

1. INLEIDING

Nederlandse overheidsondernemingen worden vanaf 1 januari 2016 in principe belastingplichtig voor de Nederlandse vennootschapsbelasting(Vpb).

Op Prinsjesdag 2014 is dit in een wetsvoorstel opgenomen. Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen. Daarmee wil het kabinet zo veel mogelijk ongewenste verstoringen van de concurrentieverhoudingen voorkomen.

Het Rijk houdt rekening met een belastingopbrengst van € 100 miljoen, de helft van de Vpb-opbrengst zou van gemeenten komen, twee vijfde van het rijk en het overige van provincies en waterschappen. De Vpb-afdracht van lagere overheden zal in de staatskas vloeien en er zal geen terugsluis plaats vinden via individuele compensatie dan wel generieke storting in het gemeente- c.q. provinciefonds.

2. AANLEIDING

Voor de Tweede Wereldoorlog hadden overheidsondernemingen in Nederland volledige ‘belastingvrijdom’. Vanaf 1956 gold dat alleen expliciet vermelde activiteiten en een aantal genoemde overheidsondernemingen als belastingplichtig aangemerkt worden. Hoewel afgelopen decennia het aantal belastingplichtige overheidsondernemingen is uitgebreid, zijn economische activiteiten van de overheid in met name de dienstverlenende sector uit de Vpb-plicht gebleven. Dit ‘concurrentievoordeel’ voor de Nederlandse overheid heeft tot parlementaire discussie, protesten uit het bedrijfsleven en kritiek in de literatuur geleid.

In 1995 drong de Werkgroep Markt en Overheid in haar eindrapport aan op een Vpb-plicht voor concurrerende overheidsondernemingen. Tegelijkertijd stelde de Europese Commissie onderzoek in naar de mate waarin overheidsondernemingen in concurrentie treden met private partijen op de interne markt. Dit onderzoek betrof onder meer Nederland.

Op aandringen van de Tweede Kamer onderzocht het Ministerie van Financiën in een aantal notities de belastingplicht voor overheidsondernemingen. Na jaren van overleg en onderzoek, hakte de Europese Commissie op 2 mei 2013 eindelijk de knoop door. De huidige vrijstelling voor overheidsondernemingen kwalificeert vanuit Europees perspectief als onverenigbare staatsteun. Daarom diende Nederland ‘dienstige maatregelen’ te treffen waarbij de Vpb-behandeling van overheidsondernemingen die economische activiteiten uitoefenen hetzelfde wordt als de onderworpenheid van particuliere ondernemingen. Dit diende binnen achttien maanden met nieuwe wetgeving te worden bekrachtigd. Hoewel overleg tussen het Ministerie van Financiën en de Europese Commissie heeft plaatsgevonden is niet helemaal duidelijk of het wetsvoorstel in deze vorm de goedkeuring van Brussel heeft.

3. VENNOOTSCHAPSBELASTING

3.1 WAT IS VENNOOTSCHAPSBELASTING?

De vennootschapsbelasting is een belasting over de winst. De Belastingdienst onderscheidt voor belasting over winst lichamen en natuurlijke personen. Lichamen (zoals bedrijven en organisaties) moeten aangifte vennootschapsbelasting doen. Natuurlijke personen (zoals eenmanszaken) betalen belasting over de winst via de inkomstenbelasting. De meest voorkomende lichamen zijn:

- de naamloze vennootschap (nv)
- de besloten vennootschap (bv)

Andere lichamen, zoals verenigingen, stichtingen en vergelijkbare organisaties, moeten alleen in bepaalde situaties aangifte vennootschapsbelasting doen. Vanaf 1 januari 2016 zijn ook overheidsondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

3.2 TARIEVEN

De afgelopen jaren lijken de tarieven van de vennootschapsbelasting in een vrije val beland. Zo was het algemene tarief in 2004 nog 34,5%, maar is het sindsdien gestaag gedaald tot thans 25% (2015). De belastingconcurrentie tussen lidstaten van de Europese Unie is daar mede debet aan. De tariefstructuur ziet er voor 2015 als volgt uit:

- De winst tot € 200.000 wordt belast tegen 20%.
- De winst vanaf € 200.000 wordt belast tegen 25%.

Nog niet zo lang geleden bedroeg het algemene tarief 34,5%. Sindsdien zijn tariefsverlagingen doorgevoerd met het oog op verbetering van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. De tendens in heel Europa is dat de tarieven dalen. Bovendien zorgen de nieuw toetredende lidstaten ervoor dat het Europese gemiddelde fors daalt.

3.3 FISCALE WINST

De fiscale winst is niet gelijk aan het resultaat op grond van het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) verantwoorde resultaat. De fiscale waarderingsgrondslagen wijken op veel punten af van de grondslagen en richtlijnen van het BBV. Resultaten kunnen in de praktijk dan ook aanmerkelijk van elkaar afwijken.

Er wordt ten aanzien van binnenlands belastingplichtigen de belasting geheven naar het belastbare bedrag. Het belastbare bedrag is de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met de verrekenbare verliezen. Onder de belastbare winst verstaat men de winst verminderd met de aftrekbare giften. Het voorgaande kan schematisch worden weergegeven:

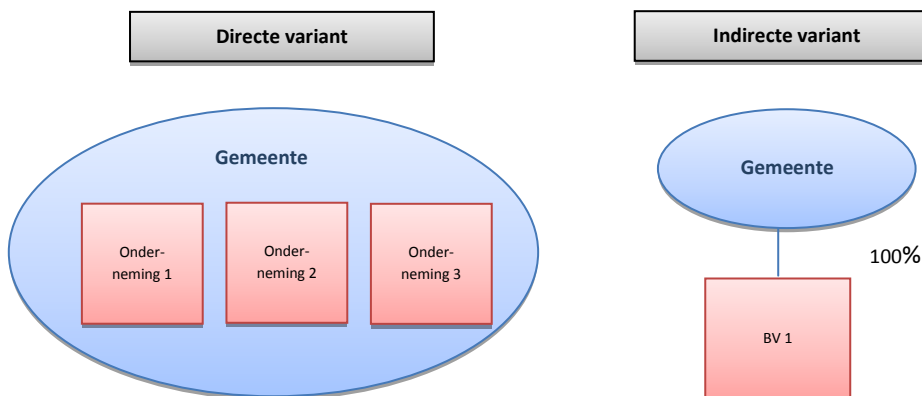
Winst	€
<u>af: aftrekbare giften</u>	<u>€</u>
Belastbare winst	€
<u>af: verrekenbare verliezen</u>	<u>€</u>
<u>Belastbaar bedrag</u>	<u>€</u>

Indien in enige jaar fiscale verlies geleden wordt, kan dit een jaar terug en 9 jaar voorwaarts verrekend worden met fiscale winst. Op deze manier kan de Vpb-druk beperkt worden.

4. GEMEENTE EN VENNOOTSCHAPSBELASTING

4.1 WIE IS BELASTINGPLICHTIG?

De publiekrechtelijke rechtspersoon is het lichaam en het lichaam is belastingplichtig voor zover het een onderneming drijft. De privaatrechtelijke overheidslichamen van een publiekrechtelijke rechtspersoon vallen ook onder de vennootschapsbelasting.



4.2 WANNEER IS ER SPRAKE VAN EEN ONDERNEMING?

De activiteiten van overheden die kwalificeren als een onderneming zijn in beginsel onderworpen aan vennootschapsbelasting, tenzij er een vrijstelling van toepassing is. De activiteiten van bv's, nv's en coöperaties vormen door een wettelijke fictie altijd een onderneming. Voorwaarden voor het drijven van een onderneming:

1. *duurzame organisatie van kapitaal & arbeid*; Of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, wordt vastgesteld aan de hand van verschillende factoren, zoals de omvang van de organisatie, het aantal FTE's, de omvang investeringen in activa, het aanwezige kapitaal en de duur van de werkzaamheden;
2. *deelname aan het economische verkeer*; Er is sprake van deelname aan het economische verkeer wanneer de activiteiten worden verricht buiten de eigen kring. Dit is bijvoorbeeld aan de orde als de publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht ten behoeve van individuele afnemers;
3. *winststreven*: Nadat vaststaat dat er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid en er wordt deelgenomen aan het economische verkeer, moet worden beoordeeld of er een winststreven aanwezig is. Bij het beogen van winst gaat het onder meer om:
 - a. het meer dan incidenteel (stelselmatig) behalen van overschotten;
 - b. het vormen van vermogen anders dan door giften of andere vormen van inbreng van eigen vermogen; of
 - c. het in de begroting opnemen van een overschot.

In bijlage 1 is bovenstaand met behulp van een stroomschema weergegeven.

4.3 VRIJSTELLINGEN

Niet alle activiteiten die een gemeente doet is onderhevig aan de vennootschapsbelasting. In de wet zijn twee soorten vrijstellingen opgenomen. De subjectieve vrijstelling, voor onder ander zeehavens, academische

ziekenhuizen, deze raken de gemeente Haarlem niet. Een tweede categorie, de objectieve vrijstelling raken de gemeente wel.

Dit zijn vrijstellingen voor:

1. interne activiteiten en quasi-inbestedingen;
2. overheidstaken (ook dienstverleningsovereenkomsten);
3. samenwerkingsverbanden.

Deze vrijstellingen zijn objectief van aard. Dit betekent dat de voordelen samenhangend met kwalificerende activiteiten van rechtswege worden vrijgesteld. Er is dus winst, maar als een vrijstelling van toepassing is komt heffing niet aan de orde. Lichamen die gebruikmaken van één meerdere van deze vrijstellingen moeten wel aangifte doen. Op verzoek kan de vrijstelling achterwege blijven.

4.4 VERSCHILLEN BBV EN FISCAAL

De invoering van de Vpb brengt voor gemeenten, provincies en waterschappen andere, nieuwe fiscale regels met zich mee die anders luiden dan het BBV. De verschillen BBV -fiscaal zien onder andere op:

- waarderingsgrondslagen (im)materiële vaste activa (zoals bijvoorbeeld “waarde economisch verkeer” (WEV) die bepalend is voor de fiscale openingsbalans);
- activeren van (im)materiële vaste activa (of juist niet);
- afschrijvingstermijnen;
- restwaarden;
- waarderingsgrondslagen vlottende activa;
- waarderingsgrondslagen vreemd vermogen, derivaten en dergelijke;
- duiding begrippen “voorzieningen”, “reserves”;
- overdrachtprijzen;
- fiscaal niet aftrekbare kosten;
- van toepassing zijnde fiscale vrijstellingen.

5. HAARLEM EN VENNOOTSCHAPSBELASTING

In november 2014 is de gemeente Haarlem gestart met het project Vennootschapsbelasting. Hoewel de wet nog door de Tweede en Eerste kamer moest was duidelijk dat de vennootschapsplicht onvermijdelijk werd.

5.1 PROBLEEMSTELLING

De gemeente Haarlem is op dit moment nog niet VPB plichtig en de organisatie heeft geen ervaring met VPB. Door deze nieuwe plicht moet de organisatie tijdig voorbereid worden op de gevolgen hiervan, zodanig dat bij inwerkingtreding in beeld is wat de consequenties zijn van deze plicht en hoe de organisatie hiermee omgaat.

Bij de gevolgen moet gedacht worden aan de volgende zaken:

- Inventarisatie van de fiscale ondernemingen: de fiscale onderneming loopt dwars door de gemeentelijke organisatie heen en gaat over afdelingsgrenzen heen.
- Kan een vrijstelling worden toegepast?
- Toerekening activa (en passiva) en waardering daarvan op de fiscale openingsbalans van de fiscale onderneming
- Toerekening kosten en opbrengsten: wat is er administratief mogelijk en haalbaar?
- Fiscale winstbepaling kent eigen spelregels.
- Herinrichting grootboek en administratie?
- Gevolgen voor risicomanagement.
- Gevolgen verbonden partijen (dochtervennootschappen en samenwerkingsverbanden):
 - N.V.'s en B.V.'s zijn belastingplichtig
 - Mogelijk een vrijstelling van toepassing?
 - Is het samenwerkingsverband zelfstandig belastingplichtig of in fiscale zin transparant?
 - Kan het samenwerkingsverband zelf een vrijstelling toepassen?
 - Kan de samenwerkingsvrijstelling worden ingeroepen?
 - Bijdrage in kosten naar evenredigheid afname van activiteiten.
 - In gelieerde verhoudingen moeten fiscaal gezien marktprijzen gehanteerd worden.

Bij de fiscale winstbepaling wordt tegen de volgende zaken aan gelopen:

1. Fiscale winst is niet gelijk aan bedrijfseconomische winst: het handelen 'als ondernemer' moet strikt worden gescheiden van het handelen 'als overheid'.
2. Met verbonden partijen moet zakelijk worden gehandeld: de verbonden partij moet worden beloond voor het geïnvesteerde kapitaal en het gelopen risico (een verondersteld winststreven).
3. Waardering van vermogensbestanddelen op de openingsbalans: is vooral bij grondbedrijven, havenbedrijven, parkeerbedrijven en ondernemingsvastgoed een issue. Maar ook de waardering leningenportefeuille kan een issue zijn.

5.2 DOELSTELLING EN PROJECTRESULTAAT

De gemeente Haarlem heeft zich zelf het volgende ten doel gesteld:

- Zichtbaar voldoen aan bestaande wet- en regelgeving (compliance)
- Fiscaal bewustzijn creëren binnen de gemeente
- Inzicht in en beheersen van fiscale risico's
- Binnen de geest van de wet een zo'n laag mogelijke belastingdruk te hebben

Zichtbaar voldoen aan bestaande wet- en regelgeving: De huidige AO (administratieve organisatie) inzake de ondersteunende/bestuurlijke processen omtrent fiscaliteiten moeten beschreven worden. Dit betreft o.a. het proces inzake aangiften en labeling van activiteiten. Op basis van de analyse die plaatsvindt bij het opstellen van de AO-beschrijvingen kunnen eventuele knelpunten uit de processen zichtbaar worden. Hiervoor dienen passende maatregelen getroffen en ingevoerd te worden.

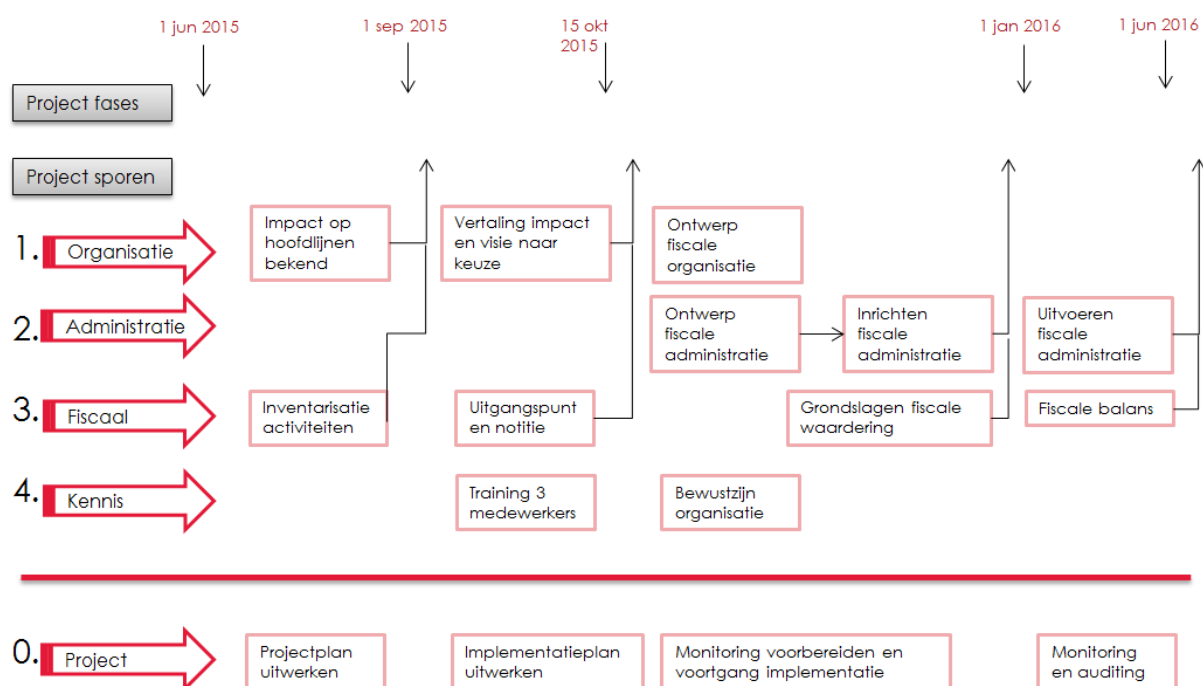
Fiscaal bewustzijn creëren binnen de gemeente: Fiscaliteit raakt de hele organisatie. Om tijdig fiscale risico's en mogelijkheden te signaleren is het van groot belang dat de gehele organisatie zich bewust is dat fiscaliteit een rol speelt bij diverse rechtshandelingen. Hiervoor is het noodzakelijk dat fiscaliteit goed wordt ingebed en geborgd binnen de hoofdafdelingen. Hiermee moet worden voorkomen dat besluitvorming plaatsvindt die tot onbedoelde en onjuiste fiscale handelingen leidt, waardoor de gemeente mogelijk (reputatie) schade ondervindt.

Inzicht in en beheersen van fiscale risico's: Om inzicht te krijgen in de fiscale risico's noodzaak tot:

- opstellen fiscale kaders- en richtlijnen
- beschrijven taken, verantwoordelijk en bevoegdheden rondom fiscaliteit
- processen inventariseren en beoordelen op risico's
- opzetten benodigde fiscale beheersmaatregelen

5.3 PLANNING EN FASERING

Voor aanvang is onderstaande planning en fasering als uitgangspunt gehanteerd



5.4 STAND VAN ZAKEN

Wij zijn gestart met een beoordeling van al onze inkomsten, deze zijn beoordeeld aan de hand van de ondernemerscriteria in paragraaf 4.2. De activiteiten die in eerste aanleg door de ondernemerspoort kwamen of waarbij dat nog nader uitgezocht moest worden zijn geclusterd. Er zijn vier cluster te onderscheiden:

- Grondexploitaties
- Parkeren
- Vastgoed
- Overige

In de 2^{de} fase van het project is nader ingezoomd op deze activiteiten. Hierbij zijn relevante stukken, cijfers en andere zaken betrokken om fiscale inhoudelijke en financiële componenten samen te brengen. Op basis van deze dossier worden de fiscale posities bepaald. Hoewel de wet is aangenomen zijn nog niet alle kaders bekend. Belangrijke aanvullende notities over de uitgangspunten of waarderingsgrondslagen zijn pas zeer recent (november) of nog niet beschikbaar. Hierdoor is het nog niet mogelijk om uitspraken te doen over de financiële impact die dit met zich meebrengt.

Met onze software leverancier en andere gebruikers is gesproken over de wijze waarop onze huidige administratie als basis kan dienen voor de fiscale administratie. Het volledig comptabel voeren van ons Vpb-*administratie* in ons huidige pakket niet mogelijk. Verder zal de inrichting van onze administratie met ingang van 2017 aanzienlijk veranderen als gevolg van wijziging in het BBV. Vooralsnog wordt er daarom niet gekozen om de administratie voor 2016 comptabel in onze administratie te voeren.

Om het *kennis- en bewustzijnsniveau* van de organisatie en de direct betrokken te vergroten hebben de volgende activiteiten bijgedragen:

- PWC: “Krijg grip op uw nieuwe fiscale positie”, een algemene fiscale verdieping in de vennootschapsplicht voor direct betrokken om het bewustzijn te vergroten;
- PWC: “Fiscaal rekenen op uw grondbedrijf”, een training specifiek gericht op de medewerkers die te maken hebben met de grondexploitaties;
- Nyenrode: “Leergang belastingplicht overheid”, een meerdaagse cursus voor leden in het projectteam;
- Bijwonen diverse seminars en bijeenkomsten;
- Contact en afstemming met andere gemeentes over zowel fiscale standpunten als administratieve inrichting;
- Learning on the job: Begeleiding door ‘Step in Control’ gedurende de analyse en implementatiefase.

Regelmatig vindt afstemming en overleg plaats met andere gemeente over de fiscale koers en over de administratieve inrichting.

Ook de *verbonden partijen* van de gemeente Haarlem zullen geconfronteerd worden met de vennootschapsbelastingplicht. De nv's en bv's zullen geheel belastingplichtig worden, tenzij er één of meerdere vrijstelling aan de orde zijn. Met SRO en Spaarnelanden worden gesprekken gevoerd over de consequenties van deze onderworpenheid. Aan onze andere verbonden partijen zal gevraagd worden of zij naar hun mening onder de belastingplicht vallen, wat de financiële consequenties hiervan zijn en welke maatregelen zijn getroffen om hierop te anticiperen.

6. EN VERDER.....

De komende periode zullen de dossiers worden voltooid, zodat na de jaarrekening 2015 de uitgangspunten duidelijk zijn voor een goede waardering van de openingsbalans. Deze zijn essentieel voor de bepaling van het fiscale resultaat. Waar nodig zullen dossiers worden gereviewed of in het kader van de toezichtsrelatie met de Belastingdienst worden afgestemd.

Bij de Kadernota 2016 zal een eerste beeld van de financiële impact worden geschetst. In de programmabegroting 2016 (pagina 15) is een voorlopig effect Vpb voorlopig geraamd onder de p.m. posten. Voor het geheel van de p.m. posten een structureel bedrag van € 1 miljoen opgenomen.

De daadwerkelijke belastingdruk is afhankelijk van het gerealiseerde fiscale resultaat over 2016. Pas in 2017 zal aangifte over 2016 gedaan moeten worden. De bepaling van dit resultaat zal afwijken van het “normale” resultaat omdat fiscale waarderingsgrondslagen wezenlijk anders zijn. Verder zijn wij mede afhankelijk van nadere uitwerking en richtlijnen van het Samenwerkingsverband Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (SLVO). Om dit project tot een goed e

BIJLAGE 1. STROOMSCHEMA BINNENLANDSE BELASTINGPLICHT

