

Afvalactiviteiten

1. Inleiding

Naar aanleiding van de Wet Modernisering Vpb-plicht Overheidsondernemingen die per 1 januari 2016 in werking is getreden, is de Belastingdienst in overleg getreden met de branche-organisatie voor (gemeentelijke) afvalbedrijven, de Koninklijke Nederlandse Vereniging voor Afval- en Reinigingsmanagement (NVRD) om in collectief verband de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting (Vpb) van haar leden te bespreken.

Tijdens het overleg met de NVRD stond de vraag centraal of en in hoeverre de gemeente per 1 januari 2016 voor de Vpb een onderneming drijft met haar (huishoudelijke) afvalactiviteiten. Deze activiteiten houden verband met de wettelijke taak van de gemeenten om ervoor te zorgen dat binnen de eigen gemeentegrenzen het huishoudelijk afval wordt opgehaald.¹ Gemeenten kunnen deze taak zelf uitvoeren, maar kunnen de uitvoering van deze taak ook uitbesteden aan bijvoorbeeld een publiekrechtelijk of privaatrechtelijk samenwerkingsverband waarin zij participeren of een marktpartij.

De beoordeling van de vraag of en in hoeverre de gemeente een onderneming drijft met haar huishoudelijke afvalactiviteiten is van belang voor de (reikwijdte van de) Vpb-plicht van gemeenten, maar ook voor de (reikwijdte van de) Vpb-plicht van haar publiekrechtelijke of privaatrechtelijke samenwerkingsverbanden. Er geldt voor deze samenwerkingsverbanden namelijk een objectvrijstelling (hierna: samenwerkingsvrijstelling) als er sprake is van een activiteit die niet tot belastingplicht zou leiden op moment dat een gemeente deze activiteit nog zelf zou verrichten en ook voldaan wordt aan de overige voorwaarden van de samenwerkingsvrijstelling.²

De Belastingdienst en de NVRD hebben uitgebreid discussie gevoerd over de vraag of en in hoeverre de gemeente een onderneming drijft met haar huishoudelijke afvalactiviteiten. Vanuit een gezamenlijk belang zijn de Belastingdienst en de NVRD uiteindelijk gekomen tot een eenduidige fiscale uitwerking van deze vraag. Dit heeft geleid tot het uitbrengen van deze nieuwsflits en het opstellen van model vaststellingsovereenkomsten voor gemeenten en hun samenwerkingsverbanden. Voor nadere informatie over de model vaststellingsovereenkomsten kunnen leden van de NVRD zich wenden tot de NVRD.

In deze nieuwsflits gaat de Belastingdienst in op de wijze waarop de gemeente en haar samenwerkingsverbanden fiscaal dienen om te gaan met de (huishoudelijke) afvalactiviteiten die zij zelf verrichten. Op andere activiteiten (zoals de inzameling van bedrijfsafval) wordt in deze nieuwsflits niet ingegaan, omdat deze door de Belastingdienst als afzonderlijke activiteiten worden beschouwd.³

¹ Titel 10.4 Wet Milieubeheer

² Zie artikel 8e, lid 1, onderdeel c, Wet Vpb 1969 en artikel 8f, lid 1, onderdeel c Wet Vpb 1969.

³ Voor deze activiteiten geldt derhalve dat er voor iedere activiteit een afzonderlijke resultaatsbepaling dient plaats te vinden. De kostentoerekening dient volgens een bedrijfseconomische aanvaardbare methode te geschieden.

Afvalactiviteiten**2. Status**

Deze nieuwsflits heeft de status van inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen casuïstiek specifiek van een afzonderlijk(e) gemeente/samenwerkingsverband aan de orde komt. De notitie beoogt de gemeenten/samenwerkingsverbanden te ondersteunen bij de beoordeling van de individuele feiten en omstandigheden met betrekking tot activiteiten op het gebied van (huishoudelijk) afval. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door de gemeente/het samenwerkingsverband, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij beslissingen die moeten worden genomen bij de implementatie van de wet. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

3. Toelichting**3.1 Gemeenten met eigen (huishoudelijke) afvalactiviteiten****3.1.1 Afbakening van activiteiten**

Op grond van de Wet modernisering Vpb-plicht Overheidsondernemingen dienen publiekrechtelijke rechtspersonen, zoals de gemeente, per activiteit te beoordelen of met de uitoefening van de betreffende activiteit een onderneming in fiscaalrechtelijke zin wordt gedreven. Als er met één of meerdere activiteiten een onderneming wordt gedreven, is op grond van artikel 2, lid 1, onderdeel g, Wet Vpb 1969 sprake van subjectieve belastingplicht.

Op basis van de notitie 'Schema afbakening', zoals opgesteld door de SVLO, dienen bij een gemeente met (huishoudelijke) afvalactiviteiten, de volgende activiteiten te worden onderkend:

- 1) De inzameling van huishoudelijk afval;
- 2) Het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst.

Ten aanzien van bovenstaande afbakening van activiteiten geldt dat het begrip 'inzameling' letterlijk wordt uitgelegd, hetgeen betekent dat 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' hier niet onder wordt geschaard. Het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen betaling door de ontdoener wordt wel onder de inzameling geschaard, aangezien dit 'ontdoen' niet als een afzonderlijke activiteit is te onderkennen.

3.1.2 Drijven van een onderneming

Na de afbakening van activiteiten, is voor de gemeente van belang met welke activiteiten wordt voldaan aan de voorwaarden voor het drijven van een onderneming.⁴

⁴ Zie voor de verschillende ondersteunende producten m.b.t. de ondernemingstoets.: www.belastingdienst.nl/vpboverheid.

Afvalactiviteiten

1) Inzameling van huishoudelijk afval

De gemeente neemt met de activiteit 'de inzameling van huishoudelijk afval' niet deel aan het economische verkeer en voldoet derhalve niet aan alle voorwaarden voor het drijven van een onderneming.⁵

2) Het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst

De gemeente neemt met de activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' deel aan het economisch verkeer. Gelet op het gegeven dat met deze activiteit ook aan de overige voorwaarden van het drijven van een onderneming wordt voldaan – is er sprake van een voor de Vpb belaste activiteit.

Voor de gemeente die haar huishoudelijke afvalactiviteiten (gedeeltelijk of geheel) laat uitvoeren door een marktpartij geldt dat er eveneens sprake is van een belaste activiteit, ingeval de gemeente zelf gerechtigd is tot de positieve opbrengst van deze huishoudelijke afvalstromen.

3.1.3 Resultaatsbepaling

Voor de bepaling van het fiscaal resultaat verband houdende met de activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' is aansluiting gezocht bij de systematiek van de sfeerovergang. Het gaat in essentie om het bepalen van de totaalwinst, waarbij concreet de in de belaste sfeer gecreëerde waarde moet worden bepaald. Internationaal geaccepteerde verrekenprijeregels bieden hiervoor een passend kader, waarbij de te beprijzen activiteit bestaat uit 'handel in afvalstromen'. Voor het beprijzen van meer routinematige handelsactiviteiten geldt dat de verwachte winst voor die activiteiten doorgaans wordt uitgedrukt als een functie van de externe omzet. Vandaar dat in dit kader een zogeheten *transactional net margin method* met als indicator voor de winst de externe omzet een geschikte methode is. Op basis van deze methode wordt een vast percentage van de behaalde omzet als fiscale winst verantwoord. Dit percentage bestaat uit de verhouding tussen de nettowinst en de omzet.

Voor de hoogte van het te hanteren percentage heeft de NVRD een benchmark onderzoek laten uitvoeren voor haar leden. Voor nadere informatie hierover kunnen de leden zich wenden tot de NVRD.

3.2 Samenwerkingsverband met (huishoudelijke) afvalactiviteiten

3.2.1 Subjectieve belastingplicht

Een samenwerkingsverband in de vorm van een publiekrechtelijke rechtspersoon, zoals een gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid (hierna: GR), dient net als de gemeente op grond van artikel 2, lid 1, onderdeel g, Wet Vpb 1969 te beoordelen of met de uitoefening van de betreffende activiteit een onderneming in fiscaalrechtelijke zin wordt gedreven. Deze beoordeling werkt voor een GR die de wettelijk inzameltaak van de gemeente gedelegeerd heeft gekregen hetzelfde uit als bij de gemeente (zie 3.1.1 en 3.1.2). Dit geldt niet voor de GR die de wettelijke inzameltaak gemandateerd heeft gekregen. Voor deze GR geldt dat met de activiteit 'inzameling van

⁵ Kamerstukken II, 2014-2015, 34 003, nr. 3, p. 12-13

Afvalactiviteiten

huishoudelijk afval' wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan is er ten aanzien van deze activiteit sprake van een voor de Vpb belaste activiteit.

Een samenwerkingsverband in een privaatrechtelijke rechtsvorm, zoals een naamloze vennootschap (hierna: NV) of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (hierna: BV), is subjectief belastingplichtig op grond van artikel 2, lid 1, onderdeel a jo. artikel 2, lid 5, Wet Vpb 1969. Op basis van deze wettelijke bepalingen wordt een NV of BV geacht met haar gehele vermogen een onderneming te drijven.

Voor zowel het publiekrechtelijke als het privaatrechtelijke samenwerkingsverband geldt dat er ten aanzien van de activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' uitsluitend een resultaat in de aangifte moet worden opgenomen als het resultaat uit deze activiteit toerekenbaar is aan het samenwerkingsverband (en dus niet aan de gemeente). De gemeente drijft in dat geval geen onderneming met deze activiteit.⁶ Of er een resultaat uit deze activiteit in de aangifte moet worden opgenomen is afhankelijk van de vraag wie er verantwoordelijk is voor de waardecreatie bij het verkopen van de afvalstromen. In de samenwerking tussen de gemeente en haar samenwerkingsverband gaat het om de beoordeling van de vraag of de waardecreatie door verkoopactiviteiten plaatsvindt door de gemeente of het samenwerkingsverband. Voor de beoordeling van die vraag is o.a. van belang welke functies worden uitgeoefend, welke activa worden gebruikt en welke risico's daarmee worden opgeroepen en/of beheerst. Daartoe dienen alle feiten en omstandigheden m.b.t. functies, risico's en activa in de beoordeling te worden meegenomen. De NVRD heeft een notitie gemaakt, waarin voor samenwerkingsverbanden wordt beschreven onder welke feiten en omstandigheden het resultaat volgens de NVRD toerekenbaar is aan het samenwerkingsverband (en dus niet aan de gemeente). Voor nadere informatie hierover kunnen de leden zich wenden tot de NVRD.

3.2.2 Resultaatsbepaling

Voor een publiekrechtelijk samenwerkingsverband in de vorm van een GR vindt de bepaling van het fiscaal resultaat verband houdende met de activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' op dezelfde wijze plaats als bij de gemeente (zie 3.1.3).

Voor een privaatrechtelijk samenwerkingsverband in de vorm van een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid geldt dat het resultaat van de activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' in eerste instantie niet afzonderlijk hoeft te worden bepaald. Een dergelijk samenwerkingsverband is immers integraal belastingplichtig, waardoor voor al haar activiteiten een fiscaal resultaat wordt bepaald. Echter, een afzonderlijke resultaatsbepaling van de activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' dient uiteindelijk wel nog plaats te vinden. Indien de samenwerkingsvrijstelling namelijk van rechtswege van toepassing is op één of meer activiteiten (zie hierna 3.2.3), dan moet

⁶ Uiteraard laat dit onverlet dat er nog andere activiteiten kunnen zijn, waarmee de gemeente een onderneming drijft.

Afvalactiviteiten

worden vastgesteld welk deel van het totale fiscaal resultaat toerekenbaar is aan de (niet-vrijgestelde) activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst'.

3.2.3 Samenwerkingsvrijstelling

Bij het bepalen van het fiscale resultaat blijven buiten aanmerking de voordelen uit activiteiten die in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen worden verricht, mits voldaan wordt aan een aantal voorwaarden. Eén van die voorwaarden is dat de activiteit bij de gemeente niet tot belastingplicht leidt op moment dat de gemeente deze activiteit zelf zou verrichten.⁷

Nu de gemeente met de activiteit 'de inzameling van huishoudelijk afval' geen onderneming drijft (zie 3.1.2), leidt deze activiteit niet tot belastingplicht bij de gemeente op moment dat zij deze activiteit zelf zou verrichten. Een publiekrechtelijk of privaatrechtelijk samenwerkingsverband die zich bezighoudt met 'de inzameling van huishoudelijk afval' voldoet derhalve aan de samenwerkingsvrijstelling, mits ook aan de overige voorwaarden van de samenwerkingsvrijstelling wordt voldaan.

Voor de activiteit 'het zich ontdoen van huishoudelijk afval tegen een positieve opbrengst' geldt dat de samenwerkingsvrijstelling geen toepassing vindt. De gemeente drijft met deze activiteit een onderneming en is derhalve Vpb-plichtig op moment dat zij deze activiteit zelf zou verrichten. De hoogte van de voordelen uit deze niet-vrijgestelde activiteit wordt bepaald conform de wijze zoals vermeld in 3.1.3.

⁷ Zie de SVLO producten 'Schema's objectvrijstellingen' en 'Notitie Objectvrijstelling samenwerkingsverbanden' op www.belastingdienst.nl/vpboverheid.