

De gemeenteambtenaar als ondernemer?

Een reflectie op de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen

Rick Anderson

Received 10 May 2019 | Accepted 3 July 2019 | Published 12 July 2019

Samenvatting

Voor 2016 waren Nederlandse gemeenten niet belastingplichtig voor de Vpb, tenzij hun werkzaamheden vielen onder een limitatieve opsomming. Op uitnodiging van de Europese Commissie is hier sinds 2016 verandering in gekomen en zijn gemeenten in beginsel voor al hun activiteiten belastingplichtig voor de Vpb. Deze bijdrage zal eerst ingaan op de achtergrond en de totstandkoming van de wet Modernisering Vpb-plicht Overheidsondernemingen. Vervolgens zal bezien worden in hoeverre deze wet in fiscaal opzicht handhaafbaar is. Duidelijk zal worden, dat een adequate handhaving in de gemeentelijke praktijk vermoedelijk zeer lastig zal worden. De bijdrage sluit af met enkele conclusies en beschouwingen.

Relevantie voor de praktijk

Deze bijdrage brengt enkele knelpunten aan het licht, die zich kunnen voordoen bij de naleving en handhaving van de Vpb-plicht voor gemeenten. Hoewel de bijdrage zich beperkt tot gemeenten, valt niet uit te sluiten, dat de knelpunten zich ook binnen andere overheden voordoen die Vpb-plichtig zijn. Aangezien de herziening van de Vpb pas vanaf 2016 van kracht is, zal de praktijk moeten uitwijzen in hoeverre deze knelpunten zich in de praktijk daadwerkelijk voordoen.

Trefwoorden

Vennootschapsbelasting, overheidsondernemingen, naleving en handhaving, gemeenten

1. Inleiding

Op 18 december 2014 wordt door de Tweede Kamer een gewijzigd voorstel van wet aangenomen. Het betreft een wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen).¹ De Eerste Kamer neemt het voorstel op 26 mei 2015 na stemming aan.

Het voorstel strekt ertoe de vennootschapsbelasting zodanig aan te passen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op een markt waarop ook niet-overheidsondernemingen (dat wil zeggen private ondernemingen) actief zijn, op dezelfde wijze aan de heffing van vennootschapsbelasting (Vpb) wor-

den onderworpen als die private ondernemingen, aldus de Raad van State.

Eén van de wijzigingen betreft de wijziging van artikel 2, lid 1, onderdeel g, Vpb. Met deze wijziging worden publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, die niet al op grond van eerder genoemde onderdelen belastingplichtig zijn, alsnog belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven.² Deze passage betreft de zogenoemde directe overheidsondernemingen, waaronder gemeenten (Bouwman and Boer 2017, p. 144). Voorheen waren gemeenten slechts Vpb-plichtig voor zover de werkzaamheden vielen onder de wettelijke limitatieve opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten en van bepaalde bedrijven: een gemeente is niet belastingplichtig, tenzij ..., zo was het adagium. Met de wijziging is iedere gemeente

juist wel belastingplichtig, tenzij sprake is van een subjectieve of objectieve vrijstelling (Heithuis 2017, p. 30).

De wet wordt op 4 juni 2015 gepubliceerd en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Dit betekent dat vanaf 1 januari 2016 ook gemeenten Vpb-plichtig zijn, voor zover zij een onderneming drijven.

Het gaat op gemeentelijk niveau om zeer diverse activiteiten. Als voorbeelden van mogelijke ondernemingsactiviteiten van gemeenten worden door de Raad van State genoemd: exploitatie vastgoed, ontwikkeling en exploitatie van openbare ruimten, afval en energie, vervoer, sociale ondersteuning, peuterspeelzalen, scholen, bibliotheken, theaters, musea, zorg, exploitatie sportgelegenheden en zwembaden en dienstverlening als nevenactiviteit.³ In het kader van zijn voorlichtingsfunctie richting gemeenten, publiceert de VNG een document, waarin wordt aangegeven welke activiteiten van gemeenten onder de Vpb zouden kunnen vallen. Te denken is dan aan de exploitatie van parkeergarages, binnenhavens, bibliotheken, musea, crematoria en sportvelden. Daarnaast bevat deze lijst tal van activiteiten die op basis van de Gemeentewet of bijvoorbeeld de Wet Algemene Bepalingen Omgevingsrecht niet meer dan kostendekkend mogen zijn en waarover dus geen winst mag worden gemaakt (VNG 2015).

In deze bijdrage wordt een verkenning gegeven van de handhaafbaarheid van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. In paragraaf 2 worden eerst de achtergrond en de wetsgeschiedenis van de herziene wet beschreven. Vervolgens worden in paragraaf 3 enkele knelpunten in beeld gebracht. Dit zijn achtereenvolgens knelpunten op het gebied van de wettelijke criteria (3.1), de toerekening van lasten en baten (3.2) en op het gebied van de naleving van het BBV (3.3). Het artikel sluit af met enkele slotbeschouwingen (4).

2. Achtergrond en historie van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

Om de achtergrond en de historie van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in beeld te brengen, kan de aanloop naar de datum van 18 december 2014, de datum waarop het wetsvoorstel wordt aangenomen door de Tweede Kamer, nader bezien worden.

Het toenmalige systeem van de Vpb komt er op neer dat overheidsbedrijven slechts Vpb-plichtig zijn, voor zover de werkzaamheden van de onderneming vallen onder de wettelijke limitatieve opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten. Het systeem bestaat sinds 1956, maar sinds die tijd nemen de activiteiten van de overheid toe, ook op het private vlak (Stevens 2015). Als gevolg hiervan en tevens onder invloed van de New Public Management-gedachte, ziet in 1999 een uitgewerkte aanpassing van het regime voor overheidsbedrijven het licht in de vorm van een Con-tourenschets. Hier wordt echter niet veel mee gedaan.

Logischerwijs dienen private bedrijven klachten in bij de Europese Commissie, hetgeen aanleiding is voor de Europese Commissie om een onderzoek in te stellen, aldus de Raad van State.⁴ Anderen drukken zich wat aanleiding betreft wat stelliger uit: “de Europese Commissie was het getreuzel van Nederland zat” (Stevens 2015, p. 1). Op 2 mei 2013 richt de Commissie een uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen aan de Nederlandse regering: de Commissie is van mening dat de toenmalige bepaling leidt tot onverenigbare staatssteun en een inbreuk pleegt op artikel 107, lid 1 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU). De Commissie concludeert dat “deze kwestie zou op zeer toereikende wijze worden aangepakt door de huidige vrijstelling van vennootschapsbelasting van zowel directe als indirecte bedrijven af te schaffen. Deze wetgeving zal binnen een termijn van 18 maanden vanaf de ontvangst van dit besluit moeten worden vastgesteld en uiterlijk in het daaropvolgende belastingjaar in werking moeten treden”.⁵

Het kabinet aanvaardt de uitnodiging van de Commissie en informeert op 21 mei 2013 de Tweede Kamer over het voornemen om de Vpb aan te passen.⁶

Op 17 augustus 2014 wordt een voorstel van wet gepubliceerd, waarin wordt voorgesteld artikel 2, lid 1, onderdeel g van de wet Vpb als volgt te wijzigen: (Als binnenlandse belastingplichtigen zijn aan de belasting onderworpen de in Nederland gevestigde) publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, die niet al op grond van de onderdelen a, b, c, d en e belastingplichtig zijn, voor zover zij een onderneming drijven. Met betrekking tot gemeenten wordt in de memorie van toelichting gewezen op de veelheid van activiteiten die gemeenten in verschillende vormen uitvoeren. Activiteiten die voor de gemeente zelf worden uitgevoerd (inbesteding) vallen niet onder de Vpb, maar dit wordt anders als ook voor andere gemeenten of instellingen activiteiten verricht gaan worden. Om geen discussie af te roepen over alle gemeentelijke activiteiten, wordt artikel 8 e toegevoegd, waarin wordt bepaald dat activiteiten verricht voor de gemeente zelf, ter uitoefening van een overheidstaak of verricht in het kader van een samenwerkingsverband worden vrijgesteld. Los van de vraag of altijd duidelijk is wanneer een activiteit als overheidstaak aangemerkt kan worden, kunnen echter ook overheidstaken in de Vpb betrokken worden, namelijk als er concurrentie mogelijk is: “Voor zover een directe of indirecte overheidsonderneming een overheidstaak verricht of publiekrechtelijke bevoegdheid uitoefent, kan sprake zijn van belastingplicht. Voor deze activiteiten is op die activiteiten van rechtswege de objectvrijstelling van toepassing, tenzij met de uitoefening van die overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden”, aldus de memorie van toelichting.⁷ Zelfs typische overheidstaken als het verstrekken van identiteitsbewijzen, het voltrekken van huwelijken en het afgeven van vergunningen zouden buiten de vrijstelling kunnen vallen, als er met private partijen in concurrentie kan worden getreden. Om

de implementatie goed te laten verlopen, wijst de regering op een constructief overleg met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten: “Om het voorgaande in zo goed mogelijke banen te leiden is reeds met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen een raamafpraak opgesteld. Daarin is onder andere opgenomen dat alle partijen tot een effectieve en efficiënte werkwijze in verband met de implementatie van het wetsvoorstel wensen te komen met als doel de administratieve lasten van de medeoverheden en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst zo veel mogelijk te beperken”.⁸

Tijdens de consultatieronde wordt gewezen op het feit dat gemeenten zeer veel verschillende activiteiten uitvoeren en dat een eenduidige splitsing van deze activiteiten, vrij lastig is. Het kabinet erkent dit gegeven en betreft de stelling dat het uitputtend benoemen van deze verschillende activiteiten en verschijningsvormen van overheids-ondernemingen geen begaanbare weg is. “Daarom wordt de modernisering zodanig vormgegeven dat bij de fiscale behandeling van overheden zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de vorm waarin de activiteit plaatsvindt. Een overheidsonderneming wordt, anders dan nu, in beginsel belastingplichtig voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969”, aldus het kabinet.⁹ De afdeling Advisering van de Raad van State onderschrijft de vrees die in de consultatieronde naar voren komt. De Afdeling merkt in haar advisering op: “Feitelijk komt dit er op neer dat zowel centrale als decentrale overheden per activiteit moeten beoordelen of aan die normen wordt voldaan of niet. Zo hangt het antwoord op de vraag of er sprake is van belastingplicht af van de concrete feiten en omstandigheden waardoor op detailniveau onderzoek nodig is. Ook de tamelijke onbekendheid met deze nieuwe materie bij zowel de diverse (de)centrale overheden als de Belastingdienst, en het veelvoud en de grote diversiteit aan activiteiten die door vooral gemeenten worden uitgeoefend, zullen nog tot onverwachte problemen leiden”.¹⁰ Per activiteit zal dus moeten worden beoordeeld in hoeverre de gemeente Vpb-plichtig is. Indien eenmaal is geconcludeerd dat bepaalde activiteiten onder de Vpb vallen, dan zullen de inkosten en uitgaven, het eigen en het vreemd vermogen moeten worden toegerekend aan de belaste en de niet belaste activiteiten en hiertoe zal een afzonderlijke administratie moeten worden ingericht, zo stelt de afdeling Advisering. “Vanwege de gewenste rechtszekerheid zal dan ook (veelvuldig) overleg met de belastinginspecteur moeten plaatsvinden. Dit geldt niet alleen voor de belastingplicht, maar ook voor de praktische invulling van de subjectieve en objectieve vrijstellingen die in het wetsvoorstel zijn opgenomen. Ook over de lastige problematiek van de fiscale openingsbalans zal vaak overleg moeten plaatsvinden”, aldus de afdeling Advies van de Raad van State.¹¹

17 oktober 2014 wordt het wetsvoorstel behandeld in de vaste commissie voor Financiën. Een aantal fracties staat positief tegenover het wetsvoorstel. De fractie van de SP is op het punt van lokale overheden kritisch: “Deze leden vragen zich af wat de toegevoegde waarde is van het

heffen op lokale overheden. Waarom wordt het aspect van het algemene belang niet meer bij het wetsvoorstel betrokken?”, zo wordt genotuleerd tijdens de vergadering.¹² Ook de fractie van het CDA maakt zich zorgen over de administratieve lasten die op gemeenten afkomen. Zou een burgemeester nu tijd moeten schrijven over de uren dat hij overlegt over de grondprijzen, een activiteit die doorgaans winstgevend is voor een gemeente, zo vraagt de fractie zich af. Bovendien worden gemeenten sinds 2015 al geconfronteerd met extra werkzaamheden als gevolg van de decentralisaties, een constatering die ook al door de Raad van State wordt gemaakt. Fundamenteler van aard zijn de kanttekeningen die geplaatst worden bij het uitbestedings-inbestedingsvraagstuk. Een gemeentelijke huisvuilophaaldienst die enkel binnen de gemeentelijke grenzen werkt, wordt aangemerkt als inbesteding en valt buiten de Vpb; er is immers geen sprake van deelname in het economisch verkeer. Enige concurrentie binnen deze gemeente is daardoor niet goed mogelijk. Als deze dienst nu in regionaal verband gaat opereren, is wel weer sprake van uitbesteding en dus van Vpb-plicht. “Een sterk ideologische gemeenteraad, zou tal van taken tot in het extreme kunnen inbesteden of juist niet. Is het verstandig om gemeenten zelf te laten bepalen wat behoort tot de markt en wat behoort tot het domein van de overheid?”, zo vraagt een lid van de commissie zich af.¹³ Ook vrij fundamenteel is de vraag of overschotten als gevolg van efficiëncymaatregelen die niet leiden tot winstuitkering aangemerkt kunnen worden als winstoogmerk.

In de nota naar aanleiding van het verslag, d.d. 25 november 2014, geeft de regering een reactie op de bovenstaande vragen. Aangesloten wordt op het ondernemersbegrip uit de IB. Bij activiteiten verricht door de gemeente zelf dient op basis van de feiten en omstandigheden beoordeeld te worden of er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer, met het oogmerk daarmee winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs verwacht kan worden. Het Europese ondernemersbegrip kent geen winstcriterium en aansluiten op dit Europese begrip zou betekenen, dat nog meer activiteiten onder het ondernemersbegrip zouden vallen. Bij de keuze tussen uitbesteding en inbesteding zullen andere aspecten eveneens een rol spelen en de regering heeft niet de indruk dat de fiscale aspecten van doorslaggevend belang zijn voor gemeenten.¹⁴

De handhaving is volgens de regering goed geborgd: “De uitvoering en handhaving van de maatregelen in dit wetsvoorstel krijgt vorm door de geconcentreerde en gespecialiseerde inzet van twee teams. Deze inzet wordt ingevuld door zowel externe werving als door inzet van bestaand personeel. Binnen de Belastingdienst zal de complete behandeling van de belastingplicht van overheids-ondernemingen voor de vennootschapsbelasting, waaronder het (voor)overleg, toetsing van de aangifte en het vaststellen van de aanslagen door deze specialisten worden uitgevoerd. Met deze aanpak wordt een uniforme uitleg en uitvoering van de nieuwe wetgeving gewaar-

borgd”.¹⁵ Over de administratieve lasten bij gemeenten zelf, kan de regering geen uitspraak doen, aangezien dit afhankelijk is van de keuzen die gemeenten zelf maken.

De nota van wijziging, die eveneens op 25 november 2014 wordt aangeboden, bevat geen aanpassingen van het artikel 2, lid 1g.¹⁶ Tijdens het wetgevingsoverleg op 15 december 2014 wordt door kamerlid Van Vliet nog een motie ingediend waarbij de regering wordt verzocht over te gaan op horizontaal toezicht.¹⁷ Deze motie wordt aangenomen, getuige het verslag: “Naar mij blijkt, wordt de indiening ervan voldoende ondersteund”, zo concludeert de voorzitter.¹⁸ Op 18 december 2014 wordt het wetsvoorstel aangenomen in de Tweede Kamer en wordt het voorstel doorgestuurd naar de Eerste Kamer.¹⁹ Ook hier worden vragen gesteld over de reikwijdte van de vrijstellingen. Uit de beraadslaging blijkt, dat de Vereniging voor Nederlandse Gemeenten toch niet geheel op een lijn lijkt te liggen met de regering: “Om uitdrukking te geven aan de rol die overheden met hun activiteiten spelen in de maatschappij is onder meer de vrijstelling voor de (niet-concurrerende) uitoefening van overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden in het wetsvoorstel opgenomen. De suggestie van de VNG dat geen rekening zou zijn gehouden met de bijzondere positie van gemeenten als overheid onderschrijf ik dan ook niet”, aldus de staatssecretaris van Financiën.²⁰ Op 26 mei 2015 wordt het wetsvoorstel aangenomen in de Eerste Kamer.

3. Knelpunten bij de handhaving van de wet in fiscale zin in de gemeentelijke praktijk.

3.1 Criteria

Zoals uit de wetsgeschiedenis is op te maken, zal de selectie van gemeentelijke processen en activiteiten die in aanmerking komen voor Vpb-aangifte geen eenvoudige zaak zijn. In principe vallen sinds de wetswijziging alle gemeentelijke activiteiten onder de Vpb voor zover een onderneming gedreven wordt, waarbij aangesloten wordt bij het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting. Ongeacht de vraag of in concurrentie wordt getreden, zijn gemeenten Vpb-plichtig, indien zij een onderneming drijven (Stevens 2015, p. 5). Vermoedelijk heeft de wetgever de analogie met stichtingen gezocht, die immers ook Vpb-plichtig kunnen zijn, zonder in concurrentie te treden. Sprake lijkt dus te zijn van één criterium: het drijven van een onderneming. Bij nader inzien berust dit echter op een misvatting: ook als in concurrentie wordt getreden, kunnen gemeenten Vpb-plichtig zijn, ook als zij geen onderneming drijven in de zin van de IB. In concurrentie treden fungeert dan als tweede alternatief criterium. Ook artikel 4 van de Vpb ligt in de lijn van de gedachte dat sprake is van twee alternatieve criteria: onder het drijven van een onderneming wordt mede verstaan werkzaamheden waardoor in concurrentie wordt getreden. De

memorie van toelichting bevestigt de gedachte dat sprake is van twee alternatieve criteria in de uitwerking van de objectvrijstelling die voor overheidstaken geldt. De regering betreft hier het standpunt, dat voor overheidstaken de objectvrijstelling van toepassing is, tenzij met de uitoefening van die overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden, aldus de memorie van toelichting.

In de jurisprudentie worden deze twee criteria echter verbonden aan elkaar en wordt het concurrentiecriterium doorslaggevend geacht: “het concurrentiecriterium houdt een wezenlijke beperking in van de verruiming van het ondernemingsbegrip: geen belastingplicht zonder reële dreiging van concurrentievervalsing door het achterwege blijven van belastingplicht”.²¹ “In concurrentie treden”, is daarbij een redelijk open norm en het gebruik van open normen binnen fiscale wetgeving kan het risico op rechtsongelijkheid en rechtszekerheid verhogen (Anderson 2018; Stevens 2007). Ook het begrip overheidstaak is een open norm en de invulling daarvan kan in de tijd veranderen. Aan de andere kant zou het publiceren van een lijst van bijvoorbeeld overheidstaken die zijn vrijgesteld van Vpb-plicht een schijnzekerheid bieden, aldus de regering, hetgeen overigens door sommige auteurs wordt betwist (Stevens 2015, p. 11; Anderson 2018; Stevens 2014, p. 10). Doorgaans worden open normen door de jurisprudentie nader ingevuld. Zo stelde het Hof van Justitie dat er wordt gehandeld als overheid indien de werkzaamheden worden verricht in het kader van een specifiek voor de overheid geldend juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die worden verricht onder dezelfde juridische voorwaarden als die gelden voor particuliere economische subjecten.²²

3.2 Toerekening

Omdat gemeenten, gelet op het bovenstaande, beperkt belastingplichtig zijn voor de Vpb, moeten de resultaten, de activa en de passiva worden toegerekend aan de onbelaste sfeer, de belaste sfeer en de vrijgestelde ondernemerssfeer (Stevens 2016, p. 19). Dit heeft als consequentie dat van al deze processen een aparte administratie en een balans moet worden opgesteld. Het opstellen van een balans is in de gemeentelijke praktijk soms lastig. Voor het waarderen op eindbalansdatum wordt na die datum opgedane kennis over de feiten en omstandigheden meegenomen, zo wijst jurisprudentie uit.²³ De Hoge Raad maakt echter later een uitzondering op deze regel voor vermogensbestanddelen die eenvoudig verhandelbaar zijn: in dat geval mag latere kennis namelijk niet meegenomen worden.²⁴ Dit kan binnen gemeenten tot de nodige discussies leiden. Zo kan de gemeenteraad een grondcomplex aanwijzen voor woningbouw in combinatie met kantoorruimten. Mocht nu na balansdatum, maar voor het opstellen van jaarrekening, blijken dat meer (duurdere) kantoorruimten gerealiseerd kunnen worden, in hoeverre moet dan met dit inzicht rekening worden gehouden? Duurdere kantoorruimten leiden immers tot een hogere waardering. Enerzijds werd pas na balansdatum duidelijk dat kantoren

gerealiseerd konden worden en grond is relatief eenvoudig te verhandelen, hetgeen ervoor pleit om in navolging van het latere arrest de gronden niet hoger te waarderen. Anderzijds dienen inzichten die betrekking hebben op activa meegenomen te worden, ook als dit inzicht pas later wordt verkregen (Van der Heijden and Lubbers 2017).

Los van de perikelen die de waardering van activa en passiva kan opleveren, doen zich problemen voor aan de kostentoerekeningskant. Iedere gemeente hanteert namelijk zijn eigen systeem van kostentoerekening en wijzigt dit systeem met enige regelmaat. Sommige gemeenten hanteren systemen van tijdschrijven om kosten toe te rekenen, anderen hanteren grovere systemen, zoals een vaste toerekening op basis van de begrote formatie. Binnen deze systemen worden zowel voor- als nacalculatorische varianten gebruikt, hetgeen de diversiteit van kostentoerekening in de hand werkt. De manier van kostentoerekening is in de gemeentelijke praktijk al met al vrij onvergelykbaar en subjectief en daarmee wordt ook de winstbepaling in hoge mate arbitrair (Klaassen et al. 2010). De winstbepaling wordt nog verder gesubjectieerd, indien kosten vanuit belaste activiteiten worden toegerekend aan vrijgestelde activiteiten, indien activa een sfeerverandering ondergaan (van belast naar vrijgesteld) en indien met opslagen wordt gewerkt, met de nodige transfer pricing-vraagstukken tot gevolg. Alle pogingen van de commissie Besluit Begroting en Verantwoording ten spijt; gemeenten blijven tot grote hoogte onvergelykbaar op dit punt (Anderson 2019a).

Als uiteindelijk een bepaalde taak onder de Vpb-plicht dreigt te vallen, dan kan de gemeente bepalen dat deze taak in het algemeen belang wordt verricht.²⁵ Een integrale kostprijscalculatie behoeft dan niet plaats te vinden en van deze uitzondering wordt regelmatig gebruik gemaakt (Stevens 2015, p. 21). Daarbij worden de juiste procedures niet altijd in acht genomen, terwijl de Autoriteit Consument en Markt (ACM) geen bevoegdheid heeft aan het algemeen belang te toetsen, terwijl de VWEU geen gebod kent een integrale kostprijs te berekenen (Essers 2014).

3.3 BBV

Naast de bovenstaande onduidelijkheden en uitwijkmogelijkheden met betrekking tot de Vpb-plicht ten aanzien van bepaalde taken, rijst de vraag in hoeverre gemeenten het begrip winst altijd conform de bepalingen presenteren.

Een belangrijk wettelijk ankerpunt voor de gemeentelijke financiële administratie betreft het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV). Het BBV is te zien als de tegenhanger van de regelgeving die leidend is voor de verslaggeving voor de private sector, te weten de bepalingen die zijn voorgeschreven voor de opstelling en vormgeving van de jaarrekening, zoals in eerste instantie neergelegd in het Burgerlijk Wetboek 2, Titel 9 en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (Commissie BBV 2017). Artikel 2 lid 1 van het BBV schrijft het stelsel van baten en lasten voor (BBV 2017). Artikel 2 lid 2 van het BBV bepaalt dat de baten en de lasten in de jaarstukken

worden opgenomen, onverschillig of zij tot inkomsten of uitgaven in dat jaar leiden, hetgeen als een uitwerking van het stelsel van baten en lasten kan worden opgevat. Dit principe wordt ook wel het veroorzakingsbeginsel genoemd en kan als deelbeginsel van het realiteitsbeginsel worden aangemerkt. Het realiteitsbeginsel is één van de pijlers van goed koopmansgebruik, de geëigende manier om totaalresultaten toe te rekenen aan de diverse jaren en de manier die tevens fiscaal is voorgeschreven (Albregtse et al. 2017, p. 210; Anderson 2019b).

Nu wil het echter nog wel eens voorkomen, dat budgetten niet tot besteding komen. Volgens de bovengenoemde bepalingen zou het positieve saldo dan moeten worden opgevoerd als resultaat van het desbetreffende jaar. Dit is echter niet altijd de praktijk binnen een gemeente. Bij een onderbesteding hebben portefeuillehouders namelijk wat uit te leggen richting de raad, die zich bij onderbesteding af zal vragen in hoeverre het college de voorgenomen activiteiten adequaat heeft uitgevoerd. Bovendien bestaat bij onderbesteding het gevaar, dat budgetten voor het komend jaar gekort worden. Dit leidt er in de gemeentelijke praktijk soms toe, dat portefeuillehouders en managers druk uitoefenen op gemeentelijke controllers om de budgetten ‘veilig te stellen’. Controllers boeken dan verplichtingen in, die er feitelijk nog niet zijn, verzoeken opdrachtnemers facturen in te sturen voor niet geleverde diensten of boeken fictieve boekstukken in (Anderson 2019b). Hiermee worden fictief (en eigenlijk onrechtmatig) lasten opgevoerd en daarmee dus de fiscale winst uitgehold. Hoewel het onderzoek hiernaar slechts 22 gemeenten betrof en de conclusies zich dus niet zonder meer lenen voor generalisatie, bestaat de indruk, dat dit fenomeen zich op grotere schaal voordoet. Eerdere onderzoeksresultaten bevestigen namelijk dit fenomeen (Hooghiemstra 2012).

Bovenstaande constatering leiden tot de conclusie dat de handhaving van de nieuwe wet in de gemeentelijke praktijk een zeer moeizame aangelegenheid zal worden. Het zou raadzaam zijn geweest als het wetsvoorstel eerst aan een handhavingstoets aan de hand van de Tafel van Elf²⁶ zou zijn onderworpen (Ruimschotel 2014).

4. Overige beschouwingen

Betoogd zou kunnen worden dat iedere bepaling zonder meer moet worden opgevolgd, maar hier kan genuanceerder naar gekeken worden (Hood and Peters 2004). De normatieve grondslag van een wet kan immers ook getraceerd worden aan de hand van de doelstelling en zelfs het effect dat met deze wet wordt beoogd dan wel gerealiseerd (Schotman 2017, p. 59). Als, gelet op de bovenstaande knelpunten, de doelstelling van een wet a priori niet gehaald kan worden of als deze doelstelling ook op andere manieren doelmatiger of zelfs rechtmatiger gerealiseerd kan worden, rijst de vraag of het naleven van deze wet in normatieve termen juist is.

Het is op dit punt goed om zich te realiseren wat de oorspronkelijke doelstelling van de wet was: het creëren

van een gelijk speelveld tussen overheidsorganisaties en private organisaties op een markt. De onderliggende norm verwijst dus naar het optimaliseren van marktmechanisme. De onderliggende vraag rijst dan wat de normatieve grondslag van dat marktmechanisme is. Vaak wordt het marktmechanisme positief beoordeeld aan de hand van de resultaten die dit mechanisme oplevert: “the market is good because its results are” (Sen 1989). Sommige auteurs, zoals Hayek, stellen in dit verband dat men niet al te zeer moet proberen het marktmechanisme te doorgronden, maar dat de markt de enige manier is om daadwerkelijk progressie te bewerkstelligen (Hayek 2007). De vraag is echter in hoeverre deze resultaten altijd positief gewaardeerd kunnen worden, als blijkt dat deze resultaten tot een hoge mate van ongelijkheid kunnen leiden. Utilitarisme, en specifiek welfarism als vorm hiervan, beziet de resultaten van het marktmechanisme op macro-economisch niveau en neemt de verdeling van welvaart niet in de beoordeling van die resultaten mee (Dasgupta 1989). De vraag kan gesteld worden in hoeverre het streven naar concurrentie en een optimale marktwerking als onderliggende doelstelling te verdedigen valt. Het beleggen van overheidsproductie op lokaal niveau kan immers evenzeer een zeer efficiënt, maar ook rechtvaardig alternatief zijn (Helm and Smith 1989; Stevens 2015, p. 3).

Daarnaast is het de vraag, of het bedrijfsleven nu daadwerkelijk veel last heeft van de marktactiviteiten van overheden. Gesteld kan worden dat de Europese Commissie een aantal klachten heeft gehad, maar dat het ministerie van Financiën geen enkele klacht heeft binnengekregen. Een daadwerkelijke verstoring van concurrentieverhoudingen treedt pas op, als een gemeente de belastingvoordelen gebruikt om zijn marktpositie te versterken door prijsverlaging. Ook van dit laatste zijn geen voorbeelden bekend (Stevens 2015).

Zoals eerder is aangegeven, leidt de wet niet alleen tot de nodige discussies en administratieve lasten, maar ook tot perverse effecten, zoals het manipuleren van winst (Dunleavy 1991, Ter Bogt and Van Helden 2005; Niskanen 1971). Hier wreekt zich de afwezigheid van *checks and balances*. Een private onderneming kan het zich niet permitteren om de winst laag te houden om op die manier Vpb te ontwijken of zelfs te ontduiken. De kapitaalverstrekkers zullen dan immers hun kapitaal uiteindelijk terugtrekken. Er is een systeem van *checks and balances* waarneembaar: de onderneming moet een zekere winst realiseren, hetgeen tot gevolg heeft dat de onderneming ook Vpb zal afdragen. Bij een gemeente ontbreekt dit systeem. Een gemeenteraad legt de gemeente geenszins de verplichting op winst te maken en dividend uit te keren. Het gemeentelijke streven om winst te drukken om op die manier minder Vpb af te dragen, wordt dus niet gecorrigeerd door rendementseisen van kapitaalverstrekkers.

Daar komt vervolgens nog een ander element bij. Het aanslaan van gemeenten voor de Vpb, leidt tot een extra last bij die gemeenten. Als dit op macroniveau een significant effect krijgt, zullen de gemeenten hiervoor gecompenseerd moeten worden via het gemeentefonds. Er ontstaat dan een

gesloten systeem, waarbij gemeenten Vpb afdragen aan het ministerie van Financiën, dat ministerie het gemeentefonds voedt en waarbij het gemeentefonds weer uitkeert richting de gemeenten. Het effect is dan per saldo nihil, maar in tweede instantie kan dit effect buitengewoon pijnlijk zijn. Als sommige gemeenten netjes hun Vpb-aangifte invullen, terwijl andere gemeenten hun winst kunstmatig laag houden, treedt een verstoring op. De prudente gemeenten dragen dan immers Vpb af, terwijl de minder prudente gemeenten profiteren van de hogere algemene uitkering uit het gemeentefonds. Vpb-plichtigheid is namelijk geen verdeelsleutel in de verdeling van het gemeentefonds. Er treedt dan een verschuiving op, waarbij de minder prudente gemeenten uiteindelijk profiteren. De kans is dan groot, dat een *prisoners dilemma* in gang wordt gezet (Niskanen 1971; Anderson 2010). Dit effect doet zich relatief vaak voor binnen het gemeentefonds.²⁷ De conclusie is dan, dat de nieuwe wet ofwel per saldo geen effect genereert ofwel tot een verstoring van de verdeling onder gemeenten leidt. In beide gevallen wordt geen efficiëntere productie of meer rechtvaardige verdeling bewerkstelligd.

Nu duidelijk is dat de wet niet zonder meer zal leiden tot een efficiëntere productie en een meer rechtvaardige verdeling, vervalt een fundamentele pijler onder deze wet: het streven naar een gelijk speelveld, eerlijke concurrentie en een optimaal werkende markt.

5. Conclusies

In deze bijdrage worden de achtergronden, de mogelijke knelpunten op het gebied van fiscale handhaving en de ethische grondslagen beschreven van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Daarbij beperkt de bijdrage zich tot gemeenten.

De Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is niet bepaald op initiatief van de Nederlandse regering gelanceerd. De regering is door de Europese Commissie uitgenodigd om dienstige maatregelen te nemen, een uitnodiging die een EU-lidstaat nu eenmaal niet zonder meer kan afslaan. Gemeenten worden in de nieuwe wet voor al hun activiteiten Vpb-plichtig, tenzij bijvoorbeeld sprake is van het uitoefenen van een overheidstaak. Dit geldt echter weer niet als met private partijen in concurrentie kan worden getreden.

Al tijdens de consultatieronde wordt gewezen op het feit dat gemeenten zeer veel verschillende activiteiten uitvoeren en dat het administratief splitsen van deze activiteiten, om vervolgens lasten en baten naar deze activiteiten toe te rekenen, een zeer lastige zaak zal worden. Ook de Raad van State erkent deze problemen. De regering stelt hierop dat de administratieve lasten bij gemeenten afhankelijk zijn van de keuzen die gemeenten zelf maken en acht zich niet bevoegd om hier een standpunt over in te nemen.

Het drijven van een onderneming en het in concurrentie treden kunnen beide leiden tot Vpb-plichtigheid. Het betreft hier twee criteria die redelijk open geformuleerd zijn en waarbij nadere invulling door jurisprudentie nog

gestalte moet krijgen. Op dit moment is van enige gestalte nog geen sprake en worden de criteria door de gemeenten zelf zeer verschillend ingevuld. Los van de invulling van de criteria, feitelijk moeten in de gemeentelijke praktijk alle processen voorzien worden van een openingsbalans en van een separate toerekening van lasten en baten. Tevens is het natuurlijk de bedoeling dat de winst conform goed koopmanschap wordt bepaald. Deze veronderstelling is in de praktijk niet altijd houdbaar: gemeenten hebben soms de neiging om budgetten veilig te stellen door kunstmatig lasten toe te rekenen aan bepaalde activiteiten en aan bepaalde jaren en daarmee dus het resultaat te reduceren.

De onderliggende norm voor de nieuwe wet is de optimalisatie van concurrentie en dus het bevorderen van het marktmechanisme. Los van de vraag of het bevorderen van een optimale markt verheven kan worden tot enige doelstelling, kan gesteld worden dat deze wet niet zal leiden tot dit beoogde resultaat. Mochten alle gemeenten netjes aan hun Vpb-plicht voldoen, dan zal een navenante druk op het gemeentefonds worden uitgeoefend om gemeenten hiervoor te compenseren, zodat het effect per saldo nihil is. Mochten sommige gemeenten prudent hun aangifte invul-

len, terwijl andere gemeenten dit niet doen, dan ontstaat zelfs een verstoring van de verdeling van het gemeentefonds, een verdeling die een lange geschiedenis kent en door de decennia heen steeds verder is uitgekristalliseerd.

En hoe erg was het nu gesteld met dat marktmechanisme? Door eerdere auteurs is geconstateerd, dat de Europese Commissie slechts een aantal klachten heeft gehad. Bij het ministerie van Financiën is geen enkele klacht binnengekomen. Ook zijn geen voorbeelden bekend van gemeenten die belastingvoordelen gebruiken om hun marktpositie te versterken. De gedachte rijst dat met de aanpassing van de Vpb a priori een verkeerde kaart voor een verkeerde marsroute is gegeven. Wellicht valt te overwegen de Vpb-plicht voor gemeenten te beperken tot die activiteit waar het grootste risico van oneerlijke concurrentie vermoedelijk ligt: de grondexploitaties. Deze activiteit is doorgaans al administratief (en organisatorisch) afgezonderd binnen gemeenten en in dat opzicht dus eenvoudiger te handhaven. Daarnaast zijn de bedragen en de belangen die gemoeid zijn met grondexploitaties relatief groot. Een focus op grondexploitatie zou de doeltreffendheid en doelmatigheid van de nieuwe wet vermoedelijk verhogen.

■ **Dr. R.J. Anderson** is onderzoeker decentrale overheden, EIFFEL.

Noten

1. Kamerstukken I 2014/2015, 34 003, nr. 1.
2. Staatblad 2015, no. 207.
3. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 4, p. 18.
4. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 4.
5. Europese Commissie, Brief van 2 mei 2013, C(2013) 2372 final, nr. 85 en 86.
6. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, bijlage A.
7. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 3, p. 18.
8. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 3, p. 32.
9. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, bijlage A, p. 10.
10. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 4, p. 18.
11. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 4, p. 18.
12. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 5, p. 2.
13. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 5, p. 5.
14. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 6, p. 13.
15. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 6, p. 33.
16. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 7.
17. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 8.
18. Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 14, p. 32.
19. Kamerstukken I, 2014/2015, 34 003, B.
20. Kamerstukken I, 2014/2015, 34 003, D, p. 3.
21. HR 22 juni 2012, *BNB* 2012/226.
22. HvJ 17 oktober 1989, 231/87 en 129.88, *FED* 1990/312.
23. HR 11 april 2008, no. 44 089, *BNB* 2008/168.
24. HR 17 oktober 2014, no. 13/05868, *BNB* 2014/255.
25. Art. 25 h, lid 5, Mededingingswet.
26. De Tafel van Elf is in de negentiger jaren van de twintigste eeuw ontwikkeld door de Inspectie Rechtshandhaving en dient om een ex ante inzicht te verschaffen in de handhaafbaarheid van wetsvoorstellen.
27. Kamerstukken II, 2017/2018, 29 362, nr. 273.

Literatuur

- Aardema H (2005) Stille waarden: een reflectie op overnormering in publiek management. Inaugurale rede Open Universiteit (Heerlen). <https://www.harriaardema.nl/0%20aardema%202005%20stille%20waarden.pdf>
- Albregtse D, Arends A, Essers P (2017) Belastingrecht Inkomstenbelasting. Wolters Kluwer (Deventer).
- Anderson RJ (2019a) Van onvergelijkbaar naar navolgbaar. Tijdschrift voor Public Controlling, juni 2019: 15–21.
- Anderson RJ (2019b) Tussen creatief en compliant. De mate waarin gemeentecontrollers de BBV-bepalingen naleven. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 93(3/4): 99–108. <https://doi.org/10.5117/mab.93.31680>
- Anderson RJ (2018) Open normen in de fiscale wetgeving. Weekblad voor Fiscaal Recht (15): 80–89.
- Anderson RJ (2010) Begroten in de praktijk van het openbaar bestuur. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 85 (3/4): 145–153.
- Bouwman JN, Boer MJ (2017) Wegwijs in de Vennootschapsbelasting. Sdu Uitgevers (Den Haag).
- Commissie BBV (2017) Raamwerk BBV: het stelsel van baten en lasten. Sdu (Den Haag).
- Dasgupta P (1989) Positive freedom, markets, and the welfare state. In Helm D (Ed.) The economic borders of the state. Clarendon Press (Oxford).
- Dunleavy P (1991) Democracy, bureaucracy, and public choice: Economic explanations in political science. Prentice-Hall (Englewood Cliffs, NJ).
- Essers M (2014) De bijzondere positie van overheidsbedrijven. De Gemeentestem 119, par. 2.3.4.
- Hayek F (2007) The road to serfdom. University of Chicago Press (Chicago). <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226320533.001.0001>
- Heihuis EJW (2017) Vennootschapsbelasting. Wolters Kluwer (Deventer).
- Helm D, Smith S (1989) *The decentralized state*, in: The Economic Borders of the State. Edited by D. Helm. Clarendon Press (Oxford).
- Hood C, Peters G (2004) The middle aging of New Public Management: Into the age of paradox? Journal of Public Administration Research and Theory 14(3): 267–282. <https://doi.org/10.1093/jopart/muh019>
- Hooghiemstra R (2012) What determines the informativeness of firms' explanations for deviations from the Dutch corporate governance code? Accounting and Business Research 42(1): 1–27. <https://doi.org/10.1080/00014788.2011.600630>
- Klaassen HL, Anderson RJ, Maks H (2010) Doelmatigheid: puzzels voor het openbaar bestuur. In Verlet D, Devos C (redactie). Efficiëntie en effectiviteit van de publieke sector in de weegschaal. Studiedienst van de Vlaamse Regering (Sint-Niklaas, Room): 27–58.
- Niskanen WA (1971) Bureaucracy and representative government. Transaction Publishers / Routledge (New York).
- Ruimschotel D (2014) Goed toezicht. Mediawerf Uitgevers (Amsterdam).
- Schotman EH (2017) Ethiek en recht in kort bestek. Boom Juridisch (Den Haag).
- Sen A (1989) The moral standing of the market. In Helm D (Ed.) The economic borders of the state. Clarendon Press (Oxford).
- Stevens LGM (2007) Durf te vertrouwen op open normen. Weekblad voor Fiscaal Recht 2007: 1090–1101.
- Stevens S (2017) Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen. Weekblad voor Fiscaal Recht, no. 1270.
- Stevens S (2015) Vpb-plicht van overheidsondernemingen. Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, no. 138.1.
- Ter Bogt H, Van Helden G (2005) A reflection on accounting reforms in Dutch Government. In Guthrie J, Humphrey C, Jones L, Olson O (Eds) International public financial management reform: Progress, contradictions and challenges. Information Age Publishing (Greenwich): 247–282.
- Van der Heijden JM, Lubbers AO (2017) Feiten en omstandigheden bij het opstellen van een fiscale openningsbalans. Weekblad voor Fiscaal Recht 2017, no. 110.
- Vereniging van Nederlandse Gemeenten (2015) Publicatie VPB 309-1Z*2FD. Sdu Uitgevers (Den Haag).

Wettelijke bepalingen en kamerstukken

- Besluit Begroting en Verantwoording, 2018. Europese Commissie, Brief van 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_143432_131_2.pdf
- Kamerstukken I 2014/2015, 34 003, nr. 1. Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen). <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/wetsvoorstellen/detail?id=-2014Z15830&dossier=34003>
- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 2. Voorstel van Wet <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-2.html>
- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 3. Memorie van Toelichting <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-3.html>
- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 4. Advies Afdeling Advisering Raad van State en nader rapport. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-4.html>
- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 5. Verslag van de vaste commissie voor Financiën. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-5.html>
- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 6. Nota naar aanleiding van het verslag, 25 november 2014. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-6.html>

- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 7.
Nota van wijziging, 25 november 2014.
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-7.html>

- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 8.
Motie van Vliet, horizontaal toezicht, 15 december 2014.
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-8.html>

- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 14.
Verslag Wetgevingsoverleg, 15 december 2014.
<https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/verslagen/detail?id=-2014Z15830&did=2015D01817>

- Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, bijlage A.
Consultatieversie memorie van toelichting.
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-A.html>

- Kamerstukken II, 2017/2018, 29 362, nr. 273.
Brief van de Minister van BZK. Modernisering van de overheid.
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29362-273.html>

- Kamerstukken I, 2014/2015, 34 003, bijlage B.
Wetsvoorstel.
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-B.html>

- Kamerstukken I, 2014/2015, 34 003, bijlage D.
Memorie van antwoord, maart 2015.
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34003-D.html>

- Staatsblad 2015, no. 207.
Wet van 4 juni 2015 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen).

Jurisprudentie

- Hof van Justitie 17 oktober 1989, 231/87 en 129.88, FED 1990/312.
- Hoge Raad 11 april 2008, no. 44 089, BNB 2008/168.
- Hoge Raad 17 oktober 2014, no. 13/05868, BNB 2014/255.
- Hoge Raad 22 juni 2012, BNB 2012/226, Conclusie A-G.