoeld wordt op de optimalisatie van kosten en de efficiëntie van de bedrijfsvoering van RWM. Deze toegenomen last is echter van een dermate relatief kleine omvang dat de continuïteit van RWM hierdoor niet in gevaar komt.

§ 3.2.2 Stijging belastingdruk

Naast de administratieve lastenverzwaring bevindt de primaire bedreiging van een Vpb-plicht zich vanzelfsprekend in de verplichting tot het afdragen van de vennootschapsbelasting zelf. Om een indicatie te geven van de last welke hier voor RWM mee gepaard gaat wordt er onderstaand een tweetal tabellen weergegeven. Hierbij is de eerste tabel het minimum te verwachten resultaat in het jaar 2016 en de tweede tabel het maximum te verwachten resultaat in ditzelfde jaar. Er is gekozen voor een weergave van het jaar 2016 omdat dit het eerste verwachte jaar is waarin mogelijk een Vpb-plicht voor RWM zal gelden (zie ook: § 2.5.3 van dit rapport). Voor de daarop volgende jaren zal het resultaat volgens de begroting slechts (zeer) licht stijgen. Zoals onderstaand waarneembaar is zit er een aanzienlijk verschil tussen het minimum en het maximum te verwachten resultaat in het jaar 2016. Hieraan ten grondslag ligt een mogelijke horizontale expansie van de activiteiten van RWM. Er

is namelijk sprake van dat RWM mogelijk een deel van de activiteiten van het regionaal werkbedrijf zal overnemen. Dit zou een grote invloed uitoefenen op de omzet en het resultaat van RWM. Omdat er op dit moment (nog) geen zekerheid bestaat over deze eventuele horizontale expansie en de bijbehorende termijn waarop deze mogelijk zal plaatsvinden zijn zowel het scenario exclusief als het scenario inclusief deze horizontale expansie onderstaand weergegeven. Deze resultaten zijn gebaseerd op het meerjarige kasstroomoverzicht uit de begroting 2012 van RWM⁸⁰ en een mondelinge mededeling van het Hoofd Stafbureau van RWM⁸¹. Deze begrote resultaten zijn tot stand gekomen op basis van het voorgenoemde opslagpercentage van 2% (zie ook: § 3.1.3 van dit rapport). Alle genoemde bedragen zijn gebaseerd op een ongewijzigde strategie. In de praktijk kunnen deze bedragen licht afwijken gezien het feit dat onderstaande bedragen gebaseerd zijn op de commerciële boekhouding van RWM en niet op een fiscale boekhouding. Hiertussen kunnen zich (geringe) verschillen bevinden gezien een afwijkende omgang met bijvoorbeeld afschrijvingen, waarderingen en reserves.⁸² Aangezien de percentages van de Vpb-heffing kunnen fluctueren is er gerekend met de percentages geldend in het jaar 2013 (zie ook: § 1.1.4 van dit rapport).

Minimum (exclusief horizontale expansie):

Jaar: 2016	Resultaat	Percentage	Vennootschapsbelasting
1 ^e Schijf	€ 200.000	20%	€ 40.000
2 ^e Schijf	€ 55.000	25%	€ 13.750
Totaal	€ 255.000	21,1%*	€ 53.750

Figuur 8: Minimale verwachte Vpb-heffing 2016

* Gewogen gemiddeld percentage, afgerond op één decimaal

Maximum (inclusief horizontale expansie):

Jaar: 2016	Resultaat	Percentage	Vennootschapsbelasting
1 ^e Schijf	€ 200.000	20%	€ 40.000
2 ^e Schijf	€ 500.000	25%	€ 125.000
Totaal	€ 700.000	23,6%**	€ 165.000

Figuur 9: Maximale verwachte Vpb-heffing 2016

** Gewogen gemiddeld percentage, afgerond op één decimaal

Door deze stijging van de belastingdruk komt de doelstelling om in 2018 een solvabiliteitspercentage van 20% te hebben bereikt mogelijk in gevaar. De kans bestaat dat deze door genoemde ontwikkelingen, met gebruik van een ongewijzigde strategie, deze doelstelling in 2018 nog niet bereikt wordt en mogelijk vertraging oploopt. Mogelijk heeft dit tot gevolg dat de tarieven die RWM rekent aan haar opdrachtgevers (en tevens aandeelhouders) dienen te stijgen om deze doelstelling alsnog te kunnen realiseren.

⁸⁰ Begroting 2012. 06-12-2011, RWM

'Bijlage III bij de Begroting 2012 RWM – 'Kasstroomoverzicht'. Pp. 17 t/m 19
Intern document RWM.

⁸¹ Dhr. drs. Pascal Frissen, Hoofd Stafbureau namens RWM, bevestigde dat dit binnen zijn toekomstverwachting past. (Mondelinge mededeling op 06-05-2013 te Sittard)

⁸² Van 't Hul, Gerd. *Fiscale jaarrekening*.

Wilnis: Van 't Hul Accountants en Belastingadviseurs.

<http://www.vanthul.nl/fiscale-jaarrekening>

Geraadpleegd op: 08-05-2013.

In minder grote mate dan het vermogensbeleid wordt tevens waarborging van de continuïteit en de efficiëntie aangetast. Dit is namelijk het geval aangezien het vermogensbeleid (deels) ten doel heeft om de continuïteit te waarborgen. Echter zou het overdreven zijn om te zeggen dat de continuïteit van RWM door deze ontwikkelingen in direct gevaar is, hiervoor is de toegenomen last ten opzichte van de omzet te gering.

§ 3.3 Kansen

De ontwikkelingen als beschreven in het tweede hoofdstuk van dit rapport hebben (grotendeels) een negatief karakter ten opzichte van de belangen van RWM. Hierdoor ontstaan er geen directe kansen.

Echter ontstaat er indirect weldegelijk een mogelijkheid op een positief effect. De bedreigingen welke in de voorgaande paragraaf genoemd zijn gelden namelijk niet alleen voor RWM maar voor alle indirecte overheidsbedrijven en dus ook een aanzienlijk deel van de branche waarin RWM zich bevindt. Indien het mogelijk blijkt om op een succesvolle wijze de effecten van deze bedreigingen te beperken of zelfs geheel te vermijden kan RWM hiermee een (financieel) voordeel behalen ten opzichte van de overige branchegenoten. Om dit te realiseren dienen hier echter wel mogelijkheden toe te bestaan. Ook is de effectiviteit van de reactie van branchegenoten hiervoor van belang. Indien RWM een financieel voordeel weet te realiseren ten opzichte van de branchegenoten kan dit zich concreet vertalen in bijvoorbeeld een stijging van de tarieven van de branchegenoten terwijl er voor RWM door deze ontwikkeling geen noodzaak is tot het verhogen van haar tarieven. Dit zouden de aandeelhouders van RWM waarderen. Tevens kan dit zich ook vertalen in relatief lagere afvalstoffenheffingen voor de burgers van gemeenten behorende tot het werkingsgebied van RWM.

Hiernaast zou indirect ook het benutten van eventuele mogelijkheden tot beperking dan wel vermindering van een eventuele Vpb-plicht aan te merken zijn als een kans. Naar mijn persoonlijke mening valt dit echter eerder aan te merken als het beperken van een eventuele bedreiging en slechts in mindere mate als een op zichzelf staande kans. Desalniettemin zou dit wel kunnen leiden tot positieve effecten voor RWM. Deze eventuele mogelijkheden (en onmogelijkheden) zullen onderzocht en geanalyseerd worden in het vierde hoofdstuk van dit rapport.

§ 3.4 Conclusie

De belangen van RWM welke mogelijk in aanraking komen met effecten van de ontwikkelingen, als beschreven in hoofdstuk 2 van dit rapport, uiten zich met name in haar missie, de hieruit afgeleide doelstellingen en het vastgestelde vermogensbeleid.

Eventuele bedreigingen voor deze belangen zijn voornamelijk de toegenomen belastingdruk en de administratieve lastenverzwaring. De toegenomen belastingdruk uit zich concreet in een bedrag aan Vpb-lasten ter hoogte van circa € 53.750 tot € 165.000 op jaarbasis. Dit bedrag is gebaseerd op de begroting van het jaar 2016 en is dermate ruim gezien de eventuele horizontale expansie van RWM.

De ontwikkelingen vormen in eerste instantie een bedreiging in plaats van een kans. Echter, indien het mogelijk blijkt om hier op een buitengewoon succesvolle manier mee om te gaan kan het hierdoor behaalde financiële voordeel t.o.v. branchegenoten als kans aangemerkt worden.

4. Mogelijke (en onmogelijke) reacties RWM

In dit hoofdstuk zal beschreven worden op welke wijzen RWM al dan niet kan reageren op de externe ontwikkelingen als genoemd in hoofdstuk 2 van dit rapport en de bijbehorende invloeden op RWM als beschreven in hoofdstuk 3 van dit rapport.

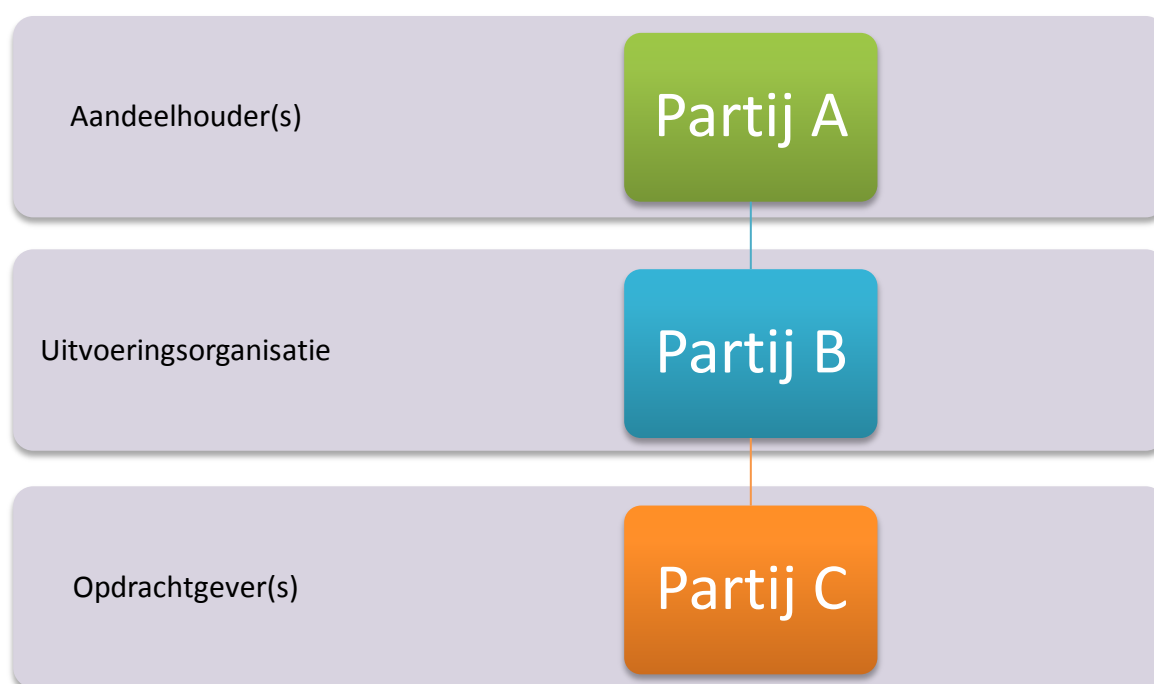
Dit hoofdstuk is ingedeeld in een viertal paragrafen waarbij in elke paragraaf een potentiële reactierichting onderzocht wordt.

§ 4.1 Prijsstrategie

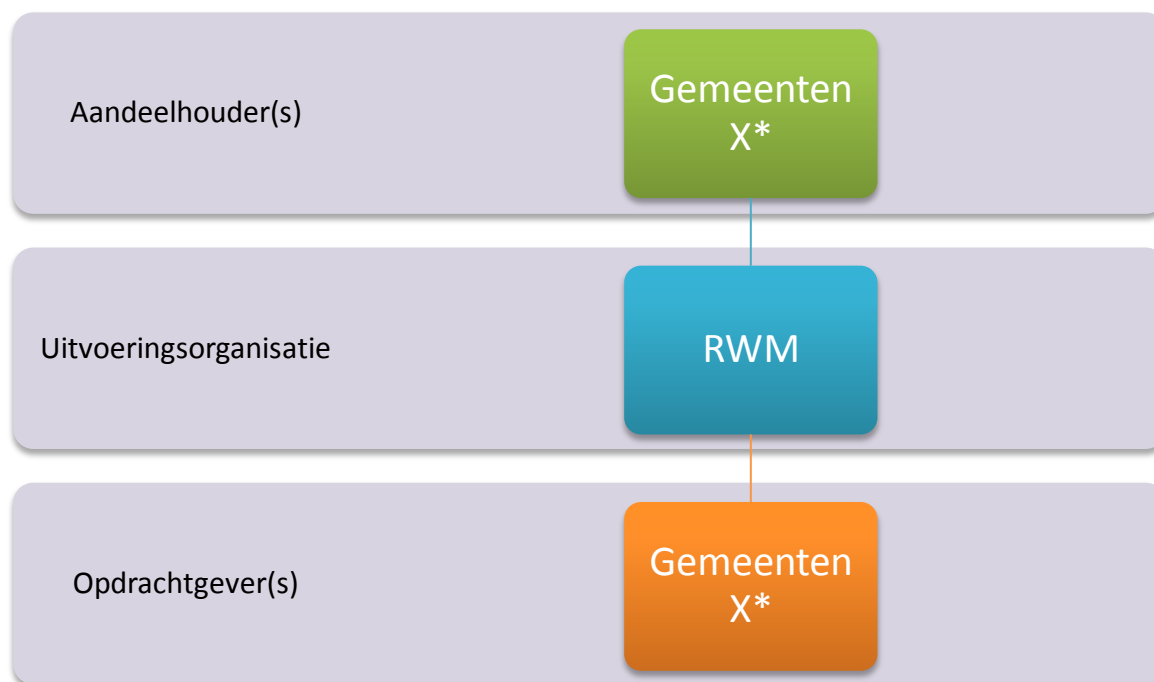
In deze paragraaf zal een eventuele wijziging op het gebied van de prijsstrategie gehanteerd door RWM en de bijbehorende gevolgen worden onderzocht en beschreven.

§ 4.1.1 Wijziging prijsbeleid

Gezien de bijzondere situatie dat de opdrachtgevers van RWM tevens de aandeelhouders zijn ontstaan hierdoor potentiële mogelijkheden om de prijsstrategie (oftewel het tarievenbeleid) aan te wenden ten einde de belastingdruk van de Vpb te beperken. In het tweetal onderstaande figuren wordt het verschil tussen de reguliere relatiestructuur en de relatiestructuur van RWM visueel weergegeven.



Figuur 10: Reguliere commerciële relatiestructuur



Figuur 11: Relatiestructuur RWM

* Met 'gemeenten X' wordt bedoeld op de gemeenten Beek, Schinnen, Sittard-Geleen en Stein.

Deze relatiestructuur van RWM is overigens niet uniek in Nederland, voor veel indirecte overheidsbedrijven is er sprake van een vergelijkbare relatiestructuur.

Er ontstaan echter mogelijk specifieke mogelijkheden vanwege deze relatiestructuur. Doordat de aandeelhouders tevens de opdrachtgevers zijn behoeft een winsttoogmerk niet strikt noodzakelijk aanwezig te zijn. Deze eventuele winst zou namelijk toe kunnen komen aan de gemeenten maar tevens tot stand komen door een winstopslag in de tarieven welke deze zelfde gemeenten dienen te voldoen. Feitelijk is dit dus het rondpompen van financiële middelen.

Echter, het is een bewuste keuze van RWM en haar aandeelhouders geweest om toch een winstopslag te berekenen. Mede gezien het feit dat de aandeelhouders (in ieder geval in de eerste jaren) voornemens zijn om af te zien van dividenduitkering over de behaalde winsten komt dit de continuïteit ten goede en biedt dit diverse voordelen. Door het voorlopig afzien van dividenduitkering blijft er een groter deel van de winsten binnen RWM. Deze winsten worden namelijk toegevoegd aan het eigen vermogen van RWM, dit komt o.a. de waarborging van de continuïteit ten goede, voorkomt aanzienlijke fluctuaties in de tarieven berekend aan de opdrachtgevers en biedt voordelen bij het aantrekken van vreemd vermogen (zie ook: § 3.1.3 van dit rapport). Omdat de aandeelhoudende gemeenten de wens hebben uitgesproken dat RWM zelfstandig kan en zal opereren is een opbouw van eigen vermogen zelfs essentieel om niet afhankelijk te zijn van directe financiële ondersteuning van deze aandeelhoudende gemeenten, de continuïteit te waarborgen en vreemd vermogen aan te kunnen trekken.

In § 3.1.3 van dit rapport is tevens beschreven dat het winstoverslagpercentage momenteel 2% ten opzichte van de integrale kostprijs bedraagt. In de praktijk is gedurende de afgelopen twee jaren gebleken dat de winst van RWM ruim hoger is uitgevallen dan een bedrag overeenkomstig een winstoverslagpercentage van 2%.⁸³ Hieraan ten grondslag ligt met name het feit dat RWM haar operationele activiteiten deels uitvoert met bedrijfsmiddelen welke reeds volledig zijn afgeschreven.⁸⁴

Wanneer het mogelijk blijkt en er besloten wordt om de winstoverslag te laten vervallen en hiermee de winst voor RWM op € 0 per jaar te laten uitkomen zouden de voorgenomen voordelen vanzelfsprekend vervallen. Hier tegenover staat echter de verandering dat een eventuele Vpb-heffing zal plaatsvinden over een belastbaar bedrag van € 0 waardoor de Vpb-last tevens uit zal komen op € 0.

Bij deze strategie ontstaat echter het vermoeden dat deze mogelijk in strijd is met het principe van 'goed koopmansgebruik'. Wat dit principe inhoudt en of dit strijdt met deze strategie zal in de hierop volgende sub-paragraaf geanalyseerd worden.

§ 4.1.2 Goed koopmansgebruik⁸⁵

Aan het principe van 'goed koopmansgebruik' (hierna: Gkg) zijn volledige scripties en zelfs volledige boeken gewijd. Het is een dynamisch principe dat deels gevormd wordt door middel van jurisprudentie. De wettelijke basis voor dit principe bevindt zich in art. 3.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB). Onderstaand zal dit Wetsartikel worden geciteerd.

“De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.”

Citaat uit: art. 3.25 Wet IB

Uit de omschrijving van dit artikel valt al af te leiden dat hiervoor jurisprudentie van groot belang zal zijn. Er kan namelijk afgevraagd worden 'Wat is een koopman?' en 'Wat is zijn gebruik?'. Belangrijke jurisprudentie hiervoor is o.a. de uitspraak van de Hoge Raad (hierna: HR) van mei 1957, BNB 1957/208. Hierin wordt geoordeeld dat winstbepaling conform bedrijfseconomische normen veelal als Gkg is aan te merken, tenzij de geldende Belastingwetgeving anders bepaalt. De Belastingwetgeving op dit gebied zal in § 4.1.3 van dit rapport geanalyseerd worden.

Zoals uit art. 3.25 Wet IB blijkt is ook een 'bestendige gedragslijn' noodzakelijk. Deze dient aanwezig te zijn, deze dient onafhankelijk te zijn van de vermoedelijke uitkomst en deze kan alleen gewijzigd worden indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt. Conform art. 8 lid 1 Wet Vpb is dit artikel uit de Wet IB tevens van toepassing op de Vpb.⁸⁶ Onderstaand zal nagegaan worden in hoeverre de in § 4.1.1 genoemde prijsstrategiewijziging hiermee conflicteert en waarom dit al dan niet het geval is.

⁸³ Jaarverslag 2011 RWM en jaarverslag 2012 RWM. Resultatenrekening.

Intern document RWM.

⁸⁴ Dhr. drs. Pascal Frissen, Hoofd Stafbureau namens RWM, bevestigde dat dit de oorzaak is van de hoger dan begrote winst in de jaren 2011 en 2012. (Mondelinge mededeling op 08-05-2013 te Sittard)

⁸⁵ Prof. dr. mr. Heithuis, E.J.W., dr. Van den Dool, R.P. (2010). *Compendium (van de) Vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer. P. 58.

⁸⁶ Artikel 8 lid 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

	Voorwaarde	Onderbouwing
✓	Aanwezigheid bestendige gedragslijn	Een bestendige gedragslijn betekent niet dat het beleid nooit mag worden gewijzigd. Een bestendige gedragslijn houdt in dat deze niet op bijvoorbeeld jaarbasis wordt gewijzigd. RWM heeft haar gedragslijn op dit punt gedurende de afgelopen jaren niet (ingrijpend) gewijzigd. Hierdoor is er ondanks deze mogelijke wijziging vanuit het grotere perspectief nog steeds sprake van de aanwezigheid van een bestendige gedragslijn.
×	Onafhankelijkheid	Van een wijziging in de gedragslijn welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst hiervan, is in deze situatie geen sprake. De vermoedelijke uitkomst, vermindering van een Vpb-afdracht, zou namelijk zelfs het doel zijn van deze wijziging van de gedragslijn.
×	Rechtvaardigheid wijziging	Gkg rechtvaardigt deze mogelijke wijziging van RWM niet. Deze wijziging heeft namelijk een bewuste winstdaling en zelfs volledige winstvermindering tot gevolg. Het zou van Gkg getuigen indien er gestreefd zou worden naar een stijging van de winst of in ieder geval behoud hiervan. Deze methode rechtvaardigt deze mogelijke wijziging dus niet ondanks dat het effect dat beoogt wordt, verlaging van de belastingdruk, dit in principe wel zou rechtvaardigen.

Figuur 12: Toepasselijkheid voorwaarden 'bestendige gedragslijn' op de prijsstrategie conform § 4.1.1

§ 4.1.3 Relevante belastingwetgeving

Zoals uit de voorgaande paragraaf blijkt is het zo dat de geldende Belastingwetgeving tevens een rol speelt. Bepalingen omtrent de winstbepaling tussen verbonden lichamen zijn opgenomen in Art. 8b lid 1 van de Wet Vpb. Dit artikel zal onderstaand geciteerd worden.

“Indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van die lichamen bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen.”

Citaat uit: art. 8b, lid 1, Wet Vpb.

Zoals reeds in o.a. hoofdstuk 1 van dit rapport is beschreven, nemen verschillende lichamen (de aandeelhoudende gemeenten) op diverse wijzen deel aan/in RWM terwijl er tevens onderlinge rechtsverhoudingen bestaan tussen RWM en deze zelfde lichamen. Deze rechtsverhoudingen omvatten het opdrachtgeverschap tegenover het uitvoerderschap betreffende m.n. de inzameling van huishoudelijk afval en de reiniging van de openbare ruimte in de betreffende gemeenten. Dit uit zich o.a. in de basis- en productovereenkomsten tussen RWM en de gemeenten.

In § 3.1.3 is beschreven dat RWM momenteel een opslagpercentage van 2% hanteert bovenop de integrale kostprijs. Dit percentage wordt niet niet marktconform geacht binnen de branche van RWM.⁸⁷ De in deze paragraaf genoemde prijsstrategiewijziging zou dit percentage doen vervallen. Hierdoor zouden de financiële voorwaarden afwijken van de financiële voorwaarden die in het economisch verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Onafhankelijke partijen zouden namelijk bij de tariefstelling wel een winstopslagpercentage (van bv. 2%) bovenop de integrale kostprijs overeenkomen. Doordat dit dus niet marktconform is kan er vanwege de

⁸⁷ Dhr. drs. Pascal Frissen, Hoofd Stafbureau namens RWM, bevestigde dat dit niet niet marktconform wordt geacht. (Mondelinge mededeling op 08-05-2013 te Sittard)

afwezigheid van winst een fictieve winst worden bepaald. Gezien de vermoedelijke gebruikelijkheid van een winstopslagpercentage van circa 2% binnen de branche van RWM lijkt het aannemelijk dat dit percentage ook gehanteerd kan worden bij de vaststelling van een fictieve winst waarover alsnog Vpb zal worden geheven. Hiernaast zou ook het feit dat RWM dit percentage in het recente verleden heeft gehanteerd, met inachtneming van de principes van Gkg en de bestendige gedragslijn, kunnen bijdragen aan het komen tot een fictief winstopslagpercentage van circa 2%.

Er lijkt, door de vermoedelijke toekomstige wijzigingen in de Wet Vpb ten einde de indirecte ondernemingsvariant wettelijk vorm te geven, geen directe aanleiding te bestaan om wijzigingen aan te brengen in art. 8 van de Wet Vpb. Dit artikel richt zich namelijk niet specifiek op één groep lichamen (zoals overheidsbedrijven of niet-overheidsbedrijven). Er wordt bedoeld op in principe alle verbonden lichamen in zijn algemeenheid, ongeacht rechtsvorm etc.

§ 4.1.4 Basisovereenkomst

RWM kan haar tarieven enkel wijzigen indien dit niet in strijd is met gesloten overeenkomsten met haar opdracht gevende gemeenten. De leidende overeenkomst hierbij is de basisovereenkomst tussen RWM en de opdracht gevende gemeenten. In deze basisovereenkomst is het onderstaande artikel opgenomen.

“RWM is gerechtigd – in overleg met de Gemeenten – de prijzen en tarieven te herzien in geval van aantoonbare verhoging van bestaande of invoering van nieuwe belastingen, tarieven, (milieu-)heffingen of – rechten, en eventuele omstandigheden die zich voordoen en welke buiten de invloedssfeer van RWM vallen.”

Citaat uit: art. 6.5, Basisovereenkomst RWM NV.⁸⁸

Op basis van dit artikel is het voor RWM mogelijk om in het geval van een Vpb-plicht haar prijsstrategie, in overleg met de gemeenten, te wijzigen zonder dat er sprake is van wanprestatie.⁸⁹

Hiernaast bestaat er op basis van art. 6:258 BW de mogelijkheid om een overeenkomst te wijzigen of (gedeeltelijk) te ontbinden indien er sprake is van onvoorziene omstandigheden. Hierbij is het van belang dat deze onvoorziene omstandigheden ertoe leiden dat naar redelijkheid en billijkheid ongewijzigde nakoming van de overeenkomst niet verwacht mag worden. Indien dit het geval is kan – door rechterlijke tussenkomst – de overeenkomst, eventueel met terugwerkende kracht, gewijzigd of (gedeeltelijk) ontbonden worden.⁹⁰

De invoering van een Vpb-plicht zou aangemerkt kunnen worden als een onvoorziene omstandigheid welke ertoe leidt dat naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid ongewijzigde nakoming niet verwacht mag worden. Deze mogelijke belastingplicht en de bijbehorende lasten waren namelijk op het moment van het sluiten van de overeenkomst nog niet bekend. Hiernaast leiden deze wel tot noemenswaardige gevolgen voor de bedrijfsvoering van RWM waardoor een dergelijke overeenkomst, op basis van deze nieuwe omstandigheden, mogelijk destijds niet was gesloten door beide partijen.

Art. 6.5 uit de basisovereenkomst van RWM NV heeft tot gevolg dat een rechterlijke tussenkomst niet noodzakelijk is om de tarieven tussentijds te wijzigen.

⁸⁸ Artikel 6 lid 5, Basisovereenkomst tussen de gemeenten Beek, Schinnen, Sittard-Geleen, Stein en RWM NV. Opgemaakt op 27-10-2010. Intern document RWM.

⁸⁹ Wanprestatie is vastgelegd in artikel 74 Burgerlijk Wetboek 6 en omschreven als ‘ledere tekortkoming in de nakoming van een verbintenis’.

⁹⁰ Artikel 258 Burgerlijk Wetboek 6

§ 4.2 Rechtsvorm

In deze paragraaf zullen eventuele wijzigingen van de juridische organisatie – oftewel de rechtsvorm van RWM – en de hiermee samenhangende effecten worden onderzocht en beschreven.

§ 4.2.1 Wet gemeenschappelijke regelingen^{91 92}

RWM is momenteel een privaatrechtelijke samenwerking van verschillende gemeenten binnen de regio Westelijke Mijnstreek. Naast privaatrechtelijke samenwerkingsverbanden kunnen gemeenten tevens samenwerken door middel van publiekrechtelijke samenwerkingsverbanden. Publiekrechtelijke samenwerking geschiedt op de juridische basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen (hierna: Wgr). In deze Wet is een viertal soorten publiekrechtelijke samenwerkingsverbanden genoemd, namelijk:

- Het Openbaar lichaam (art. 8 lid 1 Wgr);
- Het Gemeenschappelijk orgaan (art. 8 lid 2 Wgr);
- De Centrumgemeente (art. 8 lid 3 Wgr);
- Regeling zonder meer (art. 1 Wgr).

Bovenstaande opsomming is gerangschikt op basis van intensiviteit van de samenwerking, beginnende met de meest intensieve vorm van samenwerking en vervolgens afnemend in intensiviteit. Deze samenwerkingsverbanden worden ook wel ‘verlengd lokaal bestuur’ genoemd.

Binnen de aandeelhoudende gemeenten van RWM bestaat reeds ervaring met het juridisch organiseren van bepaalde activiteiten/taken door middel van een samenwerkingsverband conform de Wgr. Het openbaar lichaam ‘Gemeenschappelijke Regeling Vixia’ is namelijk door deze zelfde gemeenten opgericht in het jaar 2002.⁹³ Een afweging van voor- en nadelen van een gemeenschappelijke regeling versus een (naamloze) vennootschap heeft bijgedragen aan het besluit van de aandeelhoudende gemeenten om RWM door middel van een naamloze vennootschap te organiseren.⁹⁴ Vanwege deze gemengde ervaringen met samenwerkingsverbanden op basis van de Wgr in het recente verleden bestaat er op dit moment binnen de aandeelhoudende gemeenten van RWM mogelijk nog een enigszins terughoudende stemming ten opzichte van dergelijke samenwerkingsverbanden.

Zoals in § 2.2.5 beschreven zullen er onder de indirecte ondernemingsvariant bepaalde activiteiten benoemd worden welke verplicht privaatrechtelijk georganiseerd dienen te worden. Echter, in § 2.3 blijkt dat er momenteel gelobbyd wordt om wettelijke-/publieke taken van de overheid uit te zonderen van een eventuele verplichting om deze op een bepaalde wijze te moeten organiseren. Hierdoor is het op dit moment nog onzeker of voor RWM en haar aandeelhouders de vrijheid blijft bestaan om naast de huidige privaatrechtelijke juridische organisatie haar activiteiten in de toekomst

⁹¹ *Beleidskunde, Minor Lokaal Bestuursmanagement (2011-2012), Presentatie 8.* Dhr. Martin de Beer. Pp. 19 - 32. Interne publicatie van Zuyd Hogeschool, faculteit Management en Recht, Sittard.

⁹² Marja Hilders e.a. namens Vereniging van Nederlandse Gemeenten, ondersteuningsprogramma Slim Samenwerken (november 2012). *Grip op samenwerken*. Pp. 7-13.

Den Haag: Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

http://www.vng.nl/files/vng/publicaties/2012/grip_op_samenwerking_20121023.pdf

Geraadpleegd op: 13-05-2013.

⁹³ Gemeenteraad gemeente Sittard-Geleen (21-02-2002). *Gemeenschappelijke regeling Vixia*.

Sittard-Geleen: Gemeente Sittard-Geleen.

http://decentrale.regelgeving.overheid.nl/cvdr/xhtmloutput/Historie/Sittard-Geleen/117525/117525_1.html

Geraadpleegd op: 14-05-2013.

⁹⁴ Dhr. drs. Pascal Frissen, Hoofd Stafbureau namens RWM, bekrachtigde dit. (Mondelinge mededeling op 08-05-2013 te Sittard)

via het publiekrechtelijke domein te kunnen organiseren. Omdat RWM een samenwerkingsverband is tussen verschillende gemeenten zou een samenwerkingsverband conform de Wgr de meest geschikte publiekrechtelijke juridische organisatievorm zijn. Rd4 is een voorbeeld van een branchegenoot van RWM welke (grotendeels) door middel van een samenwerkingsverband op basis van de Wgr juridisch is georganiseerd. Rd4 heeft ervoor gekozen om haar publieke taken door middel van een Gemeenschappelijke Regeling (hierna: GR) te organiseren, hiernaast zijn de bedrijfsmatige marktactiviteiten (bijvoorbeeld het inzamelen en verwerken van bedrijfsafval) ondergebracht in de juridische entiteit 'NV Reinigingsdiensten Rd4'.^{95 96} Hierbij is de GR van een aanmerkelijk grotere omvang dan de N.V., de begroting van de GR had in het jaar 2010 namelijk een omvang van € 27 miljoen ten opzichte van een begroting ten hoogte van € 3,6 miljoen voor de N.V.⁹⁷

Indien wettelijke-/publieke taken door de wetgever beoordeeld zullen worden als activiteiten waarbij er geen sprake kan zijn van concurrentievervalsing, zullen deze uitgezonderd worden van verplichte organisatie door middel van privaatrechtelijke-/indirecte lichamen. Dit betekent dat voor RWM en haar aandeelhouders de mogelijkheid zou blijven bestaan om haar activiteiten door middel van een samenwerkingsverband op basis van de Wgr juridisch te organiseren. Wanneer dit zou gebeuren is er, zijnde een direct overheidsbedrijf, geen sprake (meer) van een Vpb-plicht onder de indirecte ondernemingsvariant. Hiernaast zou er in dit geval tevens geen sprake zijn van bijkomende administratieve lasten.

Naast het voordeel van het vermijden van een Vpb-plicht gaan er met deze transitie ook verschillende nadelen gepaard. Zo is het een zeer ingrijpende reorganisatie waarbij o.a. de N.V. geliquideerd dient te worden, een samenwerkingsverband o.b.v. de Wgr opgericht dient te worden, alle arbeidsovereenkomsten ontbonden en opnieuw afgesloten dienen te worden op basis van een andere cao. Ook dient het vreemde vermogen geherfinancierd te worden. Hiernaast zijn er nog andere wijzigingen denkbaar, echter zijn voorgaand de op het eerste oog meest ingrijpende benoemd. Met de begeleiding en uitvoering van deze reorganisatie zullen vanzelfsprekend kosten gepaard gaan. Dit zal een relatief (arbeids)intensief traject zijn. Hiernaast is het denkbaar dat er voor bepaalde aspecten van deze reorganisatie extern advies en/of begeleiding wenselijk is om een optimaal resultaat te bereiken. Ook hier hangen kosten mee samen. De totale kosten van deze reorganisatie zullen waarschijnlijk van een grotere omvang zijn als een eventuele Vpb-afdracht van meerdere jaren.

Naast deze reorganisatielasten zullen er ook structureel verschillen zijn ten opzichte van de huidige situatie. Deze verschillen zullen zich op diverse gebieden bevinden. In onderstaand figuur is hier een aantal van benoemd.

⁹⁵ Rd4. *Gemeenschappelijke Regeling Reinigingsdiensten Rd4*.

<http://www.rd4.nl/?id=24&lang=nl>

Geraadpleegd op: 27-05-2013.

⁹⁶ Rd4. *NV Reinigingsdiensten Rd4*.

<http://www.rd4.nl/?id=25&lang=nl>

Geraadpleegd op: 27-05-2013.

⁹⁷ Rd4. *Bedrijfspresentatie Rd4 – BEDRIJFSPRESENTATIE.pdf*. P. 15 (Kengetallen).

<http://www.rd4.nl/?id=373&lang=nl>

Geraadpleegd op: 27-05-2013.

Eigenschap	Naamloze vennootschap	Gemeenschappelijke Regeling
Rechtsgebied	Privaatrechtelijk	Publiekrechtelijk
Zelfstandigheid	Meer	Minder
Risico(s) voor gemeenten	Kleiner	Groter
Kosten vreemd vermogen	Kostbaarder	Voordeliger
Vrijheid	Groter	Kleiner
Flexibiliteit	Groter	Kleiner
Cao	WENb: Afval & Milieu ⁹⁸	CAR(-UWO) ⁹⁹

Figuur 13: Vergelijkingsoverzicht N.V. ten opzichte van GR

Tenzij anders vermeld zijn de eigenschappen geanalyseerd en beoordeeld vanuit het oogpunt van RWM.

Na een eerste inventarisatie blijkt dat er met deze eventuele verandering bepaalde voordelen gepaard gaan, waaronder het vermijden van een Vpb-plicht alsmede het vermijden van de administratieve lasten welke hiermee gepaard zouden gaan. Echter, tevens is gebleken dat er een omvangrijke reorganisatie aan ten grondslag zal liggen en er ook op de langere termijn structurele wijzigingen zullen plaatsvinden. Indien deze juridische herinrichting door de wetgever niet onmogelijk wordt gemaakt, er draagvlak voor bestaat binnen de aandeelhouders van RWM en de beleidsbepalers van RWM hier interesse in hebben wordt er aanbevolen om alle eenmalige en structurele gevolgen hiervan gedetailleerd in kaart te (laten) brengen. Fiscale overwegingen zullen hierbij een onderdeel zijn van een bredere afweging waarbij ook andere aspecten een rol spelen.

Uitsluitend vanwege de eventuele Vpb-plicht lijkt dit, op basis van deze eerste inventarisatie, echter niet gerechtvaardigd. Hiervoor lijken de gevolgen van deze juridische reorganisatie ten opzichte van de verwachte Vpb-last te omvangrijk. Tevens is het op dit moment aldus nog niet duidelijk of dit überhaupt tot de toekomstige mogelijkheden blijft behoren.

§ 4.2.2 Dochteronderneming

RWM sluit niet uit dat zij zich in de toekomst naast publieke activiteiten mogelijk ook op commerciële activiteiten zal richten. Bij commerciële activiteiten kan met name gedacht worden aan het inzamelen van bedrijfsafval. Dit is namelijk geen publieke taak omdat dit niet als zodanig is opgenomen in de Wet.

Op dit moment bestaan er voor RWM beperkingen welke voorkomen dat RWM commerciële marktactiviteiten ontplooit. Deze beperkingen zijn ontstaan vanwege de garantstelling van de aandeelhoudende gemeenten bij het aantrekken van vreemd vermogen. Door deze beperkingen wordt (de schijn van) het verlenen van ongeoorloofde staatssteun voorkomen.

⁹⁸ Werkgeversvereniging voor Energie-, Kabel & Telecom- en Afval & Milieubedrijven (2011-2013). *CAO Afval & Milieu*.
http://www.wenb.nl/afval_milieu/cao/pages/default.aspx

Geraadpleegd op: 14-05-2013.

⁹⁹ Vereniging van Nederlandse Gemeenten (2011-2013). *Collectieve arbeidsvoorwaardenregeling, Uitwerkingsovereenkomst*.
<http://www.car-uwo.nl/>
 Geraadpleegd op: 14-05-2013.

Deze beperkingen hebben betrekking op RWM N.V. Hierdoor kan het interessant zijn om een gescheiden rechtspersoon op te richten en hier de mogelijke commerciële activiteiten in onder te brengen. Een dergelijke gescheiden rechtspersoon kan in de vorm van een dochteronderneming juridisch worden vormgegeven. De wettelijke basis voor deze constructie bevindt zich in art. 2:24a lid 1 BW.¹⁰⁰ In de praktijk kan er bijvoorbeeld een besloten vennootschap worden opgericht waarvan RWM N.V. alle aandelen bezit. Omdat de dochter B.V. een op zichzelf staande, afgescheiden rechtspersoon is welke eigen rechten en plichten kan aangaan lijken de beperkingen welke gelden voor RWM N.V. niet van toepassing op deze dochter B.V.

Ook wanneer RWM door middel van een samenwerkingsverband conform de Wgr juridisch georganiseerd zal worden kan een constructie met een dochteronderneming waarin eventuele commerciële activiteiten worden ondergebracht mogelijkheden bieden. Deze dochter B.V. welke commerciële activiteiten ontplooit zal echter wel Vpb-plichtig zijn onder de indirecte ondernemingsvariant. Dergelijke constructies zijn zeer gebruikelijk en worden ook door bijvoorbeeld de samenwerkingsverbanden conform de Wgr Vixia en Rd4 gebruikt.

Indien afvalinzameling en beheer van de openbare ruimte, ondanks het wettelijke-/publieke karakter, onder de indirecte ondernemingsvariant niet uitgezonderd worden van verplichte organisatie door middel van een indirect-/privaatrechtelijk overheidsbedrijf zal het oprichten van een dochteronderneming voor commerciële activiteiten niet voorkomen dat één van beide of beide rechtspersonen Vpb-plichtig zal zijn. Beide vennootschappen zullen in het geval van géén uitzondering voor de desbetreffende wettelijke-/publieke taken – onder de indirecte ondernemingsvariant – integraal Vpb-plichtig zijn. De beperkingen welke commerciële activiteiten momenteel verhinderen zullen hiermee echter vermoedelijk wel vermeden worden.

RWM beschikt over de statutaire bevoegdheid om rechtspersonen, vennootschappen en ondernemingen op te richten, deelnemingen of andere belangen hierin te verwerven en te vervreemden alsmede hierin als bestuurder, vennoot en/of adviseur op te treden. Dit op basis van haar statuten.¹⁰¹

Indien er meerdere vennootschappen gebruikt worden bestaat de mogelijkheid om voor de Vpb een zogenaamde fiscale eenheid te creëren. Hierbij wordt de Vpb van de verschillende vennootschappen geheven alsof er sprake is van slechts één belastingplichtige is. De wettelijke basis voor de fiscale eenheid voor de Vpb bevindt zich in art. 15 van de Wet Vpb. Een fiscale eenheid voor de Vpb biedt onderstaande gevolgen.

- Onderlinge transacties blijven buiten de Vpb;
- Een eventueel verlies van een lichaam kan vereffend worden met een winst van een ander lichaam;
- Er hoeft slechts één aangifte gedaan te worden;
- De lichamen zijn onderling aansprakelijk voor elkaanders Vpb-lasten.¹⁰²

¹⁰⁰ Artikel 24a lid 1 Burgerlijk Wetboek 2

¹⁰¹ Artikel 2 lid 1 sub c jo. artikel 2 lid 1 sub e, Statuten 'Oprichting RWM N.V.' (26-03-2010)

¹⁰² Balthazar Belastingadviseurs. *Fiscale eenheid*.

<http://www.belastingadviseurs.nl/fiscale-eeenheid>

Geraadpleegd op: 27-05-2013.

Gedurende dit onderzoek is tevens aandacht geschonken aan eventuele vergelijkbare situaties in het recente verleden. De situatie welke het best vergelijkbaar is met de fiscale ontwikkelingen welke op RWM afkomen is de invoering van een integrale Vpb-plicht voor woningcorporaties in het jaar 2008. Hiervoor waren woningcorporaties deels vrijgesteld van de Vpb.

Dhr. drs. Groot, Kamerlid namens de PvdA en lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën liet blijken dat de Vpb-inkomsten welke de overheid op dit moment van de woningcorporaties ontvangt gering qua omvang zijn.¹⁰³ Dit is in het kader van de doelstellingen van dit onderzoek een interessant gegeven en de achtergrond hiervan alsmede de wijze waarop dit gerealiseerd wordt zal dan ook in deze paragraaf onderzocht worden. Vervolgens zal onderzocht worden op welke wijze RWM al dan niet gebruik kan maken van deze methode.

Een ontwikkeling welke heeft bijgedragen aan de huidige, voor woningcorporaties relatief gunstige, situatie is het sluiten van een zogenaamde vaststellingsovereenkomst (hierna: VSO). Deze VSO is door Aedes (de belangenorganisatie van woningcorporaties) gesloten namens de corporatiesector met de Belastingdienst. De wettelijke basis voor een VSO ligt in art. 7:900 BW t/m art. 7:910 BW. Hieruit blijkt dat een VSO in dit kader ten doel dient om partijen te binden ter voorkoming van een onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt.¹⁰⁴ Toegepast op deze concrete situatie heeft een VSO dus het doel om de interpretatie van en omgang met de hernieuwde Vpb wet- en regelgeving tussen de fiscus en de belastingplichtigen te uniformeren. Hierdoor kunnen conflicten tussen beide partijen voorkomen worden. De VSO zou o.a. bepalingen omtrent de waardering van activa op de openingsbalans en het gebruik van reserves/voorzieningen kunnen bevatten. Het is gebruikelijk dat de belangenorganisatie van een branche namens haar leden met de Belastingdienst onderhandelt over de inhoud van een VSO. Dit is over het algemeen een intensief traject met veel werkgroepen en overlegmomenten met leden, fiscale advieskantoren en de Belastingdienst.¹⁰⁵ De organisaties binnen deze branche kunnen vervolgens kiezen of zij deze VSO al dan niet van toepassing verklaren op haar eigen organisatie. Veelal wordt dit wel gedaan aangezien dit in zijn algemeenheid voordelen beoogt te realiseren. In enkele specifieke gevallen is het echter mogelijk dat de bepalingen voortvloeiend uit de VSO een negatieve uitwerking hebben op bepaalde organisaties. Voor deze betreffende organisaties is het aldus onverstandig om de VSO van toepassing te verklaren op haar organisatie.

Binnen de branche van RWM lijkt de NVRD de eerst aangewezen organisatie om namens de branche het initiatief te nemen en te onderhandelen met de Belastingdienst over de totstandkoming van een VSO. Ook de VNG zou deze rol kunnen vervullen, dit zou echter betekenen dat de VSO een meer algemenere vorm krijgt welke minder is toegespitst op de afvalinzameling- en openbare ruimte beheerbranche.

Belangrijk om te realiseren is dat er op uiteenlopende gebieden verschillen bestaan tussen de woningcorporatiebranche enerzijds en de afvalinzameling-/openbare ruimtebeheerbranche anderzijds. Zo ziet de balans van een woningcorporatie er anders uit dan de balans van RWM en vergelijkbare organisaties. Het kapitaal van woningcorporaties bevindt zich voor het grootste deel in vastgoed, in tegenstelling tot RWM, waar het grootste deel van het kapitaal zich in vervoermiddelen en inzamelingsfaciliteiten bevindt. Hierdoor zijn ook de methoden, potentiële voordelen etc. niet één

¹⁰³ Dhr. drs. V.A. (Ed) Groot, Tweede Kamerlid namens de PvdA, in deze context verantwoordelijk voor de portefeuille 'belastingplicht overheidsbedrijven' en lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën, deelde dit mede. (Mondelinge mededeling gedurende een interview met de auteur van dit rapport op 17-04-2013 te Den Haag)

¹⁰⁴ Artikel 900 lid 1 Burgerlijk Wetboek 7

¹⁰⁵ Dhr. Paul Minke, namens Aedes (vereniging van woningcorporaties) verantwoordelijk voor Fiscaliteiten & Financiële positie, deelde dit mede. (Schriftelijke mededeling aan de auteur van dit rapport op 18-4-2013)

op één te vertalen naar de context van RWM. Daardoor is het denkbaar dat de woningcorporatiebranche zich beter leent om voordelen te bereiken door middel van een VSO dan de branche van RWM. Desondanks kunnen er ook voor de branche van RWM op bepaalde terreinen voordelen bereikt worden door middel van een VSO.

§ 4.4 Fiscale optimalisatie

In deze paragraaf zullen de mogelijkheden, op basis van de huidige faciliteiten in de Wet Vpb, tot het verminderen van de belastingdruk onderzocht worden en zal geanalyseerd worden in hoeverre en op welke wijze RWM deze eventuele mogelijkheden kan benutten. Omdat hier bedoeld wordt op diverse potentiële mogelijkheden, waaronder bijvoorbeeld het treffen van voorzieningen of het creëren van reserves, is gekozen voor een meer algemene benaming van deze paragraaf als ‘fiscale optimalisatie’.

§ 4.4.1 Filosofie

Deze paragraaf is tot stand gekomen vanuit de gedachte ‘de fiscaliteit te begeleiden’ in tegenstelling tot ‘het laten leiden door de fiscaliteit’. Dit is een denkwijze welke verstandig wordt geacht door dhr. drs. R.J.P. Bastiaens.¹⁰⁶ Concreet veronderstelt deze denkwijze dat het niet aan te bevelen valt om de gehele bedrijfsvoering in te richten op basis van fiscale overwegingen aangezien dit een te eenzijdige benadering van bedrijfsvoering is. Een veel voorkomend nadeel is dat de bewegingsvrijheid van een organisatie hierdoor zodanig beperkt wordt dat het onmogelijk wordt om als organisatie een zekere mate van flexibiliteit te behouden. Echter, binnen deze denkwijze wordt op basis van de gewenste algemene strategieën waar mogelijk gebruik gemaakt van eventuele fiscale voordelen.

Het is verder van belang om te realiseren dat het gebruik maken van fiscale faciliteiten veelal leidt tot het uitstellen (en hierdoor over een langere tijdsperiode spreiden) van belastingafdrachten. Dit in tegenstelling tot de in sommige gevallen gewekte veronderstelling dat belastingafdrachten hierdoor in zijn geheel vermeden worden. Een rekenvoorbeeld om dit te illustreren is opgenomen in bijlage II. Vanzelfsprekend gaat er met uitstel van belastingafdracht wel rentevoordeel gepaard. Hierdoor zullen er namelijk op korte termijn meer financiële middelen beschikbaar zijn waardoor er bijvoorbeeld minder gefinancierd hoeft te worden. Dit zou een besparing opleveren op het gebied van de kosten in verband met het aantrekken van vreemd vermogen, oftewel een rentevoordeel.

§ 4.4.2 Activering immateriële activa¹⁰⁷

Ten einde de belastbare winst op een bescheiden niveau qua omvang te houden/brengen zou er gedacht kunnen worden aan het activeren van bepaalde immateriële activa op de fiscale openningsbalans en hier vervolgens over af te schrijven. Dit zou een lager belastbaar bedrag tot gevolg hebben waardoor tevens de Vpb-afdracht zou afnemen.

Qua immateriële activa welke zich hiervoor zouden lenen kan er o.a. gedacht worden aan goodwill vanwege kennis/expertise/ervaring aanwezig binnen RWM of toekomstige opbrengsten op basis van de afgesloten overeenkomsten tussen RWM enerzijds en de gemeenten anderzijds.

¹⁰⁶ Dhr. drs. R.J.P. (Roger) Bastiaens, Partner Belastingadvies namens BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. (Mondelinge mededeling aan de auteur van dit rapport op 22-04-2013 te Sittard)

¹⁰⁷ Prof. dr. Van der Geld, J.A.G. (2012). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer. Pp. 64 - 65.

Jurisprudentie heeft echter uitgewezen dat het activeren van zelf gegenereerde goodwill en andere immateriële activa op de fiscale openningsbalans in het geval van het ontstaan van een Vpb-plicht niet is toegestaan.¹⁰⁸ De situatie van de genoemde organisaties in de arresten is niet exact gelijk aan die van RWM. Dit aangezien er in BNB 1991/90 jo. BNB 2007/81 sprake is van stichtingen welke van een onbelaste naar een belaste sfeer transformeren vanwege het ontstaan van een winststreven. In het geval van RWM is er sprake van een Wetswijziging welke ten grondslag ligt aan de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer. Desondanks blijft staan dat de bezittingen en schulden ten aanzien van de fiscale openningsbalans gesteld dienen te worden op de waarden in het economisch verkeer. Hierbij is activering van bestaande en zelf gegenereerde goodwill en overige immateriële activa niet toegestaan aangezien RWM ook voordat zij belastingplichtig werd beschikte over dit toekomstige winstpotentieel.^{109 110}

Door deze uitspraken van de Hoge Raad lijkt een dergelijke methode/handelswijze op gefundeerde juridische bezwaren te stuiten.

Art. 33 Wet Vpb is bij deze beschrijving bewust buiten beschouwing gelaten omdat deze verbonden is met delen van art. 2 Wet Vpb welke in samenhang met de invoering van de indirecte ondernemingsvariant ingrijpend wijzigen of vervallen. Hierdoor zou dit artikel in de huidige vorm haar essentie onder de indirecte ondernemingsvariant missen. Hiernaast is de in deze paragraaf genoemde jurisprudentie concreter gericht op de activering van zelf gegenereerde goodwill en andere immateriële activa welke bestaand winstpotentieel vertegenwoordigen, dat echter nog niet geactiveerd was op de balans. In de toekomst kan dit artikel, onder de indirecte ondernemingsvariant, echter aangepast of vervangen worden door een ander artikel. Hierdoor kan in de toekomst mogelijk een ander regime gelden voor RWM als in deze sub-paragraaf geschetst.

§ 4.4.3 Versnelde afschrijvingen en/of extra aftrekposten^{111 112}

Deze paragraaf richt zich met name op afschrijvingen op het gebied van bedrijfsmiddelen omdat dit de grootste balansposten van RWM zijn. Op de balans van RWM zijn inzamel- en vervoermiddelen namelijk met afstand de grootste posten.

Normaliter is art. 3.30 lid 1 Wet IB van toepassing op de afschrijving van bedrijfsmiddelen.¹¹³ Hierin wordt gesteld dat jaarlijkse afschrijving op bedrijfsmiddelen in principe gesteld wordt op het deel van de kosten welke aan dat kalenderjaar toegerekend kunnen worden. Concreet wordt in art. 3.30 lid 2 gesteld dat de jaarlijkse afschrijving van bedrijfsmiddelen (m.u.v. gebouwen, goodwill, immateriële activa en voorwerpen van geringe waarde) maximaal 20% van de aanschafkosten bedraagt.¹¹⁴ Dit houdt in dat bedrijfsmiddelen in 5 jaren fiscaal kunnen worden afgeschreven.

¹⁰⁸ Beslissing in Nederlandse Belastingrechtspraak (hierna: BNB) 1991/90 jo. BNB 2007/81

¹⁰⁹ Dhr./Mw. Hoogendoorn. Kluwer Navigator. BNB 1991/90

<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00BB2EE7&cpid=WKNL-LTR-Navigator>

Geraadpleegd op: 22-05-2013.

¹¹⁰ Cornelisse, R.P.C. Kluwer Navigator. BNB 2007/81: Voetbalclub wordt vennootschapsbelastingplichtig. Geen activering van goodwill, merchandisingrechten en sponsoringopbrengsten op openi...

<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00BDD7F6&cpid=WKNL-LTR-Navigator>

Geraadpleegd op: 22-05-2013.

¹¹¹ Rijksoverheid. Belastingtarieven – Investeringsaftrek.

<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingtarieven/inkomstenbelasting/investeringsaftrek>

Geraadpleegd op: 24-05-2013.

¹¹² Agentschap NL, Ministerie van Economische Zaken. Handleiding fiscale ondersteuning voor het vervangen van asbestdaken en plaatsen van zonnepanelen.

<http://www.agentschapnl.nl/content/handleiding-eia-mia-vamil-voor-asbestsanering-en-zonnepanelen-2013>

Geraadpleegd op: 24-05-2013.

¹¹³ Artikel 3.30 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001

¹¹⁴ Artikel 3.30 lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001

In art. 8 lid 1 van de Wet Vpb wordt verwezen naar een aantal artikelen uit de Wet IB welke verband houdt met de fiscale winstbepaling. Tevens wordt in art. 7 van de Wet Vpb aangemerkt dat deze fiscale winst het voorwerp van de Vpb-heffing vormt. Onderstaand zal een aantal relevante faciliteiten waarnaar verwezen wordt in art. 8 lid 1 van de Wet Vpb geanalyseerd worden, tevens zullen potentiële mogelijkheden en effecten worden beschreven.

In § 1.1.3 van dit rapport zijn reeds de energie-investeringsaftrek (EIA) en de milieu-investeringsaftrek (MIA) genoemd. Dit zijn fiscale stimuleringsregelingen waardoor een deel van het investeringsbedrag in bepaalde aangewezen bedrijfsmiddelen extra afgetrokken kan worden, direct van het bedrijfsresultaat in tegenstelling tot van de omzet zoals gebruikelijk is bij reguliere afschrijvingen. Dit is een additionele faciliteit naast de reguliere afschrijving welke tevens van toepassing is.

Tussen de EIA en de MIA bestaat een aantal verschillen. De EIA richt zich op investeringen in bedrijfsmiddelen welke voorkomen op de zogenaamde 'Energijlijst'. Criteria om als bedrijfsmiddel op deze lijst te komen is met name het doelmatig gebruikmaken van energie. De extra aftrekpost omvat een bedrag ter hoogte van 41,5% (in het jaar 2013) van het investeringsbedrag. Dit is een eenmalige aftrekpost per investering, aangezien een investering (in zijn algemeenheid) ook slechts eenmalig aanschafkosten met zich meebrengt.

De MIA richt zich op investeringen in bepaalde bedrijfsmiddelen welke in het belang zijn van de bescherming van het Nederlandse milieu. Deze bepaalde bedrijfsmiddelen zijn vastgelegd in de zogenaamde 'Milieulijst'. Het extra aftrekpercentage van de MIA varieert, afhankelijk van het bedrijfsmiddel waarin geïnvesteerd wordt, tussen minimaal 13,5% en maximaal 36%.

Onderstaand zal met behulp van een simplistisch rekenvoorbeeld het onderscheid tussen deze extra aftrekposten en reguliere afschrijvingen worden weergegeven. Hierbij is zichtbaar dat deze extra aftrekposten een groter financieel voordeel opleveren dan reguliere afschrijvingen.

Fiscale resultatenrekening

Omzet	€ 10.000.000	
Bedrijfslasten (inclusief reguliere afschrijvingen)	€ 9.000.000	-/-
Bedrijfsresultaat	€ 1.000.000	
Extra aftrekpost (in verband met EIA)*	€ 207.500	-/-
Fiscale winst / belastbaar bedrag	€ 792.500	
Vennootschapsbelasting	€ 188.125	-/-
Netto resultaat	€ 604.375	

Figuur 14: Rekenvoorbeeld extra aftrekpost (EIA) in fictieve fiscale jaarrekening

* Er is in dit voorbeeld een investering in bedrijfsmiddelen welke vallen onder de EIA gebruikt ter hoogte van € 500.000. Zodoende is tot een extra afschrijvingspost van € 207.500 gekomen ($€ 500.000 \cdot 41,5\%$).

** De Vpb is als volgt berekend: $(€ 200.000 \cdot 20\%) + (€ 592.500 \cdot 25\%)$.

De EIA en de MIA kunnen niet gecombineerd worden ten behoeve van één en dezelfde investering in een bedrijfsmiddel. Advieskosten in het kader van een investering in een bedrijfsmiddel vermeld op de 'Energie- of Milieulijst' kunnen wel tevens afgetrokken worden.

Als aanvullende maatregel op de MIA bestaat tevens de zogenaamde 'Vamil'-regeling. Deze omvat de faciliteit om investeringen in bedrijfsmiddelen van dezelfde 'Milieulijst' (tot op zekere hoogte) willekeurig af te schrijven. Dit wil zeggen dat de vaste minimale termijn van (veelal) 5 jaren waarbinnen fiscaal kan worden afgeschreven niet van toepassing is. In het verleden kon dankzij deze maatregel een dergelijke investering op een willekeurig moment voor 100% worden afgeschreven. In 2013 kon 75% van een dergelijke investering op een willekeurig moment worden afgeschreven en de

resterende 25% volgens gebruikelijke afschrijvingsregels.¹¹⁵ In het kader van het rekenvoorbeeld in figuur 14 heeft de Vamil een toename van de reguliere afschrijvingen welke vallen onder de post 'bedrijfslasten' in de fiscale resultatenrekening tot gevolg.

De wettelijke basis voor de Vamil bevindt zich in art. 3.31 Wet IB, voor de EIA ligt deze basis in art. 3.42 Wet IB en voor de MIA in art. 3.42a Wet IB.

§ 4.4.4 Fiscale reserves Wet IB¹¹⁶

Het is mogelijk om vóór het bepalen van de belastbare winst bedrijfsresultaat hieraan te onttrekken in het kader van bepaalde doeleinden. Deze bepaalde doeleinden van de fiscale reserves zijn limitatief in de Wet vastgelegd. In art. 3.53 Wet IB zijn namelijk onderstaande fiscale reserves genoemd.

- Egalisatiereserve;
- Herinvesteringsreserve;
- Oudedagsreserve.

De egalisatiereserve dient ten doel om de kosten en lasten gelijkmatig te verdelen. Deze richt zich voornamelijk op grote kosten welke zich niet op jaarbasis voordoen. Egalisatiereserves mogen niet gecreëerd worden voor jaarlijks (of nog vaker) voorkomende uitgaven. Ook de aanschaf van bedrijfsmiddelen is uitgesloten bij het creëren van een egalisatiereserve. Voor RWM zou bijvoorbeeld groot onderhoud aan (een deel van) haar activa een mogelijk onderwerp zijn waarvoor een egalisatiereserve gecreëerd kan worden.

De herinvesteringsreserve richt zich op de baten van de verkoop van een bedrijfsmiddel waarbij deze baten geherinvesteerd worden in een ander bedrijfsmiddel. Aan de herinvesteringsreserve zijn een aantal aanvullende voorwaarden verbonden waaraan voldaan dient te worden. Zo dient deze bijvoorbeeld in principe uiterlijk in het derde jaar nadat deze is gecreëerd opgenomen te worden. Hiernaast dient het herinvesteringsvoornemen gedurende deze periode onafgebroken aanwezig te zijn.¹¹⁷ De wettelijke basis voor de herinvesteringsreserve bevindt zich in art. 3.54 van de Wet IB.

De oudedagsreserve is niet relevant voor RWM. Deze richt zich uitsluitend op zelfstandige ondernemers.¹¹⁸ De juridische entiteiten eenmanszaak, vennootschap onder firma en maatschap komen hiervoor in aanmerking.¹¹⁹ Hierdoor komt RWM, zijnde een N.V. (en aldus in het bezit van rechtspersoonlijkheid), niet in aanmerking voor gebruikmaking van deze oudedagsreserve. De wettelijke basis voor de oudedagsreserve ligt in art. 3.67 Wet IB e.v.

¹¹⁵ Rijksoverheid. *Belastingtarieven – Willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen (Vamil)*.

<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingtarieven/inkomstenbelasting/willekeurige-afschrijving-milieu-bedrijfsmiddelen-vamil>
Geraadpleegd op: 24-05-2013.

¹¹⁶ Belastingdienst. *Fiscale reserves*.

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_vo_or_ondernemers/fiscale_reserves

Geraadpleegd op: 24-05-2013.

¹¹⁷ Deloitte Services Limited. *Vrijval van herinvesteringsreserve vindt plaats bij moedermaatschappij*.

<http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/fiscale-informatie/release-of-re-investment-reserve-allocated-to-parent-company/>
Geraadpleegd op: 28-05-2013

¹¹⁸ Artikel 3.67 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001

¹¹⁹ Kamer van Koophandel. *Fiscale Oudedagsreserve (FOR)*.

<http://www.kvk.nl/ondernemen/financien/pensioen/fiscale-oudedagsreserve-for/>
Geraadpleegd op: 28-05-2013.

Het nadeel van reserves is dat deze indien zij vrijvallen, het resultaat daarover alsnog (direct of indirect) aan de belastbare winst toegevoegd dient te worden. Directe toevoeging aan de belastbare winst vindt plaats indien de reserve niet voor het oorspronkelijke doel wordt aangewend. Indirecte toename van de belastbare winst vindt plaats indien de reserve voor het oorspronkelijke doel wordt aangewend. Dit aangezien (een deel van) de reserve in mindering wordt gebracht op de kosten. Doordat de kosten afnemen zal de belastbare winst (bij gelijkblijvende baten) toenemen. Hierdoor zal de belastbare winst waarover Vpb geheven wordt een grotere omvang aannemen, waardoor ook de Vpb-last alsnog toe zal nemen.¹²⁰

Hierdoor blijft enkel staan het voordeel dat er tijdelijk over meer eigen vermogen beschikt kan worden omdat een deel van de Vpb-lasten uitgesteld wordt. Dit kan tevens een rentevoordeel met zich meebrengen omdat er tijdelijk minder vreemd vermogen aangetrokken hoeft te worden of hiervan tijdelijk meer afgelost kan worden.¹²¹ Effectief gezien is er aldus sprake van belastinguitstel.¹²²

§ 4.4.5 Reserves Burgerlijk Wetboek 2

Naast de fiscale reserves uit de Wet IB als genoemd in § 4.4.4 is er ook in BW 2 een aantal reserves vastgelegd. Deze vinden hun oorsprong in art. 2:373 BW en zijn nader vormgegeven in verschillende artikelen verspreid over BW 2. Hierbij worden de herwaarderingsreserve en de reserve deelnemingen als meest voorkomende aangemerkt.¹²³ De wettelijke basis voor de herwaarderingsreserve bevindt zich in art. 2:390 BW, voor de reserve deelnemingen bevindt deze wettelijke basis zich in art. 2:389 BW. Het verschil tussen de reserves uit de voorgaande sub-paragraaf (de fiscale reserves o.b.v. de Wet IB) en de reserves uit deze sub-paragraaf (de reserves op basis van BW 2) ligt erin dat de reserves uit BW 2 een verplicht karakter kennen in tegenstelling tot het vrijwillige karakter van de fiscale reserves uit de Wet IB. Indien feiten als beschreven in de diverse artikelen in BW 2 zich voordoen dient er namelijk een reserve (gecreëerd en) vergroot te worden. Dit is bijvoorbeeld het geval bij waardevermeerderingen van vaste activa, hierdoor dienen op basis van art. 2:390 BW lid 1, deze waardevermeerderingen opgenomen te worden in een herwaarderingsreserve. Hiernaast worden de fiscale reserves uit de Wet IB in mindering gebracht van de belastbare winst in tegenstelling tot de reserves uit BW 2, deze worden gecreëerd nadat de belastbare winst is bepaald. De reserves uit BW 2 brengen derhalve geen fiscale voordelen in het kader van de Vpb met zich mee.

Op dit moment lijkt RWM bovendien niet in aanmerking te komen voor gebruikmaking van (één van de) reserves uit BW 2 en zijn hiermee geen fiscale voordelen in het kader van de Vpb te behalen. Deze reserves hebben namelijk een zeer specifiek karakter en van de betreffende situaties lijkt geen sprake te zijn op dit moment. Bovendien worden deze reserves opgemaakt in de fase van winstbestemming/-verdeling of uit bepaalde reeds bestaande reserves en dus niet bij het bepalen van de belastbare winst.

¹²⁰ Standard Business Reporting Programma. *Gebruikershandleiding voor de jaarrekening op fiscale grondslag (22-2-2011)*
http://www.sbr-nl.nl/fileadmin/SBR/documenten/NT_2011/Gebruikershandleiding_2010_FJR.pdf

Geraadpleegd op 12-6-2013

¹²¹ Prof. dr. Essers, P.H.J. (2008). *Vennootschapsbelasting – Fiscaal commentaar*. Deventer: Kluwer. Pp. 368 - 369.

¹²² Deloitte Services Limited. *Vrijval van herinvesteringsreserve vindt plaats bij moedermaatschappij*.

<http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/fiscale-informatie/release-of-re-investment-reserve-allocated-to-parent-company/>

Geraadpleegd op: 28-05-2013

¹²³ Dhr. Wim Schoonderbeek (National Office, Assurance) – PricewaterhouseCoopers Nederland. *Wettelijke reserves nader bekeken* (Spotlight Jaargang 17 – 2010 uitgave 4). Pp. 20-24.

<http://www.pwc.nl/nl/spotlight/assets/documents/spotlight2010-4-3-schoonderbeek-wettelijke-reserve.pdf>

Geraadpleegd op: 28-05-2013

§ 4.4.6 Overige reserves

De termen algemene-, bestemmings- en weerstandsreserve komen voornamelijk voor en zijn veelal voorbehouden aan directe-/publiekrechtelijke overheidslichamen. In elk geval zijn gedurende dit onderzoek geen hiermee samenhangende potentiële fiscale voordelen ten aanzien van de Vpb voor RWM aan het licht gekomen.

Na fiscale winstbepaling gelden bedrijfseconomische factoren hoofdzakelijk als afwegingskader voor het al dan niet creëren/vergroten van reserves. Fiscale voordelen zijn te behalen indien reserves vóór belastbare winstbepaling gecreëerd/vergroot mogen worden. Dit is bij Wet toegestaan in de situaties als genoemd in § 4.4.4 van dit rapport.

§ 4.4.7 Voorzieningen

Naast de in voorgaande sub-paragrafen genoemde reserves is er door middel van m.n. jurisprudentie een methode voor het vormen van een passiefpost gecreëerd. De passiefpost in deze sub-paragraaf wordt in bedrijfseconomische/boekhoudkundige termen ook wel een voorziening genoemd. Het verschil tussen reserves en voorzieningen bevindt zich m.n. in het gegeven dat reserves onderdeel zijn van het eigen vermogen in tegenstelling tot voorzieningen welke onderdeel uitmaken van het vreemd vermogen.¹²⁴ Hiervoor is het zogenaamde 'Baksteenarrest' van de Hoge Raad leidend.¹²⁵

1. *"De toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan (dit wordt de oorsprongvoorwaarde genoemd).*
2. *De toekomstige uitgaven kunnen ook overigens aan die periode worden toegerekend (de goedkoopmansgebruikvoorwaarde).*
3. *Ter zake van die toekomstige uitgaven bestaat een redelijke mate van zekerheid dat zij zich zullen voordoen (de redelijke-zekerheidsvoorwaarde)."*

Citaat uit: *Cursus Belastingrecht*, IB.3.2.20.C.b Het Baksteenarrest¹²⁶

Deze jurisprudentie biedt, in vergelijking tot de reserves uit § 4.4.4 en § 4.4.5, een breder en algemener kader waarbinnen voorzieningen gevormd kunnen worden. De wetsingang voor dit arrest bevindt zich m.n. in art. 3.25 van de Wet IB.

Ook een voorziening leidt feitelijk slechts tot belastinguitstel. Kosten worden bij het creëren/uitbreiden van een voorziening genomen. Wanneer de daadwerkelijke uitgave plaatsvindt wordt deze (deels) verrekend met de betreffende voorziening. Hierdoor neemt het belastbare bedrag toe.^{127 128}

¹²⁴ Mw. M. Koelwijn-Terlouw BEc – VGS Adivio. *Reserves en voorzieningen: wat is het verschil?* (23 november 2010)

<http://www.vgs.nl/adivio/archief/reserves-en-voorzieningen-wat-is>

Geraadpleegd op: 28-05-2013

¹²⁵ BNB 1998/409

¹²⁶ Prof. dr. Essers, P.H.J. Kluwer Navigator. *Cursus Belastingrecht*, IB.3.2.20.C.b Het baksteenarrest. Bijgewerkt tot: 15-04-2013.

<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00B75861&cpid=WKNL-LTR-Navigator>

Geraadpleegd op: 24-05-2013

¹²⁷ Standard Business Reporting Programma. *Gebruikershandleiding voor de jaarrekening op fiscale grondslag (22-2-2011)*

http://www.sbr-nl.nl/fileadmin/SBR/documenten/NT_2011/Gebruikershandleiding_2010_FJR.pdf

Geraadpleegd op 12-06-2013

¹²⁸ Rijksoverheid, J.C. de Jager. *Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Gkg: Passiefpost; Voorziening.* (06-08-2013)

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/besluiten/2010/08/24/inkomstenbelasting-vennootschapsbelasting-goedkoopmansgebruik-passiefpost-voorziening.html>

Geraadpleegd op 12-06-2013

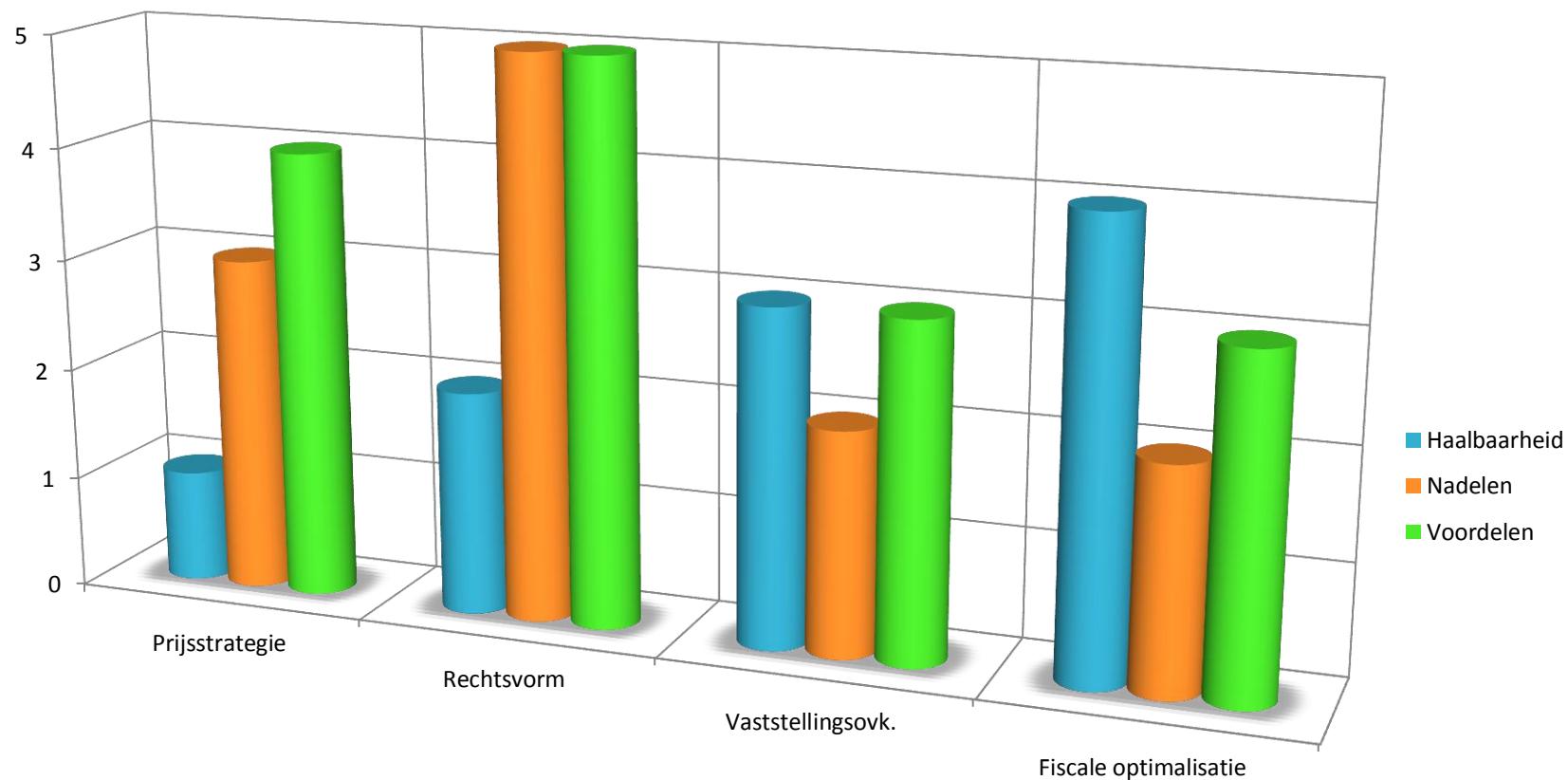
§ 4.4.8 Innovatiebox

Als stimuleringsmaatregel voor innovatief onderzoek is de zogenaamde ‘innovatiebox’ in het leven geroepen. Deze maatregel zorgt voor een Vpb-heffingspercentage van slechts 5% in tegenstelling tot de reguliere 20/25%. RWM komt niet in aanmerking voor gebruikmaking van deze stimuleringsmaatregel aangezien zij niet voldoet aan de vastgestelde criteria.¹²⁹ De wettelijke grondslag voor de innovatiebox bevindt zich in art. 12b van de Wet Vpb.

§ 4.5 Conclusie

Concluderend is naar aanleiding van de bevindingen als beschreven in dit hoofdstuk de haalbaarheid-effectenmatrix op de volgende pagina samengesteld. Hierin is in één oogopslag waarneembaar hoe de haalbaarheidskans, de nadelen en de voordelen van het viertal in deze paragraaf genoemde mogelijke (en onmogelijke) reactierichtingen zich tot elkaar verhouden. In het hierop volgende hoofdstuk zal een advies betreffende de optimaal te voeren strategie aan de directie van RWM gegeven worden op basis van de bevindingen in dit en de voorgaande hoofdstukken.

¹²⁹ Belastingdienst. *Innovatiebox*.
<http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/>
Geraadpleegd op: 30-05-2013.



	Prijsstrategie	Rechtsvorm	Vaststellingsovk.	Fiscale optimalisatie
Haalbaarheid	1	2	3	4
Nadelen	3	5	2	2
Voordelen	4	5	3	3

Figuur 15: Haalbaarheid-effectenmatrix – Schaalverdeling: 1 (minimum) t/m 5 (maximum)

Prijsstrategie → § 4.1

Rechtsvorm → § 4.2

Vaststellingsovereenkomst → § 4.3

Fiscale optimalisatie → § 4.4

De onderbouwing van de toegewezen getallen is, naast als beschreven in de voorgaande paragrafen, nogmaals puntsgewijs te raadplegen in bijlage III behorende bij dit rapport.

5. Optimale strategie

In dit hoofdstuk zal een advies uitgebracht worden over de optimale strategie, te voeren door RWM, ten aanzien van de mogelijke toekomstige Vpb-plicht. Het doel hierbij is om de belangen van RWM zo adequaat als mogelijk te behartigen. Deze adviezen zijn gebaseerd op de voorgaande hoofdstukken van dit rapport en richten zich op de ontwikkelingen op Vpb-gebied. Echter, waar mogelijk is tevens rekening gehouden met andere belangen dan uitsluitend fiscale.

Voortvloeiend uit de conclusies in voorgaande delen van dit rapport zal er bij deze optimale strategie uitgegaan worden van de onderstaande uitgangspunten.

- Vanaf 1 januari 2016 zal de indirecte ondernemingsvariant in werking treden en zal RWM Vpb-plichtig worden;
- Er zal geen overgangsregeling gelden.

Het wordt aanbevolen om vanaf het jaar 2016 de incidentele overschotten als aanvulling op de reguliere winststopslag van circa 2% niet langer te realiseren. Hierdoor wordt voorkomen dat er over deze incidentele overschotten (vermoedelijk 25%) Vpb afgedragen dient te worden waardoor financiële middelen voor zowel RWM als haar aandeelhouders/opdrachtgevers verloren zouden gaan. Een winststopslagercentage van circa 2% bovenop de integrale kostprijs past binnen de huidige visie maar is in de afgelopen jaren m.n. door gebruik van afgeschreven bedrijfsmiddelen overschreden. Het is fiscaal gezien verstandig om deze incidentele overschotten vanaf de inwerkingtreding van een Vpb-plicht voor RWM te vermijden. Dit kan o.a. gerealiseerd worden door kortingen in de tariefstelling naar de gemeenten te verrekenen. Het wordt aanbevolen om deze kortingen een incidenteel karakter te geven, ondanks dat het verstandig is om deze kortingen jaarlijks te verlengen. Door een incidenteel karakter kan er, in het geval RWM bijvoorbeeld meer liquide middelen behoeft, gedurende één jaar (of meerdere jaren) relatief minder moeizaam een hoger tarief geïnd worden door het tijdelijk niet verrekenen van deze korting. Wanneer dit leidt tot een hoger resultaat zal de fiscus hier echter een deel (vermoedelijk 25%) van opeisen. Naast gebruikmaking van kortingen in de tariefstelling kan er ook gedacht worden aan het doen van investeringen ten einde incidentele overschotten te vermijden.

Het verrekenen van incidentele kortingen in de tarieven vanaf het jaar 2016 kan ook voordelen bieden op het gebied van de relatie tussen RWM en haar aandeelhouders. Deze zullen de prijs-kwaliteitverhouding, bij ongewijzigde overige omstandigheden, zich positief zien ontwikkelen. Dit kan de tevredenheid, voornamelijk gedurende evaluatiemomenten etc., ten aanzien van RWM doen toenemen waardoor een structurele samenwerking gewaarborgd blijft. Eventuele vragen van aandeelhoudende gemeenten (en tevens opdrachtgevers) omtrent het achterwege blijven van tariefkortingen in de afgelopen jaren en de jaren voorafgaand aan het jaar 2016 kunnen verantwoord worden door te wijzen op de solvabiliteitsversterking welke essentieel is om o.a. een betrouwbare partner te zijn.

Tot het jaar 2016 wordt aanbevolen om het huidige prijsbeleid voort te zetten, inclusief de winsten (ruim) hoger dan 2% ten opzichte van de integrale kostprijs vanwege de reeds genoemde incidentele overschotten. Dit zal vermoedelijk resulteren in het bereiken van een solvabiliteitspercentage van 20%, conform doelstelling, vóór inwerkingtreding van een Vpb-plicht. Echter wordt het aanbevolen om niet te stoppen met de versterking van het solvabiliteitspercentage bij het bereiken van 20% vóór inwerkingtreding van een Vpb-plicht. Tot dat moment kan een hoger solvabiliteitspercentage namelijk efficiënter bereikt worden, winsten worden namelijk (nog) niet verminderd met een Vpb-last van circa 25%. Tevens zijn er signalen uit de financiële sector waaruit blijkt dat zij een solvabiliteitspercentage van hoger dan 20% wenselijk achten, gesproken wordt over een solvabiliteitspercentage van circa 30% dat door de banken gewenst wordt. Dit wordt mede veroorzaakt door strengere regelgeving voor kredietverstrekkers waardoor zij voorzichtiger, terughoudender en kritischer lijken te zijn. Nadat een Vpb-plicht ingevoerd is zal versterking van de solvabiliteit in principe, bij vergelijkbaar beleid, circa 25% langzamer verlopen, dit is relatief onwenselijk.

Het bewust volledig vermijden van winsten stuit op juridische bezwaren, zie hiervoor ook § 4.1 van dit rapport. Hiernaast vergroot het volledig vermijden van winsten de afhankelijkheid van de aandeelhoudende gemeenten. Vanaf 2016 wordt aldus aanbevolen om een opslagpercentage van circa 2% te hanteren en gebruik te maken van winstuitkering (oftewel dividenduitkering) aan de aandeelhouders. Dit heeft een relatief geringe Vpb-last tot gevolg.

Het wordt onderbouwbaar en verdedigbaar geacht dat dit niet in strijd is met het 'goed koopmansgebruik' gezien de feiten dat incidentele overschotten in het verleden niet zijn afgeroomd of anderszins verrekend vanwege het beleid om een verantwoord solvabiliteitspercentage te bereiken. Indien dit bereikt is rechtvaardigt dit een wijziging in beleid welke aldus niet primair fiscale voordelen beoogd. Hiernaast wordt een opslagpercentage van circa 2% niet ongebruikelijk geacht binnen de branche van RWM, hoewel dit niet geheel transparant is binnen deze branche. Het is zelfs zeer aannemelijk dat het voor komt dat commerciële branchegenoten van RWM bewust beneden dit percentage tarifieren. Vanuit het oogpunt van een level-playing field zou ook RWM in principe deze mogelijkheid dienen te bezitten, hoewel hiermee vermoedelijk de uitersten van het juridisch toelaatbare opgezocht zouden worden.

Op termijn wordt bekend of onder de nieuwe wetgeving de inzameling van huishoudelijk afval en/of het beheer van de openbare ruimte al dan niet verplicht privaatrechtelijk dient te worden georganiseerd. Dit heeft voor RWM geen direct gevolg aangezien zij reeds een privaatrechtelijke entiteit is. Omdat de liquidatie van de privaatrechtelijke N.V. en creatie van een publiekrechtelijk samenwerkingsverband conform de Wgr relatief grote en uiteenlopende gevolgen heeft wordt het niet aanbevolen om deze transformatie op dit moment verder te onderzoeken naar aanleiding van uitsluitend de fiscale ontwikkelingen als beschreven in dit rapport. Hiernaast moet tevens de toekomst nog uitwijzen of RWM en haar aandeelhouders niet beperkt zullen worden in deze vrijheid. Wel wordt aanbevolen om, indien de discussie over een eventuele transformatie naar een publiekrechtelijke entiteit op basis van andere overwegingen gevoerd zal worden, hierin mee te nemen dat dit fiscale voordelen ten aanzien van de Vpb kan bieden. Een direct-/publiekrechtelijk overheidslichaam zal namelijk, in ieder geval onder de indirecte ondernemingsvariant, niet te maken krijgen met Vpb-lasten en/of de administratieve lasten samenhangende met het voeren van een fiscale boekhouding.

Het wordt verstandig geacht om de belangenorganisatie van RWM's branche, de NVRD, te adviseren om de mogelijkheden en de bereidheid van de Belastingdienst met betrekking tot het sluiten van een vaststellingsovereenkomst te onderzoeken. Hiermee kunnen voor de gehele branche mogelijk voordelen bedongen worden betreffende m.n. de inrichting van een fiscale openingsbalans. Oriënterend is reeds met o.a. de directie van de NVRD over deze mogelijkheid gesproken, hierbij werd niet afwijzend gereageerd op het idee om deze mogelijkheid als NVRD te onderzoeken.

Het wordt aanbevolen om vanaf het jaar 2016 gebruik te maken van de fiscale faciliteiten welke op dat moment bestaan. Het activeren van immateriële activa blijkt op juridische bezwaren te stuiten. De EIA-, MIA- en Vamil-regelingen kunnen vanaf het jaar 2016 gebruikt worden om de kosten van bepaalde investeringen te beperken door aftrekposten of versnelde afschrijvingsmogelijkheden te bieden. Hierdoor kan de belastbare winst en de hieruit afgeleide Vpb-last afnemen. Dit zijn echter slechts maatregelen waarmee 'de pijn verzacht wordt'. Hierdoor lijkt het doen van een investering primair vanwege gebruikmaking van deze maatregelen onverstandig aangezien hier hoe dan ook kosten mee gepaard zullen gaan. Indien de intentie om te investeren in bepaalde bedrijfsmiddelen reeds, op basis van andere motieven, bestaat is het vanzelfsprekend wel verstandig om te onderzoeken of er bedrijfsmiddelen zijn welke voldoen aan de eisen en motieven van RWM en tegelijkertijd in aanmerking komen voor een fiscale stimuleringsregeling. Voorafgaand aan een Vpb-plicht biedt gebruikmaking van (één van) deze maatregelen echter geen voordelen aangezien er voor RWM (nog) geen sprake is van belasting over haar winst.

Het wordt afgeraden om in de periode vanaf publicatie van dit rapport tot de inwerkingtreding van een Vpb-plicht voor RWM voorzieningen en/of fiscale reserves te creëren of deze in omvang te laten toenemen. Deze handelingen leiden namelijk feitelijk tot het (fiscaal) vooruitschuiven van winsten. Indien er in 2013 bijvoorbeeld een voorziening, welke naar verloop van 5 jaren vrijvalt, ter hoogte van € 10.000 gecreëerd zou worden neemt de winst in het jaar 2013 met € 10.000 af terwijl de belastbare winst in het jaar 2018 met € 10.000 toeneemt doordat kosten gepaard gaande met een investering op dat moment in omvang afnemen vanwege verrekening met de voorziening. Dit betekent dat er over een bedrag van € 10.000 extra Vpb afgedragen dient te worden in vergelijking tot het niet creëren van deze voorziening. Vanuit dit oogpunt wordt het tevens verstandig geacht om de huidige voorzieningen, indien mogelijk, reeds voorafgaand aan een Vpb-plicht voor RWM te laten vrijvallen. Hierdoor neemt de winst toe wanneer deze nog onbelast is in plaats van een winsttoename wanneer deze wel belast is. Indien RWM de totale huidige voorzieningen reeds voorafgaand aan 1 januari 2016 laat vrijvallen levert dit een besparing op van circa € 50.000 aan verminderde Vpb-lasten.¹³⁰ Deze strategie kan mogelijk weerstand bij m.n. de verstrekking van een controleverklaring oproepen, aangezien vanuit bedrijfseconomische opvattingen adequate voorzieningen verstandig worden geacht.

Vanaf 1 januari 2016 kan het fiscale voordelen bieden om gebruik te maken van voorzieningen, fiscale reserves en/of fiscale stimuleringsmaatregelen ten einde belastingafdrachten uit te stellen. Hierdoor kunnen rentevoordelen gerealiseerd worden. Om die reden valt het aan te raden om in het jaar 2015 een onderzoek te laten uitvoeren met betrekking tot de mogelijkheden en wenselijkheden voor RWM op dit gebied. Dit aangezien er in deze nabije toekomst andere interne en externe belangen kunnen spelen. Ook is het mogelijk dat op dat moment de fiscale wet- en regelgeving omtrent deze faciliteiten gewijzigd blijkt.

¹³⁰ Dit bedrag van circa € 50.000 is gebaseerd op de balanspost 'overige voorzieningen' uit het jaarverslag 2012. Hierin is per 31-12-2011 een balanspost ter hoogte van circa € 160.000. Uit de interne kwartaalrapportage blijkt dat deze balanspost sinds dat moment is toegenomen tot een hier niet nader te noemen bedrag. Dit bedrag maakt, mede gezien het op dit moment geldende Vpb-percentage, een lastenvermindering in geval van volledige vrijval vóór een Vpb-plicht van circa € 50.000 reëel. Kwartaalrapportage 1^e kwartaal 2013. Intern document RWM.

Eindconclusie en aanbevelingen

Alles overwegende kan geconcludeerd worden dat het zeer aannemelijk is dat in de nabije toekomst externe ontwikkelingen zullen plaatsvinden waardoor de fiscale positie van RWM in het kader van de vennootschapsbelasting zal wijzigen. De voor RWM (en de NVRD) meest wenselijke ontwikkeling zou zijn dat de publieke-/wettelijke taken betreffende de inzameling van huishoudelijke afvalstoffen en het beheer van de openbare ruimte vanwege haar karakter onder de nieuwe wetgeving volledig vrijgesteld worden voor de vennootschapsbelasting. De kans op deze volledige vrijstelling wordt echter geacht zeer klein te zijn. RWM kan bovendien vrijwel geen invloed uitoefenen op het politieke proces en de NVRD kan hier slechts zeer beperkt invloed op uitoefenen. Dat de Europese Commissie een vele malen grotere invloed uitoefent is evident.

De invloed van de toekomstige wijzigingen is nog niet tot in detail in kaart te brengen vanwege een aantal onzekerheden betreffende de invulling van de wetwijzigingen. Het is niet zo zeer het geval dat er informatie nog wordt achtergehouden maar des te meer ligt de oorzaak bij de huidige fase van het politieke proces. Er worden momenteel nog onderzoeken uitgevoerd door het Ministerie van Financiën. Pas nadat deze onderzoeken afgerond zijn zal een concretere politieke visie zich uitkristalliseren, welke uiteindelijk vertaald zal worden naar een Wetsvoorstel.

De continuïteit van RWM zal niet in direct gevaar komen door een eventuele vennootschapsbelastingplicht. Hiervoor zijn de lasten welke hiermee gepaard gaan niet omvangrijk genoeg. De reactiemogelijkheden van RWM zijn beperkt, bovendien hangen er met bepaalde reacties nadelen samen. Echter om optimaal te anticiperen op de toekomstige ontwikkelingen wordt het verstandig geacht om bepaalde mogelijkheden te benutten. Hierdoor zullen de – met name financiële – belangen van RWM adequater worden behartigd.

Onderstaand zullen de aanbevelingen welke voortvloeien uit dit onderzoek puntsgewijs weergegeven worden waarbij tevens een indeling in tijdskaders is gemaakt. Hierbij zijn is wederom uitgegaan van het – op dit moment – meest aannemelijke scenario waarbij RWM vanaf 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplichtig zal worden. Indien dit tijdvenster zich – bijvoorbeeld door vertraging in het politieke proces – anders zal ontwikkelen heeft dit tevens invloed op de tijdsbepalingen welke genoemd worden in deze aanbevelingen.

Tot 1 januari 2016:

- Blijf een winstmaximalisatiedoel nastreven ten einde de vermogenspositie te versterken en hierdoor een verantwoord solvabiliteitspercentage te bereiken;
- Beëindig het voorgaand genoemde vermogensbeleid niet bij het bereiken van een solvabiliteitspercentage van 20% – in het geval dit percentage wordt bereikt vóór 1 januari 2016;
- Staak de opbouw van de huidige voorziening op de balans, creëer geen nieuwe voorzieningen en overweeg om de huidige voorziening vervroegd vrij te laten vallen;
- Steun en ondersteun – waar mogelijk – de NVRD in haar strategieën waarmee zij de belangen van haar leden in dit dossier optimaal tracht te behartigen;
- Adviseer de NVRD om de mogelijkheid tot het sluiten van een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst te onderzoeken;
- Onderzoek – indien hier sprake van zal zijn – de effecten van het van toepassing verklaren van de te zijner tijd eventueel overeengekomen vaststellingsovereenkomst;
- Onderzoek in het jaar 2015 de mogelijkheden en wenselijkheden om gebruik te maken van de vanaf het jaar 2016 geldende fiscale faciliteiten ten einde de belastingdruk, ná inwerkingtreding vennootschapsbelastingplicht, te beperken dan wel uit te stellen;

- Blijf de externe – met name politieke – ontwikkelingen betreffende dit dossier actief volgen.

Vanaf 1 januari 2016:

- Hanteer een winsttopslagpercentage van 2% ten opzichte van de integrale kostprijs en realiseer niet langer incidentele resultaatoverschotten als aanvulling hierop;
- Benut de op dat moment geldende fiscale faciliteiten ten einde voordelen te behalen door het uitstellen van de afdracht van vennootschapsbelasting.

Niet aan tijd gebonden:

- Neem bij eventuele overwegingen/onderzoeken betreffende de juridische organisatie van RWM in aanmerking dat organisatie door middel van een direct-/publiekrechtelijk overheidslichaam – indien deze mogelijkheid blijft bestaan – aanzienlijke fiscale voordelen op het gebied van de vennootschapsbelasting biedt.

Literatuurlijst/bronvermelding

Literatuur

- Drs. Guiljam, H. e.a. (2011). *Belastingrecht MBA 2011*. Houten: Noordhoff Uitgevers Groningen.
- Mr. Aarts MFP, G.A.C. e.a. (2011). *Belastingrecht. Voor Bachelors en Masters*. Editie 2011/2012. Dordrecht: Convoy Uitgevers.
- Prof. dr. Stevens, L.G.M. (2009). *Elementair Belastingrecht. Voor economen en bedrijfsjuristen 2009/2010*. Deventer: Kluwer.
- Prof. dr. Van der Geld, J.A.G. (2012). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Prof. dr. mr. Heithuis, E.J.W., dr. Van den Dool, R.P. (2010). *Compendium (van de) Vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Prof. dr. Essers, P.H.J. (2008). *Vennootschapsbelasting – Fiscaal commentaar*. Deventer: Kluwer.

Wetten

- Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- Burgerlijk Wetboek Boek 2
- Handelsregisterwet 2007
- Grondwet
- Wet milieubeheer
- Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (2010)
- Burgerlijk Wetboek Boek 6
- Burgerlijk Wetboek Boek 2
- Burgerlijk Wetboek Boek 7
- Wet inkomstenbelasting 2001

Jurisprudentie

- BNB 1991/90
- BNB 2007/81
- BNB 1998/409

Natuurlijke personen

- Dhr. mr. J.W. (Jan-Willem) de Joode, Senior beleidsmedewerker belastingzaken en namens de VNG verantwoordelijk voor het dossier 'Vpb overheidsbedrijven'
- Dhr. mr. drs. F.H.H. (Frans) Weekers, staatssecretaris van Financiën
- Mw. drs. Ilse van der Grift, senior beleidsmedewerker van de NVRD en verantwoordelijk voor het dossier 'Vpb overheidsbedrijven'
- Dhr. drs. V.A. (Ed) Groot, Kamerlid namens de PvdA, verantwoordelijk voor de portefeuille 'belastingplicht overheidsbedrijven' en lid van de Tweede Kamercommissie voor Financiën
- Dhr. drs. Pascal Frissen, Hoofd Stafbureau namens RWM
- Dhr. Paul Minke, namens Aedes (vereniging van woningcorporaties) verantwoordelijk voor Fiscaliteiten & Financiële positie
- Dhr. drs. R.J.P. (Roger) Bastiaens, Partner Belastingadvies namens BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V
- Dhr. Erik de Baedts LLM, Directeur NVRD
- Leden Tweede Kamercommissie voor Financiën

Interne bronnen RWM

- Uittreksel uit het Handelsregister betreffende RWM, Kamer van Koophandel
- Statuten 'Oprichting RWM N.V.' (26-03-2010)
- Schrijven van Dhr. Mr. Drs. M.M. Dazert namens Belastingdienst/Limburg/kantoor Maastricht. Betreft: 'Beschikking geen aanslag vennootschapsbelasting', gericht aan RWM N.V. (19-08-2011).
- *Business case RWM NV*. Versie RvC 1 november 2010
- *Notitie Vermogensbeleid*. 28-01-2010, IPR Normag (Management Consultants)
- *Begroting 2012*. 06-12-2011 RWM
- *Jaarverslag 2011 RWM*
- *Jaarverslag 2012 RWM*
- *Basisovereenkomst tussen de gemeenten Beek, Schinnen, Sittard-Geleen, Stein en RWM NV*
- *Kwartaalrapportage 1^e kwartaal 2013 RWM*

Interne bronnen Zuyd Hogeschool

- *Beleidskunde, Minor Lokaal Bestuursmanagement (2011-2012), Presentatie 8*. Dhr. Martin de Beer. Pp. 19 - 32. Interne publicatie van Zuyd Hogeschool, faculteit Management en Recht, Sittard.

Internet

- Rijksoverheid. Investeringsaftrek.
Energie-investeringsaftrek/milieu-investeringsaftrek.
<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingtarieven/inkomstenbelasting/investeringsaftrek>
Geraadpleegd op: 04-04-2013.
- Mr. Jongbloed, D.J.B. (2012). *Tarief vennootschapsbelasting*.
Enschede: Jongbloed Fiscaal Juristen N.V.
http://www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl/databank/tarieven_&_cijfers/tarief_vennootschapsbelasting/
Geraadpleegd op: 25-03-2013.
- Administratievoeren. *Vennootschapsbelasting*.
<http://www.administratievoeren.nl/vennootschapsbelasting.html>
Geraadpleegd op: 08-05-2013.
- Belastingdienst. *In termijnen betalen*.
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/inkomstenbelasting/belasting_betalen_terugvragen/betalen_aan_de_belastingdienst/wanneer_betalen/in_termijnen_betalen/
Geraadpleegd op: 31-05-2013.
- Bekkers, H. (2013). Kabinet handhaaft btw-compensatiefonds.
Binnenlands Bestuur (onderdeel van Kluwer bv).
<http://www.binnenlandsbestuur.nl/financien/nieuws/kabinet-handhaaft-btw-compensatiefonds.8777212.lynkx>
Geraadpleegd op: 28-03-2013.
- *Motorrijtuigenbelasting*.
Belastingdienst.
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/auto_en_vervoer/belastingen_op_auto_en_motor/motorrijtuigenbelasting/
Geraadpleegd op: 02-04-2013.
- Van Koert MSc, Jesper e.a. (12-2012). *Wet Markt en Overheid: een gelijkwaardig speelveld voor economische activiteiten*.
Deloitte.
http://actueel.deloitte.nl/media/132459/Wet_M%20en%20O.pdf
Geraadpleegd op: 04-04-2013.
- *Organisatie afvalinzameling*. Organisatievorm afvalinzameling
NVRD.
<http://www.nvrd.nl/website/feiten-cijfers/organisatie-afvalinzameling>
Geraadpleegd op: 05-04-2013.
- Drs. Verhagen, M.J.M. (01-07-2012). *Handreiking Wet Markt en Overheid*.
Den Haag: Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie.
<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/richtlijnen/2012/07/05/handreiking-markt-en-overheid.html>
Geraadpleegd op: 05-04-2013.

- Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant. (Onderzoek).*
Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).
<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/05/11/onderzoek-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 10-04-2013.
- Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (06-03-2013). *Beantwoording Kamervragen belastingplicht overheidsbedrijven.*
Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).
<http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/03/06/beantwoording-kamervragen-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 10-04-2013.
- Dhr. mr. drs. Weekers, F.H.H. (11-05-2012). *Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven.*
Den Haag: Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen).
<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2012/05/11/notitie-belastingplicht-overheidsbedrijven.html>
Geraadpleegd op: 10-04-2013.
- Dhr. mr. De Jooode, J.W., namens dhr. drs. De Vet, C.J.G.M. (04-04-2013). *Schrijven betreft: Belastingplicht overheidsbedrijven. Gericht aan: Vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal (secundair aan de staatssecretaris van Financiën en de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties).*
Den Haag: Vereniging van Nederlandse Gemeenten.
http://www.vng.nl/files/vng/brieven/2013/20130404_brief_parlement_belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf
Geraadpleegd op: 22-04-2013.
- *Belastingplicht overheidsbedrijven stap dichterbij. Persbericht.*
Arnhem: NVRD
<http://www.nvrd.nl/cms/showpage.aspx?id=1473>
Geraadpleegd op: 07-05-2013.
- Persbericht (02-05-2013). *Staatssteun: Commissie vraagt Nederland eind te maken aan selectieve belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven.*
Brussel: Europese Commissie.
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-395_nl.htm
Geraadpleegd op: 03-05-2013.
- *Brief belastingplicht overheidsbedrijven aan de EC, d.d. 21 mei 2013*
<http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/05/21/belastingplicht-overheidsbedrijven/belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf>
Geraadpleegd op: 21-05-2013
- *Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 11 mei 2012 (Kamerstuk 31213 nr. 7)*
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31213-7.pdf>
Geraadpleegd op: 18-04-2013
- *Notitie belastingplicht overheidsbedrijven, d.d. 11 mei 2012 (Kamerstuk 31213 nr. 7)*
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-168120.pdf>
Geraadpleegd op: 18 april 2013
- Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 6 maart 2013 *Verslag van een schriftelijk overleg inzake de belastingplicht van overheidsbedrijven* (Kamerstuk 31213 nr. 9)
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31213-9.pdf>
Geraadpleegd op: 18 april 2013
- Commissievergaderingen, algemeen overleg, Tweede Kamercommissie voor Financiën, d.d. 17 april 2013: *Belastingplicht overheidsbedrijven; Fiscale moties en toezeggingen*
http://www.tweedekamer.nl/vergaderingen/commissievergaderingen/deze_week/details.jsp?parlisnummer=2013A01110&dayofweek=Woensdag&his=
Geraadpleegd op: 18 april 2013
- Van 't Hul, Gerd. *Fiscale jaarrekening.*
Wilnis: Van 't Hul Accountants en Belastingadviseurs.
<http://www.vanthul.nl/fiscale-jaarrekening>
Geraadpleegd op: 08-05-2013.
- Marja Hilders e.a. namens Vereniging van Nederlandse Gemeenten, ondersteuningsprogramma Slim Samenwerken (november 2012). *Grip op samenwerken.*
Den Haag: Vereniging van Nederlandse Gemeenten.
http://www.vng.nl/files/vng/publicaties/2012/grip_op_samenwerking_20121023.pdf
Geraadpleegd op: 13-05-2013.
- Gemeenteraad gemeente Sittard-Geleen (21-02-2002). *Gemeenschappelijke regeling Vixia.*
Sittard-Geleen: Gemeente Sittard-Geleen.
http://decentrale.regelgeving.overheid.nl/cvdr/xhtmloutput/Historie/Sittard-Geleen/117525/117525_1.html
Geraadpleegd op: 14-05-2013.
- Rd4. *Gemeenschappelijke Regeling Reinigingsdiensten Rd4.*
<http://www.rd4.nl/?id=24&lang=nl>
Geraadpleegd op: 27-05-2013.
- Rd4. *NV Reinigingsdiensten Rd4.*

- <http://www.rd4.nl/?id=25&lang=nl>
Geraadpleegd op: 27-05-2013.
- Rd4. *Bedrijfspresentatie Rd4 – BEDRIJFSPRESENTATIE.pdf*. P. 15 (Kengetallen).
<http://www.rd4.nl/?id=373&lang=nl>
Geraadpleegd op: 27-05-2013.
 - Werkgeversvereniging voor Energie-, Kabel & Telecom- en Afval & Milieubedrijven (2011-2013). *CAO Afval & Milieu*.
http://www.wenb.nl/afval_milieu/cao/pages/default.aspx
Geraadpleegd op: 14-05-2013.
 - Vereniging van Nederlandse Gemeenten (2011-2013). *Collectieve arbeidsvoorwaardenregeling, Uitwerkingsovereenkomst*.
<http://www.car-uwo.nl/>
Geraadpleegd op: 14-05-2013.
 - Balthazar Belastingadviseurs. *Fiscale eenheid*.
<http://www.belastingadviseurs.nl/fiscale-eenheid>
Geraadpleegd op: 27-05-2013.
 - Dhr./Mw. Hoogendoorn. Kluwer Navigator. *BNB 1991/90*
<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00BB2EE7&cpid=WKNL-LTR-Navigator>
Geraadpleegd op: 22-05-2013.
 - Cornelisse, R.P.C. Kluwer Navigator. *BNB 2007/81: Voetbalclub wordt vennootschapsbelastingplichtig. Geen activering van goodwill, merchandisingrechten en sponsoringopbrengsten op openi...*
<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00BDD7F6&cpid=WKNL-LTR-Navigator>
Geraadpleegd op: 22-05-2013.
 - Agentschap NL, Ministerie van Economische Zaken. *Handleiding fiscale ondersteuning voor het vervangen van asbestdaken en plaatsen van zonnepanelen*.
<http://www.agentschapnl.nl/content/handleiding-eia-mia-vamil-voor-asbestsanering-en-zonnepanelen-2013>
Geraadpleegd op: 24-05-2013
 - Rijksoverheid. *Belastingtarieven – Willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen (Vamil)*.
<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingtarieven/inkomstenbelasting/willekeurige-afschrijving-milieu-bedrijfsmiddelen-vamil>
Geraadpleegd op: 24-05-2013.
 - Belastingdienst. *Fiscale reserves*.
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/fiscale_reserves
Geraadpleegd op: 24-05-2013.
 - Standard Business Reporting Programma. *Gebruikershandleiding voor de jaarrekening op fiscale grondslag (22-2-2011)*
http://www.sbr-nl.nl/fileadmin/SBR/documenten/NT_2011/Gebruikershandleiding_2010_FJR.pdf
Geraadpleegd op 12-6-2013
 - Deloitte Services Limited. *Vrijval van herinvesteringsreserve vindt plaats bij moedermaatschappij*.
<http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/fiscale-informatie/release-of-re-investment-reserve-allocated-to-parent-company/>
Geraadpleegd op: 28-05-2013
 - Kamer van Koophandel. *Fiscale Oudedagsreserve (FOR)*.
<http://www.kvk.nl/ondernemen/financien/pensioen/fiscale-oudedagsreserve-for/>
Geraadpleegd op: 28-05-2013.
 - Deloitte Services Limited. *Vrijval van herinvesteringsreserve vindt plaats bij moedermaatschappij*.
<http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/fiscale-informatie/release-of-re-investment-reserve-allocated-to-parent-company/>
Geraadpleegd op: 28-05-2013
 - Dhr. Wim Schoonderbeek (National Office, Assurance) – PricewaterhouseCoopers Nederland. *Wettelijke reserves nader bekeken* (Spotlight Jaargang 17 – 2010 uitgave 4). Pp. 20-24.
<http://www.pwc.nl/nl/spotlight/assets/documents/spotlight2010-4-3-schoonderbeek-wettelijke-reserve.pdf>
Geraadpleegd op: 28-05-2013
 - Mw. M. Koelewijn-Terlouw BEc – VGS Adivio. *Reserves en voorzieningen: wat is het verschil?* (23 november 2010)
<http://www.vgs.nl/advio/archief/reserves-en-voorzieningen-wat-is>
Geraadpleegd op: 28-05-2013
 - Prof. dr. Essers, P.H.J. Kluwer Navigator. *Cursus Belastingrecht, IB.3.2.20.C.b Het baksteenarrest*. Bijgewerkt tot: 15-04-2013.
<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00B75861&cpid=WKNL-LTR-Navigator>
Geraadpleegd op: 24-05-2013
 - Belastingdienst. *Innovatiebox*.
<http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/>
Geraadpleegd op: 30-05-2013
 - Rijksoverheid, J.C. de Jager. *Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Gkg: Passiefpost; Voorziening*. (06-08-2013)
<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/besluiten/2010/08/24/inkomstenbelasting-vennootschapsbelasting-goedkoopmansgebruik-passiefpost-voorziening.html>
Geraadpleegd op 12-06-2013

Bijlagen

- Bijlage I: *Verkort uittreksel Kamer van Koophandel: RWM N.V.*
Bijlage II: *Rekenvoorbeeld belastinguitstel*
Bijlage III: *Puntsgewijze onderbouwing bij figuur 15: Haalbaarheid-effectenmatrix*

I. Verkort uittreksel Kamer van Koophandel: RWM N.V.

<i>In het kort</i>		help
Naam:	RWM N.V.	
KvK-inschrijfnummer:	14132645	
Rechtsvorm:	Naamloze vennootschap met gewone structuur	
Vestigingsadres:	Millenerweg 6	
Vestigingsplaats:	6136KW Sittard	
Correspondentieadres:	Postbus 399	
Correspondentieplaats:	6130AJ Sittard	
Telefoonnummer:	046-4577777	
Faxnummer:	046-4577776	
Internetadres:	http://www.rwm.nl	
Totaal aantal medewerkers:	74	
Code hoofdactiviteit:	3811 Inzameling van onschadelijk afval	
Code nevenactiviteit 1:	7810 Arbeidsbemiddeling	
Code nevenactiviteit 2:	70102 Holdings (geen financiële)	
Bron: Kamer van Koophandel, printdatum: 2-4-2013		

Figuur 16: Verkort uittreksel Kamer van Koophandel: RWM N.V. (via kvk.nl)

II. Rekenvoorbeeld belastinguitstel

Onderstaand rekenvoorbeeld dient ten doel om te illustreren dat (en op welke wijze) versnelde afschrijvingen leiden tot uitstel van Vpb-afdrachten terwijl op de lange termijn de belastinglast gelijk is.

Jaar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totaal
<i>Reguliere afschrijving</i>											
<u>Waardering bedrijfsmiddel X (01-01)</u>	€ 100,00	€ 90,00	€ 80,00	€ 70,00	€ 60,00	€ 50,00	€ 40,00	€ 30,00	€ 20,00	€ 10,00	
<u>Afschrijving</u>	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 10,00	€ 100,00
<u>Belastbare winst</u>	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 490,00	€ 4.900,00
<u>Vpb afdracht</u>	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 122,50	€ 1.225,00
<i>Versnelde afschrijving</i>											
<u>Waardering bedrijfsmiddel X (01-01)</u>	€ 100,00	€ 50,00	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	
<u>Afschrijving</u>	€ 50,00	€ 50,00	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ 100,00
<u>Belastbare winst</u>	€ 450,00	€ 450,00	€ 500,00	€ 500,00	€ 500,00	€ 500,00	€ 500,00	€ 500,00	€ 500,00	€ 500,00	€ 4.900,00
<u>Vpb afdracht</u>	€ 112,50	€ 112,50	€ 125,00	€ 125,00	€ 125,00	€ 125,00	€ 125,00	€ 125,00	€ 125,00	€ 125,00	€ 1.225,00

Figuur 17: Rekenvoorbeeld belastinguitstel

Fictieve bedragen, simplistisch voorbeeld, Vpb-percentage van 25% gehanteerd

III. Puntsgewijze onderbouwing bij figuur 15: Haalbaarheid-effectenmatrix

Naast de onderbouwing van deze figuur in de voorgaande delen van hoofdstuk 4 zal ter aanvulling onderstaand een beknopte, puntsgewijze onderbouwing worden weergegeven.

Prijsstrategie

Haalbaarheid: 1 → in strijd met een tweetal juridische argumenten

Nadelen: 3 → in strijd met vermogensbeleid RWM, afhankelijkheid van gemeenten neemt toe

Voordelen: 4 → Vpb-lasten in gunstigste geval € 0, administratieve lasten fiscale boekhouding blijven bestaan

Rechtsvorm

Haalbaarheid: 2 → mogelijk dienen activiteiten RWM verplicht indirect georganiseerd te worden (buiten directe invloedssfeer RWM), bereidheid gemeenten tot deze reorganisatie onzeker

Nadelen: 5 → reorganisatielasten, ingrijpende en veelomvattende structurele gevolgen

Voordelen: 5 → vrijgesteld van Vpb onder indirecte ondernemingsvariant, geen administratieve lasten fiscale boekhouding

Vaststellingsovereenkomst

Haalbaarheid: 3 → onzekerheid bereidheid NVRD, onzekerheid bereidheid Belastingdienst, buiten directe invloedssfeer RWM

Nadelen: 2 → een VSO van toepassing verklaren kan bepaalde nadelige gevolgen hebben, deels van toepassing verklaren is onmogelijk

Voordelen: 3 → de mogelijke voordelen (welke zich m.n. op gebied van het opstellen van een fiscale openingsbalans kunnen vinden) zullen opwegen tegen de nadelen, anders zou de VSO niet van toepassing verklaard worden door RWM, administratieve lasten i.v.m. fiscale boekhouding zullen blijven bestaan

Fiscale optimalisatie

Haalbaarheid: 4 → van een aantal faciliteiten kan gebruik worden gemaakt terwijl enkele niet mogelijk zijn voor RWM

Nadelen: 2 → er gaan kosten gepaard met het actief onderzoeken van mogelijkheden om de fiscale winst te beperken, acties kunnen weerstand oproepen vanuit bedrijfseconomisch oogpunt

Voordelen: 3 → de belastbare winst kan door bepaalde acties verlaagd worden waardoor ook de Vpb-lasten afnemen, administratieve lasten i.v.m. fiscale boekhouding zullen blijven bestaan

Over dit document

Auteursrecht

Op dit volledige document is het Nederlandse auteursrecht van toepassing. De auteursrechten van dit document zijn in het bezit van de rechtspersoon RWM N.V. statutair gevestigd in de gemeente Sittard-Geleen en de natuurlijke persoon (en tevens auteur van dit document) dhr. L. Renneberg.

Het is niet toegestaan om wijzigingen aan te brengen in dit document, dit document te openbaren, dit document te vermenigvuldigen en/of dit document anderszins te verspreiden zonder voorafgaande uitdrukkelijke schriftelijke toestemming van RWM N.V. en/of dhr. L. Renneberg.

Het is toegestaan om, conform het Nederlandse citaatrecht, te citeren uit dit document op voorwaarde dat het document waaruit geciteerd wordt nadrukkelijk zichtbaar is en de namen van de auteursrechthouders en de auteur nadrukkelijk zichtbaar zijn. Het is op geen enkele wijze toegestaan om aanspraak te maken op de inhoud, vorm en/of functies van dit document of een deel van dit document.

Dit document bevat vertrouwelijke gegevens welke betrekking hebben op de bedrijfsvoering, financiële inrichting en strategie van RWM N.V. Er wordt verwacht dat hier uiterst prudent mee omgegaan zal worden. Het is niet toegestaan om deze gegevens of een deel van deze gegevens te wijzigen, te openbaren, te vermenigvuldigen en/of anderszins te verspreiden zonder voorafgaande uitdrukkelijke schriftelijke toestemming van RWM N.V. Tevens is het niet toegestaan om uit deze gegevens of een deel van deze gegevens te citeren zonder voorafgaande uitdrukkelijke schriftelijke toestemming van RWM N.V. Deze gegevens mogen uitsluitend aangewend worden voor educatieve doeleinden betreffende de fiscale ontwikkelingen met betrekking tot de mogelijke vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven. Gebruik van deze gegevens voor andere dan hier genoemde doeleinden is uitdrukkelijk verboden.

© RWM N.V. / L. Renneberg 2013

Disclaimer

Dit document is door RWM N.V. en dhr. L. Renneberg geopenbaard in het kader van educatieve, collegiale en/of informatieve doeleinden. Aan dit document kunnen geen rechten ontleend worden, tenzij schriftelijk anders overeengekomen met RWM N.V. en/of dhr. L. Renneberg. RWM N.V. en/of dhr. L. Renneberg aanvaarden geen enkele aansprakelijkheid voor schade en/of kosten die voortvloeien uit informatie in dit document. Druk- en zetfouten voorbehouden.

Contact

Correspondentie naar aanleiding van dit document kan gericht worden aan:

RWM N.V.
T.a.v. dhr. P. Frissen
Postbus 399
6130 AJ Sittard

O.v.v.: 'Scriptie m.b.t. belastingplicht overheidsbedrijven door dhr. L. Renneberg (2013)'

RWM N.V. heeft de intentie om, indien verzocht, te reageren op vragen en/of verzoeken maar is op geen enkele wijze verplicht correspondentie te beantwoorden.

