

Consequenties van Wet modernisering Vennootschapsbelasting

Analyse Vpb-plicht ARCG

Per 1 januari 2016 is de Wet Vennootschapsbelastingplicht (Vpb) voor overheidsbedrijven van kracht. Dit houdt in dat door publiekrechtelijke rechtspersonen gedreven ondernemingen zoals Gemeenschappelijke Regeling (GR) ARCG, belastingplichtig is voor zover haar activiteiten een materiële onderneming vormen. Belastingheffing kan dan nog worden voorkomen wanneer één of meerdere vrijstellingen van toepassing zijn, wel geldt ook dan de fiscale administratieplicht.

Uit een eerste analyse uitgevoerd door de gemeente en afgestemd met Caraad Belastingadviseurs op basis van de beschikbare cijfers 2014 blijkt dat enkel Woldjerspoor vanwege haar structureel positieve resultaten bij ongewijzigde omstandigheden vanaf 1 januari 2016 als een fiscale ondernemingsactiviteit kan worden aangemerkt (verwijs voor verder onderbouwing naar het naar bijlage 1: MEMO).

Het nadeel van het bestaan van een fiscale onderneming is dat een volledige fiscale administratieplicht geldt en ook ieder jaar een aangifte vennootschapsbelasting moet worden ingediend. Het voeren van een fiscale administratie houdt in dat een fiscale openingsbalans moet worden opgesteld per 1 januari 2016 en dat vervolgens jaarlijks een fiscale balans en winst & verliesrekening moet worden opgesteld als basis voor de in te dienen Vpb-aangifte.

Mogelijk dat de begroting en een hierop gebaseerd tarief het resultaat kan reduceren tot nihil waardoor geen sprake is van structurele overschotten en niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden voor het vormen van een fiscale onderneming. Belangrijk echter is te weten dat de fiscaliteit altijd aansluit bij de daadwerkelijke gerealiseerde baten en lasten. Daarbij is de wet ingevoerd per 1 januari 2016 zodat de daadwerkelijk gerealiseerde resultaten/cijfers van het jaar 2016 en volgende van belang zijn.

Vanuit fiscaal oogpunt is het in de berekeningssystematiek veiliger om op basis van nacalculatie de daadwerkelijk tarieven te gaan bepalen, nu bij een begrotingssysteem nog steeds overschotten kunnen worden behaald. De vraag is echter of deze beschreven optie mogelijk en/of wenselijk is.

Indien de situatie ongewijzigd blijft zal duidelijk zijn dat, indien in 2016 en verder nog steeds overschotten worden behaald aan de fiscale administratieplicht en het indienen van een Vpb-aangifte niet wordt ontkomen. Daadwerkelijk belast zal zijn het (fiscaal berekende) resultaat met die activiteiten die niet zijn vrijgesteld. Indien de begroting iets minder conservatief wordt ingestoken en de tarieven hierop worden bepaald en daadwerkelijk wordt afgerekend op basis van nacalculatie kan de daadwerkelijke afdracht van Vpb worden beperkt of worden voorkomen.

Onder strikte voorwaarden is het fiscaal mogelijk voorzieningen/ reserves te vormen ten laste van het resultaat. Het is echter niet raadzaam hiervan afhankelijk te zijn voor het bepalen van het fiscale resultaat.

Uitkomst analyse Vpb- ondernemerschap ARCG

Een optie om belastingplicht en administratieplicht te voorkomen is om te zorgen dat kostenneutraal wordt gewerkt. Met andere woorden de daadwerkelijke opbrengsten mogen dan niet hoger zijn dan de daadwerkelijk toe te rekenen (fiscaal geaccepteerde) kosten.

Fiscaal wordt, zoals aangegeven, enkel het daadwerkelijk resultaat getoetst en niet het resultaat op begrotingsbasis. Van een fiscale onderneming kan pas worden gesproken indien structureel

overschotten worden behaald of in concurrentie wordt getreden met private partijen en sprake is van een resultaat van minimaal € 15.000 per jaar (een bescheiden bestaan).

Indien binnen een jaar de kosten en opbrengsten op basis van nacalculatie worden verrekend tegenover de deelnemende gemeenten, dan kan het resultaat worden teruggebracht tot nihil. Indien geen structurele overschotten worden behaald, dan is ook geen sprake van een fiscale onderneming. Let wel dat het fiscale resultaat moet worden gereduceerd tot nihil. Een besteding van het resultaat (of het vormen van reserves) is geen fiscale winstreductie.

De tot 1 januari 2016 opgebouwd stand van het eigen vermogen kan als buffer dienen. Indien een dergelijke buffer niet toereikend is dienen de deelnemende gemeenten bij een eventueel tekort bij te springen. Immers binnen het ARCG zelf zal geen nieuwe buffer meer worden opgebouwd op basis van deze methodiek.

Advies

De vraag is of het nastreven van een nihil resultaat wenselijk en mogelijk is. De gedachte is dat het wel mogelijk is door gebruik te maken van nabetalingen. De kans dat er een negatief exploitatie ontstaat, waardoor de individuele gemeenten een extra financiële storting zullen moeten doen, lijkt niet groot. In de afgelopen jaren heeft de ARCG steeds een ruime positieve exploitatie gehad. Op dit moment hebben we ook een redelijk ruime reserve dat kan worden gebruikt bij eventuele onverwachte risico's.

Daarom wordt geadviseerd om te streven na een nihil resultaat zodat de ARCG niet als fiscaal onderneming kan worden beschouwd. De gemeenschappelijke regeling zal dan op onderstaande wijze moeten worden aangepast. De bestaande regeling gaat onder meer uit van het vormen van een algemene reserve, dat verondersteld dat een winststreven aanwezig c.q. mogelijk is.

Het algemeen bestuur besluit:

1. In te stemmen met de voorgestelde wijzigingen in de gemeenschappelijke regeling naar aanleiding van de Wet modernisering vennootschapsbelasting, zodat blijkt dat geen sprake is van een winststreven van de GR.
2. De wijzigingen met terugwerkende kracht te verlenen tot 1 januari 2016
3. Het besluit ter goedkeuring voor te leggen aan de raden van de deelnemende gemeenten.

Gemeenschappelijke regeling tot wijziging van de gemeenschappelijke regeling Afvalbeheer Regio Centraal Groningen

Artikel I

A. Artikel 23 komt te luiden:

Huidige regeling	Wijzigingsvoorstel
<p>Artikel 23</p> <p>1. De kosten voortvloeiende uit deze regeling en de uitvoering van het in de artikelen 2 en 3 gestelde zullen per gemeente afzonderlijk worden geraamd in de begroting en verantwoord in de rekening.</p> <p>2. De kosten worden zo nodig maandelijks bij wijze van voorschot door het lichaam aan de deelnemers in rekening gebracht.</p> <p>3. De meerkosten voor het transport van de afvalstoffen van de deelnemers naar de plaats van verwerking van het afval worden verevend zoals in bijlage 1 aangegeven.</p>	<p>Artikel 23</p> <p>1. De kosten voortvloeiende uit deze regeling en de uitvoering van het in de artikelen 2 en 3 gestelde zullen per gemeente afzonderlijk worden geraamd in de begroting en verantwoord in de rekening. Daarbij dient te gelden dat de bijdrage van de deelnemers in de begroting een voorlopige bijdrage betreft die na afloop van het jaar definitief wordt vastgesteld op basis van nacalculatie.</p> <p>2. De kosten worden zo nodig maandelijks bij wijze van voorschot door het lichaam aan de deelnemers in rekening gebracht.</p> <p>3. De meerkosten voor het transport van de afvalstoffen van de deelnemers naar de plaats van verwerking van het afval worden verevend zoals in bijlage 1 aangegeven.</p>

Huidige regeling	Wijzigingsvoorstel
<p>Artikel 26</p> <p>1. Het lichaam streeft er naar om een algemene reserve te vormen ter hoogte van tenminste een door het algemeen bestuur vastgesteld percentage van de omzet van het lichaam.</p> <p>2. Het resultaat van een jaar wordt jaarlijks ten gunste of ten laste van de algemene reserve gebracht.</p> <p>3. Indien de stand van de reserve boven het door het algemeen bestuur vastgestelde minimum is gekomen, zal het algemeen bestuur bij het vaststellen van de jaarrekening een besluit nemen over de bestemming van dit bedrag.</p> <p>4. Indien de stand van de reserve onder het door het algemeen bestuur vastgestelde minimum is gekomen kan het algemeen bestuur besluiten een extra bijdrage te vragen van deelnemers om de reserve aan te vullen tot het vastgestelde minimum.</p> <p>5. De hoogte van de extra bijdrage als bedoeld in het vierde lid en de eventuele</p>	<p>Artikel 26</p> <p>1. Het algemeen bestuur van het lichaam kan besluiten om de deelnemers te vragen, om een kapitaalstorting in eigen vermogen, indien dit wenselijk wordt geacht, voor de continuïteit van het lichaam.</p> <p>2. Het algemeen bestuur stelt de hoogte van het benodigde eigen vermogen vast.</p> <p>3. Indien de stand van het eigen vermogen boven het door het algemeen bestuur vastgestelde minimum is gekomen, zal het algemeen bestuur bij het vaststellen van de jaarrekening een besluit nemen over de bestemming van dit bedrag.</p> <p>4. De hoogte van de kapitaalstorting als bedoeld in het eerste lid en de eventuele uitkeringen als bedoeld in het derde lid, wordt per deelnemende gemeente vastgesteld naar rato van de hoeveelheid en het soort van de aangeboden afvalstoffen over dat boekjaar.</p>

uitkeringen als bedoeld in het derde lid, wordt per deelnemende gemeente vastgesteld naar rato van de hoeveelheid en het soort van de aangeboden afvalstoffen over dat boekjaar.	
--	--

Artikel II

De regeling treedt in werking op de dag na de bekendmaking en werkt terug tot 1 januari 2016

Bijlage 1: Memo ARCG

ARCG

A) Uitkomst inventarisatie

Algemene opsomming uit inventarisatie

Op 19 oktober 2015 hebben Tjabko Bos en Ingrid Hellinga-Oving (Caraad) een bespreking gevoerd met letzen Veenstra nadat in de zomer al een eerste verkennend gesprek heeft plaatsgevonden. In het onderstaande een verslag van deze bespreking welke is aangevuld met nadere bevindingen. Na vervolmaking van dit document kan het al dan niet in gewijzigde vorm worden besproken met het ARCG bestuur om na te gaan wat mogelijk en wenselijk is om de fiscale impact van de nieuwe Wet belastingplicht overheidsondernemingen te beperken¹.

B) Beschrijving van de feiten en omstandigheden

ARCG is een Gemeenschappelijk Regeling tussen een aantal gemeenten, namelijk: Bedum, Haren, Groningen, Grootegast, Leek, Marum, Ten Boer en Zuidhorn. De GR heeft rechtspersoonlijkheid en daarom zal zij zelfstandig moeten toetsten of Vpb-plicht op basis van de nieuwe wet bestaat met ingang van 1 januari 2016. De gemeente Groningen is penvoerder en uit dien hoofde medeverantwoordelijk voor deze toets. Volgens de gemeenterekening 2014 bedroeg het eigen vermogen eind 2014 € 1.265.000, het vreemd vermogen € 8.680.000 en het resultaat € 307.000. De bestaande lening van de gemeente Groningen aan ARCG wordt in het jaar 2015 voor een deel afgelost en omgezet in een Rekening-courant.

Het doel van ARCG is: Op milieu hygiënisch verantwoorde wijze verwerken van afvalstoffen afkomstig uit gemeenten uit de regio, het bevorderen van overheidsinvloed op de sturing van afvalstoffen en het ketenbeheer en mogelijke andere milieu en reinigingstaken.

Feitelijk brengen de deelnemende gemeenten, particulieren vanuit die gemeente en bedrijven het afval naar het ARCG (de laatste twee naar een afvalbrengstation), waar het wordt gewogen en gesorteerd. De daadwerkelijke verwerking is ondergebracht bij vooral Attero. Ook bestaat een contract (PPS) met afvalverwerker Stainkoeln BV. Een bedrijf dat zich bezighoudt met de verwerking van bijzonder (vervuild) afval. Voor iedere ton aangeboden vuil door Stainkoeln ontvangt het ARCG een bedrag. In de jaarrekening wordt dit het ARCG-component genoemd. Sinds 1994 hebben ARCG en Stainkoeln een publiek private samenwerking (pps) met elkaar.

In ieder geval kan worden geconstateerd dat ARCG een milieustraat huisvuil en bedrijfsafval heeft en ook zorgdraagt voor de verwerking van afval. De feitelijke verwerking is zoals opgemerkt uitbesteed aan onder meer Attero (in de lasten aangemerkt als vuilverwerkingskosten).

Volgens de jaarrekening van ARCG bestaat met twee gemeenten (Bedum en Ten Boer) een aparte overeenkomst voor de inzameling van huisvuil. Deze taak heeft de ARCG vervolgens opgedragen aan Stadsbeheer van de gemeente Groningen.

C) Afbakening

¹ De activiteiten van stadsbeheer vallen niet binnen het kader van dit memo.

Beoordeeld moet worden of de geïnventariseerde activiteiten zelfstandig een onderneming vormen of dat ze onlosmakelijk verweven zijn met andere activiteiten. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de *"oplegnotitie afbakeningsschema" SVLO publicatiedatum 25 juni 2015*.²

Op grond van onder meer de SVLO notitie 'activiteitenlijst Gemeenten' van 17 augustus 2015 is het ophalen van huishoudelijk afval geen ondernemingsactiviteit vanwege het ontbreken van de deelname aan het economische verkeer. Dit geldt ook voor het opruimen van zwerfafval, waterbeheer en riolering en een milieustraat huishoudelijk afval.

Voor het ophalen van bedrijfsafval en het hebben van een milieustraat bedrijfsafval geldt een onderzoeksplicht. Beoordeeld moet worden of structureel overschotten worden behaald met deze activiteit. Naar wij begrepen is het ophalen van afval in beginsel een verantwoordelijkheid van iedere gemeente zelf of is dit overgedragen aan Stadsbeheer van de Gemeente Groningen. Volgens de Gemeenschappelijke Regeling kan ARCG deze activiteiten wel verrichten.

De activiteiten in de voornoemde SVLO lijst van 17 augustus zijn allemaal afzonderlijk benoemd. STAP 1 beoordelen welke activiteit of cluster van activiteiten een zelfstandig te beoordelen fiscale onderneming vormt. In het geval een activiteit onlosmakelijk verbonden is met een andere activiteit en kortweg sprake is van verwevenheid dan komt een gescheiden fiscale beoordeling niet aan de orde. In die situatie is sprake van één te beoordelen activiteit. Voor het uitvoeren van stap 1 is van belang om te achterhalen op basis van welke bevoegdheid het ARCG haar taken uitoefent.

Bevoegdheid overgedragen aan ARCG door achterliggende gemeenten

Indien de taken door de achterliggende gemeenten aan de GR ARCG zijn overgedragen moet voor het ARCG zelf worden bepaald welke activiteiten een fiscale onderneming vormen en welke niet. Wij gaan er vooralsnog vanuit dat sprake is van eigen activiteiten. Als bijlage is een memo van Tjabko Bos opgenomen van 23 november 2015 met een onderbouwing van deze veronderstelling. Wij kunnen ons voorstellen dat voor het afbakenen van de onderneming wordt aangesloten bij onderdelen die afzonderlijk in de jaarrekening worden genoemd.

ARCG heeft vier activiteiten onderscheiden in de jaarrekening die allen afzonderlijk worden toegelicht met een baten/ lasten overzicht deze zijn:

1. Woldjerspoor: resultaat 2014, € 307.000;
2. Afvalbrengstation: resultaat 2014, € 0
3. Chemocar: resultaat 2014, € 0
4. KGA-depot: resultaat 2014, 0

In dit memo wordt verondersteld dat vier afzonderlijke activiteiten te onderscheiden zijn die niet geclusterd moeten worden gezien. PPS Stainkoeln is in de jaarrekening een onderdeel van Woldjerspoor.

² De activiteiten worden aangestuurd door dezelfde direct leidinggevende, er wordt één prijs in rekening gebracht, doel activiteit (doelgroep en maatschappelijke functie), de activiteiten zijn (uitsluitend) ondersteunend aan de hoofdactiviteit, de activiteiten zijn herkenbaar als verbonden activiteiten (sprake van 1 product), bedrijfsmiddelen zijn functioneel aan dezelfde activiteit toe te rekenen, activiteiten zijn fysiek verweven, de activiteiten zijn onlosmakelijk verbonden (criterium uit jurisprudentie)

Totaaloverzicht exploitatie uit jaarrekening 2014

	Rekening 2013			Begroting 2014			Rekening 2014		
	batens x €	lasten x €	saldo x €	batens x €	lasten x €	saldo x €	batens x €	lasten x €	saldo x €
	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	x € 1.000	x € 1.000	x € 1.000
Woldjerspoor	23.665	23.286	379	20.296	20.296	0	26.318	26.011	307
Afvalbrengstation	867	867	0	986	986	0	940	940	0
Chemocar	35	35	0	35	35	0	35	35	0
KGA-depot	327	327	0	312	312	0	289	289	0
OVS-afscheider	102	102	0	102	102	0	109	109	0
TOTAAL ARCG	24.996	24.617	379	21.731	21.731	0	27.691	27.384	307

Financiering:

- Woldjerspoor: Dit bedrijfsonderdeel wordt gefinancierd door de 8 deelnemende ARCG gemeenten
- Afvalbrengstation: De kosten van het afvalbrengstation worden verrekend met de gemeenten Haren, Groningen, Ten Boer en Bedum obv werkelijk gebruik.
- Chemocar: De kosten voor de chemocar worden verrekend met alle deelnemende gemeenten op basis van aantal gebruikte dagen.
- KGA-depot: Deze kosten worden in eerste instantie verrekend met de gemeente Groningen (Stadsbeheer). Vervolgens wordt 50% van deze lasten door Stadsbeheer toegerekend aan alle deelnemende gemeenten obv inwonertal. (Hiernaast worden ook de verwerkingskosten van KGA doorberekend door Stadsbeheer).
- OVS-afscheider: Deze kosten komen geheel ten laste van de gemeente Groningen

Verdedigd zou kunnen worden dat enkel Woldjerspoor vanwege haar structureel positieve resultaten als een fiscale ondernemingsactiviteit kan worden aangemerkt. De laatste drie activiteiten hebben reeds jaren een nihil resultaat. Vooralsnog zullen deze niet tot een onderneming leiden.

Mogelijk dat de PPS Stainkoeln als een separate activiteit moet worden aangemerkt. Het resultaat van deze PPS is verantwoord onder Woldjerspoor. Voor 2014 bedroeg het resultaat € 127.000.

Cl.3 Toepassing Objectvrijstelling

Doordat het resultaat van de geclusterde activiteit volgens de rekening 2014 positief is, gaat de geclusterde activiteit door de ondernemingspoort aangezien voldaan is aan de vereisten voor het zijn van een fiscale onderneming.

Het resultaat dat wordt behaald met de activiteit ophalen huisvuil, milieustraat huisvuil e.d. wordt op basis van de objectvrijstelling voor overheidstaken vrijgesteld, zodat enkel het behaalde resultaat met de activiteit bedrijfsafval e.a. in de heffing zal worden betrokken. De objectvrijstelling is enkel

noodzakelijk indien de verwerking van huisvuil wordt meegetrokken in de totale beoordeling omdat het dusdanig is verweven met de verwerking van bedrijfsafval dat een gescheiden beoordeling niet aan de orde is.

De vraag is of de baten ÁRCG component als gevolg van de PPS afzonderlijk worden beoordeeld en belast of onderdeel vormen van Woldjerspoor. Een eventuele vrijstelling is van rechtswege van toepassing.

CI.4 *Verwachte ontwikkelingen*

Het nadeel van het bestaan van een fiscale onderneming is dat een volledige fiscale administratieplicht geldt en ook ieder jaar een aangifte vennootschapsbelasting moet worden ingediend. Het voeren van een fiscale administratie houdt in dat een fiscale openingsbalans moet worden opgesteld per 1 januari 2016 en dat vervolgens jaarlijks een fiscale balans en winst & verliesrekening moet worden opgesteld.

Mogelijk dat de begroting en een hierop gebaseerd tarief het resultaat kan reduceren tot nihil waardoor geen sprake is van structurele overschotten en geen sprake is van fiscale onderneming. Belangrijk echter is te weten dat de fiscaliteit altijd aansluit bij de daadwerkelijk inkomsten.

Vanuit fiscaal oogpunt is het in de berekeningssystematiek veiliger om op basis van nacalculatie de tarieven te gaan bepalen nu bij een begrotingssysteem nog steeds overschotten kunnen worden behaald. Zie hierna 'optie voorkomen fiscaal ondernemerschap'. De vraag is echter of deze beschreven optie mogelijk en/of wenselijk is.

Indien de situatie ongewijzigd blijft zal duidelijk zijn dat aan de fiscale administratieplicht en het indienen van een aangifte vennootschapsbelasting niet wordt ontkomen. Daadwerkelijk belast zal zijn het (fiscaal berekende) resultaat met die activiteiten die niet zijn vrijgesteld. Indien de begroting iets minder conservatief wordt ingestoken en de tarieven hierop worden bepaald kan de daadwerkelijke afdracht van vennootschapsbelasting worden beperkt.

Onder strikte voorwaarden is het fiscaal mogelijk voorzieningen/ reserves te vormen ten laste van het resultaat. Het is echter niet raadzaam hiervan afhankelijk te zijn voor het bepalen van het fiscale resultaat.

Optie voorkomen fiscaal ondernemerschap

Een optie om belastingplicht en administratieplicht te voorkomen is om te zorgen dat kostenneutraal wordt gewerkt. De begroting zal dan in overeenstemming moeten worden gebracht met de realiteit. Fiscaal wordt, zoals aangegeven, enkel het daadwerkelijk resultaat getoetst en niet het resultaat op begrotingsbasis. Van een fiscale onderneming kan pas worden gesproken indien structureel overschotten worden behaald of in concurrentie wordt getreden met private partijen en sprake is van een resultaat van minimaal € 15.000 per jaar (een bescheiden bestaan).

Indien binnen een jaar de kosten en opbrengsten op basis van nacalculatie worden verrekend jegens de deelnemende gemeenten, dan kan het resultaat worden teruggebracht tot nihil. Indien geen structurele overschotten worden behaald, dan is ook geen sprake van een fiscale onderneming. Let wel dat het fiscale resultaat moet worden gereduceerd tot nihil. Een besteding van het resultaat (of het vormen van reserves) is geen fiscale winstreductie.

De tot 1 januari 2016 opgebouwd stand van het eigen vermogen kan als buffer dienen. Indien een dergelijke buffer niet toereikend is dienen de deelnemende gemeenten bij een eventueel tekort bij te springen. Immers binnen het ARCG zelf zal geen nieuwe buffer meer worden opgebouwd op basis van deze methodiek.

De vraag is of het nastreven van een nihil resultaat wenselijk en mogelijk is. Indien dit wel bevestigend wordt beantwoord dan dient de overeenkomst in ieder geval op dit punt te worden aangepast. De bestaande overeenkomst gaat onder meer uit van het vormen van een algemene reserve, dat veronderstelt dat een winststreven aanwezig c.q. mogelijk is.

Afgesproken is dat een voorstel wordt geschreven voor het bestuur van ARCG om kostenneutraal te gaan werken en het vormen van een algemene reserve te voorkomen. In maart is een vergadering gepland waarin het voorstel kan worden ingebracht en besproken.

Conclusie ondernemerstoets

Wij gaan ervan uit dat ARCG niet bij wijze van mandaat maar op basis van een eigen bevoegdheid haar taken uitoefent. Dit gebaseerd op onderzoek van Tjabko Bos in overleg met Hans van den Klinkenberg.

Er zal bij de afdeling Woldjerspoor sprake zijn van een organisatie van kapitaal en arbeid, deelname aan het economische verkeer en op basis van de jaarrekening 2014 wordt fiscaal een winst gerealiseerd. De afdeling is dus op basis van deze gegevens voor de vpb een onderneming en zal naar verwachting met ingang van 2016 vpb plichtig zijn. Dit is anders indien het resultaat met ingang van 2016 nihil bedraagt doordat aan winst niet wordt toegekomen. Let op: een besteding van het resultaat is geen winstreductie, wel het nacalculatorisch aanpassen van tarieven. De overeenkomst moet desgewenst op dit punt worden aangepast. Een voorstel wordt ingebracht in de bestuursvergadering van Maart 2016.

Niet duidelijk is of de activiteiten van de PPS (Stainkoeln) al dan niet als afzonderlijke activiteit worden aangemerkt. Dit verdient afstemming. Wij kunnen ons voorstellen dat indien de tarieven mede worden bepaald aan de hand van deze opbrengsten de PPS opbrengsten niet als een zelfstandige activiteit hoeven te worden aangemerkt omdat sprake is van sterke mate van verwevenheid dat een afzonderlijke beoordeling niet aan de orde komt.