



Vereniging van
Nederlandse Gemeenten

Interprovinciaal Overleg



 UNIE VAN
WATERSCHAPPEN



Ministerie van Financiën



Belastingdienst

Handreiking ten behoeve van de invoering van de Vennootschapsbelasting

Editie 2:

‘Willen en kunnen’

Werkgroep implementatie SVLO

Auteurs :

Hans Westra, Freek Verbakel en John Piepers

Versie: 2.0

Datum: 5 november 2015

Inhoudsopgave

1. Inleiding	5
1.1. Algemeen	5
1.2. Schematische weergave opbouw handreiking	6
1.3. Fasegewijze opbouw handreiking en aansluiting hulpmiddelen overige werkgroepen	6
1.4. Inrichting handreiking	7
1.5. Toelichting projectfasering	7
1.5.1. Opstartfase	7
1.5.2. Inventarisatie- en analysefase	8
1.5.3. Bouwfase	8
1.5.4. Implementatiefase	9
1.5.5. Interne controle fase	9
1.6. Uitwisselen van kennis en ervaring	9
1.7. Tijdpad	9
1.8. Factsheet 1: Activiteiten projectorganisatie	10
2. Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen nader uiteen gezet ...	11
2.1. Introductie	11
2.2. Samenwerking koepels en Belastingdienst (SVLO)	11
2.3. Hoofdpijnen wet; ondernemingsactiviteiten	11
2.4. Hoofdpijnen wet; Vrijstellingen	12
2.5. Hoofdpijnen wet; afwijkende grondslagen voor winstbepaling	13
2.6. Wet en handreiking	13
3. Opstartfase	14
3.1. Opzetten projectorganisatie en planning	14
3.1.1. Inleiding	14
3.1.2. Strategische uitgangspunten organisatie (kaders)	14
3.1.3. Mandaat	15
3.1.4. Vertegenwoordiging organisatie (reikwijdte)	15
3.1.5. Samenstelling van het projectteam	15
3.1.6. Planning en budget (inclusief projectfasering)	15
3.1.7. Bewaking voortgang	16
3.1.8. Communicatie en voorlichting	16
3.2. Factsheet 2: Instellen projectorganisatie invoering Vpb-plicht	16
4. Inventarisatie- en analysefase	17
4.1. Algemeen	17
4.2. Toelichting factsheet en hulpmiddelen	17
4.3. Financieel beleid en - beheer	18
4.4. Factsheet 3: Inventarisatie Vpb-plicht ondernemingsactiviteiten (directe en indirecte overheidsondernemingen)	19

4.5.	Administratie en automatisering.....	22
4.5.1.	Introductie.....	22
4.5.2.	Factsheet 4: Inventarisatie en analyse administratie en automatisering.....	22
4.6.	Opleiding en communicatie	22
4.6.1.	Introductie.....	22
4.6.2.	Factsheet 5: Inventarisatie en analyse opleiding en communicatie.....	23
5.	Bouwfase.....	24
5.1.	Algemeen	24
5.2.	Vpb positie.....	24
5.2.1.	Fiscale functie	24
5.2.1.1.	Zicht op belastingplicht.....	25
5.2.1.2.	Beoordeling en documentatie belastingplicht	25
5.2.1.3.	Administratieve organisatie (inclusief financiële verantwoording)	25
5.2.1.4.	Risicomangement	26
5.2.1.5.	Aangifteprocessen.....	27
5.2.1.6.	Consolidatieproces	27
5.2.1.7.	Betrokkenheid management.....	27
5.2.1.8.	Factsheet 6: De fiscale functie.....	28
5.2.2.	Verschillen BBV/Waterschapsbesluit en fiscaal	29
5.2.3.	Openingsbalans, vermogensetikettering en waardering.....	29
5.3.	Financieel beleid en - beheer	29
5.3.1.	Inleiding.....	29
5.3.2.	Dividend en dividendbelasting.....	29
5.3.3.	Dividend en tarieven	30
5.3.4.	Herijking begrotingsopzet	30
5.4.	Administratie en automatisering.....	31
5.4.1.	Inleiding.....	31
5.4.2.	Factsheet 8: Administratie en automatisering.....	32
5.5.	Opleiding en communicatie	32
5.5.1.	Opleiding	32
5.5.2.	Communicatie.....	32
5.5.3.	Factsheet 9: Opleiding en communicatie	34
6.	Bijlagen	35

Toelichting op de bij deze handreiking gevoegde bijlagen

Op verschillende plekken in deze handreiking zijn verwijzingen opgenomen naar de hieronder genoemde bijlagen. Uit praktisch oogpunt is in het onderstaande overzicht aangegeven welke paragrafen dat zijn.

Waar mogelijk is in de tekst met hyperlinks gewerkt naar de digitale versies van de producten. Bij het publiceren van de handreiking zijn de hyperlinks getest op werking. Het kan echter voorkomen dat een document niet langer meer vindbaar is op de plaats van verwijzing. Uit praktisch oogpunt zijn alle documenten waarnaar digitaal verwezen wordt ook fysiek aan deze handreiking toegevoegd.

Bijlage	Toelichting	SVLO-product	Relevant voor paragrafen
1	Overzicht "Vragen en antwoorden Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen" Belastingdienst		4.2. 5.3.3.
2	Schema Afbakening (inclusief oplegnotitie en duiding begrip "activiteit")	Ja	2.6. 4.2. 4.4. 5.2.1. 5.2.3.3. 5.2.3.5.
3	Werkboek Waterschap - verkenning mogelijkheden clustering	Ja	2.6. 4.2. 4.4.
4	Activiteitenlijst Gemeenten (inclusief oplegnotitie)	Ja	2.6. 4.2. 4.4.
5	Schema Ondernemingstoets (inclusief oplegnotitie)	Ja	2.6. 4.2. 4.4. 5.2.1. 5.2.3.
6	Notitie Deelname economisch verkeer	Ja	2.6. 4.2. 4.4.
7	Notitie Duurzame organisatie kapitaal en arbeid	Ja	2.6. 4.2. 4.4.
8	Notitie Normaal vermogensbeheer	Ja	4.2 4.4
9	Praktijkvoorbeeld Declaraties aan derden	Ja	4.2
10	Brief verbonden partijen	Ja	1.5.2. 1.8. 4.3. 4.4. 5.3.2.
11	Tool implementatiekosten (schermprent met uitleg)	Ja	3.1.6. 4.4.
12	Voorbeeld VERI tabel	Ja	5.2.1.
13	Verzoek of wijziging voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 2016		5.3.4.
14	Voorbeeld aangifte vennootschapsbelasting 2015		5.4.1.
	Definities en begrippenkader: opgenomen in V&A Belastingdienst (bijlage 1)		

1. Inleiding

1.1. Algemeen

Met de invoering van de vennootschapsbelastingplicht (Vpb-plicht) voor overheidsondernemingen per 1 januari 2016 krijgen gemeenten, provincies en waterschappen (lokale overheden) te maken met het feit dat ze mogelijk voor een deel van hun activiteiten belastingplichtig worden voor de vennootschapsbelasting (Vpb). Dit geldt ook voor aan hun verbonden partijen. Volgens de regelgeving is een verbonden partij een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke organisatie waarin de provincie, gemeente of waterschap een bestuurlijk en een financieel belang heeft. Dit kan zijn in de vorm van een BV, NV, CV, Gemeenschappelijke regeling (GR, waaronder Openbaar Lichaam), Stichting, Vereniging of Fonds. Primair zijn deze entiteiten zelfstandig belastingplichtig en hebben een eigen verantwoordelijkheid. De invoering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen heeft voor lokale overheden en hun verbonden partijen ingrijpende gevolgen. Deze zien bijvoorbeeld op zowel de administratie, de automatisering als op het financieel beleid en -beheer. Daarnaast zullen mogelijk afspraken met de Belastingdienst gemaakt moeten worden.

Om de invoering van de Vpb-plicht per 1 januari 2016 mogelijk te maken, dienen de betrokken partijen tijdig voorbereidingen te treffen. Het beoordelen van de belastingplicht, het opstellen van een openingsbalans, het bepalen van de prijsstelling en de fiscale verlies- en winstrekening zijn ingewikkelde en nieuwe thema's. Een zorgvuldige implementatie is belangrijk en vraagt tijd. Daarom is in het Bestuurlijk Overleg Financiële Verhoudingen van 10 september 2014 tussen de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO), de Unie van Waterschappen (UvW) en het Ministerie van Financiën/de Belastingdienst een raamovereenkomst gesloten. In deze raamovereenkomst is afgesproken om samen te gaan werken aan de voorbereidingen van de invoering van de Vpb-plicht en het vervolg van het implementatietraject onder de naam Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (SVLO). Hiermee wordt beoogd de administratieve lasten van de lokale overheden en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst te beperken. Deze handreiking is een concrete invulling daarvan. Door het gebruik van deze handreiking worden organisaties ondersteund bij het plannen en uitvoeren van de werkzaamheden met betrekking tot de invoering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. In deze handreiking zijn aandachtspunten en voorbeelden opgenomen.

Uitgangspunten bij deze handreiking zijn:

- het creëren van bewustzijn en draagvlak, kortom het aanvaarden ('willen');
- het optimaal aansluiten op producten van de landelijke voorbereidingswerkgroepen ('kunnen');
- het ondersteunen van de implementatie van hetgeen noodzakelijk is ('doen');
- het aantoonbaar invulling geven aan de uitkomsten ('transparantie') als basis voor afspraken over voorspelbaar toezicht door de Belastingdienst.

De betrokken organisaties krijgen hiermee een handvat aangeboden voor de implementatie van de Vpb-plicht binnen de eigen organisatie zodat:

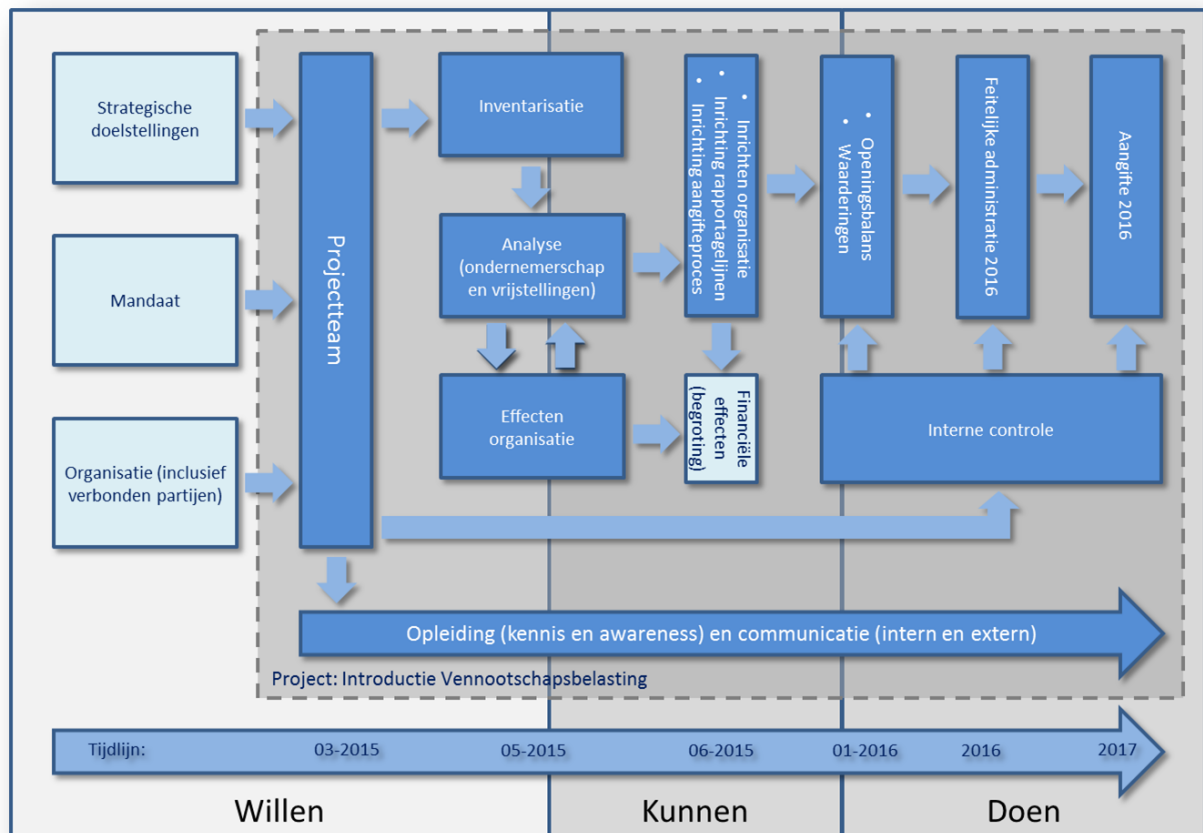
- juist, volledig en tijdig aangifte kan worden gedaan (en ook voor het overige voldaan wordt aan de fiscale verplichtingen in relatie tot de introductie van de Vpb-plicht);
- de financiële effecten in beeld zijn;
- tijdig maatregelen kunnen worden getroffen in de structuur van de organisatie of in de samenwerking met andere organisaties ter beperking van de (financiële) gevolgen en risico's.

Voor de met de overheden verbonden partijen (zoals gemeenschappelijke regelingen, BV's, etc.) is het uitgangspunt dat zij zelf verantwoordelijk zijn voor de implementatie van de Vpb-plicht. De implementatie van de Vpb-plicht bij deze organisaties kan uiteraard financiële effecten hebben op de financiële huishouding van de moedergemeente, -provincie of -waterschap. Het is daarom aan te bevelen om elkaar ten minste te informeren over voortgang en inhoudelijke conclusies. Deze handreiking biedt daar praktische instrumenten voor. De moedergemeente, -provincie of -

waterschap kan er ook voor kiezen om de inventarisatie en analyse van de verbonden partijen zelf uit te voeren.

1.2. Schematische weergave opbouw handreiking

De opbouw van de handreiking kan als volgt worden weergegeven:



De onderdelen van dit schema worden in deze handreiking vanaf hoofdstuk 3 verder uitgewerkt. De onderwerpen opgenomen in de donkere blokken in dit schema komen terug in de aan deze handreiking gekoppelde factsheets.

1.3. Fasegewijze opbouw handreiking en aansluiting hulpmiddelen overige werkgroepen

Om organisaties zo snel mogelijk direct te ondersteunen bij het implementeren van de nieuwe fiscale regelgeving is gekozen voor een fasegewijze opbouw en uitrol van deze handreiking.

Deze fasegewijze opbouw maakt het mogelijk om het opstellen van de handreiking in de tijd te spreiden. Hierdoor wordt aangesloten bij de meest recente ontwikkelingen en producten die worden ontwikkeld in het kader van de genoemde raamovereenkomst. Daar waar mogelijk worden deze producten gebruikt ter ondersteuning van deze handreiking.

In deze tweede editie van de handreiking wordt invulling gegeven aan de onderdelen 'willen' en voor een deel 'kunnen'.

De handreiking zal de komende periode worden geüpdatet en aangevuld met de overige elementen, waarbij de volgende planning wordt gehanteerd:

01-2016: 'Doen' (met uitzondering van 'de aangifte 2016');

06-2016: 'De aangifte 2016'.

1.4. Inrichting handreiking

Deze handreiking begint met een algemene introductie op de belastingplicht in hoofdstuk 2. In hoofdstuk 3 wordt de projectmatige aanpak uitgewerkt en in hoofdstuk 4 wordt de inventarisatie- en analysefase nader uitgewerkt ('willen'). In hoofdstuk 5 wordt ingegaan op de "bouwfase" waarmee de lokale overheid zich concreet voorbereidt op het 'kunnen' indienen van de aangifte Vpb 2016. In de latere edities wordt deze handreiking uitgebreid met de implementatiefase (uitbreiding van het onderdeel 'kunnen') en de interne controle fase (onderdeel van 'doen').

Uitgangspunt van deze handreiking is dat landelijke standpunten van de Belastingdienst over fiscaal inhoudelijke zaken op de gangbare wijze - via beleidsbesluiten - worden gepubliceerd. Daarom hebben deze geen plek gekregen in deze handreiking.

Per fase wordt aandacht geschonken aan de consequenties van de invoering van de Vpb-plicht op de volgende gebieden:

- Vpb positie:	de onderdelen van de organisatie waarop de invoering van de Vpb-plicht effect heeft
- Het financiële beleid en - beheer:	anticiperen op effecten in financieel beleid en - beheer
- Administratie:	administratieve consequenties registratie Vpb
- Automatisering:	inzet geautomatiseerde gegevensverwerking
- Opleiding:	kennis en bewustzijn
- Interne- en externe communicatie:	afstemming en afspraken

Factsheets:

De hiervoor omschreven doelen worden in de diverse hoofdstukken/fasen steeds vertaald naar deelresultaten en activiteiten. Naast een tekstuele toelichting zijn zogenaamde factsheets opgenomen. Deze bestaan uit een puntsgewijze samenvatting van aandachtspunten, aan te bevelen acties en in te zetten hulpmiddelen.

1.5. Toelichting projectfasering

1.5.1. Opstartfase

We adviseren om de Vpb-implementatie via een projectstructuur op te pakken. Door te werken met een projectplan, opdrachtgever, projectleider, projectgroep en stuurgroep, kan direct worden gestuurd op voortgang en vooraf bepaalde resultaten. Hierbij kan worden gedacht aan een projectgroep waarbij per (deel)activiteit een "trekker" wordt benoemd. De projectgroep kan aan een stuurgroep rapporteren.¹ Het is aan te bevelen om een stuurgroep samen te stellen met functionarissen die een sturende en beleidsbepalende rol hebben op het gebied van financiële - en fiscale control. De voorzitter van de stuurgroep zou bijvoorbeeld het hoofd (concern)financiën of een concerncontroller kunnen zijn. De overige leden zijn bijvoorbeeld de verantwoordelijken voor de financiële - en fiscale control van de organisatie en/of diverse afdelingen dan wel diensten. De stuurgroep is opdrachtgever van de projectgroep, stelt deze in en benoemt de projectleider. Het is van belang dat de projectopdracht in lijn ligt met de strategische (fiscale) doelstelling van de organisatie en dat het mandaat van het projectteam daarbij aansluit. Daarnaast dient het projectteam de gehele organisatie te vertegenwoordigen (inclusief verbonden partijen). De projectorganisatie kan vervolgens de activiteiten oppakken waaronder het creëren van bewustzijn en kennis (in ieder geval binnen de stuur- en projectgroep). Daarnaast kan worden gestart met het inventariseren van de activiteiten die mogelijk onder de Vpb-plicht gaan vallen als basis voor de beoordeling of sprake is van het drijven van een onderneming.

¹ Deze handreiking is geschreven vanuit het perspectief van een (middel)grote organisatie. Bezien vanuit een kleine organisatie kan het instellen van een projectteam (zoals beschreven) niet opportuun zijn. De in deze handreiking beschreven aandachtspunten blijven evenwel onverkort van belang en zullen in de context van die kleinere organisatie belegd moeten worden (eventueel in samenspraak met betrokken adviseurs/specialisten).

Dat geldt in voorkomende gevallen ook voor de activiteiten van de verbonden partijen waarbij het uitgangspunt is dat de verbonden partijen zelf verantwoordelijk zijn voor de implementatie van de Vpb-plicht.

1.5.2. Inventarisatie- en analysefase

In deze fase wordt de gebruiker van deze handreiking in staat gesteld om met concrete hulpmiddelen zowel te inventariseren als te analyseren voor welke activiteiten sprake is van belastingplicht en welke acties in dat kader ondernomen kunnen worden.

Daarbij zal worden ingegaan op de gevolgen voor de volgende deelgebieden:

- Vpb positie;
- het financiële beleid en beheer;
- administratie;
- automatisering;
- opleiding en communicatie.

Tijdens deze fase dient aandacht te worden besteed aan de volgende elementen:

- het vergroten van kennis en bewustzijn (opleiding);
- interne en externe communicatie (onder andere koepels en Belastingdienst);
- inventarisatie activiteiten in huis;
- inventarisatie activiteiten van verbonden partijen;²
- analyse activiteiten met de vraag of sprake is van een onderneming;
- zicht krijgen op de diverse vrijstellingen alsmede de interpretatie en toepasselijkheid daarvan;
- analyse of aanpassingen in de organisatie gewenst zijn (in lijn met strategische uitgangspunten);
- inschatting Vpb-druk activiteiten.

Verder kan in kaart worden gebracht of het - vanuit de realisatie van de strategische doelstellingen - verstandig is om bepaalde activiteiten op een andere wijze vorm te geven of organisatorische aanpassingen door te voeren.

Daarnaast zullen beleidskeuzes voorbereid moeten worden, bijvoorbeeld over aanpassing tarievenbeleid, dividendbeleid en wijze van samenwerking met andere partijen. Tenslotte moeten de effecten in de begroting 2016 en verder verwerkt worden. De beleidskeuzes moeten daarnaast worden afgestemd met de directies van verbonden partijen en collega gemeenten c.q. bestuurders.

1.5.3. Bouwfase

Voor deze fase wordt de gebruiker van deze handreiking handvatten geboden voor het gereedmaken van de organisatie. Ook hier vormt de benoemde structuur (Vpb positie, het financiële beleid en beheer, administratie, automatisering, opleiding en communicatie) het uitgangspunt. Hierbij wordt onder andere aandacht besteed aan:

- de fiscale functie;
- verschillen tussen het Besluit begroting en verantwoording (BBV) en de Bepalingen Beleidsvoorbereiding en Verantwoording Waterschappen (Waterschapsbesluit) ten opzichte van de fiscale regelgeving;
- dividendbeleid en tarieven.

Verder worden de volgende zaken uitgewerkt/toegelicht:

- openingsbalansen (BBV/Waterschapsbesluit en Fiscaal);
- vrijstellingen en samenwerkingsverbanden;
- standaard format voor het doen van een aangifte Vpb en inrichting van de fiscale functie (inclusief taken en verantwoordelijkheden) gericht op het indienen van een aangifte Vpb;
- voorbeelden van betrokken functionaris(sen) bij het aangifteproces;

² In een bijlage bij de handreiking is een voorbeeldbrief opgenomen die gebruikt kan worden in de afstemming met de verbonden partijen.

- eisen vanuit de organisatie die gelden voor de automatiseringsomgeving om de administraties op de nieuwe wetgeving aan te passen, zodat fiscale winstbepaling mogelijk is.

1.5.4. Implementatiefase³

Nadat de bouwfase is afgerond, dienen de organisatorische aanpassingen, zoals: de procedure-wijzigingen, nieuwe formulieren, aangepaste interne controles en automatisering technische aanpassingen te worden getest en in de organisatie geïmplementeerd. Tevens wordt een toelichting gegeven op de vereiste maatregelen om deze implementatie adequaat te laten verlopen.

1.5.5. Interne controle fase⁴

Sluitstuk van het implementatietraject is het aantoonbaar maken van de resultaten (het indienen van een juiste en volledige aangifte Vpb, inzicht in de afweging waarom in een eerdere fase gedocumenteerde activiteiten niet als ondernemingsactiviteiten worden aangemerkt en inzicht in welke ondernemingsactiviteiten onder een vrijstelling vallen). Om dat mogelijk te maken wordt in deze fase de relatie gelegd met het vaststellen van de werking van gedefinieerde beheersingsmaatregelen en interne controlemaatregelen en -activiteiten.

1.6 Uitwisselen van kennis en ervaring

Voor veel organisaties is sprake van een nieuw en onbekend fiscaal werkgebied. Er is nog het nodige onduidelijk en het is zeer wel mogelijk dat verschillende organisaties zich buigen over soortgelijke aandachtspunten en daaraan gekoppelde oplossingsrichtingen. Het uitwisselen van praktijkervaringen is voor alle betrokken organisaties van groot belang.

Wij adviseren dan ook gebruik te maken van de vanuit het koepeloverleg ingezette activiteiten om de lokale overheden met elkaar “in contact te laten komen”. Vanuit het koepeloverleg zullen naar verwachting zowel participatie-overleggen worden georganiseerd alsook een “community” worden ingericht. De community zal de omgeving zijn waar organisaties in de vorm van “vraag en aanbod” elkaar kunnen vinden en ondersteunen.

1.7 Tijdpad

Een volledige en tijdige implementatie is noodzakelijk. Vanuit de projectgroep zal de voortgang moeten worden getoetst en het tijdpad worden bewaakt. De invoering van de Vpb-plicht is complex en de nodige zaken zijn op dit moment nog niet duidelijk. Dit betekent dat op dit moment niet alle consequenties in de volle omvang kunnen worden onderkend c.q. juist kunnen worden ingeschat. Voortschrijdende inzichten kunnen tot gevolg hebben dat op onderdelen van deze handreiking aanpassingen moeten worden doorgevoerd. Wij hebben in de eerste versie van deze handreiking met nadruk geadviseerd het projectteam nog in maart 2015 te formeren waarna de verschillende fasen kunnen worden uitgezet in de tijd. Op de volgende pagina is een globaal overzicht opgenomen van een mogelijke activiteitenplanning (uitgaande van een start op enig moment is het tijdsverloop in maanden aangegeven).

³ Zoals aangegeven in paragraaf 1.3 wordt deze handreiking fasegewijs ingevuld en uitgerold. In editie 3 van deze handreiking wordt dit onderdeel geconcretiseerd.

⁴ Zoals aangegeven in paragraaf 1.3 wordt deze handreiking fasegewijs ingevuld en uitgerold. In editie 4 van deze handreiking wordt dit onderdeel geconcretiseerd.

1.8 Factsheet 1: Activiteiten projectorganisatie

Activiteiten	Gereed
1. Instellen projectorganisatie invoering Vpb-plicht.	Startdatum
2. Communicatie: voorlichting en opleiding.	Continu proces
3. Inventarisatie van ondernemingsactiviteiten in eigen huis en bij verbonden partijen (van een onderneming is sprake als met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt deelgenomen aan het economische verkeer, met het oogmerk om winst te behalen). NB: de verbonden partij is primair zelf verantwoordelijk voor de invoering binnen de eigen organisatie.	1 – 2 maanden
3a. Deelactiviteiten:	
3b. - ondernemingsactiviteiten;	
3c. - vrijstellingen;	
- inschatting Vpb-druk activiteiten.	
4. Voorbereiden beleidskeuzes (bijv. aanpassing organisatie, tarievenbeleid/dividendbeleid) en verwerken effecten m.i.v. begroting 2016. Beleidskeuzes afstemmen met directies verbonden partijen en collega gemeenten c.q. bestuurders. ⁵	2 maanden
5. Toerekening van kosten en vermogen (bestanddelen c.q. openingsbalans) aan ondernemingsactiviteiten.	3 maanden
6. Definitieve inschatting van de financiële effecten voor de organisatie.	4 maanden
7. Inrichten administratie en proces van aangifte vennootschapsbelasting	6 maanden
- per ondernemingsactiviteit (openings)balans en verlies- en winstrekening opstellen;	
- vastleggen procesgang aangifte Vpb en aangeven welke functionaris(sen) per ondernemingsactiviteit verantwoordelijk is (zijn) voor de aangifte.	
8. Periodiek overleg voeren met Belastingdienst en vastleggen van afspraken.	Continu proces

⁵ In bijlage 9 bij deze handreiking is een voorbeeldbrief opgenomen die gebruikt kan worden in de afstemming met de verbonden partijen.

2. Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen nader uiteen gezet

2.1. Introductie

Op Prinsjesdag 2014 is het wetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen bij de Tweede Kamer ingediend (Kamerstukken 34003). Op 26 mei 2015 heeft de Eerste Kamer het wetsvoorstel aangenomen. De wet is 11 juni 2015 in het Staatsblad gepubliceerd (Wet van 4 juni 2015, Stb. 207). De wet beoogt overheidslichamen die vanuit de fiscale optiek een onderneming drijven op dezelfde wijze aan de Vpb te onderwerpen als private ondernemingen. De wet is vanaf 1 januari 2016 van toepassing. Daarmee heeft de wet gevolgen voor boekjaren die op of na 1 januari 2016 beginnen en hebben alle betrokkenen nog tot dat moment de tijd om zich aan de nieuwe regelgeving aan te passen.

De directe aanleiding voor de wet zijn ingediende klachten van private partijen, bezorgdheid van de fracties in Eerste en Tweede Kamer, en een staatssteunonderzoek dat door de Europese Commissie (EC) is ingesteld. Hoewel overleg tussen het Ministerie van Financiën en de EC heeft plaatsgevonden is niet helemaal duidelijk of het wetsvoorstel in deze vorm de goedkeuring van Brussel heeft.

2.2. Samenwerking koepels en Belastingdienst (SVLO)

De nieuwe wet heeft zoals aangegeven voor de betrokkenen verstrekende gevolgen. De belastingplicht moet beoordeeld worden, de openingsbalans(en) moet(en) worden opgesteld en onder andere de prijsstelling moet bepaald worden. Dit zijn complexe en nieuwe thema's. Een goede implementatie door de potentiële overheidsondernemingen is belangrijk en vraagt tijd. Daarom is in het Bestuurlijk Overleg Financiële Verhoudingen van 10 september 2014 tussen de VNG, IPO, UvW en het Ministerie van Financiën/de Belastingdienst een raamovereenkomst gesloten. Daarin is afgesproken om samen te gaan werken aan de voorbereidingen van de invoering van de Vpb-plicht en het vervolg van het implementatietraject. Hiermee wordt beoogd om de administratieve lasten van de lokale overheden en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst te beperken. Er is bewust voor gekozen om vooruitlopend op de behandeling van het wetsvoorstel de samenwerking binnen SVLO al op te starten. Dit is een uitzonderlijke situatie die ook beperkingen met zich mee heeft gebracht. De wettekst was op het moment van de start van de samenwerking immers nog niet definitief en er speelden diverse onduidelijkheden die gedurende het parlementaire traject om nadere verheldering hebben gevraagd.

De SVLO heeft onder andere de taak om "handvatten te bieden voor de borging van de compliance in de organisatie". Met compliance wordt in dit verband bedoeld: het tijdig treffen van maatregelen binnen de eigen organisatie zodat kan worden geanticipeerd op de (financiële en administratieve) gevolgen van de nieuwe regelgeving en juist, volledig en tijdig aangifte kan worden gedaan. Met deze handreiking wordt daar invulling aan gegeven.

2.3. Hoofdlijnen wet; ondernemingsactiviteiten

Onder de huidige wetgeving is het uitgangspunt dat een overheidsbedrijf niet belastingplichtig is, tenzij anders is bepaald. Het nieuwe uitgangspunt is dat een overheidsonderneming belastingplichtig is, tenzij. In de wet is gekozen voor de ondernemingsvariant waarbij ondernemingsactiviteiten, ongeacht of die direct (intern onderdeel) of indirect (via een separate rechtspersoon) worden verricht, onder de belastingheffing worden gebracht.

Van een onderneming is sprake als met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt deelgenomen aan het economische verkeer, met het oogmerk om winst te behalen. Als structureel vermogenoverschotten worden behaald, wordt ook geacht aan dit winstoogmerk te zijn voldaan. Wanneer in concurrentie wordt getreden met private aanbieders kan ook sprake zijn van een onderneming. Wel moet het gaan om een uiterlijk met een onderneming overeenkomende werkzaamheid waarmee in concurrentie wordt getreden. Dat is bijvoorbeeld niet aan de orde als een gemeente gebruikt kantoormeubilair, alléén gebruikt voor niet-ondernemingsactiviteiten, incidenteel verkoopt.

Door de belastingplichtige rechtspersoon moet één aangifte worden gedaan waarin de winsten en verliezen van alle ondernemingen tezamen zijn verwerkt (geconsolideerd).

De wet voorziet vervolgens in een aantal vrijstellingen. Deze worden in de volgende paragraaf behandeld.

2.4. Hoofdpijnen wet; Vrijstellingen

In de wet wordt een onderscheid gemaakt tussen subjectvrijstellingen en objectvrijstellingen. Subjectvrijstellingen stellen de rechtspersoon als zodanig vrij. Er geldt een subjectvrijstelling voor instellingen die bekostigd onderwijs- en onderzoeksactiviteiten verrichten, academische ziekenhuizen en een aantal zeehavenbeheerders. Objectvrijstellingen stellen de winst die wordt behaald met bepaalde activiteiten van rechtswege vrij.

*De objectieve vrijstellingen kunnen in vier categorieën worden onderverdeeld:*⁶

1. Vrijstelling interne activiteiten:

Hierbij is zowel gedacht aan een binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon door een interne dienst verrichte prestatie als aan een prestatie verricht door die dienst aan een privaatrechtelijke overheidslichaam dat volledig wordt beheerst door de publiekrechtelijke rechtspersoon. Deze vrijstelling geldt ook als bijvoorbeeld een stichting of een NV/BV - waarvan alle aandelen toebehoren aan een lokale overheid - prestaties verricht ten behoeve van die lokale overheid (quasi-inbesteding).

2. Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden:

Hiervoor geldt als voorwaarde dat niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Er is geen definitie opgenomen van het begrip overheidstaak. Het betreft een open norm. Wanneer een taak bij (grond)wet is opgelegd of er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld "als overheid" is in ieder geval sprake van een overheidstaak.

3. Vrijstelling samenwerkingsverbanden:⁷

Voor toepassing van de vrijstelling dient eerst beoordeeld te worden of het samenwerkingsverband ook voor de Vpb als zodanig kwalificeert. De vrijstelling is van toepassing als aan drie cumulatief geldende voorwaarden is voldaan. Allereerst moeten de activiteiten van het samenwerkingsverband worden verricht voor de a) onmiddellijk of middellijk participerende publiekrechtelijke rechtspersonen dan wel b) onmiddellijk of middellijk participerende privaatrechtelijke overheidslichamen of c) niet participerende privaatrechtelijke overheidslichamen van participerende publiekrechtelijke rechtspersoon.

In de tweede plaats moet worden gezien of de activiteiten bij de participanten die in het samenwerkingsverband deelnemen niet tot belastingplicht zouden hebben geleid of zouden zijn vrijgesteld als zij de activiteiten zelf zouden hebben verricht. Dit betekent dat de vrijstelling openstaat voor activiteiten die bij een participant niet zouden zijn aangemerkt als ondernemingsactiviteit of die bij de participant zouden zijn vrijgesteld op grond van de vrijstelling voor interne activiteiten, voor overheidstaken waarmee niet in concurrentie wordt getreden of voor 'quasi-inbesteding'.

Ten slotte moeten de participanten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten van het samenwerkingsverband bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

Niet alle bestaande samenwerkingsverbanden zullen aan dit vereiste voldoen, zodat kritische toetsing van de huidige regelingen raadzaam is.

Voor zover sprake is van een samenwerkingsverband voor onder 2 vermelde activiteiten (overheidstaak) geldt een vrijstelling tenzij in concurrentie wordt getreden.

⁶ Er wordt pas aan een objectvrijstelling toegekomen nadat is vastgesteld dat met een bepaalde activiteit vanuit fiscale optiek een onderneming wordt gedreven.

⁷ Bijvoorbeeld gemeenschappelijke regelingen.

4. Vrijstelling dienstverleningsovereenkomst:

De vrijstelling ziet op taken die een (indirecte) overheidsonderneming op basis van een dienstverleningsovereenkomst verricht aan een andere overheidsorganisatie (publiekrechtelijke of privaatrechtelijke). Deze worden vrijgesteld onder de voorwaarde dat de dienstverlening een overheidstaak, waarmee niet in concurrentie wordt getreden, betreft en de dienstafnemer voor deze activiteiten geen onderneming zou drijven, dan wel de vrijstelling voor interne diensten of de vrijstelling voor overheidstaken had kunnen toepassen indien de dienstafnemer de activiteiten zelf had verricht.⁸

2.5. Hoofdlijnen wet; afwijkende grondslagen voor winstbepaling

Het fiscale resultaat is niet gelijk aan het resultaat op grond van het BBV respectievelijk Waterschapsbesluit verantwoorde resultaat. De fiscale waarderingsgrondslagen wijken op bepaalde punten af van de grondslagen en richtlijnen van het BBV en het Waterschapsbesluit. Beide resultaten kunnen in de praktijk dan ook aanmerkelijk van elkaar afwijken.

2.6. Wet en handreiking⁹

Tijdens het wetgevend traject zijn veel vraagpunten niet behandeld. Hierbij valt te denken aan vragen over de openingsbalans en de afbakening van belaste en niet belaste activiteiten.

Waar mogelijk wordt vanuit de samenwerking SVLO op diverse onderwerpen duidelijkheid geboden door middel van het publiceren van notities/schema's en dergelijke ("producten").

Tot op heden zijn vanuit SVLO - naast deze handreiking- onder andere de volgende producten gepubliceerd:

- Schema Afbakening (inclusief oplegnotitie en duiding begrip "activiteit");
- Werkboek Waterschap - verkenning mogelijkheden clustering;
- Activiteitenlijst Gemeenten (inclusief oplegnotitie);
- Schema Ondernemingstoets (inclusief oplegnotitie);
- Notitie Deelname economisch verkeer;
- Notitie Duurzame organisatie kapitaal en arbeid;
- Praktijkvoorbeeld Declaraties aan derden.

In deze handreiking wordt via links verwezen naar deze producten. Tevens zijn de producten als fysieke bijlagen opgenomen bij deze handreiking.

De invoering van de Vpb-plicht vraagt ook om aanpassing in de financiële administratie en bijbehorende rapportagelijnen. Ook de budgettaire gevolgen van de Vpb-plicht, zullen inzichtelijk moeten worden gemaakt en bij het opstellen van de begroting 2016 moeten worden meegenomen.

⁸ Gebaseerd op een ruime uitleg van de wettekst; hierop is een wetswijziging toegezegd: Kamerstukken I 2014-2015, 34003, nr. D, p. 2, en nr. F, p. 6. Toelichting: niet is van belang of de voordelen uit de activiteit, indien de afnemer de activiteit zelf zou hebben verricht, bij de afnemer bij het bepalen van de winst daadwerkelijk buiten aanmerking zouden zijn gebleven op basis van de overheidstaken-vrijstelling. De objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten kan ook worden toegepast indien de voordelen uit de activiteit bij het bepalen van de winst bij de afnemer buiten aanmerking zouden blijven als gevolg van 1) het ontbreken van een onderneming of 2) toepassing van de interne dienstenvrijstelling. De activiteit verricht door de dienstverlener zal dus wel steeds een overheidstaak moeten betreffen waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private partijen. In de dienstverlenings-overeenkomst moet dat dan ook duidelijk naar voren komen.

⁹ Zoals aangegeven in paragraaf 1.3 wordt deze handreiking fasegewijs ingevuld en uitgerold. In latere edities van deze handreiking wordt dit onderdeel geconcretiseerd.

3. Opstartfase

3.1. Opzetten projectorganisatie en planning

3.1.1. Inleiding

Zoals in de inleiding is vermeld, heeft de invoering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen ingrijpende gevolgen voor gemeenten, provincies en waterschappen en de daaraan verbonden partijen. Ook kunnen er gevolgen zijn voor de financiële positie van deze organisaties, hun financiële beleid en beheer en voor de bestaande afspraken met de Belastingdienst. Voor een goede sturing en beheersing van de invoering van de Vpb-plicht dienen organisatorische maatregelen door de betrokken organisaties te worden getroffen die een tijdige, juiste en volledige implementatie van de consequenties van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen waarborgen. Het projectteam dat hiermee aan de slag gaat heeft te maken met de volgende aandachtspunten en uitgangspunten:

- strategische uitgangspunten van de organisatie;
- mandaat van het projectteam;
- samenstelling van het projectteam met als aandachtspunten vertegenwoordiging gehele organisatie (inclusief eventuele verbonden partijen);
- planning en budget;
- voortgangsbewaking;
- communicatie en kennisdeling.

3.1.2. Strategische uitgangspunten organisatie (kaders)

Uitgangspunt bij dit project is dat het bestuur of de directie beheersing van fiscaliteit noodzakelijk vindt. Dit kan zichtbaar worden gemaakt met een door het bestuur vastgestelde fiscale strategie. Indien binnen de organisatie nog geen fiscale strategie is gedefinieerd en fiscaal beleid derhalve nog niet is geformaliseerd, dan is dit project wellicht een goede aanleiding daarmee aan de slag te gaan. Het is echter geen voorwaarde om met de invoering van de Vpb aan de slag te kunnen gaan.

Een belangrijk onderdeel is de projectopdracht. Doel van het project is het borgen van een introductie en implementatie van de Vpb-plicht, binnen de in de organisatie gangbare risicobereidheid (rekening houdend met de wettelijke kaders).

Dat betekent het creëren van fiscaal bewustzijn en tegelijkertijd het managen van fiscale kennis en het inrichten van de organisatie. Vanuit de fiscale strategie dienen voor het project duidelijke kaders gedefinieerd te worden die gebruikt kunnen worden bij het nemen van (fiscale en organisatorische) beslissingen.

Het is belangrijk dat het project geen geïsoleerde plek krijgt binnen de organisatie maar dat aansluiting wordt gezocht met bestaande structuren. Zeker indien de organisatie al participeert in een zogenaamd Horizontaal Toezicht (HT) traject met de Belastingdienst kan dit project daar niet los van gezien worden. Maar ook indien geen sprake is van een dergelijk traject dient vanuit dit project aansluiting gezocht te worden met de gedefinieerde strategie en daarop gebaseerde fiscale beheersstructuren (waaronder risicomangement).

Het is goed om te beseffen dat het uiteindelijk niet alleen gaat om het managen van de fiscale bedreigingen die ontstaan door de Vpb-plicht maar dat, waar mogelijk, fiscale kansen (waaronder het gebruik van de wettelijke vrijstellingen) optimaal mogen worden benut.

Na de inventarisatie- en analysefase zullen door het projectteam de gevolgen in beeld moeten worden gebracht. Op basis van die beelden zullen strategische uitgangspunten moeten worden gedefinieerd voor de te onderscheiden deelgebieden; financieel beleid en -beheer, administratie, automatisering, communicatie en voorlichting die aansluiten op de overall strategie.

3.1.3. Mandaat

Het bestuur of de directie zal het projectplan uiteindelijk moeten goedkeuren en mandaat moeten verlenen voor de uitvoering van het projectplan.

Binnen dat mandaat zullen een aantal zaken geregeld moeten worden. Hierbij kan gedacht worden aan:

- het beleggen van de eindverantwoordelijkheid voor het project (inrichting stuurgroep);
- het beleggen van zowel budgettaire als bestuurlijke verantwoordelijkheid. Dit moet waarborgen dat er voldoende aandacht vanuit de organisatie is voor het realiseren van de projectdoelstellingen;
- het beleggen van het dagelijks projectmanagement dat beslissingen kan nemen binnen vastgestelde tolerantiegrenzen (tijd, budget, kwaliteit en reikwijdte);
- het definiëren van het beslistraject indien buiten deze tolerantiegrenzen beslissingen moeten worden genomen;
- het beleggen van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden van het project, de projectleider en eventuele werkgroepen en werkgroepentekkers;
- het ter beschikking stellen van adequate middelen voor de uitvoering en implementatie van het project (uren en geld);
- het definiëren van de rapportagestructuren (aan wie, op welke wijze, en op welk moment).

3.1.4. Vertegenwoordiging organisatie (reikwijdte)

Een belangrijk aandachtspunt binnen het project (en binnen het mandaat) is om te zorgen voor aansluiting op en het betrekken van de gehele organisatie. De definitieve reikwijdte (of en, zo ja, welke verbonden partijen worden betrokken in het project en dergelijke) is van belang voor de concrete uitvoering van het projectplan in relatie tot de realisatie van de strategie.

In dit kader zouden de strategische uitgangspunten inzake reputatie- en stakeholdermanagement (als onderdeel van de fiscale strategie) een rol moeten spelen.

3.1.5. Samenstelling van het projectteam

Het is aan te bevelen het projectteam zodanig samen te stellen dat de volgende taken en competenties hierin zijn vertegenwoordigd:

- organisatiebrede controletaken;
- financieel beleid (onder meer voor inzicht in dividendstromen, keuzes voor tariefstelling en de effecten daarvan voor de meerjarenbegroting);
- financieel beheer (de aanpassingen in de administratie);
- fiscale kennis met betrekking tot de Vpb;
- specifieke aandachtsgebieden zoals grondexploitaties, activiteiten sociaal domein en subsidies;
- ICT-activiteiten (voor de noodzakelijke aanpassingen in de software en contacten hierover met softwareleveranciers);
- aansturing verbonden partijen;
- opleiding en communicatie.

Er kan ook worden gekozen voor een kleiner kern-projectteam. Dat team kan mensen met bovengenoemde kennis en ervaring tijdelijk toevoegen om een concrete taak uit te voeren.

3.1.6. Planning en budget (inclusief projectfasering)

Door het projectteam dient een plan van aanpak te worden opgesteld met daarin onder meer aandacht voor:

- algemene gevolgen invoering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen;
- inrichting projectorganisatie;
- te hanteren overlegstructuur;
- projectfasering met in hoofdlijnen de belangrijkste aandachtspunten per fase;
- planning en doorlooptijd van de te onderscheiden fasen;

- momenten van voortgangsrapportage;
- communicatie en voorlichting;
- opleiding;
- opstelling actieplannen deelgebieden;
- benodigde capaciteit van medewerkers (uren) en geld.

De tool implementatiekosten kan worden gebruikt voor een berekening van de incidentele en structurele kosten in verband met de implementatie van de Vpb-plicht. Deze tool is digitaal beschikbaar. Een schermprint met toelichting op de tool is als bijlage 10 opgenomen bij deze handreiking.

3.1.7. Bewaking voortgang

Tijdens de inventarisatiefase zijn actieplannen opgesteld waarin is aangegeven wie wat wanneer moet doen. Bij de invoering kan het projectteam deze actieplannen gebruiken voor de voortgangsbewaking.

3.1.8. Communicatie en voorlichting

Hierbij kan worden gedacht aan het organiseren van voorlichtingsbijeenkomsten voor diverse belanghebbenden binnen de eigen organisatie. De focus op fiscale inhoud of op sturing kan wisselen als wordt gesproken met het bestuur, managementteam (MT), inhoudelijke afdelingen, afdeling financiën/administratie en financieel beleid. Daarnaast is het van belang om te verifiëren en eventueel te bevorderen dat de verbonden partijen zoals gemeenschappelijke regelingen, NV's, BV's, stichtingen, overige samenwerkingsverbanden en gesubsidieerde instellingen tijdig op de hoogte zijn van de invoering van de Vpb-plicht en of zij een eigen project starten. Dit mede gezien de eigen verantwoordelijkheid van de verbonden partijen.

3.2. Factsheet 2: Instellen projectorganisatie invoering Vpb-plicht

Dit is de eerste noodzakelijke stap die binnen de eigen organisatie moet worden gezet om de implementatie van de Vpb-plicht goed te kunnen organiseren. Uiteraard is de wijze van organiseren afhankelijk van onder andere de omvang van de organisatie en de wijze waarop de verantwoordelijkheden zijn geregeld.

Stuurgroep:

- hoogste ambtelijke leiding die verantwoordelijk is voor de financiële en fiscale control, bijvoorbeeld de concerncontroller als voorzitter en als overige deelnemers de diverse controllers van de diensten/afdelingen;
- ontvangt plan van aanpak voor de invoering van de projectgroep, stelt deze vast, ontvangt periodieke rapportages van de projectgroep en stuurt waar nodig bij;
- stelt de benodigde mensen en middelen beschikbaar voor de invoering maar ook voor de structurele borging binnen de organisatie.

Projectgroep:

- voorzitterschap beleggen bij een financiële (P&C) afdeling die organisatiebreed werkt;
- zorgen voor een vertegenwoordiging met organisatiebrede financiële en fiscale kennis;
- opstellen plan van aanpak op basis van deze handreiking dat moet voorzien in een volledige en tijdige implementatie;
- toetsen voortgang en bewaken tijdpad;
- voortschrijdende inzichten kunnen tot gevolg hebben dat op onderdelen (de uitvoering van) het plan van aanpak moet worden aangepast. De projectgroep informeert de belanghebbenden, houdt de actualiteit bij en vertaalt dit naar nieuwe/aangepaste activiteiten en plannen;
- periodiek rapporteren aan de stuurgroep over de voortgang.

4. Inventarisatie- en analysefase

4.1. Algemeen

Uit de inventarisatie- en analysefase ontstaat een beeld van de mogelijke ondernemingsactiviteiten en de financiële effecten daarvan. Vervolgens kan worden beoordeeld welke organisatorische- en beheersmaatregelen nodig zijn om een zo optimaal mogelijke situatie te bereiken.

De inventarisatie en analyse vindt plaats volgens de eerder geschetste hoofdstructuur:	
- Vpb positie:	op welke onderdelen van de organisatie heeft de invoering van de Vpb-plicht effect
- Het financiële beleid en - beheer:	anticiperen op effecten in financieel beleid en - beheer
- Administratie:	administratieve consequenties registratie Vpb en verbinding met BBV/Waterschapsbesluit
- Automatisering:	inzet geautomatiseerde gegevensverwerking
- Opleiding:	kennis en bewustzijn
- Interne- en externe communicatie:	afstemming en afspraken

4.2. Toelichting factsheet en hulpmiddelen

In de aan dit hoofdstuk gekoppelde factsheet is uitgeschreven hoe binnen de organisatie de inventarisatie en analyse concreet vorm kan worden gegeven. Uitgangspunt is de eigen verantwoordelijkheid van de organisatie om vanuit de concrete en unieke situatie een inventarisatie te maken van de uitgevoerde activiteiten.

Door de Belastingdienst is een algemeen "vraag en antwoord document" opgesteld. Waar mogelijk kan gebruik worden gemaakt van de diverse notities (waaronder het "Schema Afbakening" en de "Notitie deelname economisch verkeer"). Daarnaast zijn nog een aantal andere producten opgesteld (zoals het "Werkboek Waterschap", de "Activiteitenlijst Gemeenten", de "Notitie Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid" en het "Praktijkvoorbeeld Declaraties aan derden"). Ook kan gebruik worden gemaakt van diverse overige stukken (waaronder de Iv3-matrices).

Tijdens de inventarisatie en analysefase kunnen bevindingen worden geregistreerd in de tool analyse. In deze tool kunnen de afwegingen over de genomen stappen, zoals de afbakening van activiteiten en de toets op het ondernemerschap, worden vastgelegd. De tool is tegelijkertijd met deze handreiking beschikbaar gesteld.

In het merendeel van de gevallen zullen organisaties met het gebruik van alle hulpmiddelen vanuit de eigen verantwoordelijkheid tot standpunten kunnen komen waarbij de organisatie in voldoende mate comfort kan ontlenen aan de eigen conclusies. Dit draagt bij aan de uiteindelijke borging van kennis en bewustzijn. Waar nodig kan de hulp van adviseurs worden ingeschakeld. Deze handreiking heeft mede als doel om landelijk kaders en handvatten te bieden over zaken die bij meerdere (zo niet alle) overheidsondernemingen spelen. In specifieke situaties kan individuele afstemming met de Belastingdienst aan de orde zijn. Zie hiertoe de "Notitie Ondersteuning Overheidsondernemingen".¹⁰

Tijdens de inventarisatie- en analysefase kan gebruik worden gemaakt van de hulpmiddelen die zijn opgenomen in de tabel op de volgende pagina.

In de factsheet zoals opgenomen in paragraaf 4.4 wordt hier nader op ingegaan.

¹⁰ Deze notitie is nog in ontwikkeling en wordt zo spoedig mogelijk beschikbaar gesteld.

Onderwerp	Hulpmiddel
- Algemeen	- Vragen en antwoorden Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen
- Inventarisatie en analyse activiteiten	- Schema Afbakening - Werkboek Waterschap - verkenning mogelijkheden clustering ¹¹ - Activiteitenlijst Gemeenten - Verdelingsmatrices gemeenten/provincies/waterschappen: CBS/lv3matrices
- Ondernemingstoets	- Schema Ondernemingstoets - Notitie Deelname aan het economisch verkeer : - Notitie Duurzame organisatie kapitaal en arbeid - Praktijkvoorbeeld Declaraties aan derden - Notitie Normaal vermogensbeheer
- Dossiervorming	- Tool analyse: beschikbaar gesteld met deze handreiking
- Vooroverleg Belastingdienst	- Nadere toelichting en uiteenzetting invulling vooroverleg: vindplaats: www.adres.nl (volgt in latere versie)
- Praktijkvoorbeelden	- Vindplaats: www.adres.nl (volgt in latere versie)
- Vrijstellingen	- Stroomschema Ministerie van Financiën (bijlage brief 18-12-2014)

4.3. Financieel beleid en -beheer

De analyse en inventarisatie geeft naast mogelijke ondernemingsactiviteiten inzicht in de Vpb-positie van de directe en indirecte overheidsondernemingen. Vervolgens moet worden bepaald welke maatregelen nodig zijn om een financieel zo optimaal mogelijke situatie te bereiken. Uitgangspunt daarbij is de visie rondom de activiteiten die de eigen organisatie als lokale overheid heeft waarbij rekening gehouden wordt met de vigerende wet- en regelgeving en lokaal beleid. Dit kunnen zowel maatregelen zijn binnen de eigen organisatie als bij een verbonden lichaam. Bij deze laatste categorie maakt het ook uit of er sprake is van algehele of gedeeltelijke participatie. Is er sprake van algehele participatie dan heeft de eigen organisatie voor 100% zeggenschap over de (publiekrechtelijk) rechtspersoon en bij gedeeltelijke participatie uiteraard niet. In dat geval moet er met medeparticipanten afstemming plaatsvinden over wenselijke maatregelen.

Maatregelen binnen de eigen organisatie:

- betrekken ingeschatte financiële gevolgen bij begroting 2016/2017;
- begroting en budgetbeheersing;
- organisatieaanpassingen.

Maatregelen buiten de eigen organisatie:

Breng beleidsmatige consequenties in beeld en bereid beleidskeuzes voor inzake:

- structuuraanpassingen;
- dividendbeleid en tarieven;
- gevolgen voor het toekennen van subsidies;
- overige maatregelen.

Stem deze af met de directies van de verbonden partijen en collega overheden c.q. bestuurders en leg deze ter definitieve besluitvorming voor aan zowel het eigen bestuur als aan het bestuur van de verbonden partijen. Meer informatie hierover treft u aan in het volgende hoofdstuk.

¹¹ Vanuit SVLO is voor de waterschappen een specifieke uitwerking van de inventarisatiefase ontwikkeld en in de vorm van het "Werkboek" gedocumenteerd. Deze is door de stuurgroep van SVLO vastgesteld en gepubliceerd.

4.4. Factsheet 3: Inventarisatie Vpb-plicht ondernemingsactiviteiten (directe en indirecte overheidsondernemingen)

Inleiding

De Vpb-plicht is aan de orde voor:

Directe overheidsondernemingen (waaronder ondernemingen van gemeenschappelijke regelingen met rechtspersoonlijkheid)

- Voor zover met de uitoefening van activiteiten een onderneming wordt gedreven (net zoals voor verenigingen en stichtingen geldt).
- Een onderneming is een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Deze winst moet ook redelijkerwijs te verwachten zijn.
 - Wanneer in concurrentie wordt getreden met private aanbieders is ook sprake van een onderneming. Of er dan feitelijk sprake is van belastingplicht hangt af van het feit of er sprake is van een zekere mate van winstpotentie. Hiervan is in ieder geval sprake als de resultaten van een zodanige omvang zijn dat een particulier er een "bescheiden bestaan" aan zou kunnen ontleen. Wel moet het gaan om een uiterlijk met een onderneming overeenkomende werkzaamheid waarmee in concurrentie wordt getreden. Dat is niet aan de orde als bijvoorbeeld een gemeente gebruikt kantoormeubilair, alléén gebruikt voor niet-ondernemingsactiviteiten, incidenteel verkoopt.

Indirecte overheidsondernemingen

- NV's, BV's, coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag zijn integraal belastingplichtig.
- Verenigingen en stichtingen zijn belastingplichtig voor zover deze een onderneming drijven.

De volgende objectieve vrijstellingen kunnen gelden:¹²

- **Vrijstelling interne activiteiten (en quasi-inbesteding)**
Hierbij is zowel gedacht aan een binnen de overheidsinstelling door een interne dienst verrichte prestatie als aan een prestatie verricht door die dienst aan privaatrechtelijke overheidslichamen die volledig worden beheerd door dat overheidslichaam. Datzelfde geldt voor de zogenoemde quasi-inbesteding. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als een N.V. - waarvan alle aandelen toebehoren aan de gemeente/provincie/waterschap - prestaties verricht ten behoeve van die gemeente/provincie/waterschap.
- **Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden**
Er is geen definitie opgenomen van het begrip overheidstaak, het betreft een open norm waar in de praktijk invulling aan zal worden gegeven. Wanneer een taak bij (Grond)wet is opgelegd is hieraan voldaan. Als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld "als overheid" is hieraan meestal ook voldaan. Daarnaast geldt voor toepassing van de vrijstelling als voorwaarde dat met de uitoefening van de overheidstaak niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.
- **Vrijstelling samenwerkingsverbanden**
Ook hiervoor geldt een vrijstelling mits het samenwerkingsverband reële betekenis heeft. De deelnemers dienen onder andere naar rato van hun participatie bij te dragen in de kosten. Niet alle bestaande samenwerkingsverbanden zullen aan dit vereiste voldoen, zodat kritische toetsing van de huidige regelingen raadzaam is. Voor zover sprake is van een samenwerkingsverband voor onder 1. en 2. vermelde activiteiten (overheidstaak) geldt een vrijstelling tenzij in concurrentie wordt getreden.
- **Vrijstelling dienstverleningsovereenkomst:**
De vrijstelling ziet op taken die een overheidsonderneming op basis van een dienstverleningsovereenkomst verricht aan of voor een andere overheidsorganisatie (publiekrechtelijke of privaatrechtelijke). Deze is slechts van toepassing als sprake is van een overheidstaak en de dienstafnemer zelf voor deze activiteiten de vrijstelling voor interne diensten of voor overheidstaken had kunnen toepassen (als hij de activiteiten dus zelf had uitgevoerd).

Resultaat

Doel van de inventarisatie is om een volledig en juist beeld te hebben van:

- de activiteiten van zowel de directe- als de indirecte overheidsondernemingen waarvoor Vpb-plicht aan de orde is;
- het deel van de bovenstaande activiteiten waarvoor een vrijstelling geldt;
- een inschatting van de bijbehorende Vpb-druk van de activiteiten.

¹² Er wordt pas aan een objectvrijstelling toegekomen nadat is vastgesteld dat met een bepaalde activiteit vanuit fiscale optiek een onderneming wordt gedreven.

Te ondernemen stappen en tijdpad

Directe overheidsondernemingen

Specifieke aandachtsgebieden: sociaal domein, grondexploitaties, subsidies.

Stap 0: Inventariseer wie vanuit de organisatie betrokken moet worden om een effectieve en efficiënte inventarisatie mogelijk te maken. Stel daarbij vast of de betrokken medewerkers over de benodigde basiskennis beschikken om een goede inventarisatie en analyse mogelijk te maken. Breng indien nodig het kennisniveau van de betrokken medewerkers op peil.

Stap 1: Inventariseer vanuit de eigen organisatie alle activiteiten (rekening houdend met de scoping van het projectteam - in relatie tot de verbonden partijen -).

Hulpmiddelen:

- [Schema Afbakening](#)
- [Schema Ondernemingstoets](#)
- [Werkboek Waterschap](#) (zie ook voetnoot 12)
- [Inventarisatielijsten gemeenten/provincies/waterschappen](#) (o.a. [Activiteitenlijst Gemeenten](#))
- [Iv3 verdelingmatrices gemeenten/provincies/waterschappen](#) ([CBS/Iv3matrices](#))

Stap 2: Stel aan de hand van een totaalverbandcontrole (bijvoorbeeld of de som van de omzetten per geïnventariseerde activiteit aansluit op het totaal van de baten in begroting of jaarrekening) - bij benadering - vast dat alle activiteiten in kaart zijn gebracht.

Stap 3: Analyseer alle activiteiten om vast te stellen welke activiteiten door de organisatie worden ontplooid die kwalificeren als ondernemingsactiviteiten voor de Vpb. Daarbij moet aandacht besteed worden aan “De organisatie van kapitaal en arbeid”, “Deelname aan het economisch verkeer” en “Winststreven”.

Hulpmiddelen:

- [Schema Ondernemingstoets](#)
- [Notitie Deelname aan het economisch verkeer](#)
- [Notitie Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid](#)
- [Notitie Normaal vermogensbeheer](#)

Stap 4: Verifieer de inventarisatie aan de hand van (voorbeeld)inventarisaties vanuit de koepels en de eerder uitgevoerde eigen inventarisaties in het kader van wet markt en overheid.

Toelichting:

- De inventarisatie van de gemeenten is gebaseerd op een overzicht van overheidstaken die in principe niet belastingplichtig zijn of zijn vrijgesteld tenzij in concurrentie wordt getreden met private partijen. Dat betekent dat de onder stap 1 geïnventariseerde activiteiten die hier buiten vallen in principe zijn belast (zie ook bijlage 2 de “[Activiteitenlijst Gemeenten](#)”);
- De inventarisaties van provincies en waterschappen beogen een integraal inzicht te geven van de activiteiten die mogelijk belast zijn en hebben daarmee een andere invalshoek dan de inventarisatie van de gemeenten.

Hulpmiddelen:

- [Inventarisatielijsten gemeenten/provincies/waterschappen](#) (o.a. [Activiteitenlijst Gemeenten](#))

Stap 5: Ga na welke vrijstellingen er van toepassing kunnen zijn.

Hulpmiddelen:

- [Stroomschema Ministerie van Financiën](#) (bijlage brief 18-12-2014)

Stap 6: Maak een totaal overzicht van de belaste activiteiten en maak een inschatting van het financiële effect (inclusief implementatiekosten, zie paragraaf 3.6).¹³

¹³ Uiteraard is het lastig om in de begroting 2016 (die op moment van schrijven van deze handreiking in veel gemeenten ook al in concept gereed is) de exacte financiële effecten mee te nemen. Het is daarom aan te bevelen in de risicoparagraaf hier aandacht aan te besteden en daar een schatting te maken van het (maximale) Vpb-effect en op een later moment de exacte financiële berekeningen te maken.

Indirecte overheidsondernemingen/gesubsidieerde instellingen

NB: de verbonden partij is primair zelf verantwoordelijk voor de invoering binnen de eigen organisatie.

Stap 1: Hanteer de lijst van verbonden partijen uit de meest recente begroting of jaarrekening.

Stap 2: Maak een onderscheid in:

- NV's/BV's/coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag
Deze zijn integraal belastingplichtig -en-
- Verenigingen en stichtingen.
Deze zijn belastingplichtig voor zover ze een onderneming drijven.

Hulpmiddelen:

- [Schema Afbakening](#)
- [Werkboek Waterschap](#)
- [Schema Ondernemingstoets](#)
- [Notitie Deelname aan het economisch verkeer](#)
- [Notitie Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid](#)
- [Notitie Normaal vermogensbeheer](#)

Stap 3: Schrijf de verbonden partijen aan met het verzoek om aan te geven of ze onder de Vpb-plicht vallen en zo ja wat de financiële consequenties zijn en of er maatregelen ophanden zijn (bijv. in de structuur) met gevolgen voor de Vpb. Inventariseer en verifieer de door de verbonden partijen uitgevoerde analyses of er sprake is van het drijven van een onderneming.¹⁴

Stap 4: Inventariseer welke verbonden partijen subsidie ontvangen van de eigen organisatie, gemeente, provincie, waterschap, (bijv. lijst van gesubsidieerde instellingen of via het subsidieregister) en ga voor deze partijen na of er een onderneming wordt gedreven, dan wel er sprake is van integrale belastingplicht (BV/NV).¹⁵ Uitwerken van dergelijke beleidsmatige consequenties vindt plaats bij 4.3 Financieel beleid en -beheer.

Stap 5: Inventariseer en verifieer de door de verbonden partijen, waaronder gesubsidieerde instellingen, gemaakte analyse voor de toepasselijkheid van de diverse vrijstellingen en maak een definitief totaal overzicht van de partijen waarbij ondernemingsactiviteiten worden ontplooid waarvoor geen vrijstelling geldt. Maak een inschatting van het financiële effect voor de eigen organisatie.

Stap 6: Verifieer de eigen inschattingen per verbonden partij met de opgaven van de verbonden partijen zelf.

Stap 7: Maak een inschatting van het financiële effect per verbonden partij.

Totaal:

- Totaliseer de effecten van de inventarisatie en betrek dit bij de opstelling voor de begroting 2016.
- Leg de analyses zichtbaar vast (ook i.v.m. toetsen van volledigheid door de belastingdienst).

Hulpmiddelen:

- *Tool Analyse*

Tijdpad: maximaal 2 maanden

Mogelijke verantwoordelijke functionarissen :

Projectgroep/afzonderlijke leden voor de eigen aandachtsgebieden/organisatieonderdelen.

¹⁴ In een bijlage bij de handreiking is een voorbeeldbrief opgenomen die gebruikt kan worden in de afstemming met de verbonden partijen.

¹⁵ Dit heeft geen directe gevolgen maar kan wel leiden tot discussie tussen de eigen organisatie en de verbonden partij over het aanpassen van subsidies als deze onderdeel uitmaken van met Vpb belaste winst.

4.5. Administratie en automatisering

4.5.1. Introductie

Tijdens de inventarisatie- en analysefase is het belangrijk zicht te krijgen op de effecten van de Vpb plicht op de administratie en automatisering. De verkregen inzichten zullen tijdens de bouwfase moeten worden uitgewerkt en geconcretiseerd.

Een aantal aandachtspunten daarbij zijn:

- Aanvullende administratieve eisen vanuit de fiscale wet- en regelgeving. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de informatie en bewaarverplichtingen vanuit de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) maar ook aan Vpb-specifieke documentatieverplichtingen op grond van artikel 8b Wet Vpb (Transfer Pricing-documentatie);
- Als gevolg van andere waarderingsgrondslagen en winstbepalingsregels moet er naast de BBV-rapportagelijnen, het Waterschapsbesluit en Iv3-informatieketen een rapportagestructuur ingeregeld worden voor de aangifte Vpb. De vraag is of binnen de in gebruik zijnde automatiseringsstandaarden een intra-comptabele oplossing mogelijk is. Anders dient invulling gegeven te worden aan een extra-comptabele oplossing (hetgeen ook uit een kosten-batenanalyse een overweging kan zijn).

4.5.2. Factsheet 4: Inventarisatie en analyse administratie en automatisering

Deelgebieden: Administratie en automatisering	Wie	Wanneer
<p>Aandachtspunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- kennisnemen van aanvullende administratieve voorschriften voor de Vpb (en bepalen of en waar deze van toepassing kunnen zijn);- in kaart brengen welke verschillen er zijn ten opzichte van het BBV/Waterschapsbesluit (waarderingsgrondslagen) en waar dit activa en passivaposten kan raken;- in overleg met huidige softwareleverancier nagaan of binnen de in gebruik zijnde automatiseringstoepassingen wordt (of gaat worden) voorzien in een aparte module/tool voor de Vpb of andere intra-comptabele oplossingen. <p>Bijzondere aandachtspunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- toerekening van (overhead)kosten aan met Vpb belaste activiteiten;- financieringskosten;- (her)waardering van grondexploitaties.		

4.6. Opleiding en communicatie

4.6.1. Introductie

Voor veel lokale overheden is de nieuwe wet Vpb het eerste moment dat de organisatie geconfronteerd wordt met Vpb. Waarschijnlijk is er binnen de organisatie nog geen of onvoldoende fiscale kennis op dit gebied beschikbaar. Organisatiebreed (eventueel met inbegrip van de verbonden partijen) zullen activiteiten moeten worden geïnventariseerd en geanalyseerd. Het is belangrijk dat de bij die activiteiten betrokken medewerkers bekend zijn met relevante fiscale wet- en regelgeving en beschikken over benodigde kennis om die inventarisatie en analyse op een goede manier uit te kunnen voeren.

Mogelijk spelen binnen de organisatie fiscaal complexe vraagstukken. In dat kader zal binnen de organisatie aandacht besteed moeten worden aan de benodigde meer diepgaande kennis. Ook het

toegankelijk maken van achtergrondinformatie alsmede wet- en regelgeving (mogelijk in aanvulling op bestaande - fiscale - kennisbanken) verdient daarbij bijzondere aandacht. Indien de organisatie voor andere belastingmiddelen reeds deelneemt aan het zogenoemde HT-traject is vroegtijdige interne afstemming belangrijk. De klantcoördinator van de Belastingdienst kan dan volledig worden geïnformeerd over de werkzaamheden die op basis van het plan van aanpak, inclusief het tijdpad, worden uitgevoerd.

4.6.2. Factsheet 5: Inventarisatie en analyse opleiding en communicatie

Deelgebieden: Opleiding en Communicatie (intern/extern)	Wie	Wanneer
<p>Aandachtspunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- opstellen overzicht informatiebronnen (bijvoorbeeld teamsite) waar aanvullende informatie over wet- en regelgeving in relatie tot de nieuwe wet Vpb is te vinden;- plannen van voorlichtingssessies vooruitlopend op de inventarisatie en analysewerkzaamheden;- nagaan of in de kennisoverdracht bij verbonden partijen en gesubsidieerde instelling is voorzien en zo nodig daar een directe rol in vervullen;- inventarisatie van meer diepgaande opleidingsbehoefte intern en opleidingsmogelijkheden (intern en extern). <p>Bijzondere aandachtspunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- aanwezige interne kennis;- centrale beschikbaarheid wet- en regelgeving en tools (zoals handreiking) etc.;- aanspreekbaarheid contactpersoon Vpb eigen organisatie voor de Belastingdienst;- interne afstemming indien sprake is van een HT-traject (om de klantcoördinator van de Belastingdienst volledig te informeren).		

5. Bouwfase

5.1. Algemeen

Op basis van de werkzaamheden in de inventarisatie- en analysefase heeft de organisatie zicht op:

- (mogelijke) ondernemingsactiviteiten;
- (mogelijk) noodzakelijke aanpassingen in (administratieve) organisatie;
- overzicht van verbonden partijen waar de Vpb-plicht mogelijk aan de orde is;
- effecten op de begroting van het komend jaar;
- de administratieve voorschriften voor de Vpb;
- de mate waarin de huidige software de lokale overheid ondersteunt in het aangifteproces Vpb;
- de mate waarin en de wijze waarop de medewerkers binnen de organisatie worden meegenomen in de ontwikkelingen rondom de nieuwe wetgeving.

In dit hoofdstuk, de bouwfase, worden concrete handvatten geboden voor het “gereedmaken” van de overheidsonderneming op het kunnen indienen van een juiste en volledige aangifte Vpb 2016 (en later).

Ook in dit hoofdstuk wordt aangesloten op de eerder genoemde hoofdstructuur

- Vpb positie:	- fiscale functie - verschillen BBV/Waterschapsbesluit - fiscaal - openingsbalans, vermogensetikettering en waardering
- Het financiële beleid en beheer:	- dividendbeleid en tarieven - procedure begroting 2016 en verder
- Administratie:	- zicht op aangifteproces (inclusief afwijkingen commercieel-fiscaal) en onderliggende financiële transacties
- Automatisering:	- opstellen pakket van eisen voor software-aanpassingen - inventariseren oplossingsrichtingen en overleg met softwareleveranciers
- Opleiding:	- inrichten (digitaal of papieren) informatieloket
- Interne en externe communicatie:	- maken van afspraken met diverse externe partijen

5.2. Vpb positie

5.2.1. Fiscale functie

In relatie tot de Vpb positie van de lokale overheid is het van belang de volgende vier door de Belastingdienst gehanteerde aandachtsgebieden te onderscheiden:

- het onderkennen van de belastingplichtige activiteit en zich registreren voor de belastingplicht;
- het tijdig aangifte doen over de onderkende belastingplichtige activiteit;
- de volledigheid en juistheid van de ingediende aangifte;
- het tijdig betalen van de verschuldigde belasting.

Tijdens de inventarisatie- en analysefase is een (eerste) inventarisatie gemaakt van de activiteiten die door de (gelieerde) organisaties verricht worden. Op basis van die inventarisatie is tevens de vraag beantwoord of sprake is van activiteiten die mogelijk Vpb-belast kunnen zijn.¹⁶

De eerste inventarisatie is het begin van een continu proces om te borgen dat de ingediende aangiften Vpb vanaf het boekjaar 2016 voldoen aan bovenstaande aandachtsgebieden. Om dit in de praktijk te borgen zal veelal meer dan één persoon betrokken zijn (de “fiscale functie”). Er zullen dan verschillende taken binnen de organisatie benoemd en belegd moeten worden. In deze paragraaf worden daarom voor een aantal voor de fiscale functie relevante rollen en verantwoordelijkheden

¹⁶ Voor de beantwoording van die vraag is naast de afbakening van activiteiten (op basis van schema afbakening) ook aandacht besteed aan de beoordeling van de organisatie van kapitaal en arbeid en deelname aan het economisch verkeer en ook aandacht besteed aan het winststreven (reële winstverwachting). De uitgangspunten zoals beschreven in de paragrafen 5.2.2 en 5.2.3 zijn bij de analyse evenzeer van belang. Uit praktische overwegingen wordt op dit punt naar die paragrafen verwezen.

(taken) benoemd. De beschrijving is daarbij zoveel mogelijk gericht op de invulling in de praktijk. Organisaties verschillen echter onderling. Het is dus zaak om de beschreven rollen en verantwoordelijkheden te vertalen naar de eigen organisatie en te beleggen bij de relevante functionarissen. In de volgende sub-paragrafen worden de rollen en verantwoordelijkheden op hoofdlijnen uitgewerkt en toegelicht. In paragraaf 5.2.1.8 zijn deze samengevat weergegeven in factsheet 6.¹⁷

5.2.1.1. Zicht op belastingplicht

De basis voor het tijdig, volledig en juist kunnen indienen van de aangifte(n) Vpb wordt gevormd door een goed zicht op de juridische - en de operationele structuur en de daarbinnen uitgevoerde werkzaamheden. Er is daarbij in een continu proces aandacht nodig voor de aansluitingen tussen de “commerciële”, juridische en fiscale structuur en de impact daarvan op de aangifte(n) Vpb. Dat betekent dat er zicht moet zijn op:

- aangifteplichtigen (waarbij onderscheid gemaakt wordt tussen de directe en indirecte overheidsondernemingen);
- aansluiting van de aangifte op de onderliggende organisatie (feitelijke werkzaamheden) en de juridische structuur;
- relatie met samenwerkingsverbanden (meerderheidsbelang/verantwoordelijkheid/reputatie/penvoerderschap).

In de inventarisatie- en analysefase is hieraan aandacht besteed. Organisaties en activiteiten ontwikkelen zich echter snel met mogelijke gevolgen voor de Vpb-plicht. In de praktijk zal daarom ook periodiek aandacht moeten worden besteed aan “zicht op de belastingplicht” (waarbij de basis wordt gevormd door het benoemen van een verantwoordelijke op dit punt). Tijdens de bouwfase (en ook later) kan blijken dat aanpassingen gemaakt moeten worden op de eerder gemaakte fiscale inschattingen (bijvoorbeeld op basis van nieuwe ontwikkelingen en informatie). Voor het identificeren van de fiscale activiteiten en de clustering daarvan kan gebruik worden gemaakt van het “[Schema Afbakening](#)”.¹⁸ Voor de conclusie of sprake is van het fiscaal drijven van een onderneming (“de ondernemingstoets”) dient aandacht besteed te worden aan de “[organisatie van kapitaal en arbeid](#)”, de “[deelname aan het economisch verkeer](#)” en het winststreven (notitie volgt).

5.2.1.2. Beoordeling en documentatie belastingplicht

Wanneer de verantwoordelijk medewerker alle activiteiten heeft beoordeeld (inclusief de ondernemingstoets), is het zaak zorg te dragen voor een goede vastlegging/documentatie hiervan. Goede documentatie (inclusief aandacht voor de controleerbare vastlegging van gegevens, ook wel audit-trail genoemd, en bewaarplicht) zorgt ervoor dat in de toekomst teruggegrepen kan worden op eerder gemaakte analyses en (een eventuele) onderbouwing hiervan. Daarnaast zorgt een goede documentatie voor comfort zowel aan de zijde van de Belastingdienst als aan de zijde van de onderneming/organisatie. Het gebruik van de “tool analyse” wordt op dit punt van harte aanbevolen.

5.2.1.3. Administratieve organisatie (inclusief financiële verantwoording)

De basis voor een volledige administratie (als basis voor de volledigheid van de aangiften Vpb) wordt gelegd in het dagelijks handelen binnen de organisatie (inclusief “de bedrijfsprocessen en de financiële administratie”). De algemene maatregelen inzake de beheersing¹⁹ vormen hierbij het uitgangspunt. Het is daarom belangrijk dat vanuit de fiscale functie aansluiting wordt gezocht met de

¹⁷ In de bijlagen bij deze handreiking is een voorbeeld opgenomen van een zogenaamde VERI-tabel waarin relevante taken (rollen en verantwoordelijkheden) in relatie tot de aangifte Vpb zijn weergegeven. Door het gebruik van een VERI-tabel wordt daarbij inzichtelijk gemaakt welke afdeling (eindverantwoordelijk is en welke afdeling geraadpleegd of geïnformeerd (de hoofdletters geven aan waar de naam VERI-tabel vandaan komt) moet worden. Een VERI-tabel is een werkwijze om de fiscale functie te concretiseren en zichtbaar te maken binnen de eigen organisatie.

¹⁸ Bij het publiceren van versie 1 van deze handreiking was het schema afbakening nog niet beschikbaar. Inmiddels is deze gepubliceerd. Indien uw organisatie op basis van versie 1 van de handreiking de inventarisatie en analyse vorm heeft gegeven raden wij aan de uitkomsten daarvan te checken aan de hand van het afbakeningsschema.

¹⁹ In vaktermen veelal aangeduid met de onvervangbare maatregelen binnen de administratieve organisatie en interne beheersing (zoals controletechnische functiescheiding en general IT-controls).

financieel verantwoordelijken binnen de organisatie (om daarmee zicht te krijgen op de organisatiebrede activiteiten). Relevante onderwerpen hierbij zijn:

- inrichting financiële administratie (en gehanteerde waarderingsgrondslagen, bijvoorbeeld BBV/Waterschapsbesluit);
- borging volledigheid financiële transacties (relatie interne beheersing, interne controle en extern toezicht door de extern accountant);
- aansluiting op juridische en fiscale organisatie (relatie uiteindelijke aangiften en onderliggende financiële administraties);
- zicht op interne doorbelastingen²⁰ en verrekeningen en de daarbij gehanteerde prijsstelling;
- aansluitingen tussen de commerciële en fiscale cijfers en de daarvoor verantwoordelijke functionaris(sen) (en het onderliggende proces van consolideren);
- extracomptabele registraties inzake de fiscale waarderingsgronden;
- de fiscale openingsbalans;
- onderkennen van de inzet van IT bij de reguliere en fiscale processen. Daarbij is zicht op de benodigde deskundigheid noodzakelijk (geanalyseerd en ingevuld vanuit de relevante processen waaronder ook de reconciliatie- en aangifteprocessen).

Een bijzonder aandachtspunt hierbij is het feit dat bij de directe overheidsonderneming de aangifte is gebaseerd op een deelpopulatie van de onderliggende financiële transacties. Dit komt omdat in de aangifte alléén de financiële gegevens van de ondernemersactiviteiten verantwoord worden. Het lijkt praktisch om bij de primaire registratie van een financiële transactie (de boeking in het financiële systeem) al rekening te houden met het feit of de boeking ziet op een ondernemersactiviteit of niet. De mogelijkheid om hier binnen de lv3 informatieketen aandacht te besteden wordt op dit moment onderzocht.²¹

5.2.1.4. Risicomanagement

Om de relevante fiscale aspecten in de dagelijkse operationele activiteiten tijdig te onderkennen is het belangrijk om binnen de organisatie (lokaal) processen in te regelen gericht op het tijdig en volledig onderkennen van de relevante fiscale kwesties (waarbij zowel aandacht wordt besteed aan kansen als bedreigingen). Afstemming met algemeen risicomanagement kan hier van wezenlijk belang zijn. In lijn met het door de lokale overheid gewenste niveau van (fiscale) beheersing, waarbij rekening wordt gehouden met de algemene risicobereidheid zoals beschreven in de (fiscale) strategie, zou per risico een passende reactie kunnen worden bepaald.

Binnen de fiscale functie kan onderscheid worden gemaakt tussen routinematige en niet-routinematige gebeurtenissen. Hierbij kan specifiek aandacht worden besteed aan grote gebeurtenissen (zoals herstructureringen en bestuurswijzigingen).

In dit kader zijn de volgende onderwerpen van belang:

- het procesmatig karakter van risicomanagement en dit inbedden in de reguliere risicomanagementprocedures/gesprekken;
- het inzichtelijk maken en waarderen van de risico's (classificatie);
- het zicht hebben op de mogelijke risicoreacties waaronder het inregelen van beheersmaatregelen;
- het hebben van aandacht voor soft-controls naast hard-controls;
- het hebben van aandacht voor het testen van de beheersmaatregelen (opzet, bestaan en werking) en de relatie met interne controle;

²⁰ Binnen één lichaam kan onderscheid gemaakt worden tussen bedrijfsmiddelen en bijvoorbeeld personeelskosten; personeelskosten worden toegerekend, terwijl een bedrijfsmiddel wordt geëtiketteerd en er vervolgens een eventuele doorbelasting van (integrale) kosten mag plaatsvinden.

²¹ Logius, de dienst digitale overheid en onderdeel van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK), onderzoekt momenteel in opdracht van BZK samen met ketenpartijen de toepassing van SBR voor de lv3-aanlevering, met als voorgenomen aanleverkanalen het portaal en de S2S oplossing SBR. Het traject sluit aan bij de commissie Depla (vernieuwing BBV) om gemeenten onderling goed te kunnen vergelijken) en heeft (in tegenstelling tot de Vpb) een vrijwillig karakter. Het traject bevindt zich in de detailanalyse (tweede fase), waarbij diverse partijen hun intentie hebben geuit om te willen participeren in een pilot (derde fase).

- het hebben van aandacht voor kennis en bewustzijn (awareness) op fiscaal gebied als basis voor risicomanagement.

5.2.1.5. Aangifteprocessen

De basis voor dit proces wordt gevormd door het zicht op de in te dienen aangifte Vpb ("Zicht op belastingplicht"). Daarbij kan de informatiebehoefte worden geïnventariseerd en op elkaar afgestemd (aangiften, jaarrekeningen, rapporteringsstandaarden). Rapportagestructuren en vormen kunnen daarbij inzichtelijk worden gemaakt. Voor zover als nodig kunnen die structuren gedocumenteerd en (effectief) gecommuniceerd worden. Voor zover gewenst en noodzakelijk kunnen dashboards²² worden ingeregeld.

In dit kader kan aandacht worden besteed aan de volgende onderwerpen:

- gebruik (lokale) rapportagetools en standaarden. Denk hierbij aan XBRL/RGS/SBR;
- binnen RGS gebruik van labels om "ondernemerstransacties" te onderscheiden van "niet-ondernemerstransacties";
- inrichten, meten en volgen van fiscale prestatie-indicatoren (fiscaal dashboard en analyses);
- Integratie van fiscaliteit in eventuele ERP-applicaties (mede in relatie tot de extra-comptabele vastleggingen);
- opstellen van de aangiften als zodanig (inclusief procesbeschrijving);
- het controleren van de aangiften (mede in relatie tot interne controleactiviteiten waaronder testen en monitoring);
- het tijdig indienen van de aangiften;
- het tijdig betalen van de aangiften.

5.2.1.6. Consolidatieproces

Binnen de organisatorische context van de lokale overheid (het publiekrechtelijk lichaam inclusief verbonden partijen) kan sprake zijn van meerdere aangiften Vpb. De aangifte van het publiekrechtelijk lichaam ziet zelf op het samenstel van meerdere ondernemingen (het publiekrechtelijk lichaam doet immers één aangifte Vpb). In die situatie is het van belang aandacht te besteden aan het consolidatieproces. Daarbij kan een keuze gemaakt worden voor handmatige (extra-comptabele) of geïntegreerde (intra-comptabele) oplossingen. Er kan aandacht besteed worden aan het proces van 'checks and balances' in relatie tot het consolidatieproces met aandacht voor het aansluiten op de verschillende cijfers en de documentatie hiervan.

In het proces van consolideren kan aandacht worden besteed aan:

- standaard templates als basis voor het samenstellen van de aangiften;
- werkinstructies voor de consolidatie en het gebruik van de templates;
- het verzamelen van de benodigde brongegevens (inclusief eventueel gebruik van softwarematige toepassingen);
- relatie met doorbelastingen en interne verrekeningen en het eventueel maken van correctieboekingen;
- aansluiting met de verslaggeving op basis van het BBV/Waterschapsbesluit (consolidatiekring en belastingpositie).

5.2.1.7. Betrokkenheid management

Bij de uitoefening van de rollen en verantwoordelijkheden is de betrokkenheid van het management belangrijk. Het benoemen van de eindverantwoordelijkheid voor fiscaliteit vormt daarbij de basis. Aandacht voor fiscaliteit in het dagelijks handelen van alle betrokken medewerkers staat of valt met de werkelijke aandacht die het management besteed aan fiscaliteit. Vanuit die optiek is het belangrijk dat het management (in brede zin) bewust stuurt op het creëren van een context waarin medewerkers maximaal ondersteund worden de fiscaal gewenste houding en het fiscaal gewenste gedrag te vertonen (ook in relatie tot het melden van fiscale incidenten). Aandachtspunten daarbij zijn:

²² Hierbij kan niet alléén gedacht worden aan de voortgang in relatie tot aangifteprocessen maar ook over het inzichtelijk maken van de status van de fiscale beheersing in algemene zin. Dit laatste vergt vanuit de organisatie een helder beeld op de relevante onderdelen van de fiscale beheersing alsmede het te realiseren ambitieniveau op die onderdelen.

- de houding en het gedrag van het hoger management in lijn met de fiscale missie en visie;
- het hoger en lager management bespreken regelmatig fiscale zaken;
- het management benadrukt in de communicatie het belang van fiscaliteit voor de organisatie;
- het management stimuleert actief het melden van incidenten en draagt bij aan het creëren van een veilige omgeving waarin incidenten gemeld mogen worden.

Het management stimuleert in brede zin een omgeving waarin iedereen vanuit de eigen verantwoordelijkheid zijn bedrage levert aan het realiseren van de fiscale doelstellingen inclusief het tijdig, volledig en juist doen van de aangifte(n) Vpb.

5.2.1.8. Factsheet 6: De fiscale functie

Binnen de fiscale functie is een aantal rollen en verantwoordelijkheden te benoemen die binnen de organisatie moeten worden belegd.		Wie
Zicht op fiscaliteit:	De basis voor een juiste en volledige aangifte Vpb wordt gevormd door een goed zicht op de juridische - en de operationele structuur (en de daarbinnen uitgevoerde werkzaamheden). Continu zicht op de aansluitingen tussen de “commerciële”, juridische en fiscale structuur (en onderliggende werkzaamheden) en de impact daarvan op de aangifte(n) Vpb is daarbij een randvoorwaarde.	
Documentatie belastingplicht:	De uitkomsten van de analyse en inventarisatie van de structuur en activiteiten (inclusief de conclusies ten aanzien van het fiscaal al dan niet drijven van een onderneming) dienen gedocumenteerd te worden (met aandacht voor de audit trail en de bewaarverplichting).	
Administratieve organisatie:	Vanwege de fiscale functie dient, vanuit het oogpunt van de relatie tussen de bedrijfsprocessen (inclusief financiële verantwoording) en het doen van de aangifte Vpb, aansluiting gezocht te worden met de financieel verantwoordelijken binnen de organisatie. Dit mede in het licht van het kunnen labelen van voor de Vpb relevante transacties.	
Risicomanagement:	Om de relevante fiscale aspecten in de dagelijkse operationele activiteiten tijdig te onderkennen dient vanuit de fiscale functie een relatie gelegd te worden met de verantwoordelijke medewerkers/afdeling voor regulier risicomanagement binnen de organisatie.	
Aangifteprocessen:	Vanuit “zicht op fiscaliteit” is er zicht op fiscaal ondernemerschap en het aantal in te dienen aangiften Vpb. Vanuit de fiscale functie is zicht op en de relatie met de overige rapportagestromen cruciaal. Ook de aangifteprocessen als zodanig dienen beschreven en ingeregeld te zijn.	
Consolidatieproces:	Nu een aangifte (zeker bij de directie verheidsondernemingen) kan bestaan uit het samenstel van meerdere fiscale ondernemingen, is het belangrijk om aandacht te besteden aan het consolidatieproces.	
Betrokkenheid management:	Binnen het management dient de fiscale verantwoordelijkheid belegd te zijn. Daarnaast dient vanuit het management actief aandacht besteed te worden aan fiscaliteit (inclusief het stimuleren van een cultuur waarin fiscaliteit belangrijk wordt gevonden).	

5.2.2. Verschillen BBV/Waterschapsbesluit en fiscaal

Gemeenten, provincies en waterschappen werken conform de regels van het BBV/Waterschapsbesluit en de waarderingsgrondslagen die deze regels voorschrijven. De invoering van de Vpb brengt voor gemeenten, provincies en waterschappen andere, nieuwe fiscale regels met zich mee die anders kunnen luiden dan de BBV/ Waterschapsbesluit-richtlijnen.

De verschillen BBV/Waterschapsbesluit-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.

In een volgende versie van deze handreiking zal het bovenstaande overzicht worden aangevuld en in meer detail worden uitgewerkt en toegelicht. Hierbij zal gebruik worden gemaakt van de notities die opgesteld gaan worden door de SVLO werkgroep fiscaliteit.

Gevoel krijgen bij de relevantie van de verschillen BBV/Waterschapsbesluit-fiscaal en de impact daarvan op de uitvoeringspraktijk is belangrijk. Dit onderwerp wordt uitgewerkt door de werkgroep fiscaliteit en de SVLO Werkgroep ‘Grond Werkt’ (overleg grondbedrijven).

5.2.3. Openingsbalans, vermogensetikettering en waardering

Binnen de werkgroep fiscaliteit wordt gewerkt aan een notitie inzake de openingsbalans. Naar verwachting wordt daarin een concreet voorbeeld uitgewerkt. In een latere versie van deze handreiking zal vanuit die notitie ingegaan worden op implementatie-vraagstukken.

5.3. Financieel beleid en -beheer

5.3.1. Inleiding

In dit onderdeel gaan we in op het financiële beleid en beheer als gevolg van de Vpb.

5.3.2. Dividend en dividendbelasting

Samenloop Wet modernisering Vpb-plicht en dividendbelasting

Onder de huidige wettelijke systematiek zijn overheidsbedrijven niet belastingplichtig, tenzij de uitgeoefende activiteit of de entiteit met naam in de Wet Vpb 1969 wordt genoemd. Overheidsbedrijven die niet onder de Vpb-plicht vallen, kunnen - indien zij een dividenduitkering van een verbonden lichaam hebben ontvangen - om een teruggaaf dividendbelasting verzoeken.

Met ingang van 1 januari 2016 worden overheidsondernemingen in beginsel belastingplichtig indien en voor zover zij met de uitoefening van activiteit(en) één of meer onderneming(en) drijven. Hierdoor verandert de huidige wijze waarop ingehouden dividendbelasting kan worden teruggevorderd. Afhankelijk van de toerekening van het aandelenbezit, geldt hiervoor de bestaande teruggaafmethode, een verrekening middels de aangifte vennootschapsbelasting of een nieuwe teruggaafmethode, zoals hierna toegelicht.

Artikel 10 Wet Dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965)

De wet Vpb kent een aantal objectvrijstellingen. In het geval dat er voor bepaalde activiteiten een objectvrijstelling van toepassing is, betekent dit dat er binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon de volgende ‘smaken’ zijn te onderkennen:

- het niet-ondernemingsdeel;
- de belastingplichtige onderneming(en);
- de onderneming(en) waarop de objectvrijstelling (al dan niet volledig) van toepassing is (zijn).

Verrekening en teruggaaf dividendbelasting:

Aandelen die zijn toe te rekenen aan het niet-ondernemingsdeel (niet belastingplichtige deel) vallen onder de bestaande teruggaafregeling van artikel 10 lid 1 Wet DB 1965. Daarvoor verandert er dus niets.

Voor dividenduitkeringen verkregen uit aandelenbezit, welke is toe te rekenen aan het belaste ondernemingsdeel, geldt de teruggaafregeling niet en dient de dividendbelasting verrekend te worden d.m.v. de indiening van de aangifte Vpb (artikel 25 Wet Vpb 1969).

Het nieuwe vijfde lid van artikel 10 Wet DB 1965 (Fiscale verzamelwet 2015, Kamerstukken 34220) bepaalt dat de teruggaafregeling van toepassing is voor dividenduitkeringen uit aandelen welke toerekenbaar zijn aan een onderneming waarop de objectvrijstelling van toepassing is.²³

Echter als de aandelen tot het fiscale ondernemingsvermogen behoren en het gaat om een pakket van 5% of meer hoeft geen dividendbelasting te worden ingehouden en komt teruggaaf of verrekening dus niet aan de orde.

5.3.3. Dividend en tarieven

Dividendbeleid en Vpb-heffing

Sommige verbonden partijen keren dividend uit aan de aandeelhouders (gemeenten, provincies, waterschappen). Die dividendinkomsten gebruiken de aandeelhouders vaak als inkomstenbron voor de begroting, waar uitgaven tegenover staan.

Wanneer bepaalde verbonden partijen in de heffing van Vpb betrokken worden, zal ook de dividenduitkering aan de aandeelhouders lager kunnen worden. Dat betekent dat de aandeelhouders minder dekking in de begroting hebben.

Het is zaak om hiervan doordrongen te zijn en hierop te anticiperen. Hetzij door andere inkomsten te verhogen, hetzij door andere uitgaven te verlagen, zodat er toch een sluitende begroting resteert.

Daar waar de tarieven bijgesteld worden als gevolg van de invoering van de Vpb-plicht, kan dit ook implicaties hebben voor de begroting van de aandeelhouders. Ook hier geldt weer dat de organisatie zich bewust is van de effecten die dat met zich meebrengt. Deze effecten dienen zo spoedig mogelijk inzichtelijk gemaakt te worden (zowel kwalitatief als kwantitatief) zodat eventuele herstelacties tijdig getroffen kunnen worden voor de meerjarenbegroting 2016-2019.

Conclusie

Met ingang van 1 januari 2016 is het voor overheidsondernemingen niet alleen van belang om aandelenbezit allereerst toe te rekenen aan activiteiten, omdat afhankelijk van de toerekening er bij een dividenduitkering een beroep kan worden gedaan op hetzij de teruggaafregeling, hetzij verrekening van dividendbelasting, maar dient men ook na te gaan of de inkomsten in de begroting nog beïnvloed worden door de invoering van de Vpb.

5.3.4. Herijking begrotingsopzet

Een belangrijk onderdeel in de bouwfase is de herijking van de begrotingsopzet. Hierbij kunnen de volgende stappen worden onderkend:

1. Aanpassen procedure begroting 2016-2019

In de inventarisatiefase is de aanpassing van de procedure voor de totstandkoming van de

²³ Overeenkomstig de toezegging in de Nadere Memorie van Antwoord bij de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen, Kamerstukken I 2014-2015, 34003, nr. F, p. 19.

begroting 2016 aangaande de effecten van de invoering van de Vpb nader bepaald. In de bouwfase is het van belang dat deze procedure wordt vastgesteld door het bestuur en kenbaar gemaakt aan de betrokkenen in dit proces, waarna de naleving van deze procedure wordt bewaakt.

Er zijn grofweg twee mogelijkheden voor het samenstellen van de begroting 2016 en verder. De eerste is direct door rekening te houden met de bedragen aan Vpb die betaald moeten gaan worden (de netto-variant). De tweede mogelijkheid is om de begroting op te stellen zoals de voorgaande jaren gebruikelijk was. Dat betekent dat de te betalen Vpb extracomptabel uitgerekend / in beeld gebracht moet worden. Deze kan worden opgenomen in een aparte (stel)post in de begroting (de bruto-methode). De meest pragmatische oplossing is de tweede, waarbij uiteraard wel rekening gehouden wordt met de eventueel gederfde/te derven dividendinkomsten.²⁴

2. *Bepaal de te betalen Vpb*

Aan de hand van de inventarisatie van de activiteiten uit de vorige fase en/of de bijstelling ervan in deze bouwfase, kan worden vastgesteld welke activiteiten als ondernemingsactiviteit worden aangemerkt. Voor de ondernemingstoets speelt ook de vraag van het winstoogmerk een rol (indien geen structurele overschotten worden behaald, dan is er in beginsel geen sprake van het drijven van een onderneming, tenzij aan de activiteit een bescheiden bestaan kan worden ontleend). De vervolgstap is de beoordeling of er sprake is van een objectvrijstelling. In het geval er sprake is van een belaste ondernemingsactiviteit is het aanbevelingswaardig om een inschatting te maken van de af te dragen Vpb.

3. *Voorlopige aanslag Vpb*

Indien uit stap 2 blijkt dat waarschijnlijk Vpb verschuldigd is over 2016, dan is het verstandig tijdig (dat is in ieder geval binnen 4 maanden na afloop van het belastingjaar 2016) een voorlopige aanslag aan te vragen. In bijlage is hier een voorbeeldformulier voor opgenomen. Indien niet tijdig een voorlopige aanslag is aangevraagd en opgelegd, is over de opgelegde aanslag een belastingrente verschuldigd.²⁵ Zie voor dit onderwerp ook hoofdstuk IX Invordering van de "[Vragen en antwoorden Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen](#)" zoals gemaakt door de Belastingdienst.

Vanuit deze optiek is het eveneens aan te raden eerder gemaakte inschattingen over het fiscaal drijven van een onderneming periodiek te evalueren. Dit om een voorlopige aanslag te kunnen aanvragen als gewijzigde omstandigheden daartoe aanleiding geven.

5.4. *Administratie en automatisering*

5.4.1. *Inleiding*

In dit stadium van het implementatieproces is het belangrijk concreet zicht te krijgen op de voor de organisatie relevante verschillen BBV/Waterschapsbesluit-fiscaal (zie ook paragraaf 5.2.2).²⁶

Vanuit administratief perspectief is het daarbij belangrijk zicht te krijgen op hoe de aangifte Vpb 2016 er concreet komt uit te zien. Dit om zicht te krijgen op welke gegevens fiscaal worden uitgevraagd. Pas in de loop van het kalenderjaar 2017 wordt de aangifte 2016 op dat punt definitief gemaakt. In bijlage 14 bij deze handreiking is voor de beeldvorming wel de aangifte Vpb 2015 opgenomen. Op basis van deze set aan gegevens kunnen binnen de organisatie beelden worden gevormd of en zo ja hoe vanuit de BBV/Waterschapsbesluit-rapportagelijnen een relatie kan worden gelegd met de Vpb-aangifte. Als dat niet mogelijk is (dan wel te kostbaar) moet een extra-comptabel proces ingeregeld worden.

²⁴ Het is het overwegen waard om in de risicoparagraaf van de begroting 2016 een passage op te nemen over de eventueel over 2016 te betalen Vpb.

²⁵ Tijdens het schrijven van deze versie van de handreiking (oktober 2015) bedraagt de belastingrente 8,05%.

²⁶ Zoals in die paragraaf is aangegeven wordt in een volgende editie van deze handreiking meer in detail ingegaan op de verschillen BBV/WATERSCHAPSBESLUIT-fiscaal.

Handreiking ten behoeve van de invoering van de Vennootschapsbelasting (Vpb)

Bij zowel de intra- als extra-comptabele verwerking is het van belang zicht te krijgen op de onderscheiden fiscale ondernemingen en hoe deze (binnen het directe overheidslichaam) “optellen” tot de aangifte Vpb (het zogenoemde consolidatieproces). In relatie tot het consolidatieproces is het bij een extra-comptabel proces het overwegen waard om een procesbeschrijving te maken en daarbij een template voor de verwerking van de financiële cijfers te ontwikkelen.

Naarmate er meer informatie beschikbaar komt vanuit de SVLO (verschillen BBV/Waterschapsbesluit-fiscaal), de Belastingdienst (specificatie aangifte Vpb 2016) en de mogelijkheden binnen de software (XBRL/RGS/SBR) zal dit hoofdstuk worden aangevuld.

Vanuit bovenstaande analyse kan (indien gewenst en noodzakelijk) een pakket van eisen voor software-aanpassingen worden opgesteld dat kan worden besproken met de softwareleverancier.

5.4.2. Factsheet 8: Administratie en automatisering

Deelgebieden: Administratie en automatisering	Wie	Wanneer
<p>Aandachtspunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- concreet in kaart brengen verschillen BBV/Waterschapsbesluit-fiscaal- zicht krijgen op uitvraag gegevens aangifte Vpb 2016- zicht krijgen op de verschillende fiscale ondernemingen binnen het publiekrechtelijk lichaam ('het directe overheidslichaam')- concreet nagaan mogelijkheden intra-comptabele verwerking- indien extra-comptabele verwerking noodzakelijk is:<ul style="list-style-type: none">- inrichten consolidatieproces- maken procesbeschrijving en inrichten templates- opstellen pakket van eisen voor software-aanpassingen- bespreken mogelijkheden aanpassingen software met leverancier- periodiek evalueren eventuele belastingplicht en verschuldigde Vpb (inclusief aanvragen voorlopige aanslag) <p>Knelpunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- aangifte Vpb 2016 is nog niet definitief- de verschillen BBV/Waterschapsbesluit-fiscaal worden nog meer expliciet beschreven- software ontwikkelaars zijn zich nog aan het oriënteren op mogelijkheden		

5.5. Opleiding en communicatie

5.5.1. Opleiding

Zorg dat de betrokken medewerkers op de hoogte zijn van de Vpb en de nieuwe regels die voor gemeenten, provincies en waterschappen gaan gelden. Dit geldt met name voor de leden van de stuur- en projectgroepen, maar uiteraard ook voor de mensen die er in de praktijk mee aan de slag moeten. Mocht het kennisniveau nog niet toereikend zijn, zorg dan dat er ruimte in het opleidingsbudget is om personeel naar cursussen of bijeenkomsten betreffende dit onderwerp te laten gaan. Afhankelijk van het aantal personen kan overwogen worden een *in-company* cursus te (laten) verzorgen.

5.5.2. Communicatie

Mede omdat sprake is van een nieuw belastingmiddel zal op een aantal momenten sprake zijn van communicatie met stakeholders. Hierbij kan gedacht worden aan collega overheidsbedrijven, maar

ook aan adviseurs en de Belastingdienst. Het inregelen van een centraal en vast aanspreekpunt en het maken van procesafspraken is daarom het overwegen waard.

Hierbij kunnen de volgende aspecten van belang zijn:

Collega overheidsondernemingen:

- het inzicht krijgen in “branchespecifieke” aandachtspunten (opwerken vanuit de organisatie);
- het gezamenlijk overleggen van “branchespecifieke” aandachtspunten (organisatie en bijwonen van “brancheoverleg”);
- het gezamenlijk voorleggen van “branchespecifieke” aandachtspunten aan de Belastingdienst (gezamenlijk vooroverleg gericht op creëren van branchebreed toepasbare uitgangspunten).

Adviseurs:

- het opstellen van uitgangspunten (profiel) voor de inhuur van externe specialisten passend bij de (fiscale) strategie van de organisatie;
- het werken met een standaard proces en standaard opdrachten/afspraken over inhuur (inclusief afspraken hoe inzicht te geven in voortgang/oplevering geleverd werk) waarbij contacten altijd lopen via het centraal aanspreekpunt.

Belastingdienst:

- het opstellen van intern beleid waarlangs gerezen problematiek afgehandeld zou kunnen worden (het uitgangspunt zou daarbij kunnen zijn het zoveel als mogelijk op basis van eigen kennis en kunde maken van keuzes -waarbij snelheid van het proces en kosten belangrijke drivers zijn);
- het opstellen van beleid wanneer externe adviseurs betrokken kunnen worden (zie ook hiervoor omtrent het profiel van de in te huren adviseur);
- het opstellen van intern beleid welke issues uiteindelijk afgestemd moeten worden met de Belastingdienst (rekening houdend met de waarschijnlijkheid, complexiteit, impact en materialiteit van het issue) inclusief de wijze waarop dat zogenaamd vooroverleg vorm moet krijgen;
- het maken van afspraken in het kader van een eventueel HT-traject;
- het opstellen van intern beleid hoe invulling te geven aan eventuele bezwaar- en beroepsprocedures;
- het opstellen van intern beleid hoe te handelen in het kader van een aangekondigd boekenonderzoek.

Collega gemeenten die in dezelfde overheidsondernemingen participeren:

- wie is in de lead bij het communiceren met de overheidsbedrijven;
- welke aandachtspunten zijn er bij deze ondernemingen;
- onderlinge taakverdeling (niet iedereen hoeft alles te doen; het is praktisch om taken en aandachtspunten te verdelen over de deelnemende gemeenten).

Inrichten van een digitaal loket:

Om op een goede manier invulling te geven aan bovenstaande aspecten is het inrichten van een digitaal loket aanbevelenswaardig. Via het digitaal loket kan informatie eenduidig beschikbaar worden gesteld en zijn contacten snel te leggen.

5.5.3. Factsheet 9: Opleiding en communicatie

Deelgebieden: Opleiding en Communicatie (intern/extern)	Wie	Wanneer
<p>Aandachtspunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- concreet inventariseren van opleidingsbehoeften- analyse beschikbare opleidingen (eventueel via koepels)- opstellen/aanvullen opleidingsplan en vrijmaken middelen- organiseren intern en extern aanspreekpunt/contactpersoon- opstellen communicatieplan in- en externe stakeholders (inclusief Belastingdienst)- maken van werkafspraken- inrichten van een digitaal loket <p>Knelpunten:</p> <ul style="list-style-type: none">- aanwezige interne kennis- beschikbare opleidingen- beschikbare middelen- aanspreekbaarheid contactpersoon Vpb eigen organisatie voor de Belastingdienst		

6. Bijlagen

Bijlage	Toelichting	SVLO-product
1	Overzicht "Vragen en antwoorden Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen" Belastingdienst	
2	Schema Afbakening (inclusief oplegnotitie en duiding begrip "activiteit")	Ja
3	Werkboek Waterschap - verkenning mogelijkheden clustering	Ja
4	Activiteitenlijst Gemeenten (inclusief oplegnotitie)	Ja
5	Schema Ondernemingstoets (inclusief oplegnotitie)	Ja
6	Notitie Deelname economisch verkeer	Ja
7	Notitie duurzame organisatie kapitaal en arbeid	Ja
8	Notitie Normaal vermogensbeheer	Ja
9	Praktijkvoorbeeld Declaraties aan derden	Ja
10	Brief verbonden partijen	Ja
11	Tool implementatiekosten (schermprent met uitleg)	Ja
12	Voorbeeld VERI tabel	Ja
13	Verzoek of wijziging voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 2016	
14	Voorbeeld aangifte vennootschapsbelasting 2015	
	Definities en begrippenkader (opgenomen in V&A van de Belastingdienst, bijlage 1)	

Bijlage 1

**Overzicht “Vragen en antwoorden Wet modernisering Vpb-plicht
overheidsondernemingen” Belastingdienst**



Inleiding

Met ingang van 1 januari 2016 worden overheidsondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dit is geregeld in de wet "Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen" (verder de wet). Deze wet heeft voor de betrokken organisaties verstrekkende gevolgen. Het beoordelen van de vennootschapsbelastingplicht, het opstellen van een openingsbalans, het bepalen van de prijsstelling etc. zijn voor hen uitdagende en nieuwe thema's. Verwacht wordt dat overheidsondernemingen met betrekking tot kwesties rond de vennootschapsbelastingplicht veel vragen hebben.

De belastingplichtige is daarbij verantwoordelijk voor het tijdig indienen van de vereiste aangifte vennootschapsbelasting en het nakomen van de daarbij behorende administratieve verplichtingen.

Net als bij andere belastingen zorgt de Belastingdienst voor algemene informatie die de belastingplichtige helpt om deze verantwoordelijkheid waar te kunnen maken.

Deze V&A heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, er komt geen specifieke casuïstiek aan de orde. Er kunnen aan de V&A geen rechten worden ontleend, de lijst beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze lijst door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet.

De lijst met vragen is niet limitatief en heeft een dynamisch karakter. Mist u een vraag of heeft u een inhoudelijke opmerking betreffende de V&A, deel deze dan met ons via uw contactpersoon bij de Belastingdienst, zodat wij uw vraag met antwoord kunnen opnemen in deze lijst. Voor meer algemene informatie kunt u ook terecht op www.belastingdienst.nl.

Dit is de tweede versie van de V&A, opgesteld door de Belastingdienst en gepubliceerd op 31 augustus 2015.

Indeling vragen

De vragen zijn rondom thema's gegroepeerd. Bij het benoemen van de thema's is zoveel als mogelijk aangesloten op de verwachte stappen in het implementatieproces.

De volgende thema's zijn daarbij benoemd:

- Achtergrond en toelichting wet (aanleiding, doel en strekking van de wet)
- Directe en indirecte overheidsondernemingen (wat wordt hier onder verstaan?)
- Reikwijdte wet (op wie is de wet van toepassing?)
- Vennootschapsbelasting algemeen (wat is Vpb?)
- Aangifteplicht (wanneer moeten wij aangifte doen?)
- Administratie- en informatieplicht (zijn wij administratie- en informatieplichtig?)
- Belastbare winst (wat is dat en hoe bepalen wij die?)
- Vrijstellingen (zijn er vrijstellingen en wanneer zijn die van toepassing?)
- Invordering (wat zijn de bijzonderheden?)
- Boetes (wat zijn de bijzonderheden?)
- Bezwaar en beroep (wat zijn de bijzonderheden?)
- Positie Belastingdienst (wat is de rol van de Belastingdienst in dit geheel?)

Op de volgende pagina's is een inhoudsopgave opgenomen waarin per thema de vragen zijn benoemd.

- **Door te klikken op de betreffende vraag komt u direct bij de vraag en het antwoord terecht.**
- **Door te klikken op de link 'Inhoudsopgave V&A' onderaan een pagina komt u weer terug bij de inhoudsopgave waarin u opnieuw per thema de vragen kunt benaderen.**
- **Indien u dit document raadpleegt via XPS Viewer kunt u het document doorzoeken door middel van de zoekfunctie rechts bovenin.**



Inhoudsopgave V&A

Inleiding	1
Indeling vragen	1
Inhoudsopgave V&A	2
I Achtergrond en toelichting wet (aanleiding, doel en strekking van de wet)	7
1. Waarom is de wetgeving betreffende de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen aangepast?	7
II Directe en indirecte overheidsondernemingen (wat wordt hier onder verstaan?)	7
2. Wat wordt verstaan onder een directe overheidsonderneming?	7
3. Wat wordt verstaan onder een indirecte overheidsonderneming?	7
III Reikwijdte wet (op wie is de wet van toepassing?)	8
4. Geldt de nieuwe wet voor publiekrechtelijke rechtspersonen?	8
5. Geldt de nieuwe wet voor gemeenschappelijke regelingen?	8
6. Geldt de nieuwe wet voor overheidsondernemingen gedreven in de rechtsvorm van een NV, BV of coöperatie?	8
7. Wat wordt verstaan onder een indirecte overheidsonderneming of privaatrechtelijk overheidslichaam?	8
8. Wat wordt verstaan onder een directe overheidsonderneming?	8
9. Geldt de nieuwe wet voor stichtingen of verenigingen?	8
10. Onze organisatie is nu nog niet vennootschapsbelastingplichtig. Kan dit veranderen door de nieuwe wet?	9
11. In 2014 heeft de Belastingdienst nog beoordeeld dat onze organisatie niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Geldt dit nog steeds?	9
12. Wij hebben ons nog niet verdiept in de nieuwe wet. Wat adviseert u ons te doen?	9
13. Is een publiekrechtelijke rechtspersoon ook verantwoordelijk voor de vennootschapsbelastingpositie van zijn deelnemingen, participaties, gemeenschappelijke regelingen en dergelijke?	9
14. Met ingang van wanneer gaat de nieuwe wetgeving in?	9
15. Wij zijn voornemens om aan het eind van 2015 een eerste inventarisatie naar de wet te doen. Is dit tijdig?	9
16. Onze organisatie is aangemerkt als Algemeen Nut Beogende Instelling. Geldt de wet dan ook voor onze organisatie?	9
17. Is er sprake van overgangsrecht?	10
IV Vennootschapsbelasting algemeen (wat is Vpb?)	11
18. Wat is vennootschapsbelasting?	11
19. Wat zijn de tarieven voor de vennootschapsbelasting?	11
20. Waaruit bestaat het belastbare bedrag?	11
21. Onze organisatie is een overheidsonderneming en streeft statutair geen winst na. Wordt zij mogelijk wel vennootschapsbelastingplichtig?	11
22. Wat wordt verstaan onder een winstoogmerk?	11
23. Onze organisatie heeft overall gezien jaarlijks een exploitatietekort. Wordt zij mogelijk wel vennootschapsbelastingplichtig?	11
24. De activiteiten van onze organisatie worden met name gefinancierd uit subsidieopbrengsten. Wordt zij mogelijk wel vennootschapsbelastingplichtig?	11
25. Onze organisatie heeft overall gezien exploitatieoverschotten. Wordt zij dan altijd vennootschapsbelastingplichtig?	12
26. Wanneer betaalt onze organisatie vennootschapsbelasting over exploitatieoverschotten?	12



27.	Wat wordt verstaan onder een directe overheidsonderneming – onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon? _____	12
28.	Wat wordt verstaan onder een indirecte overheidsonderneming - privaatrechtelijke rechtspersoon? _____	12
29.	Onze organisatie is een publiekrechtelijke rechtspersoon. Maakt dit voor de nieuwe vennootschapsbelastingplicht nog een verschil? _____	13
30.	Onze organisatie is een privaatrechtelijke rechtspersoon. Maakt dit voor de nieuwe vennootschapsbelastingplicht nog een verschil? _____	13
31.	Wanneer drijft onze organisatie een onderneming? _____	13
32.	Wat wordt onder een activiteit verstaan? _____	13
33.	Kunnen activiteiten met elkaar worden geclusterd? _____	13
34.	Wanneer is sprake van clustering van samenhangende activiteiten? _____	13
35.	Wanneer wordt voldaan aan de voorwaarde “arbeid”? _____	14
36.	Wanneer is wel/geen sprake van “normaal vermogensbeheer”? _____	14
37.	Wat wordt verstaan onder deelname aan het economisch verkeer? _____	14
38.	Wat wordt onder een winsttoogmerk verstaan? _____	14
39.	Onze organisatie vraagt geen vergoeding voor haar activiteiten. Is er dan wel sprake van een winsttoogmerk? _____	14
40.	Onze organisatie verricht enkel prestaties aan de “eigen kring”. Is er dan wel sprake van deelname aan het economisch verkeer? _____	14
41.	Wanneer is sprake van een “eigen kring”? _____	14
42.	Wanneer is sprake van concurrentie? _____	14
43.	Onze organisatie verricht specifieke overheidstaken. Dan is er toch geen sprake van concurrentie? _____	15
44.	Onze organisatie is de enige aanbieder van een activiteit. Dan is er toch geen sprake van concurrentie? _____	15
45.	Onze organisatie biedt haar diensten / goederen enkel aan andere overheidsondernemingen aan. Dan is er toch geen sprake van concurrentie met private partijen? _____	15
46.	Onze organisatie biedt haar diensten / goederen tegen kostprijs aan andere overheidsondernemingen aan. Dan is er toch geen sprake van concurrentie met private partijen? _____	15
47.	Onze organisatie gebruikt haar winsten van de ene activiteit om de verliezen van de andere activiteit(en) te financieren. Dan is er toch geen sprake van vennootschapsbelastingplicht? _____	15
48.	Bestaat er een lijst van activiteiten die kwalificeren voor vennootschapsbelastingplicht? _____	15
49.	Bestaat er een lijst van activiteiten die niet leiden tot vennootschapsbelastingplicht? _____	15
50.	Vormt de lijst van benoemde activiteiten in de brief van 18 december 2014 een limitatieve lijst? _____	16
51.	Zijn er activiteiten per definitie vrijgesteld? _____	16
V	Aangifteplicht (wanneer moeten wij aangifte doen?) _____	17
52.	Wat zijn de gevolgen van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting? _____	17
53.	Dient onze organisatie een RSIN aan te vragen teneinde een aangifte vennootschapsbelasting in te kunnen dienen? _____	17
54.	Wanneer moet onze organisatie aangifte doen? _____	17
55.	Indien onze organisatie geen aangiftebiljet vennootschapsbelasting heeft ontvangen, dienen wij hier dan om te verzoeken? _____	17
56.	Geldt er een boete indien wij niet actief om een aangiftebiljet vennootschapsbelasting verzoeken? _____	17
57.	Hoe hoog is de verzuimboete bij het niet tijdig vragen om toezending aangifteformulier? _____	17
58.	Dienen wij altijd een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in te dienen? _____	18
59.	Op welke wijze dienen wij een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in? _____	18
60.	Dienen wij voor elke onderneming een aparte aangifte vennootschapsbelasting in te dienen? _____	18
61.	Onze organisatie verricht enkel onbelaste activiteiten. Dienen wij dan een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in te dienen? _____	18
62.	Onze organisatie verricht enkel vrijgestelde activiteiten. Dienen wij dan een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in te dienen? _____	18



63.	Onze organisatie verricht vrijgestelde en belaste activiteiten. Dienen wij dan in ons aangiftebiljet vennootschapsbelasting ook rekening te houden met de vrijgestelde activiteiten? _____	19
64.	Wat zijn de indieningstermijnen voor een aangiftebiljet vennootschapsbelasting? _____	19
65.	Kunnen wij uitstel krijgen voor het indienen van een aangifte vennootschapsbelasting? _____	19
VI	Administratieplicht & informatieplicht (zijn wij administratie- en informatieplichtig?)	20
66.	Gelden er voor overheidsondernemingen fiscaal administratieve verplichtingen? _____	20
67.	Wat houdt de fiscale administratieplicht in? _____	20
68.	Wat wordt onder administratie verstaan? _____	20
69.	Wanneer wordt voldaan aan de administratieplicht? _____	20
70.	Wat houdt de bewaarplicht in? _____	21
71.	Hoe lang dien ik de administratie te bewaren? _____	21
72.	Wat wordt onder controleerbaarheid van de administratie verstaan? _____	21
73.	Heeft een overheidsonderneming een informatieplicht jegens de Belastingdienst? _____	21
74.	Kan iedere medewerker van de Belastingdienst informatie opvragen? _____	21
75.	Welke informatie dient verstrekt te worden? _____	22
VII	Belastbare winst (wat is dat en hoe bepalen wij die?)	23
76.	Waaruit bestaat het belastbaar bedrag? _____	23
77.	De activiteiten van onze organisatie worden gefinancierd middels subsidies. Dan kan er toch geen sprake zijn van belastbare winst? _____	23
78.	Onze organisatie heeft vóór 1 januari 2016 (afwaarderings)verliezen gerealiseerd met een activiteit. Kunnen deze verliezen nog worden verrekend met winsten in de periode ná 1 januari 2016? _____	23
79.	Is het altijd noodzakelijk om een fiscale openingsbalans op te stellen? _____	23
80.	Dienen wij enkel een fiscale openingsbalans op te stellen voor de belaste activiteiten óf geldt dit ook voor de onbelaste activiteiten? _____	23
81.	Kunnen de huidige boekwaarden worden gehanteerd voor de fiscale openingsbalans? _____	23
82.	Dienen wij voor alle activa en passiva een afzonderlijke waardering op te stellen? _____	23
83.	Mogen wij onze investeringen in materiële en immateriële bedrijfsmiddelen activeren op de openingsbalans? _____	24
84.	Mogen wij zelfgekweekte goodwill activeren op de openingsbalans? _____	24
85.	Mogen wij gekochte goodwill activeren op de openingsbalans? _____	24
86.	Dienen wij een openingsbalans per activiteit op te stellen? _____	24
87.	Dienen wij een winst & verliesrekening per activiteit op te stellen? _____	24
88.	Mogen wij afschrijven op de bedrijfsmiddelen die kunnen worden toegerekend aan een activiteit? _____	25
89.	Dienen wij kosten aan iedere afzonderlijke activiteit toe te rekenen? _____	25
90.	Kan voor het toerekenen van kosten worden aangesloten bij de voorschriften voortvloeiend uit de Wet Markt en Overheid? _____	25
91.	Kan voor het toerekenen van kosten worden aangesloten bij de voorschriften voortvloeiend uit de IV3 rapportage? _____	25
92.	Kan voor het toerekenen van kosten worden aangesloten bij de reeds bestaande budgetverantwoordingen? _____	25
93.	Wij verwachten op basis van het afschrijvingspotentieel / kostenbegrotingen de eerstkomende jaren geen belastbare winsten te realiseren met een in beginsel belaste activiteit. Kunnen wij het opstellen van een fiscale openingsbalans achterwege laten? _____	25
94.	Wij verwachten op basis van het afschrijvingspotentieel / kostenbegrotingen de eerstkomende jaren geen belastbare winsten te realiseren met een in beginsel belaste activiteit. Is er nog sprake van een belaste activiteit? _____	26
95.	Onze organisatie heeft diverse belaste activiteiten. Moeten wij per activiteit een aangifte vennootschapsbelasting indienen? _____	26
96.	Onze organisatie heeft diverse belaste activiteiten. Kunnen de resultaten onderling worden verrekend? _____	26
97.	Wij hebben diverse belaste activiteiten ondergebracht in diverse rechtsvormen. Kunnen wij wél het resultaat onderling verrekenen? _____	26



VIII	Vrijstellingen (zijn er vrijstellingen en wanneer zijn die van toepassing?)	27
98.	Zijn de bestaande vrijstellingen voor non-profit instellingen herzien?	27
99.	Kunnen directe overheidsondernemingen een beroep doen op de bestaande vrijstellingen voor non-profit instellingen?	27
100.	Kunnen indirecte overheidsondernemingen een beroep doen op de bestaande vrijstellingen voor non-profit instellingen?	27
101.	Is de bestaande vrijstelling voor zorginstellingen herzien?	27
102.	Worden er met de nieuwe wet veranderingen beoogd ten aanzien van de vennootschapsbelastingpositie van onderwijsinstellingen?	27
103.	Geldt de algemene vrijstelling van € 15.000 voor onze organisatie?	27
104.	Zijn er in de wet specifieke vrijstellingen opgenomen voor overheidsondernemingen?	27
105.	Geldt er een vrijstelling voor interne diensten?	27
106.	Wat zijn interne diensten?	27
107.	Vervalt de vrijstelling voor interne diensten, indien onze organisatie deze diensten ook aanbiedt aan een of meerdere andere overheidsondernemingen?	28
108.	Vervalt de vrijstelling voor interne diensten, indien onze organisatie deze diensten ook aanbiedt op de private markt?	28
109.	Geldt er een vrijstelling voor inbestedingsactiviteiten?	28
110.	Wanneer is sprake van quasi-inbesteding?	28
111.	Onze organisatie verricht specifieke overheidstaken. Dan is onze organisatie toch per definitie vrijgesteld?	28
112.	Welke definitie hanteert de Belastingdienst bij de beoordeling of sprake is van een overheidstaak?	28
113.	Bestaat er een lijst van activiteiten die kwalificeren voor de vrijstelling voor overheidstaken?	28
114.	Vormt de in de brief van 18 december van de Staatssecretaris opgenomen lijst met activiteiten een limitatieve lijst?	29
115.	Geldt er een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden?	29
116.	Wanneer is sprake van een evenredige verdeling van kosten bij samenwerkingsverbanden?	29
117.	Geldt er een vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten?	29
118.	De activiteiten van onze organisatie bestaan uit onderwijsactiviteiten. Is onze organisatie per definitie vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting?	29
119.	De activiteiten van onze organisatie bestaan uit zorgactiviteiten. Is onze organisatie per definitie vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting?	30
120.	Onze organisatie is een Universitair Medisch Ziekenhuis. Welke vrijstelling is voor onze organisatie van toepassing?	30
121.	De activiteiten van onze organisatie liggen op het vlak van het havenbedrijf. Is onze organisatie per definitie vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting?	30
122.	Dienen wij zelf een beroep te doen op een vrijstelling?	30
123.	Kan worden afgezien van toepassing van een vrijstelling?	30
124.	Dienen wij een aangifte in te dienen ingeval sprake is van een vrijstelling?	30
IX	Invordering (wat zijn de bijzonderheden?)	31
125.	Hoe wordt de vennootschapsbelastingsschuld van mijn organisatie vastgesteld?	31
126.	Wat is een voorlopige aanslag?	31
127.	Hoe kan een voorlopige aanslag worden aangevraagd?	31
128.	Hoe kan een voorlopige aanslag worden gewijzigd?	31
129.	Wat zijn de betalingstermijnen van de vastgestelde vennootschapsbelastingsschuld?	31
130.	Heeft een overheidsonderneming recht op een betalingskorting?	31
131.	Is onze organisatie over onze vennootschapsbelastingsschuld rente verschuldigd?	32
132.	Waarover wordt de belastingrente berekend?	32
133.	Over welke periode betaalt uw organisatie belastingrente?	32
134.	Hoe hoog is de belastingrente?	32
135.	Waarover wordt de invorderingsrente berekend?	32



136.	Hoe hoog is de invorderingsrente?	32
137.	Wat moet uw organisatie doen als de belastingsschuld niet kan worden betaald?	33
138.	Kan ik een melding van betalingsonmacht doen voor een vennootschapsbelastingsschuld?	33
139.	Bestaan er mogelijkheden tot het verkrijgen van uitstel van betaling?	33
140.	Wanneer heeft uw organisatie recht op uitstel van betaling ingeval van betalingsonmacht?	33
141.	Onder welke voorwaarden kan uitstel van betaling worden verkregen in geval van betalingsonmacht?	33
142.	Voor welke periode wordt uitstel van betaling verleend in geval van betalingsonmacht?	33
143.	Hoe vraagt u uitstel van betaling aan?	33
144.	Kan de eventuele vennootschapsbelastingsschuld van uw organisatie worden kwijtgescholden?	34
X	Boetes (wat zijn de bijzonderheden?)	35
145.	Wat wordt onder een bestuurlijke boete verstaan?	35
146.	Wanneer komt uw organisatie in aanmerking voor een bestuurlijke boete?	35
147.	Wat wordt onder een verzuimboete verstaan?	35
148.	Wat is de hoogte van een verzuimboete?	35
149.	Wat wordt onder een vergrijpboete verstaan?	35
150.	Hoe hoog is de vergrijpboete?	35
151.	Kan een vergrijpboete worden voorkomen?	35
152.	Wat is een betaalverzuimboete?	36
153.	Wanneer moet een betaalverzuimboete worden betaald?	36
XI	Bezwaar & beroep (wat zijn de bijzonderheden?)	37
154.	Is het mogelijk bezwaar te maken tegen een aanslag vennootschapsbelasting?	37
155.	Binnen welke termijn dient een bezwaar te zijn ingediend?	37
156.	Aan welke wettelijke vereisten dient een bezwaar te voldoen?	37
157.	Wanneer neemt de Belastingdienst een beslissing op uw bezwaar?	37
158.	Kan een bezwaar tevens als een verzoek tot uitstel van betaling worden aangemerkt?	37
159.	Staat er na een uitspraak op bezwaar nog een rechtsgang open?	37
160.	Is het mogelijk in bezwaar te gaan tegen in rekening gebrachte invorderingsrente?	38
161.	Is het mogelijk in bezwaar te gaan tegen een opgelegde betaalverzuimboete?	38
XII	Vragen over de rol van de Belastingdienst bij de invoering van de nieuwe wet	39
162.	Waaruit bestaat de rol van de Belastingdienst bij invoering van de nieuwe wet?	39
163.	Op welke wijze stemt de Belastingdienst de geboden ondersteuning hierbij af met de verschillende belanghebbenden?	39
164.	Wat is de SVLO?	39
165.	Wat is het doel van de SVLO?	39
166.	Waar zijn de handreikingen voor de praktijk te vinden?	39
167.	Wat moeten we doen als we vragen hebben?	39
168.	Wat moeten we doen als er onverhoopt nog vragen resteren?	40
169.	Wat is vooroverleg?	40
170.	Hoe werkt vooroverleg?	40
171.	Wat is individueel vooroverleg?	40
172.	Wie vormt het aanspreekpunt vanuit de Belastingdienst voor vragen met betrekking tot de belastingplicht voor overheidsondernemingen?	40



I Achtergrond en toelichting wet (aanleiding, doel en strekking van de wet)

1. Waarom is de wetgeving betreffende de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen aangepast?

De aanpassing van de wetgeving is ingegeven door het verzoek van de Europese Commissie om de vennootschapsbelastingpositie van (directe en indirecte) overheidsondernemingen te herzien in verband met mogelijke verboden staatsteun én het creëren van een gelijk speelveld met private partijen op het gebied van de vennootschapsbelastingplicht.

II Directe en indirecte overheidsondernemingen (wat wordt hier onder verstaan?)

2. Wat wordt verstaan onder een directe overheidsonderneming?

Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Onder publiekrechtelijke rechtspersonen worden verstaan de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van het Burgerlijk Wetboek (BW). Dit zijn de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de (Grond)wet verordenende bevoegdheid is verleend en die rechtspersoonlijkheid bezitten.

3. Wat wordt verstaan onder een indirecte overheidsonderneming?

Onder een indirecte overheidsonderneming wordt verstaan een privaatrechtelijk lichaam waarvan kort gezegd – het volledige belang en/of de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen zijn/is bij uitsluitend een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen. Het gaat hierbij in de eerste plaats om lichamen waarvan onmiddellijk of middellijk uitsluitend (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelgerechtigden of leden zijn. Daarnaast betreft het lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen.



III Reikwijdte wet (op wie is de wet van toepassing?)

4. Geldt de nieuwe wet voor publiekrechtelijke rechtspersonen?

Ja, publiekrechtelijke rechtspersonen, zoals gemeenten, provincies, waterschappen, dienen inderdaad rekening te houden met de mogelijke gevolgen van deze wet.

5. Geldt de nieuwe wet voor gemeenschappelijke regelingen?

Ja, de nieuwe wet geldt ook voor gemeenschappelijke regelingen. De feitelijke aangifteplicht is onder andere afhankelijk van de juridische verschijningsvorm van de gemeenschappelijke regeling.

6. Geldt de nieuwe wet voor overheidsondernemingen gedreven in de rechtsvorm van een NV, BV of coöperatie?

Ja, vanaf 1 januari 2016 zijn alle overheidsondernemingen gedreven in de vorm van een NV, BV of coöperatie integraal vennootschapsbelastingplichtig. Voor invoering van de wet gold dat indirecte overheidsondernemingen (voorheen: indirecte overheidsbedrijven) slechts belastingplichtig waren indien zij activiteiten uitoefenden die limitatief bij de wet waren opgesomd dan wel met naam en toenaam in de wet waren genoemd.

7. Wat wordt verstaan onder een indirecte overheidsonderneming of privaatrechtelijk overheidslichaam?

Onder een indirecte overheidsonderneming wordt verstaan een privaatrechtelijk lichaam waarvan - kort gezegd - het volledige belang en/of de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen zijn/is bij uitsluitend een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen. Het gaat hierbij in de eerste plaats om lichamen waarvan onmiddellijk of middellijk uitsluitend (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelgerechtigden of leden zijn. Daarnaast betreft het lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen.

8. Wat wordt verstaan onder een directe overheidsonderneming?

Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Onder publiekrechtelijke rechtspersonen worden verstaan de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van het Burgerlijk Wetboek (BW). Dit zijn de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de (Grond)wet verordenende bevoegdheid is verleend en die rechtspersoonlijkheid bezitten.

9. Geldt de nieuwe wet voor stichtingen of verenigingen?

Ja, vanaf 1 januari 2016 geldt dat stichtingen en verenigingen waarvan de bestuurders uitsluitend door (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen, vennootschapsbelastingplichtig kunnen worden. Voor invoering van de wet gold dat indirecte overheidsondernemingen (voorheen: indirecte overheidsbedrijven) slechts belastingplichtig waren indien zij activiteiten uitoefenden die limitatief bij de wet waren opgesomd dan wel met naam en toenaam in de wet waren genoemd.



10. Onze organisatie is nu nog niet vennootschapsbelastingplichtig. Kan dit veranderen door de nieuwe wet?

Op basis van de nieuwe wet kan inderdaad vennootschapsbelastingplicht voor uw organisatie ontstaan.

11. In 2014 heeft de Belastingdienst nog beoordeeld dat onze organisatie niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Geldt dit nog steeds?

Met ingang van 1 januari 2016 geldt voor overheidsondernemingen dat zij opnieuw dienen te beoordelen of sprake is van vennootschapsbelastingplicht.

12. Wij hebben ons nog niet verdiept in de nieuwe wet. Wat adviseert u ons te doen?

De inventarisatie of sprake is van vennootschapsbelastingplicht en de gevolgen hiervan voor uw organisatie kan bewerkelijk zijn. Wij adviseren u tijdig te beginnen met deze inventarisatie. Wij verwijzen u - voor een stappenplan - graag naar de Handreiking ten behoeve van de invoering van de vennootschapsbelastingplicht (Vpb) welke u kunt downloaden via bijvoorbeeld: ([Handreiking invoering vpb](#))

13. Is een publiekrechtelijke rechtspersoon ook verantwoordelijk voor de vennootschapsbelastingpositie van zijn deelnemingen, participaties, gemeenschappelijke regelingen en dergelijke?

Nee, iedere belastingplichtige is verantwoordelijk voor zijn eigen aangifte vennootschapsbelasting. U kunt altijd informeren naar de status van het implementatietraject bij de gemeenschappelijke regeling, deelneming, participatie. Het niet voldoen aan de wettelijke verplichtingen kan worden beboet. Zie hiervoor hoofdstuk 'X Boetes (wat zijn de bijzonderheden?)'.

14. Met ingang van wanneer gaat de nieuwe wetgeving in?

De nieuwe wet vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

15. Wij zijn voornemens om aan het eind van 2015 een eerste inventarisatie naar de wet te doen. Is dit tijdig?

De beoordeling of sprake is van vennootschapsbelastingplicht en de gevolgen hiervan voor uw organisatie kan bewerkelijk zijn. Wij adviseren u tijdig te beginnen met deze inventarisatie. Wij verwijzen u - voor een stappenplan - graag naar de Handreiking ten behoeve van de invoering van de vennootschapsbelastingplicht (Vpb) welke u kunt downloaden via bijvoorbeeld: ([Handreiking invoering vpb](#))

16. Onze organisatie is aangemerkt als Algemeen Nut Beogende Instelling. Geldt de wet dan ook voor onze organisatie?

Ja, de Algemeen Nut Beogende Instelling-status staat toepassing van de nieuwe wet niet in de weg.



17. Is er sprake van overgangsrecht?

Er is geen overgangsrecht in de wet opgenomen, anders dan specifieke regelgeving voor zeehavens. De nieuwe wet vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.



IV Vennootschapsbelasting algemeen (wat is Vpb?)

18. Wat is vennootschapsbelasting?

De wet beoogt belastingheffing over de winsten die door belastingplichtige lichamen worden behaald.

19. Wat zijn de tarieven voor de vennootschapsbelasting?

De verschuldigde vennootschapsbelasting wordt als volgt berekend. Over de eerste € 200.000 aan belastbaar bedrag wordt een belasting geheven tegen een tarief van 20% en over het meerdere wordt belasting geheven naar een tarief van 25% (tarieven 2015).

20. Waaruit bestaat het belastbare bedrag?

Het belastbare bedrag bestaat uit de belastbare winst verminderd met eventuele onverrekenende verliezen die in eerdere belastingplichtige jaren zijn geleden. Indien de belastbare winst nihil of negatief is, zal in het betreffende jaar geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn.

21. Onze organisatie is een overheidsonderneming en streeft statutair geen winst na. Wordt zij mogelijk wel vennootschapsbelastingplichtig?

Voor de beoordeling of sprake is van mogelijke vennootschapsbelastingplicht is het niet relevant of uw organisatie een statutair winststreven heeft. Zo wordt ook een winstoogmerk aangenomen als met de uitoefening van een onderneming structureel overschotten, gezien op fiscale grondslagen, worden gerealiseerd. Opgemerkt dient te worden dat deze beoordeling plaatsvindt op het niveau van de onderneming en niet op het niveau van uw organisatie.

22. Wat wordt verstaan onder een winstoogmerk?

Volgens de jurisprudentie heeft een lichaam een winstoogmerk als het winst beoogt of als winst redelijkerwijs mag worden verwacht. Onder winstoogmerk wordt echter ook verstaan het realiseren van structurele overschotten met de uitoefening van een of meerdere samenhangende activiteiten. Voor de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk zijn de fiscale grondslagen leidend. Het is niet relevant of uw organisatie wel of geen statutair winststreven heeft.

23. Onze organisatie heeft overall gezien jaarlijks een exploitatietekort. Wordt zij mogelijk wel vennootschapsbelastingplichtig?

Het hebben van jaarlijkse (overall) exploitatietekorten sluit belastingplicht voor de vennootschapsbelasting niet uit. Deze positie kan per rechtsvorm en/of per activiteit een andere zijn. Wij adviseren de Handreiking ten behoeve van de invoering van de vennootschapsbelastingplicht (Vpb) te raadplegen voor een verdere toelichting ([Handreiking invoering vpb](#))

24. De activiteiten van onze organisatie worden met name gefinancierd uit subsidieopbrengsten. Wordt zij mogelijk wel vennootschapsbelastingplichtig?

Subsidieopbrengsten maken in beginsel onderdeel uit van de omzet en zijn daarmee relevant voor de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk.



25. Onze organisatie heeft overall gezien exploitatieoverschotten. Wordt zij dan altijd vennootschapsbelastingplichtig?

Het hebben van jaarlijkse exploitatieoverschotten is een eerste indicatie dat sprake zou kunnen zijn van belastingplicht. Door verschillen in de commerciële en fiscale winstberekening kan het voorkomen dat van een fiscaal winstogmerk geen sprake is. Ten slotte kan de positie per rechtsvorm en/of per activiteit een andere zijn. Wij adviseren de Handreiking ten behoeve van de invoering van de vennootschapsbelastingplicht (Vpb) te raadplegen voor een verdere toelichting ([Handreiking invoering vpb](#))

26. Wanneer betaalt onze organisatie vennootschapsbelasting over exploitatieoverschotten?

Een publiekrechtelijke rechtspersoon (directe overheidsonderneming) is belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien en voor zover hij een onderneming drijft, waaronder mede wordt verstaan een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waarmee in concurrentie wordt getreden met een belastingplichtige ondernemer. Als een directe overheidsonderneming meerdere op zichzelf staande activiteiten verricht, moet in beginsel per activiteit worden bekeken of er sprake is van het drijven van een onderneming. Indien met een of meerdere activiteiten overschotten worden gerealiseerd en er geen uitdrukkelijk in de wet opgenomen vrijstelling van toepassing is, zal hierover in beginsel belasting verschuldigd zijn.

Met betrekking tot indirecte overheidsondernemingen geldt als uitgangspunt dat de belastingplicht hetzelfde is als voor private partijen. Bij bijvoorbeeld een BV of een NV is op grond van de rechtsvorm sprake van integrale belastingplicht, omdat deze geacht wordt met het gehele vermogen een onderneming te drijven. Als gevolg hiervan is in beginsel over het totaal aan behaalde exploitatieoverschotten belasting verschuldigd. In dat geval moet nog wel worden beoordeeld of voor bepaalde activiteiten een beroep gedaan kan worden op een vrijstelling. Bij een stichting of vereniging is sprake van belastingplicht voor zover een onderneming wordt gedreven. In deze laatste situatie geldt dat heffing beperkt blijft tot enkel de exploitatieoverschotten behaald met belaste activiteiten, mits er geen uitdrukkelijk in de wet opgenomen vrijstelling van toepassing is.

27. Wat wordt verstaan onder een directe overheidsonderneming – onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon?

Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van (gedreven wordt door) een publiekrechtelijke rechtspersoon. Onder publiekrechtelijke rechtspersonen worden verstaan de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van het Burgerlijk Wetboek (BW). Dit zijn de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de (Grond)wet verordenende bevoegdheid is verleend en die rechtspersoonlijkheid bezitten.

28. Wat wordt verstaan onder een indirecte overheidsonderneming - privaatrechtelijke rechtspersoon?

Onder een indirecte overheidsonderneming wordt verstaan een privaatrechtelijk lichaam waarvan kort gezegd – het volledige belang en/of de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen zijn/is bij uitsluitend een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen. Het gaat hierbij in de eerste plaats om lichamen waarvan onmiddellijk of middellijk uitsluitend (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelgerechtigden of leden zijn. Daarnaast betreft het lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen.



29. Onze organisatie is een publiekrechtelijke rechtspersoon. Maakt dit voor de nieuwe vennootschapsbelastingplicht nog een verschil?

Een publiekrechtelijke rechtspersoon kwalificeert als een beperkt belastingplichtige voor vennootschapsbelastingdoeleinden. Per (groep) activiteit(en) dient beoordeeld te worden of sprake is van vennootschapsbelastingplicht.

30. Onze organisatie is een privaatrechtelijke rechtspersoon. Maakt dit voor de nieuwe vennootschapsbelastingplicht nog een verschil?

Dat is mogelijk. Afhankelijk van de rechtsvorm kan sprake zijn van integrale vennootschapsbelastingplicht respectievelijk beperkte belastingplicht. De juridische verschijningsvorm van uw organisatie is derhalve mede bepalend voor de mogelijke gevolgen van de nieuwe wet.

31. Wanneer drijft onze organisatie een onderneming?

Voor de heffing van vennootschapsbelasting wordt met een activiteit in beginsel een onderneming gedreven indien er sprake is van 'een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer'. Daarnaast dient deze organisatie een winstoogmerk te hebben. Voor de toets of er daadwerkelijk sprake is van een winstoogmerk zijn de feiten bepalend en niet de statuten. Indien er geen sprake is van een winstoogmerk is de organisatie alsnog belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, indien zij met haar activiteiten in concurrentie treedt met andere belastingplichtige ondernemingen. Wel moet er in dit laatste geval winstpotentie aanwezig zijn. Hiervan is sprake als de resultaten zodanig zijn dat een particulier er een bescheiden bestaan aan kan ontleen.

32. Wat wordt onder een activiteit verstaan?

Wij verwijzen u graag naar de notitie "Afbakeningsschema" voor een nadere invulling van dit begrip. ([Notitie afbakeningsschema](#))

De Unie van Waterschappen (UvW) heeft in samenspraak met de Belastingdienst een praktische invulling gegeven aan het afbakeningsschema. Deze uitwerking is vastgelegd in het werkboek "Waterschap – verkenning mogelijkheden clustering". ([Werkboek](#))

33. Kunnen activiteiten met elkaar worden geclusterd?

Voor een goed inzicht over de wijze waarop activiteiten met elkaar geclusterd kunnen worden verwijzen wij naar de notitie "Afbakeningsschema" voor een nadere invulling van dit begrip. ([Notitie afbakeningsschema](#))

De Unie van Waterschappen (UvW) heeft in samenspraak met de Belastingdienst een praktische invulling gegeven aan het afbakeningsschema. Deze uitwerking is vastgelegd in het werkboek "Waterschap – verkenning mogelijkheden clustering". ([Werkboek](#))

34. Wanneer is sprake van clustering van samenhangende activiteiten?

Voor een goed inzicht over de wijze waarop activiteiten met elkaar geclusterd kunnen worden verwijzen wij naar de notitie "Afbakeningsschema" voor een nadere invulling van dit begrip. ([Notitie afbakeningsschema](#))

De Unie van Waterschappen (UvW) heeft in samenspraak met de Belastingdienst een praktische invulling gegeven aan het afbakeningsschema. Deze uitwerking is vastgelegd in het werkboek "Waterschap – verkenning mogelijkheden clustering". ([Werkboek](#))



35. Wanneer wordt voldaan aan de voorwaarde "arbeid"?

In de praktijk wordt snel aan de voorwaarde arbeid voldaan. Indien uw organisatie voor een bepaalde activiteit (ingeleende) werknemers inzet zal in de regel aan deze voorwaarde zijn voldaan. De factor arbeid speelt eveneens een rol bij de vraag of een activiteit mogelijk kwalificeert als normaal vermogensbeheer.

Voor een nadere invulling van het begrip "arbeid" verwijzen wij naar de notitie "Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid". ([Notitie duurzame organisatie van kapitaal en arbeid](#))

36. Wanneer is wel/geen sprake van "normaal vermogensbeheer"?

Voor de beoordeling of sprake is van normaal vermogensbeheer speelt de aard en de omvang van de arbeid een belangrijke rol. Ingeval de aard en de omvang gericht is op het behalen van een hoger rendement op het vermogen dan het rendement dat bij een normaal beheer van het vermogen opkomt, is geen sprake meer van normaal vermogensbeheer. Iedere situatie dient daarbij op haar eigen feiten en merites te worden beoordeeld.

37. Wat wordt verstaan onder deelname aan het economisch verkeer?

Onder "deelname aan het economische verkeer" wordt verstaan het verrichten van activiteiten buiten de eigen kring. Wij verwijzen u voor meer informatie naar de notitie "Deelname economisch verkeer". ([Notitie deelname economisch verkeer](#))

38. Wat wordt onder een winsttoogmerk verstaan?

Onder winsttoogmerk wordt verstaan het realiseren van structurele overschotten met de uitoefening van een of meerdere samenhangende activiteiten. Voor de beoordeling of sprake is van een winsttoogmerk is het niet relevant of uw organisatie wel of geen statutair winststreven heeft.

14

39. Onze organisatie vraagt geen vergoeding voor haar activiteiten. Is er dan wel sprake van een winsttoogmerk?

Indien activiteiten worden verricht voor derden waarvoor geen (externe) vergoeding (hiertoe worden eveneens eventueel voor de activiteit ontvangen subsidies gerekend) wordt ontvangen, ligt het voor de hand om aan te nemen dat met deze activiteiten in zijn algemeenheid geen structurele overschotten worden behaald. Een winsttoogmerk wordt dan niet aangenomen.

40. Onze organisatie verricht enkel prestaties aan de "eigen kring". Is er dan wel sprake van deelname aan het economisch verkeer?

Indien een prestatie wordt verricht aan de "eigen kring", is geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Wij verwijzen u voor meer informatie naar de notitie "Deelname economisch verkeer". ([Notitie deelname economisch verkeer](#))

41. Wanneer is sprake van een "eigen kring"?

Wij verwijzen u voor meer informatie naar de notitie "Deelname economisch verkeer". ([Notitie deelname economisch verkeer](#))

42. Wanneer is sprake van concurrentie?

Indien werkzaamheden worden verricht welke ten koste van het debiet van (private) ondernemingen kunnen gaan, wordt concurrentie aangenomen.



43. Onze organisatie verricht specifieke overheidstaken. Dan is er toch geen sprake van concurrentie?

Ook in het geval van overheidstaken blijft het relevant om te toetsen of mogelijk in concurrentie wordt getreden met (private) ondernemingen.

44. Onze organisatie is de enige aanbieder van een activiteit. Dan is er toch geen sprake van concurrentie?

Voor de beoordeling of met bepaalde werkzaamheden in concurrentie wordt getreden met (private) ondernemingen is het niet relevant of reeds een andere aanbieder bestaat. Beoordeeld dient te worden of de verrichte werkzaamheden ten koste van het debiet van (private) ondernemingen zouden kunnen gaan.

45. Onze organisatie biedt haar diensten / goederen enkel aan andere overheidsondernemingen aan. Dan is er toch geen sprake van concurrentie met private partijen?

Voor de beoordeling of met bepaalde werkzaamheden in concurrentie wordt getreden met (private) ondernemingen is het niet relevant of uw organisatie enkel prestaties levert aan andere overheidsondernemingen. Indien werkzaamheden worden verricht welke ten koste van het debiet van (private) ondernemingen kunnen gaan, wordt potentiële concurrentie aangenomen. Mogelijk is wel één van de vrijstellingen van toepassing. Zie hiervoor hoofdstuk VIII Vrijstellingen (zijn er vrijstellingen en wanneer zijn die van toepassing?)'.

46. Onze organisatie biedt haar diensten / goederen tegen kostprijs aan andere overheidsondernemingen aan. Dan is er toch geen sprake van concurrentie met private partijen?

Indien werkzaamheden worden verricht welke ten koste van het debiet van (private) ondernemingen kunnen gaan, wordt potentiële concurrentie aangenomen. Nu tegen kostprijs gepresteerd wordt, ligt het voor de hand om aan te nemen dat met deze activiteiten in zijn algemeenheid geen positieve resultaten worden gerealiseerd. In dit verband is het relevant dat de kostprijs waarmee wordt gerekend aansluit op de fiscale wet- en/of regelgeving.

47. Onze organisatie gebruikt haar winsten van de ene activiteit om de verliezen van de andere activiteit(en) te financieren. Dan is er toch geen sprake van vennootschapsbelastingplicht?

Iedere activiteit dient zelfstandig beoordeeld te worden voor het bepalen of sprake is van vennootschapsbelastingplicht. Op het moment dat met een activiteit belastbare winst wordt gerealiseerd, dient hierover vennootschapsbelasting betaald te worden. Het is daarbij niet relevant dat de belastbare winst wordt ingezet voor de financiering van bijvoorbeeld onbelaste activiteiten. Overigens geldt wel dat bij het bepalen van de verschuldigde vennootschapsbelasting de resultaten van alle belaste activiteiten in de aangifte vennootschapsbelasting gesaldeerd worden, waardoor eventuele plussen en minnen met elkaar kunnen worden verrekend.

48. Bestaat er een lijst van activiteiten die kwalificeren voor vennootschapsbelastingplicht?

De wetgever heeft er expliciet voor gekozen om een dergelijke lijst niet op te stellen. De oude wettelijke regeling ging wel uit van deze systematiek.

49. Bestaat er een lijst van activiteiten die niet leiden tot vennootschapsbelastingplicht?

In een brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2014 heeft de Staatssecretaris een lijst met activiteiten opgenomen waarover in de regel geen vennootschapsbelasting verschuldigd zal zijn. Dit kan het gevolg zijn van het ontbreken van een onderneming dan wel het gevolg zijn van een vrijstelling. ([Brief 18 december 2014](#))



In aanvulling hierop is een lijst opgesteld met activiteiten die gemeenten uitoefenen op basis van wettelijke taken, overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Er is een inschatting gemaakt van de (fiscale) kwalificatie die, indien wordt voldaan aan de specifieke, voor de betreffende activiteit nader genoemde voorwaarden, aan een bepaalde activiteit kan worden gegeven. De lijst is bedoeld om gemeenten te faciliteren bij het bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn. ([Activiteitenlijst](#))

50. Vormt de lijst van benoemde activiteiten in de brief van 18 december 2014 een limitatieve lijst?

De lijst van activiteiten in de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2014 vormt geen limitatieve lijst. ([Brief 18 december 2014](#))

Tijdens het implementatietraject is in aanvulling op de brief van de Staatssecretaris van Financiën een lijst opgesteld met activiteiten die gemeenten uitoefenen op basis van wettelijke taken, overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Er is een inschatting gemaakt van de (fiscale) kwalificatie die, indien wordt voldaan aan de specifieke, voor de betreffende activiteit nader genoemde voorwaarden, aan een bepaalde activiteit kan worden gegeven. De lijst is bedoeld om gemeenten te faciliteren bij het bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn. ([Activiteitenlijst](#))

51. Zijn er activiteiten per definitie vrijgesteld?

In de wet zijn algemene en specifieke vrijstellingen opgenomen die bepaalde activiteiten onder voorwaarden vrijstellen. Zie hiervoor hoofdstuk ' VIII Vrijstellingen (zijn er vrijstellingen en wanneer zijn die van toepassing?)'.



V Aangifteplicht (wanneer moeten wij aangifte doen?)

52. Wat zijn de gevolgen van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting?

Indien sprake is van vennootschapsbelastingplicht is uw organisatie verplicht een aangifte vennootschapsbelasting in te dienen. Indien de Belastingdienst u niet uitnodigt tot het doen van aangifte, dient u hier zelf actief om te verzoeken.

53. Dient onze organisatie een RSIN aan te vragen teneinde een aangifte vennootschapsbelasting in te kunnen dienen?

Veel overheidsorganisaties hebben al een RSIN omdat dit nummer wordt gebruikt bij het indienen van de aangiften omzetbelasting en loonheffingen. Voor het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting hoeft geen apart nummer te worden aangevraagd. Indien u van mening bent dat uw organisatie belastingplichtig is en u heeft geen uitnodiging van de Belastingdienst ontvangen tot het doen van aangifte, dan is het wel van belang dat u om uitreiking van een aangiftebiljet vennootschapsbelasting verzoekt.

54. Wanneer moet onze organisatie aangifte doen?

Wanneer u geen uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen, betekent dit niet dat u geen aangifte hoeft te doen. Als u verwacht belasting te moeten betalen, rust op u de wettelijke plicht om de Belastingdienst te vragen een aangiftebiljet uit te reiken. Indien u van de Belastingdienst een uitnodiging om aangifte te doen heeft ontvangen, dan moet u de digitale aangifte altijd invullen en op tijd insturen. Dat geldt ook als u vermoedt, of zelfs zeker weet, dat u geen belasting hoeft te betalen.

55. Indien onze organisatie geen aangiftebiljet vennootschapsbelasting heeft ontvangen, dienen wij hier dan om te verzoeken?

Ja, indien uw organisatie vennootschapsbelastingplichtig is, dan dient u zelf een aangiftebiljet aan te vragen.

56. Geldt er een boete indien wij niet actief om een aangiftebiljet vennootschapsbelasting verzoeken?

U kunt een verzuimboete krijgen als u niet (of niet op tijd) om toezending van een aangifte vraagt. Niet op tijd betekent: binnen zes maanden na het tijdstip dat de belastingschuld is ontstaan. Als u binnen twee weken na deze termijn om een aangifte vraagt wordt er geen verzuimboete opgelegd. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

57. Hoe hoog is de verzuimboete bij het niet tijdig vragen om toezending aangifteformulier?

Als u niet op tijd verzoekt om toezending van de aangifte is de verzuimboete € 2.639. De boete loopt op tot € 5.278 als u vaker verzuimt.

Let op: dit is een andere boete dan de aangifteverzuimboete. Deze wordt opgelegd als de aangifte niet of niet tijdig is gedaan.

Indien uw organisatie bekend is bij de Belastingdienst en de aangifte te laat bij de Belastingdienst binnen is, krijgt u eerst een herinnering. Als u dan nog geen aangifte doet, krijgt u een aanmaning. In de aanmaning staat een nieuwe termijn waarbinnen u de aangifte moet versturen. Als uw aangifte na die termijn bij de Belastingdienst binnen komt krijgt u een verzuimboete.



Niet op tijd betekent hier: buiten de termijn op de aanmaning.

Hebt u geen enkele schuld aan het niet of niet op tijd doen van een aangifte? Dan wordt geen boete opgelegd.

De aangifteverzuimboete is € 2.639. De boete loopt op tot € 5.278 als u meerdere jaren achter elkaar verzuimt aangifte te doen.

Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

58. Dienen wij altijd een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in te dienen?

Overheidslichamen die zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte moeten altijd aangifte doen. Het is daarbij niet van belang of daadwerkelijk belastingplicht bestaat of dat belasting verschuldigd zal zijn.

59. Op welke wijze dienen wij een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in?

In de praktijk worden belastingaangiften digitaal ingediend. Uw organisatie kan dit op drie manieren doen:

- door middel van de aangifteprogramma's van de Belastingdienst;
- door middel van commerciële aangiftesoftware of administratiesoftware;
- door middel van een intermediair aan wie uw organisatie de aangifte uitbesteedt.

60. Dienen wij voor elke onderneming een aparte aangifte vennootschapsbelasting in te dienen?

Zowel de ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon (met uitzondering van de ondernemingen binnen de Staat) alsook de ondernemingen binnen één stichting of vereniging worden geacht tezamen één onderneming te vormen. Deze fictie brengt met zich mee dat een publiekrechtelijke rechtspersoon, net als een stichting en een vereniging, slechts één aangifte vennootschapsbelasting indient. Winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging worden hierdoor onderling gesaldeerd.

61. Onze organisatie verricht enkel onbelaste activiteiten. Dienen wij dan een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in te dienen?

Indien u niet uitgenodigd bent om aangifte te doen, hoeft u geen aangifte te doen als uw organisatie enkel onbelaste activiteiten verricht. U dient wel te blijven monitoren of er geen veranderingen plaatsvinden in de belastbaarheid van de activiteiten. Indien uw organisatie belaste activiteiten gaat verrichten dient u de Belastingdienst te verzoeken om een aangiftebiljet uit te reiken.

62. Onze organisatie verricht enkel vrijgestelde activiteiten. Dienen wij dan een aangiftebiljet vennootschapsbelasting in te dienen?

Er wordt geen uitnodiging tot het doen van aangifte verstuurd door de Belastingdienst, indien enkel sprake is van onbelaste en/of vrijgestelde activiteiten. In dit geval kan het indienen van een aangiftebiljet achterwege blijven. Heeft uw organisatie wel een aangiftebiljet ontvangen, dan dient dit altijd ingediend te worden.



63. Onze organisatie verricht vrijgestelde en belaste activiteiten. Dienen wij dan in ons aangiftebiljet vennootschapsbelasting ook rekening te houden met de vrijgestelde activiteiten?

Zowel de vrijgestelde als belaste activiteiten dienen in het aangiftebiljet te worden meegenomen. Let op dat er naast de vrijgestelde en belaste activiteiten ook onbelaste activiteiten kunnen bestaan. Laatstgenoemde activiteiten worden niet in de aangifte verwerkt.

64. Wat zijn de indieningstermijnen voor een aangiftebiljet vennootschapsbelasting?

Is het boekjaar van uw organisatie gelijk aan het kalenderjaar? Dan moet u de aangifte indienen voor 1 juni van het volgende kalenderjaar. Is sprake van een gebroken boekjaar? Dan doet u aangifte binnen 5 maanden na het einde van het boekjaar.

65. Kunnen wij uitstel krijgen voor het indienen van een aangifte vennootschapsbelasting?

Als u uw aangifte niet op tijd kunt indienen, kunt u uitstel aanvragen. Doe dit wel vóór de uiterste aangifte datum, anders krijgt u een boete. Als u een belastingconsulent hebt, kunt u in overleg met uw belastingconsulent gebruikmaken van de Uitstelregeling belastingconsulenten. Uw belastingconsulent regelt dan het uitstel.



VI Administratieplicht & informatieplicht (zijn wij administratie- en informatieplichtig?)

66. Gelden er voor overheidsondernemingen fiscaal administratieve verplichtingen?

Voor overheidsondernemingen gelden dezelfde administratieve verplichtingen als voor private bedrijven. In het kader van de vennootschapsbelastingplicht geldt dat mogelijk extra aandacht besteed dient te worden aan de administratieve inrichting door uw organisatie. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie administratieplicht](#))

67. Wat houdt de fiscale administratieplicht in?

Een fiscale administratie is van belang om aan de fiscaalrechtelijke verplichtingen te kunnen voldoen. Uw organisatie is wettelijk verplicht een goede administratie bij te houden en te bewaren die is afgestemd op de aard van uw organisatie. De administratie vormt de basis voor de in te dienen aangiften. De Belastingdienst moet deze aangiften snel en goed kunnen controleren. Als de administratie niet volledig is en niet binnen een redelijke termijn te controleren is of wanneer de administratie niet lang genoeg wordt bewaard, dan kan dat vervelende gevolgen hebben. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie administratieplicht](#))

68. Wat wordt onder administratie verstaan?

Alle gegevens over uw organisatie die zijn vastgelegd op papier of in digitale vorm, horen bij de administratie. Voorbeelden hiervan zijn:

- *financiële aantekeningen, zoals het inkoop- en verkoopboek*
- *tussentijds gemaakte controleberekeningen*
- *ontvangen facturen en kopieën van verzonden facturen*
- *bankafschriften*
- *contracten, overeenkomsten en andere afspraken*
- *correspondentie*
- *software en databestanden*

De administratie kan worden ingericht en worden bijgehouden op een manier die past bij uw organisatie. Hierbij dient rekening te worden gehouden met het feit dat de administratie de basis is voor de in te dienen aangiften.

Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie administratieplicht](#))

69. Wanneer wordt voldaan aan de administratieplicht?

Aan de administratieverplichting wordt voldaan indien aan de Belastingdienst de voor de belastingheffing relevante stukken kunnen worden getoond. In het algemeen geldt dat de huidige administraties van overheidsorganisaties volstaan om te voldoen aan de administratieverplichting opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De fiscale (openings)balans en winst & verliesrekening vergt in dit kader wel extra aandacht.



70. Wat houdt de bewaarplicht in?

Iedere ondernemer is wettelijk verplicht zijn administratie 7 jaar te bewaren (fiscale bewaarplicht). In relatie tot de omzetbelasting kan de termijn overigens soms langer zijn: in verband met de herzieningstermijn van de aftrek van voorbelasting voor onroerende zaken, zoals bedrijfspanden, moet u de gegevens van onroerende zaken 10 jaar bewaren. De bewaarplicht geldt ook voor computerprogramma's en bestanden. Het is van belang dat deze programma's en bestanden bij een controle kunnen worden gebruikt. Met het uitsluitend bewaren van een bestand in afgedrukte vorm wordt niet aan de bewaarplicht voldaan. In specifieke gevallen en onder bijzondere voorwaarden kunnen afspraken met ons worden gemaakt over kortere bewaartermijnen. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie bewaarplicht](#))

71. Hoe lang dien ik de administratie te bewaren?

Iedere ondernemer is wettelijk verplicht zijn administratie 7 jaar te bewaren (fiscale bewaarplicht). In verband met de herzieningstermijn van de aftrek van voorbelasting voor onroerende zaken, zoals bedrijfspanden, moet u de gegevens van onroerende zaken 10 jaar bewaren. De bewaarplicht geldt ook voor computerprogramma's en bestanden. Het is van belang dat deze programma's en bestanden bij een controle kunnen worden gebruikt. Met het uitsluitend bewaren van een bestand in afgedrukte vorm wordt niet aan de bewaarplicht voldaan. In specifieke gevallen en onder bijzondere voorwaarden kunnen afspraken met ons worden gemaakt over kortere bewaartermijnen. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie bewaarplicht](#))

72. Wat wordt onder controleerbaarheid van de administratie verstaan?

De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard dat controle hiervan door de Belastingdienst binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daarbij dient voldoende inzicht in de opzet en de werking van de administratie en het geautomatiseerde systeem te worden verschaft aan de Belastingdienst. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie administratieplicht](#))

21

73. Heeft een overheidsonderneming een informatieplicht jegens de Belastingdienst?

De Belastingdienst moet de hoogte van de verschuldigde belasting kunnen vaststellen. Daarbij is de aangifte een belangrijke bron van informatie. Regelmatig is er echter meer informatie nodig om de belasting die moet worden betaald vast te stellen of om vast te kunnen stellen of te kunnen zien dat de aangifte juist is. In dat verband bestaat er een verplichting om informatie te verstrekken als de Belastingdienst daarom vraagt. Het gaat daarbij om informatie die van belang kan zijn voor bijvoorbeeld de eigen belastingheffing van de overheidsonderneming.

74. Kan iedere medewerker van de Belastingdienst informatie opvragen?

De informatieverplichtingen bestaan jegens de ontvanger en de inspecteur. Daartoe zijn de landelijk directeuren van de Belastingdienst aangewezen. Deze bevoegdheden zijn door de landelijk directeuren gemandateerd aan bepaalde medewerkers van de Belastingdienst. In de praktijk worden de bevoegdheden die de Belastingdienst heeft uitgeoefend door (controle)ambtenaren die werkzaam zijn op de eenheid van de inspecteur in kwestie en die daartoe zijn gemandateerd.



75. Welke informatie dient verstrekt te worden?

Als de inspecteur er om verzoekt, dienen alle gevraagde gegevens en inlichtingen verstrekt te worden door een belastingplichtige welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.



VII Belastbare winst (wat is dat en hoe bepalen wij die?)

76. Waaruit bestaat het belastbaar bedrag?

Het belastbare bedrag bestaat uit de belastbare winst verminderd met eventuele onverrekenende verliezen die in eerdere belastingplichtige jaren zijn geleden. Indien het belastbare bedrag nihil of negatief is, zal over het betreffende jaar geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn.

77. De activiteiten van onze organisatie worden gefinancierd middels subsidies. Dan kan er toch geen sprake zijn van belastbare winst?

Subsidieopbrengsten vormen in beginsel een onderdeel van de omzet en kunnen tot winst leiden. Dit is ook relevant voor de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk.

78. Onze organisatie heeft vóór 1 januari 2016 (afwaarderings)verliezen gerealiseerd met een activiteit. Kunnen deze verliezen nog worden verrekend met winsten in de periode ná 1 januari 2016?

Verliezen kunnen worden verrekend met de belastbare winsten van het voorafgaande jaar en de negen volgende jaren. De verliezen en winsten die daarbij voor verrekening in aanmerking komen dienen wel te zijn ontstaan in een belastingplichtige periode. Voor overheidsondernemingen die per 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplichtig worden geldt dat zij met verliezen uit voorgaande jaren derhalve geen rekening kunnen houden.

79. Is het altijd noodzakelijk om een fiscale openingsbalans op te stellen?

Het opstellen van een fiscale openingsbalans is noodzakelijk voor de juiste vaststelling van de vennootschapsbelastingsschuld van een belastingplichtige. In de parlementaire geschiedenis is ten aanzien hiervan wel opgemerkt dat deze handeling achterwege kan blijven ingeval op het niveau van het lichaam sprake is van het (blijven) verrichten van enkel vrijgestelde activiteiten.

23

80. Dienen wij enkel een fiscale openingsbalans op te stellen voor de belaste activiteiten óf geldt dit ook voor de onbelaste activiteiten?

In beginsel dient er voor ondernemingsactiviteiten altijd een openingsbalans te worden opgesteld. Dit is ook het geval indien sprake is van vrijgestelde activiteiten. Slechts in het geval dat een lichaam enkel vrijgestelde activiteiten verricht, hoeft geen fiscale openingsbalans te worden opgesteld. De administratie- en bewaarplicht blijven echter wel onverkort gelden voor deze activiteiten.

81. Kunnen de huidige boekwaarden worden gehanteerd voor de fiscale openingsbalans?

Nee, voor het correct vaststellen van de resultaten toerekenbaar aan de belaste periode, dient bij het opstellen van de fiscale openingsbalans uitgegaan te worden van de waarde in het economische verkeer van de diverse vermogensbestanddelen.

82. Dienen wij voor alle activa en passiva een afzonderlijke waardering op te stellen?

Indien een fiscale openingsbalans opgesteld dient te worden, geldt dat voor alle activa en passiva de waarde in het economische verkeer vastgesteld dient te worden.



83. Mogen wij onze investeringen in materiële en immateriële bedrijfsmiddelen activeren op de openingsbalans?

De openingsbalans heeft tot doel te komen tot een juiste vaststelling van de resultaten toerekenbaar aan de belaste periode. Dit behelst ook dat investeringen in materiële en immateriële bedrijfsmiddelen geactiveerd worden op de openingsbalans. Wel geldt dat voor immateriële bedrijfsmiddelen speciale waarderingsvoorschriften zijn opgenomen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

84. Mogen wij zelfgekweekte goodwill activeren op de openingsbalans?

Overheidsondernemingen kunnen de zelfgekweekte goodwill niet activeren op de openingsbalans.

85. Mogen wij gekochte goodwill activeren op de openingsbalans?

Gekochte goodwill kan in beginsel wel geactiveerd worden. Voor het bepalen van de waarde gelden speciale waarderingsvoorschriften welke zijn opgenomen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

86. Dienen wij een openingsbalans per activiteit op te stellen?

Het hebben van een openingsbalans per (geclusterde) activiteit draagt bij aan het inzichtelijk hebben van de fiscale resultaten opkomend bij een (geclusterde) activiteit. Alle belaste activiteiten van een publiekrechtelijke rechtspersoon, een stichting of een vereniging worden gezamenlijk verwerkt in één aangifte, waardoor voor de aangifte uiteindelijk gewerkt zal worden met één (samengevoegde) openingsbalans. Door de zelfstandige balans en winst & verliesrekening jaarlijks per onderneming op te stellen, kan worden gemonitord of de fiscale status van die (geclusterde) activiteit wijzigt.

Voor integraal belastingplichtigen, zoals NV's en BV's, zal een openingsbalans per onderneming enkel relevant zijn ingeval sprake is van toepassing van één of meerdere in de wet opgenomen vrijstellingen.

87. Dienen wij een winst & verliesrekening per activiteit op te stellen?

Het hebben van een winst & verliesrekening per onderneming (de (geclusterde) activiteit) draagt bij aan het inzichtelijk hebben van de fiscale resultaten opkomend uit die onderneming. Alle belaste activiteiten van een publiekrechtelijke rechtspersoon, een stichting of een vereniging worden gezamenlijk verwerkt in één aangifte, waardoor voor de aangifte uiteindelijk gewerkt zal worden met één (geconsolideerde) winst & verliesrekening. Door de zelfstandige winst & verliesrekening jaarlijks per onderneming op te stellen, kan worden gemonitord of de fiscale status van die activiteit wijzigt.

Voor integraal belastingplichtigen, zoals NV's en BV's, zal een winst & verliesrekening per onderneming enkel relevant zijn ingeval sprake is van toepassing van één of meerdere vrijstellingen.



88. Mogen wij afschrijven op de bedrijfsmiddelen die kunnen worden toegerekend aan een activiteit?

Ingeval sprake is van vennootschapsbelastingplicht, worden bedrijfsmiddelen tegen de waarde in het economische verkeer op de fiscale openingbalans opgenomen. Op deze bedrijfsmiddelen mag worden afgeschreven conform de wettelijk vastgestelde fiscale afschrijvingsregels.

89. Dienen wij kosten aan iedere afzonderlijke activiteit toe te rekenen?

Het hebben van een winst & verliesrekening per onderneming draagt bij aan het inzichtelijk hebben van de fiscale resultaten opkomend uit die onderneming. Alle belaste activiteiten van een publiekrechtelijke rechtspersoon, een stichting of een vereniging worden gezamenlijk verwerkt in één aangifte, waardoor voor de aangifte uiteindelijk gewerkt zal worden met één (geconsolideerde) winst & verliesrekening. Door de zelfstandige winst & verliesrekening jaarlijks per onderneming op te stellen, kan worden gemonitord of de fiscale status van die activiteit wijzigt. Daarnaast is het hebben van een zelfstandige winst & verliesrekening relevant voor een correcte toepassing van bijvoorbeeld een objectvrijstelling.

Voor integraal belastingplichtigen, zoals NV's en BV's, zal een winst & verliesrekening per activiteit enkel relevant zijn ingeval sprake is van toepassing van één of meerdere vrijstellingen.

90. Kan voor het toerekenen van kosten worden aangesloten bij de voorschriften voortvloeiend uit de Wet Markt en Overheid?

De toerekening van kosten moet op basis van een fiscale grondslag plaatsvinden. De vastgestelde kosten op basis van de Wet Markt en Overheid kunnen bij deze toerekening mogelijk als handvat dienen.

91. Kan voor het toerekenen van kosten worden aangesloten bij de voorschriften voortvloeiend uit de IV3 rapportage?

De toerekening van kosten moet op basis van een fiscale grondslag plaatsvinden. De vastgestelde kosten voortvloeiend uit de IV3 rapportage kunnen bij deze toerekening mogelijk als handvat dienen.

92. Kan voor het toerekenen van kosten worden aangesloten bij de reeds bestaande budgetverantwoordingen?

De toerekening van kosten moet op basis van een fiscale grondslag plaatsvinden. De vastgestelde kosten voortvloeiend uit de bestaande budgetverantwoordingen kunnen mogelijk als handvat dienen.

93. Wij verwachten op basis van het afschrijvingspotentieel / kostenbegrotingen de eerstkomende jaren geen belastbare winsten te realiseren met een in beginsel belaste activiteit. Kunnen wij het opstellen van een fiscale openingbalans achterwege laten?

Indien sprake is van een belaste activiteit dient een fiscale openingbalans opgesteld te worden.



94. Wij verwachten op basis van het afschrijvingspotentieel / kostenbegrotingen de eerstkomende jaren geen belastbare winsten te realiseren met een in beginsel belaste activiteit. Is er nog sprake van een belaste activiteit?

Bij een publiekrechtelijke rechtspersoon, een stichting of vereniging dient per activiteit jaarlijks getoetst te worden of sprake is van een onderneming. Indien in opeenvolgende jaren geen belastbare winsten worden gerealiseerd zal mogelijk tot de conclusie gekomen kunnen worden dat geen sprake (meer) is van (een) ondernemingsactiviteit(en).

95. Onze organisatie heeft diverse belaste activiteiten. Moeten wij per activiteit een aangifte vennootschapsbelasting indienen?

Zowel de ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon, met uitzondering van de ondernemingen binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon «de Staat», alsook de ondernemingen binnen één stichting of vereniging worden geacht tezamen één onderneming te vormen. Een publiekrechtelijke rechtspersoon dient, net als een stichting en vereniging, één aangifte in. Op het niveau van de centrale overheid (de Staat) worden de ondernemingen binnen een ministerie als één onderneming beschouwd en wordt per ministerie één aangifte ingediend.

96. Onze organisatie heeft diverse belaste activiteiten. Kunnen de resultaten onderling worden verrekend?

Zowel de ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon, met uitzondering van de ondernemingen binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon «de Staat», alsook de ondernemingen binnen één stichting of vereniging worden geacht tezamen één onderneming te vormen. Winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging worden hierdoor onderling gesaldeerd.

Een publiekrechtelijke rechtspersoon dient, net als een stichting en vereniging, één aangifte in. Op het niveau van de centrale overheid (de Staat) worden de ondernemingen binnen een ministerie als één onderneming beschouwd en wordt per ministerie één aangifte ingediend.

97. Wij hebben diverse belaste activiteiten ondergebracht in diverse rechtsvormen. Kunnen wij wél het resultaat onderling verrekenen?

In beginsel is iedere rechtspersoon zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig. Onder in de wet opgenomen voorwaarden kan mogelijk een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting worden aangegaan. In dit kader is nog relevant dat publiekrechtelijke rechtspersonen, stichtingen en verenigingen geen onderdeel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid.



VIII Vrijstellingen (zijn er vrijstellingen en wanneer zijn die van toepassing?)

98. Zijn de bestaande vrijstellingen voor non-profit instellingen herzien?

Nee, met de nieuwe wet zijn geen wijzigingen beoogd in bestaande vrijstellingen voor non-profit instellingen.

99. Kunnen directe overheidsondernemingen een beroep doen op de bestaande vrijstellingen voor non-profit instellingen?

Ja, indien aan de voorwaarden voor deze vrijstellingen wordt voldaan is dat mogelijk.

100. Kunnen indirecte overheidsondernemingen een beroep doen op de bestaande vrijstellingen voor non-profit instellingen?

Ja, indien aan de voorwaarden voor deze vrijstellingen wordt voldaan is dat mogelijk.

101. Is de bestaande vrijstelling voor zorginstellingen herzien?

Nee, met de nieuwe wet is geen wijziging beoogd in de bestaande vrijstelling voor zorginstellingen.

102. Worden er met de nieuwe wet veranderingen beoogd ten aanzien van de vennootschapsbelastingpositie van onderwijsinstellingen?

In de wet is een specifieke vrijstelling opgenomen voor onderwijsinstellingen. Aan deze vrijstelling zijn nadere voorwaarden verbonden.

103. Geldt de algemene vrijstelling van € 15.000 voor onze organisatie?

Deze algemene vrijstelling geldt alleen voor stichtingen en verenigingen, inclusief overheidsstichtingen en overheidsverenigingen. Met de nieuwe wet zijn geen wijzigingen beoogd ten aanzien van deze vrijstelling.

104. Zijn er in de wet specifieke vrijstellingen opgenomen voor overheidsondernemingen?

In de wet is een viertal algemene vrijstellingen opgenomen. Daarnaast is een tweetal specifieke vrijstellingen opgenomen voor onderwijsinstellingen en academische ziekenhuizen.

105. Geldt er een vrijstelling voor interne diensten?

In de wet is een viertal algemene vrijstellingen opgenomen, waaronder de vrijstelling voor interne diensten. Naar haar aard geldt deze vrijstelling alleen voor een publiekrechtelijke rechtspersoon.

106. Wat zijn interne diensten?

Indien een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon diensten verricht voor een ander onderdeel van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon is sprake van een interne dienst.



107. Vervalt de vrijstelling voor interne diensten, indien onze organisatie deze diensten ook aanbiedt aan een of meerdere andere overheidsondernemingen?

De vrijstelling voor interne diensten vervalt niet indien dezelfde diensten ook voor derden worden verricht. De diensten voor derden zijn dan wel belast.

108. Vervalt de vrijstelling voor interne diensten, indien onze organisatie deze diensten ook aanbiedt op de private markt?

De vrijstelling voor interne activiteiten vervalt niet, indien dezelfde activiteiten ook voor derden worden verricht. De diensten voor derden zijn dan wel belast.

109. Geldt er een vrijstelling voor inbestedingsactiviteiten?

Ja, onder voorwaarden kan de quasi-inbestedingsvrijstelling worden toegepast.

110. Wanneer is sprake van quasi-inbesteding?

Van quasi-inbesteding is sprake als een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit niet aan de markt uitbesteedt, maar nog zelf uitvoert, zij het in een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam.

111. Onze organisatie verricht specifieke overheidstaken. Dan is onze organisatie toch per definitie vrijgesteld?

De vrijstelling voor overheidstaken vindt geen toepassing als met de uitoefening van een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden met private partijen. Of van een concurrerende overheidstaak sprake is, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Het moet in dat geval gaan om feitelijke concurrentie.

28

112. Welke definitie hanteert de Belastingdienst bij de beoordeling of sprake is van een overheidstaak?

Bij deze wet is er bewust voor gekozen geen limitatieve lijst met overheidstaken / publiekrechtelijke bevoegdheden op te nemen. Het gaat om een open norm die in de praktijk zal moeten worden ingevuld. Indien een taak bij (Grond)wet is opgelegd, is in ieder geval sprake van een overheidstaak. Verder kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld «als overheid» (omgekeerd hoeft dat overigens niet het geval te zijn).

Tijdens het implementatietraject is wel een lijst opgesteld met activiteiten die gemeenten uitoefenen op basis van wettelijke taken, overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Er is een inschatting gemaakt van de (fiscale) kwalificatie die, indien wordt voldaan aan de specifieke, voor de betreffende activiteit nader genoemde voorwaarden, aan een bepaalde activiteit kan worden gegeven. De lijst is bedoeld om gemeenten te faciliteren bij het bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn. ([Activiteitenlijst](#))

113. Bestaat er een lijst van activiteiten die kwalificeren voor de vrijstelling voor overheidstaken?

Bij dit wetsvoorstel is er bewust voor gekozen geen limitatieve lijst met overheidstaken / publiekrechtelijke bevoegdheden op te nemen. Het gaat om een open norm die in de praktijk zal moeten worden ingevuld. Indien een taak bij (Grond)wet is opgelegd, is in ieder geval sprake van een overheidstaak. Verder kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld «als overheid» (omgekeerd hoeft dat overigens niet het geval te zijn). In de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2014 ([Brief 18 december 2014](#)) zijn



onder meer overheidstaken benoemd die kwalificeren voor de algemene vrijstelling voor overheidstaken.

Tijdens het implementatietraject is in aanvulling op de brief van de Staatssecretaris van Financiën een lijst opgesteld met activiteiten die gemeenten uitoefenen op basis van wettelijke taken, overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Er is een inschatting gemaakt van de (fiscale) kwalificatie die, indien wordt voldaan aan de specifieke, voor de betreffende activiteit nader genoemde voorwaarden, aan een bepaalde activiteit kan worden gegeven. De lijst is bedoeld om gemeenten te faciliteren bij het bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn. ([Activiteitenlijst](#))

114. Vormt de in de brief van 18 december van de Staatssecretaris opgenomen lijst met activiteiten een limitatieve lijst?

Dit betreft geen limitatieve lijst. ([Brief 18 december 2014](#)) De lijst met activiteiten is een overzicht van activiteiten waarvoor het evident zal zijn dat daarover geen vennootschapsbelasting hoeft te worden betaald. Deze activiteiten vormen ofwel geen onderneming of vallen onder een vrijstelling.

Tijdens het implementatietraject is in aanvulling op de brief van de Staatssecretaris van Financiën een lijst opgesteld met activiteiten die gemeenten uitoefenen op basis van wettelijke taken, overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Er is een inschatting gemaakt van de (fiscale) kwalificatie die, indien wordt voldaan aan de specifieke, voor de betreffende activiteit nader genoemde voorwaarden, aan een bepaalde activiteit kan worden gegeven. De lijst is bedoeld om gemeenten te faciliteren bij het bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn. ([Activiteitenlijst](#))

115. Geldt er een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden?

In de wet is een viertal algemene vrijstellingen opgenomen, waaronder een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. Deze vrijstelling is in de wet opgenomen om samenwerking tussen overheden niet te ontmoedigen. Een voorwaarde voor toepassing van deze vrijstelling is dat de participanten in het samenwerkingsverband naar evenredigheid van de afname van de activiteiten bijdragen in de kosten (evenredige verdeling).

29

116. Wanneer is sprake van een evenredige verdeling van kosten bij samenwerkingsverbanden?

In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat sprake is van een evenredige verdeling van de kosten indien een overeengekomen kostenverdeling overeenkomt met de feitelijke afname van de activiteiten door de deelnemende partijen in het samenwerkingsverband in relatie tot hun inbreng.

117. Geldt er een vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten?

De opbrengsten uit activiteiten die een (indirecte) overheidsonderneming op basis van een dienstverleningsovereenkomst verricht aan een andere overheidsorganisatie (publiekrechtelijke of privaatrechtelijke) worden vrijgesteld onder de voorwaarde dat de dienstafnemer voor deze activiteiten de vrijstelling voor overheidstaken had kunnen toepassen indien de dienstafnemer de activiteiten zelf had verricht.

118. De activiteiten van onze organisatie bestaan uit onderwijsactiviteiten. Is onze organisatie per definitie vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting?

Nee, voor onderwijsinstellingen zijn specifieke vrijstellingen in de wet opgenomen en deze zijn onder voorwaarden van toepassing. Deze vrijstellingen zijn niet per definitie van toepassing.



119. De activiteiten van onze organisatie bestaan uit zorgactiviteiten. Is onze organisatie per definitie vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting?

In de huidige wet is een vrijstelling opgenomen voor zorg gerelateerde activiteiten. Met de invoering van de nieuwe wet is geen wijziging beoogd ten aanzien van deze vrijstelling.

120. Onze organisatie is een Universitair Medisch Ziekenhuis. Welke vrijstelling is voor onze organisatie van toepassing?

Onder voorwaarden kan een beroep worden gedaan op de specifieke vrijstelling die voor Universitaire Medische Ziekenhuizen is ingevoerd.

121. De activiteiten van onze organisatie liggen op het vlak van het havenbedrijf. Is onze organisatie per definitie vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting?

De nieuwe wet voorziet in een tijdelijke vrijstelling voor vijf met naam genoemde indirecte overheidsondernemingen en één met naam genoemd directe overheidsonderneming. Het gaat om Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenschap Moerdijk, N.V. Port of Den Helder en Zeeland Seaports N.V. Alleen voor deze met naam genoemde bedrijven is een (tijdelijke) vrijstelling in de wet opgenomen.

122. Dienen wij zelf een beroep te doen op een vrijstelling?

De vrijstellingen die met de nieuwe wet zijn ingevoerd zijn van rechtswege van toepassing indien aan de betreffende voorwaarden wordt voldaan. Indien een aangifte vennootschapsbelasting is uitgereikt, geldt dat in de aangifte hiermee rekening gehouden moet worden.

123. Kan worden afgezien van toepassing van een vrijstelling?

Ja, bij een aantal vrijstellingen bestaat onder voorwaarden de mogelijkheid om af te zien van die vrijstelling. Dit verzoek geldt voor tenminste vijf jaren en moet gedaan worden voordat het betreffende jaar is aangevangen. Voor 2016 en 2017 is hiervoor een tijdelijke afwijkende regeling opgenomen.

124. Dienen wij een aangifte in te dienen ingeval sprake is van een vrijstelling?

Alleen wanneer een belastingplichtige aanspraak kan maken op een subjectieve vrijstelling, dan wel alleen vrijgestelde activiteiten verricht hoeft geen aangifte vennootschapsbelasting te worden ingediend, tenzij een aangiftebiljet is uitgereikt. Zodra een belastingplichtige belaste activiteiten verricht, al dan niet in combinatie met vrijgestelde activiteiten, dient zonder meer een aangifte vennootschapsbelasting te worden ingediend. Zie hiervoor hoofdstuk 'V Aangifteplicht (wanneer moeten wij aangifte doen?)'.



IX Invordering (wat zijn de bijzonderheden?)

125. Hoe wordt de vennootschapsbelastingsschuld van mijn organisatie vastgesteld?

De vennootschapsbelastingsschuld van uw organisatie wordt bij het opleggen van een definitieve aanslag vastgesteld. Hiermee wordt de vennootschapsbelastingsschuld van uw organisatie geformaliseerd. Uw organisatie kan ook een voorlopige aanslag ontvangen welke dient als een voorlopige berekening van de vennootschapsbelastingsschuld.

126. Wat is een voorlopige aanslag?

De meeste ondernemingen die vennootschapsbelasting moeten betalen, ontvangen aan het begin van het jaar een voorlopige aanslag. Het bedrag van deze aanslag is een voorlopige berekening op basis van gegevens van vorige jaren. Later volgt altijd een definitieve berekening. In het geval nog geen sprake was van vennootschapsbelastingplicht in voorgaande jaren, dan kan een voorlopige aanslag worden aangevraagd of opgelegd op basis van schattingen. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie voorlopige aanslag](#))

127. Hoe kan een voorlopige aanslag worden aangevraagd?

Het aanvragen van een voorlopige aanslag kan op twee manieren. U kunt via een beveiligde omgeving op de site van de Belastingdienst het formulier 'Verzoek of wijziging voorlopige aanslag vennootschapsbelasting' indienen. Een andere manier is via het softwarepakket van uw organisatie of u kunt dit laten verzorgen door een belastingconsulent. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie voorlopige aanslag](#))

128. Hoe kan een voorlopige aanslag worden gewijzigd?

Het wijzigen van een voorlopige aanslag kan op twee manieren. U kunt via een beveiligde omgeving op de site van de Belastingdienst het formulier 'Verzoek of wijziging voorlopige aanslag vennootschapsbelasting' indienen. Een andere manier is via het softwarepakket van uw organisatie of u kunt dit laten verzorgen door een belastingconsulent. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie voorlopige aanslag](#))

129. Wat zijn de betalingstermijnen van de vastgestelde vennootschapsbelastingsschuld?

De hoofdregel is dat er een betalingstermijn van zes weken na dagtekening van het definitieve aanslagbiljet geldt. De uiterste betalingstermijn is vermeld op de aanslag. Op de uiterste betaaldatum dient het geld van een aanslag op de rekening van de Belastingdienst te zijn bijgeschreven. Valt de uiterste betaaldatum in het weekend of op een feestdag? Dan moet het geld daarvoor op de rekening van de Belastingdienst staan. Voor een voorlopige aanslag vervalt de eerste termijn een maand na de dagtekening van het aanslagbiljet en elk van de volgende termijnen telkens een maand later.

130. Heeft een overheidsonderneming recht op een betalingskorting?

Een overheidsonderneming kan in aanmerking komen voor een betalingskorting. De ontvangen voorlopige aanslag vennootschapsbelasting kan normaliter in termijnen worden betaald. De voorlopige aanslag kan ook in één keer worden betaald en dan kan gebruik gemaakt worden van de betalingskorting die de Belastingdienst aanbiedt op de belastingaanslag. De overheidsonderneming moet dan wel zorgen dat het bedrag van de voorlopige aanslag minus de betalingskorting in één keer is bijgeschreven op de bankrekening van de Belastingdienst en



wel vóór de uiterste betaaldatum van de eerste betalingstermijn (dus vóór de eerste vervalltermijn). Bent u te laat, dan vervalt het recht op de betalingskorting.

131. Is onze organisatie over onze vennootschapsbelastingsschuld rente verschuldigd?

De Belastingdienst kan aan uw organisatie twee soorten rente in rekening brengen, belastingrente en invorderingsrente. De belastingrente is een vergoeding voor gemiste rente door de Belastingdienst over de belastingsschuld. De invorderingsrente is een rente die in rekening wordt gebracht door de Ontvanger in geval van te late betaling van de belastingsschuld.

132. Waarover wordt de belastingrente berekend?

Als u een belastingaanslag hebt gekregen en u moet betalen dan kan het zijn dat u hierover ook belastingrente betaalt. Heeft uw organisatie recht op een teruggave, dan wordt in sommige gevallen hierover belastingrente vergoed. De belastingrente wordt bij het vaststellen van de belastingaanslag vastgesteld. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie belastingrente](#))

133. Over welke periode betaalt uw organisatie belastingrente?

De belastingrente berekent de Belastingdienst over een periode van 1 juli volgend op het belastingjaar tot 6 weken na de datum op de aanslag. Indien de Belastingdienst er langer dan drie maanden over doet om een aanslag op te leggen en de gegevens uit de aangifte vennootschapsbelasting ongewijzigd overneemt, dan wordt de periode waarover rente wordt berekend beperkt tot maximaal 19 weken na ontvangst van de aangifte. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp: ([Informatie belastingrente](#))

Als u voor 1 mei volgend op het belastingjaar een voorlopige aanslag aanvraagt en deze wordt opgelegd zoals u hebt gevraagd dan betaalt u geen belastingrente over deze voorlopige aanslag.

134. Hoe hoog is de belastingrente?

Het percentage van de belastingrente is voor de vennootschapsbelasting gekoppeld aan de wettelijke rente voor handelstransacties en voor de overige belastingen aan de wettelijke rente voor niet-handelstransacties. Daarbij geldt een minimum van 8%. Het rentepercentage kan dus fluctueren. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie belastingrente](#))

135. Waarover wordt de invorderingsrente berekend?

Invorderingsrente is een rente die de Ontvanger in rekening brengt als de betaling van de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn heeft overschreden. De rente wordt berekend over het openstaande bedrag. Dit geldt ook als een uitstel van betaling is verleend. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie invorderingsrente](#))

136. Hoe hoog is de invorderingsrente?

De invorderingsrente is gekoppeld aan de wettelijke rente. De wettelijke rente wordt elk half jaar vastgesteld. Vanaf 1 april 2014 is het minimumpercentage 4%, ook als de wettelijke rente lager is. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie invorderingsrente](#))



137. Wat moet uw organisatie doen als de belastingschuld niet kan worden betaald?

Als uw organisatie de belastingen en premies niet kan betalen, is sprake van 'betalingsonmacht'. Betalingsonmacht moet uw organisatie voor diverse belastingen en premies onmiddellijk schriftelijk melden bij de Belastingdienst. Deze verplichting geldt echter niet voor een vennootschapsbelastingsschuld. Overigens is het wel aan te raden om in overleg te treden met de Belastingdienst over de betalingsmoeilijkheden.

138. Kan ik een melding van betalingsonmacht doen voor een vennootschapsbelastingsschuld?

Nee, dit is niet mogelijk. De meldingsplicht geldt niet voor alle belastingen. Deze uitzondering geldt ook voor de vennootschapsbelasting.

139. Bestaan er mogelijkheden tot het verkrijgen van uitstel van betaling?

Ja, er bestaan diverse mogelijkheden om uitstel van betaling te verkrijgen. Telefonisch kan onder bijzondere omstandigheden een uitstel van maximaal 4 maanden worden verkregen. Wenst uw organisatie een langere termijn dan dient hierom schriftelijk te worden verzocht. De uitsteltermijn wordt dan maximaal 12 maanden. Onder bijzondere omstandigheden kan deze termijn worden verlengd. Voor een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting wordt geen uitstel van betaling verleend omdat deze al in termijnen betaald kan worden. Wij verwijzen hiervoor naar de brochure "Als uw onderneming de Belasting niet op tijd kan betalen". ([Brochure](#))

140. Wanneer heeft uw organisatie recht op uitstel van betaling ingeval van betalingsonmacht?

Voor elke aanslag is het mogelijk om uitstel van betaling aan te vragen, behalve voor motorrijtuigenbelasting. In het algemeen geeft de Ontvanger geen uitstel voor zakelijke belastingsschulden. Dit hangt namelijk samen met de mogelijke verstoring van concurrentieverhoudingen van ondernemers die hun belastingen wel op tijd betalen. Wij verwijzen hiervoor naar de brochure "Als uw onderneming de Belasting niet op tijd kan betalen". ([Brochure](#))

141. Onder welke voorwaarden kan uitstel van betaling worden verkregen in geval van betalingsonmacht?

Als de Ontvanger uitstel verleent, wordt altijd om zekerheid gevraagd zoals een hypotheek of bankgarantie. Ook kan worden geëist dat een deel van het eigen vermogen in geld wordt omgezet om de belastingsschuld te kunnen betalen. Wij verwijzen hiervoor naar de brochure "Als uw onderneming de Belasting niet op tijd kan betalen". ([Brochure](#))

142. Voor welke periode wordt uitstel van betaling verleend in geval van betalingsonmacht?

Telefonisch kan een uitstel van maximaal 4 maanden worden verkregen, wenst uw organisatie een langere termijn dan dient hierom schriftelijk te worden verzocht. De termijn wordt dan maximaal 12 maanden. Wij verwijzen hiervoor naar de brochure "Als uw onderneming de Belasting niet op tijd kan betalen". ([Brochure](#))

143. Hoe vraagt u uitstel van betaling aan?

Dit kan op twee manieren: telefonisch en schriftelijk. Telefonisch kan uw organisatie (onder voorwaarden) uitstel vragen voor een periode van vier maanden na de laatste vervaldag. Als uw organisatie langer uitstel wilt moet dat schriftelijk gebeuren. Wij verwijzen hiervoor naar de brochure "Als uw onderneming de Belasting niet op tijd kan betalen". ([Brochure](#))



144. Kan de eventuele vennootschapsbelastingsschuld van uw organisatie worden kwijtgescholden?

De wet is ingevoerd om een gelijk speelveld te creëren tussen overheidsondernemingen en private partijen. In dat kader past het niet om vennootschapsbelastingsschulden van overheidsondernemingen (zonder meer) kwijt te schelden.



X Boetes (wat zijn de bijzonderheden?)

145. Wat wordt onder een bestuurlijke boete verstaan?

Onder bestuurlijke boete wordt verstaan de verzuimboete en de vergrijpboete. Deze kunnen voortvloeien uit correcties op de ingediende belastingaangiften of worden opgelegd als niet is voldaan aan bepaalde in de belastingwetten opgenomen verplichtingen, zoals het niet of het te laat indienen van de belastingaangifte. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

146. Wanneer komt uw organisatie in aanmerking voor een bestuurlijke boete?

Een organisatie komt in aanmerking voor een bestuurlijke boete indien zij niet aan haar aangifteverplichtingen voldoet. De belastingplichtige die niet of niet tijdig aangifte doet of door opzet of grove schuld niet, dan wel onjuist of onvolledig aangifte doet, kan worden geconfronteerd met een verzuim- of een vergrijpboete. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

147. Wat wordt onder een verzuimboete verstaan?

Een verzuimboete is een bestuurlijke boete. De verzuimboete wordt opgelegd als er niet of niet tijdig wordt verzocht om toezending van een aangiftebiljet of als de aangifte niet of niet tijdig is ingediend. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

148. Wat is de hoogte van een verzuimboete?

Als u voor de vennootschapsbelasting niet (of niet op tijd) aangifte doet, is de verzuimboete € 2.639. Deze boete loopt op tot € 5.278 als u meerdere jaren achter elkaar verzuimt aangifte te doen. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

149. Wat wordt onder een vergrijpboete verstaan?

Een vergrijpboete is een bestuurlijke boete. De vergrijpboete wordt opgelegd als er opzettelijk geen aangifte is gedaan of als er opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte is ingediend. Ook bij het opleggen van een navorderingsaanslag kan een vergrijpboete worden opgelegd als blijkt dat deze wordt opgelegd doordat u opzettelijk of met grove schuld onjuiste of onvolledige gegevens verstrekte. ([Informatie boetes](#))

150. Hoe hoog is de vergrijpboete?

Voor de hoogte van een vergrijpboete is allereerst van belang of sprake is van opzet of grove schuld. Bij opzet bedraagt de boete 50% van de belasting die ten onrechte niet is betaald. Bij grove schuld is dat 25%. Daarnaast bekijkt de Belastingdienst of er redenen of omstandigheden zijn om de boete verder te verhogen of te verlagen.

De boete wordt hoger als bijvoorbeeld al eerder een vergrijpboete is opgelegd. De boete valt lager uit als sprake is van verzachtende omstandigheden. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

151. Kan een vergrijpboete worden voorkomen?

Ja, het is mogelijk een vergrijpboete te voorkomen als uw organisatie alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt voordat uw organisatie weet of redelijkerwijs kan vermoeden dat de inspecteur met



de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal raken (vrijwillige verbetering). Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie boetes](#))

152. Wat is een betaalverzuimboete?

Een betaalverzuimboete is een bestuurlijke boete. In het geval het lichaam de belasting die bij aanslag wordt geheven niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de op het aanslagbiljet vermelde termijn of termijnen heeft betaald wordt op grond van dit verzuim een bestuurlijke boete opgelegd van 5% van de niet, gedeeltelijk niet dan wel niet betaalde belasting met een minimaal bedrag van € 50 en ten hoogste € 5.278.

Als een aanslag in meerdere termijnen betaald mag worden dan kunnen er ook meerdere betaalverzuimboeten worden opgelegd met betrekking tot die aanslag.

In het kader van de informatieverplichtingen kan ook een verzuimboete worden opgelegd.

153. Wanneer moet een betaalverzuimboete worden betaald?

De betaalverzuimboete is invorderbaar 6 weken na de dagtekening van de beschikking waarbij deze is opgelegd.



XI Bezwaar & beroep (wat zijn de bijzonderheden?)

154. Is het mogelijk bezwaar te maken tegen een aanslag vennootschapsbelasting?

Ja, dat is mogelijk.

155. Binnen welke termijn dient een bezwaar te zijn ingediend?

De bezwaartermijn is zes weken. Deze vangt aan met ingang van de dag na die van de dagtekening van het aanslagbiljet of van het afschrift van een voor bezwaar vatbare beschikking, tenzij de dag van dagtekening gelegen is vóór de dag van de bekendmaking. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie bezwaar en beroep](#))

156. Aan welke wettelijke vereisten dient een bezwaar te voldoen?

Het bezwaarschrift dient ten minste de volgende gegevens te bevatten: de naam van de belastingplichtige, het adres van de belastingplichtige, de datum, een omschrijving van de beslissing waartegen bezwaar wordt gemaakt en de reden(en) van het bezwaar. Het bezwaar dient ondertekend te zijn. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie bezwaar en beroep](#))

157. Wanneer neemt de Belastingdienst een beslissing op uw bezwaar?

Als de Belastingdienst het bezwaarschrift heeft ontvangen, krijgt uw organisatie een ontvangstbevestiging. De beslistermijn voor de Belastingdienst is maximaal 12 weken na de datum van de beschikking. Lukt het niet om binnen deze termijn te beslissen dan kan de Belastingdienst deze termijn verlengen met 6 weken. Hiervan krijgt u bericht voordat de eerste beslistermijn is afgelopen.

In overleg met u is verder uitstel mogelijk.

Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([informatie bezwaar en beroep](#))

158. Kan een bezwaar tevens als een verzoek tot uitstel van betaling worden aangemerkt?

Ja, indien in het bezwaarschrift is aangegeven tegen welk gedeelte van de aanslag bezwaar wordt gemaakt, wordt het bezwaarschrift ook als een verzoek om uitstel van betaling gezien. Er dient daarbij een berekening meegestuurd te worden van het bedrag waartegen bezwaar wordt gemaakt. Voor dit bedrag wordt uitstel van betaling verleend. Het andere gedeelte dient betaald te worden. Het uitstel geldt tot het moment van uitspraak op bezwaar. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie bezwaar en beroep](#))

159. Staat er na een uitspraak op bezwaar nog een rechtsgang open?

Ja, dat is mogelijk. Ingeval uw organisatie het niet eens is met een beslissing op bezwaar, bestaat de mogelijkheid om in beroep te gaan bij de rechtbank. Op de beslissing waartegen uw organisatie in beroep wenst te gaan, staat vermeld op welke wijze dit dient te geschieden. Op de site van de Belastingdienst vindt u nadere informatie met betrekking tot dit onderwerp. ([Informatie bezwaar en beroep](#))



160. Is het mogelijk in bezwaar te gaan tegen in rekening gebrachte invorderingsrente?

Ja, dat is mogelijk. Bezwaar maken tegen het in rekening brengen en/of de hoogte daarvan is mogelijk. U moet dit doen binnen 6 weken na de datum die op de beslissing staat dat de rente in rekening is gebracht.

Vermindering van de rente vindt plaats bij uitzonderlijke situaties. Dit is bijvoorbeeld het geval indien het niet tijdig voldoen aan de betaling niet verweten kan worden aan uw organisatie en de invordering daarvan onredelijk en onbillijk is. Kwijtschelding van uitsluitend de invorderingsrente is niet mogelijk.

161. Is het mogelijk in bezwaar te gaan tegen een opgelegde betaalverzuimboete?

Ja. U moet binnen 6 weken na de datum op de beslissing, uw bezwaar maken. U krijgt daarbij niet automatisch uitstel van betaling, u kunt de Belastingdienst hier afzonderlijk om verzoeken.



XII Vragen over de rol van de Belastingdienst bij de invoering van de nieuwe wet

162. Waaruit bestaat de rol van de Belastingdienst bij invoering van de nieuwe wet?

De Belastingdienst is een toezichthoudende organisatie die onder andere belast is met het uitvoeren van deze wet. Dit betekent dat de Belastingdienst verantwoordelijk is voor de heffing, controle en inning van onder meer de verschuldigde vennootschapsbelasting bij overheidsondernemingen. In het kader van de invoering van de wet biedt de Belastingdienst ondersteuning aan de betrokken overheidsorganisaties. Voorbeelden hiervan zijn de Handreiking ten behoeve van de invoering van de vennootschapsbelastingplicht (Vpb) en uiteraard deze lijst van vragen en antwoorden.

163. Op welke wijze stemt de Belastingdienst de geboden ondersteuning hierbij af met de verschillende belanghebbenden?

De Belastingdienst stemt de geboden ondersteuning af op de behoefte in de praktijk. Deze wordt in kaart gebracht, o.a. door in overleg te treden met bijvoorbeeld brancheorganisaties, zoals de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal overleg (IPO), en de Unie van Waterschappen (UvW). Op 10 september 2014 is met deze partijen alsmede het Ministerie van Financiën een raamovereenkomst gesloten tot samenwerking. De samenwerking (bekend onder SVLO) heeft tot doel in gezamenlijkheid te komen tot handreikingen voor de praktijk en het uitwisselen van zogenoemde 'best practices' voor zoveel mogelijk breder spelende casuïstiek.

164. Wat is de SVLO?

In het Bestuurlijk Overleg Financiële Verhoudingen van 10 september 2014 is door de Belastingdienst, het Ministerie van Financiën, de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal overleg (IPO), en de Unie van Waterschappen (UvW) een raamovereenkomst gesloten. Later heeft dit samenwerkingsverband de naam SVLO gekregen, dat staat voor samenwerking vennootschapsbelasting lokale overheden.

165. Wat is het doel van de SVLO?

Het doel is om gezamenlijk te komen tot handreikingen voor de praktijk en het uitwisselen van zogenoemde "best practices" voor zoveel mogelijk breder spelende casuïstiek. Hiermee wordt beoogd de invoeringskosten te verlagen en kan worden voorkomen dat elke overheidsorganisatie zelf opnieuw het wiel moet uitvinden en hier individueel vooroverleg met de Belastingdienst over moet voeren.

166. Waar zijn de handreikingen voor de praktijk te vinden?

De handreikingen voortvloeiend uit de SVLO zijn onder meer te raadplegen op de websites van de Belastingdienst, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) en het Interprovinciaal overleg (IPO).

167. Wat moeten we doen als we vragen hebben?

De invoering van de wet gaat gepaard met veel vragen. Een groot deel van deze vragen is niet uniek en komt bij diverse organisaties naar voren. Dit is onderkend door bijvoorbeeld de koepelorganisaties, zoals de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO), en de Unie van Waterschappen (UvW). Zij hebben samen met de Belastingdienst reeds een aantal vraagstukken nader uitgewerkt. Mogelijk kunnen de gemeenschappelijke producten, zoals de Handreiking ten behoeve van de invoering van de vennootschapsbelastingplicht (Vpb) uw vragen beantwoorden. Daarnaast is het raadzaam om in overleg te treden met uw intermediair, koepelorganisatie en/of andere belastingplichtigen die geconfronteerd worden met dezelfde vraagstukken.



168. Wat moeten we doen als er onverhoopt nog vragen resteren?

Indien er vragen bestaan die bij meerdere overheidsorganisaties onbeantwoord blijven, dan is het mogelijk om bijvoorbeeld een collectief overleg te initiëren om in gezamenlijkheid tot antwoorden te komen. In voorkomende gevallen kan de Belastingdienst hierbij aansluiten.

169. Wat is vooroverleg?

Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur enerzijds en de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger anderzijds, dat leidt tot een standpuntbepaling van de inspecteur over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast.

Voor meer informatie verwijzen wij u naar het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 7 januari 2015 nr. BLKB2015/62M. ([Besluit BLKB2015/62M](#))

170. Hoe werkt vooroverleg?

Het vooroverleg wordt zoveel mogelijk in de actualiteit gevoerd, maar in elk geval voor of uiterlijk op het moment dat de aangifte wordt ingediend. De standpunten in het vooroverleg zien op relevante fiscale zaken waarover verschil van inzicht tussen de organisatie en de Belastingdienst is ontstaan of kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of wetsinterpretatie. De term 'relevante' heeft hier zowel een kwantitatieve als kwalitatieve betekenis: namelijk zowel de financiële omvang als de aard en complexiteit van de kwestie.

Vooroverleg wordt geïnitieerd door de organisatie en/of de door haar ingeschakelde externe deskundige, indien zij verwacht(en) dat de Belastingdienst een ander standpunt zou kunnen innemen. De organisatie en de Belastingdienst leven zich in elkaars positie in om samen tot een oplossing te komen. Vanzelfsprekend past de voorgestelde oplossing binnen wet- en regelgeving en is die in overeenstemming met eenheid van beleid en uitvoering.

Voor meer informatie verwijzen wij u naar het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 7 januari 2015 nr. BLKB2015/62M. ([Besluit BLKB2015/62M](#))

171. Wat is individueel vooroverleg?

De mogelijkheid bestaat om individueel vooroverleg te voeren. Voor individueel vooroverleg gelden de voorwaarden zoals neergelegd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 7 januari 2015 nr. BLKB2015/62M. ([Besluit BLKB2015/62M](#)) Kort gezegd staat de Belastingdienst open voor vooroverleg, indien het schriftelijke verzoek hieromtrent de feiten, de rechtsregels en een eigen conclusie over de toepassing van de rechtsregel ten aanzien van de feiten bevat.

172. Wie vormt het aanspreekpunt vanuit de Belastingdienst voor vragen met betrekking tot de belastingplicht voor overheidsondernemingen?

De Belastingdienst heeft ervoor gekozen om voor de uitvoering van de Wet Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen twee specifieke teams op te richten, te weten in Amsterdam en Rotterdam. Deze teams zullen samenwerken met de in den lande reeds binnen de Belastingdienst bestaande behandelteams. Uw contactpersoon bij de Belastingdienst vormt ook voor vragen met betrekking tot de belastingplicht voor overheidsondernemingen uw eerste aanspreekpunt.

Bijlage 2

Schema Afbakening (inclusief oplegnotitie en duiding begrip “activiteit”)

Oplegnotitie

Inleiding

SVLO (het samenwerkingsverband tussen de Belastingdienst en de koepels VNG, IPO en UvW) streeft ernaar zo veel mogelijk te faciliteren dat overheidsondernemingen zelfstandig bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn en wat de omvang van het daarbij behorende fiscale resultaat is. Het doel is dat zij voortvarend de implementatie van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vorm kunnen geven. Vanuit die gedachte werkt SVLO aan informatievoorziening, kaders en andere hulpmiddelen die de overheidsondernemingen daarbij ondersteunen.

Dit product heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. Dit product beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van dit product door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen 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.

SVLO heeft ervoor gekozen om dit product nu ter beschikking te stellen, ook al geeft ze nog geen antwoord op alle mogelijke vragen die op kunnen komen. SVLO blijft werken aan een verdere vervolmaking van de informatievoorziening en zal de aanvullingen (bijvoorbeeld op deze notitie) zo spoedig mogelijk publiceren.

Aanleiding Schema Afbakening

Op basis van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen dienen publiekrechtelijke rechtspersonen en overheidsstichtingen per activiteit te beoordelen of met de uitoefening van de betreffende activiteit een onderneming in fiscaalrechtelijke zin wordt gedreven. Gemeenten, provincies en waterschappen oefenen – in meer of mindere mate – een veelheid en diversiteit aan activiteiten uit. Bij de toets of sprake is van een fiscale onderneming of niet, komt de vraag op hoe de verschillende activiteiten in kaart gebracht moeten worden om dit te kunnen beoordelen. Bijgevoegd schema kan daarbij worden gebruikt als hulpmiddel en biedt de publiekrechtelijke rechtspersoon / overheidsstichting, handvatten om in twee stappen te komen tot een fiscaal acceptabele afbakening van activiteiten. Zodra er praktijkvoorbeelden bekend zijn zullen deze in een latere fase worden toegevoegd.

Toelichting

Stap 1 Schema Afbakening

Stap 1 van het schema heeft als doel de verschillende (relevante) activiteiten van de entiteit van elkaar te onderscheiden en in beeld te krijgen. Het is goed denkbaar dat de entiteit de activiteiten al in beeld heeft gebracht. Stap 1 is dan een hulpmiddel om het eigen overzicht te controleren en/of te vervolmaken.

Op basis van stap 1a kunnen activiteiten waarmee geen opbrengsten van derden worden behaald in beginsel buiten beschouwing worden gelaten,¹ omdat deze activiteiten doorgaans niet geraakt zullen worden door het wetsvoorstel. Waarom dan 'in beginsel'? Omdat het voor kan komen dat een

¹ Opbrengsten van derden zijn opbrengsten verkregen van privaatrechtelijke lichamen, natuurlijke personen en inkomsten van anderen dan het eigen publiekrechtelijke lichaam. Ook geïmporteerde, al dan niet Europese, subsidies kunnen hiertoe behoren. Ongelabelde bijdragen aan de algemene middelen verkregen van de Rijksoverheid (Gemeentefonds en Provinciefonds) zijn voorbeelden van opbrengsten die buiten beschouwing blijven.

dergelijke activiteit onlosmakelijk verbonden is met een andere activiteit, waardoor deze activiteiten geclusterd worden (zie stap 2). Ook kan het voorkomen dat een concurrerende activiteit in een bepaald jaar geen opbrengst genereert.

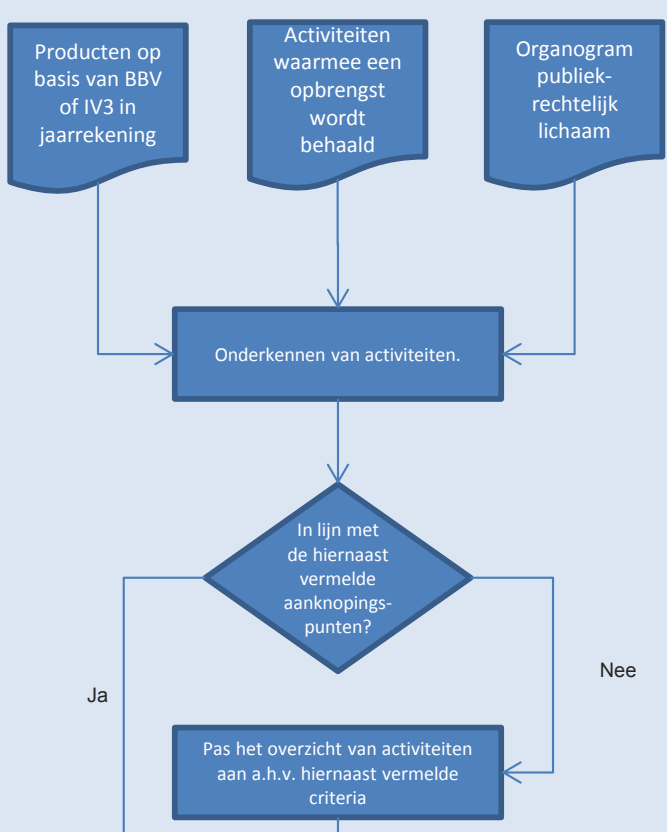
Er zijn meerdere aanvliegroutes mogelijk voor het in beeld brengen van de activiteiten. Aan de hand van de bij stap 1b genoemde hulpmiddelen kunnen de feitelijke activiteiten in kaart worden gebracht. Overigens betreft het geen uitputtend overzicht van hulpmiddelen ten behoeve van het in kaart brengen van alle activiteiten.

Stap 2 Schema Afbakening

Uit de jurisprudentie zoals deze is geweest voor stichtingen en verenigingen blijkt dat voor elke activiteit afzonderlijk beoordeeld dient te worden of er een onderneming wordt gedreven in fiscaalrechtelijke zin. Publiekrechtelijke rechtspersonen worden voor de belastingplicht voor de Vpb op gelijke wijze in de heffing betrokken als stichtingen en verenigingen, maar anders dan bij stichtingen en verenigingen valt er bij publiekrechtelijke rechtspersonen een grote diversiteit en veelheid aan activiteiten te onderscheiden. Gezien deze diversiteit en het belang van de praktische uitvoerbaarheid is binnen de bestaande wet- en regelgeving - waar mogelijk - gezocht naar ruimte voor clustering. Stap 2 van het schema geeft handvatten voor deze clustering van verweven activiteiten. Indien een activiteit onlosmakelijk verbonden is met een andere activiteit leidt dit in beginsel tot clustering. Daarnaast zijn er aspecten genoemd op basis waarvan geclusterd kan worden. Deze aspecten zijn indicatief en kunnen door de (potentieel) belastingplichtige worden gebruikt voor de onderbouwing van het al dan niet clusteren van (een deel van) haar activiteiten.

Onderdeel	Stappen	Toelichting
-----------	---------	-------------

Zicht op activiteiten binnen publiekrechtelijk lichaam en overheidsstichting



• Stap 1a: kijk naar de activiteiten waarmee een opbrengst van derden wordt behaald.

• Stap 1b: basis voor deze beslisboom kunnen zijn de producten die op basis van het BBV in de jaarrekening zijn opgenomen, IV3, dan wel het organogram van het publiekrechtelijk lichaam. Binnen deze producten/het organogram wordt gekeken naar de te onderscheiden activiteiten. Voor de vraag wat als activiteit* wordt onderkend kunnen de volgende aanknopingspunten (niet limitatief) als handvat dienen:

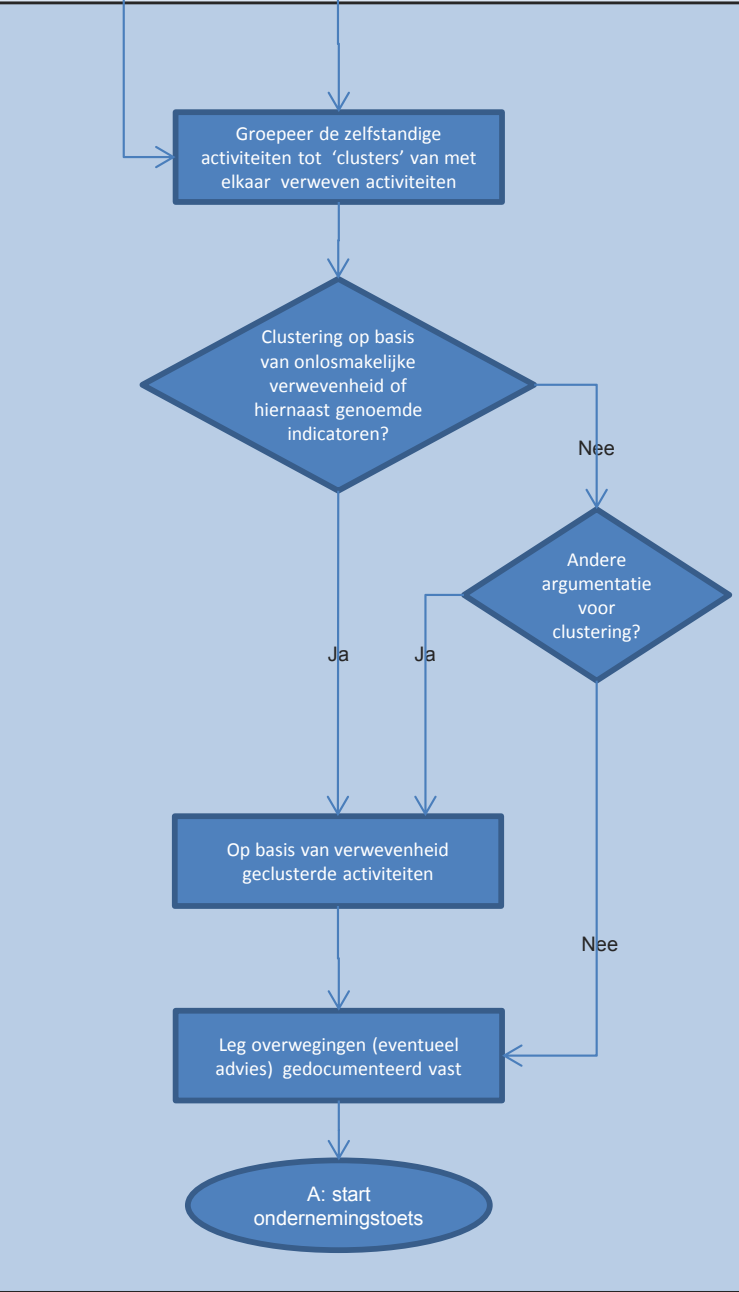
- BTW ondernemerschap.
- Lijst activiteiten die in kaart is gebracht voor zgn. Wet Markt en Overheid (Stb. 2011, 162).
- De activiteiten zijn herkenbaar als zelfstandige activiteit.
- De activiteiten zijn in lijn met de bedrijfseconomische realiteit.

Voor de fiscale beoordeling dienen alle activiteiten in beginsel afzonderlijk beoordeeld te worden voor de ondernemingspoort (A).

• De uitkomst van dit activiteitenoverzicht vormt de ingang voor stap 2: de clustering van activiteiten.

* Zie tevens de duiding begrip "activiteit".

Beoordeling van de verwevenheid van activiteiten



• Stap 2: Activiteiten kunnen worden geclusterd op basis van onlosmakelijke verwevenheid.

• Daarnaast kan indicatie voor clustering van de activiteiten zijn: de ruimtelijke vormgeving, de aard van de activiteiten, de organisatorische, economische en/of financiële verwevenheid. Indicatoren die hierbij een rol kunnen spelen, zijn bijvoorbeeld:

- De activiteiten worden aangestuurd door dezelfde direct leidinggevende;
- Er wordt één prijs in rekening van de afnemer 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 activiteiten toe te rekenen;
- De activiteiten zijn fysiek verweven;
- De activiteiten zijn onlosmakelijk verbonden (criterium uit jurisprudentie).

• De (geclusterde) activiteiten vormen de ingang voor de (fiscale) ondernemingstoets (A).

Duiding begrip “activiteit”

Inleiding

Per 1 januari 2016 worden overheidsondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dat vraagt van overheden, dat zij vaststellen of en in hoeverre zij een onderneming drijven. Bij die vaststelling (en bij het bepalen of een eventuele objectvrijstelling van toepassing is) speelt allereerst het begrip “activiteit” een belangrijke rol. De wijze waarop daaraan invulling wordt gegeven kan uitstraling hebben naar onder andere stichtingen en verenigingen,¹ waarbij dit begrip eveneens van belang is bij het bepalen van de omvang van de eventuele onderneming.

De jurisprudentie met betrekking tot onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen is sterk ingegeven door de specifieke feiten en omstandigheden bij de betreffende rechtspersoon. Algemene criteria worden nauwelijks gegeven.² Het begrip “activiteit” is in de jurisprudentie niet nader gedefinieerd.

Voor het implementatieproces van het wetsvoorstel is het gewenst, dat meer richting gegeven wordt aan de invulling van bovengenoemd begrip, zodat (potentiële) belastingplichtigen zelf hun verantwoordelijkheid kunnen nemen bij het duiden van de relevante feiten en omstandigheden. Ook voor de Belastingdienst is meer richting wenselijk om eenheid van beleid en uitvoering te kunnen borgen. Bovendien zijn alle partijen erbij gebaat om discussie te beperken en zo mogelijk zelfs te voorkomen. De duiding van het begrip “activiteit” kan in samenhang met de parlementaire stukken en het schema afbakening worden gebruikt. Bij de duiding van het begrip “activiteit” wordt tevens verwezen naar de in het schema genoemde indicatoren.

Activiteit

Een activiteit omvat doorgaans een samenhangend geheel van handelingen (van één of meer personen) om iets tot stand te brengen of te produceren. Een activiteit is vaak herkenbaar, doordat deze wordt (op)geleverd of ter beschikking wordt gesteld (prestatie). De prestatie is dus gericht op een specifieke (interne of externe) gebruiker of kring van gebruikers (schema afbakening; herkenbaar als zelfstandige activiteit).³

Als er een vergoeding gevraagd wordt voor het eindproduct, is deze prestatie doorgaans eenvoudig te identificeren. Als er geen vergoeding tegenover de prestatie staat kan dat lastiger zijn.

Voorbeelden van prestaties met een vergoeding: leges, uitgifte paspoort, uittreksel basisregistratie personen, zwembadkaartje. Zie ook stap 1a van het schema afbakening.

Voorbeelden van externe prestaties zonder vergoeding: inrichten speeltuin, opname in de basisregistratie personen.

Voorbeelden van interne prestaties zonder vergoeding: interne ICT-diensten.⁴

In het schema afbakening is een aantal aanknopingspunten opgenomen, die kunnen bijdragen aan het in kaart brengen van de te onderkennen activiteiten (zoals het BTW ondernemerschap). Soms zijn prestaties ondergeschikt aan de ‘hoofdprestatie’. Het gaat dan om prestaties die doorgaans alleen geleverd kunnen worden - en van ondergeschikt belang zijn voor de afnemer - als gebruik gemaakt wordt van die hoofdprestatie. Dergelijke ondergeschikte prestaties gaan op in de hoofdprestatie en vormen dus samen één activiteit (schema; de activiteiten zijn in lijn met de bedrijfseconomische realiteit).

Voorbeelden: verhuur van een kluisje in een zwembad, garderobe in een theater.

¹ Lichamen als genoemd in artikel 2, eerste lid onderdeel e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

² De gangbare omschrijving van het begrip ‘onderneming’ is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid welke door deelname aan het economische verkeer voordeel beoogt.

³ Kamerstukken I, 2014/15, nr. 34003, F, blz. 4.

⁴ In de Memorie van Toelichting worden voorbeelden genoemd van het verrichten van ‘interne activiteiten’, zoals de Dienst ICT. Verondersteld wordt derhalve dat ook bij interne prestaties er sprake is van een activiteit. TK 2014 34003, nr. 3, p. 12 (MvT).

Verwevenheid van activiteiten

Soms is er sprake van een zodanige samenhang tussen activiteiten dat deze activiteiten gezamenlijk de ondernemingstoets moeten doorlopen.⁵ Het gaat om activiteiten die economisch en/of financieel, organisatorisch, naar de ruimtelijke vormgeving en de aard sterk verweven zijn.

Organisatorische, economische en/of financiële verwevenheid houdt doorgaans in, dat de inzet van mensen en de procedures rond de verschillende activiteiten op meerdere aspecten door elkaar lopen.

Denk bij organisatorische verwevenheid aan aansturing door dezelfde leidinggevende, dezelfde mensen dragen doorlopend, min of meer gelijktijdig, bij aan verschillende activiteiten, etc. Zie ook de in het schema genoemde indicatoren; aansturing door dezelfde direct leidinggevende, functionele toerekening van bedrijfsmiddelen.

Verwevenheid met betrekking tot de ruimtelijke vormgeving betekent dat de werkzaamheden van de verschillende activiteiten worden verricht op of vanuit veelal dezelfde locatie (bij voorkeur gezien vanuit het perspectief van de afnemer van de prestatie).

Denk aan huisvesting van medewerkers van twee afdelingen in dezelfde ruimte, twee afdelingen maken intensief gebruik van een gezamenlijke ruimte met specifieke bedrijfsmiddelen etc.

Indien een museum of zwembad een café exploiteert en dit café ook toegankelijk is zonder dat een kaartje is gekocht voor het museum of zwembad, is er geen sprake van verwevenheid zoals hier wordt bedoeld.⁶ Zie ook de in het schema genoemde indicatoren; de activiteiten zijn fysiek verweven en de activiteiten zijn herkenbaar als verbonden activiteiten.

Verwevenheid naar aard kan invulling krijgen door te beoordelen of de ene activiteit uitsluitend ondersteunend is aan de andere activiteit.

Voorbeelden: in rekening brengen van een gezamenlijke prijs, gezamenlijk doel van de activiteit, een product dat uitsluitend dienstbaar is aan een ander product, sportcomplex met een betaalde parkeerplaats slechts toegankelijk voor de sporters etc. Zie ook de in het schema genoemde indicator 'de activiteiten zijn (uitsluitend) ondersteunend aan de hoofdactiviteit'.

Activiteiten kunnen slechts gezamenlijk worden beoordeeld voor de toets of sprake is van het drijven van een onderneming, als sprake is van duidelijke kenmerken van verwevenheid op basis van de bovengenoemde voorwaarden en de bijbehorende indicatoren. Er zullen in de praktijk uitzonderingen zijn waardoor meer of minder belang toe kan komen aan één van de indicatoren, bijvoorbeeld als de ruimtelijke verwevenheid door een algemeen huisvestingsbeleid doorbroken wordt (bijvoorbeeld de kantoortuin). Op welke wijze de diverse indicatoren worden gewogen zal dan ook afhankelijk zijn van de specifieke feiten en omstandigheden in de betreffende situatie.

Voorbeeld: Een gemeente geeft omgevingsvergunningen af (activiteit 1) en daarnaast kunnen burgers onder andere laten toetsen of verbouwplannen passen in het bestemmingsplan en/of vergunningplichtig zijn (activiteit 2). De contacten met de burgers verlopen via vier ambtenaren uit één team met hetzelfde takenpakket. Zij zitten in dezelfde ruimte en maken gebruik van dezelfde loketten.

⁵ TK 2014 34003, nr. 3, blz. 11 (MvT).

⁶ HR 28 oktober 2005, nr. 41071, BNB 2006/80 (Museum winkel arrest).

Af- en uitval

Dit product bevat geen visie op de wijze waarop af- en uitval kwalificeren in relatie tot het begrip “activiteit” en “samenhang van activiteiten”.⁷ Nadere gedachtevorming hierover vindt plaats.

Status

De invulling die hierboven gegeven wordt aan de duiding van het begrip “activiteit” en “de samenhang op basis waarvan clustering van activiteiten kan plaatsvinden” is bedoeld om overheidsondernemingen te faciliteren bij het zelfstandig beoordelen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn en wat de omvang van het daarbij behorende fiscale resultaat is, met het doel de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zelfstandig te kunnen implementeren. Dit product beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van dit product door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moet nemen bij de implementatie van de wet. Een zorgvuldige toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden. De duiding van het begrip “activiteit” en de visie op de omstandigheden waaronder sprake is van samenhang en derhalve clustering zal plaatsvinden zijn nog in ontwikkeling; het gaat immers om een grijs gebied, waarbinnen niet onmiddellijk alle mogelijke varianten zijn te overzien. De ervaringen in de praktijk kunnen leiden tot verfijningen. Mede daarom en omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt, heeft dit product op dit moment de status van een inlichting/algemene voorlichting.

⁷ Met afval wordt de hoeveelheid grondstof bedoeld die na het productieproces resteert. Het kan gezien worden als de hoeveelheid grondstof die wel gebruikt wordt maar niet in het product verwerkt wordt. Een voorbeeld is een stof waar kledingstukken uit geknipt worden. Wanneer een jurk uit drie meter stof bestaat, kan er uit een rol stof van vijf meter maar één jurk gehaald worden. De andere twee meter wordt beschouwd als afval. Het afval kan niet meer gebruikt worden in het productieproces, maar kan soms nog wel verkocht worden. Zo kan de overgebleven stof nog verkocht worden aan partijen die producten maken waar kleinere stukken stof voor nodig zijn. Afval is niet het gevolg van fouten in het productieproces en wordt zodoende als onvermijdelijk beschouwd.

Met uitval worden producten bedoeld die gereed zijn, maar niet aan de kwaliteitseisen voldoen om verkocht te worden. Uitval kan toenemen door hogere eisen (alleen de beste producten worden verkocht) of door een verslechtering van het productieproces (verouderde machines waardoor er eerder fouten ontstaan). In het geval van een modebedrijf kan het gaan om een kledingstuk waarbij de afmetingen niet helemaal kloppen of waarbij een naad niet recht loopt. Het product kan hierdoor niet tegen de normale verkoopprijs verkocht worden. Om het product toch te kunnen verkopen, dienen er reparatiekosten gemaakt te worden. Zijn deze kosten te hoog, kan ervoor gekozen worden om de uitval volledig als verlies te nemen of om deze producten tegen een lager tarief te verkopen.

Bijlage 3

Werkboek Waterschap - verkenning mogelijkheden clustering

Oplegnotitie werkboek 'Waterschap – verkenning mogelijkheden clustering'

Inleiding

Waterschappen zijn functionele overheden die het regionaal en lokaal waterbeheer mogen uitvoeren, oftewel, zoals omschreven in de Waterschapswet, 'de waterstaatkundige verzorging van een bepaald gebied'. Door de provincie wordt bij verordening aan een waterschap opgedragen:

- de zorg voor het watersysteem (watersysteembeheer);
- de zorg voor het zuiveren van afvalwater (waterzuiveringsbeheer);
- eventueel andere waterstaatsaangelegenheden (wegen-, vaarwegen-, of nautisch beheer).

De waterschappen voeren als onderdeel van deze deeltaken diverse werkzaamheden uit. In het kader van de vennootschapsbelasting is het van belang of en zo ja welke van deze werkzaamheden als ondernemingsactiviteit(en) in de zin van de vennootschapsbelasting kunnen kwalificeren. Daarbij speelt een belangrijke voorvraag; namelijk welke werkzaamheden samen als één activiteit kwalificeren. Van de aldus vastgestelde activiteit(en) dient te worden getoetst of deze (een) ondernemingsactiviteit(en) vorm(t)(en).

Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen volgt dat activiteiten in beginsel separaat dienen te worden beoordeeld voor de ondernemingstoets. Indien echter sprake is van een samenhang tussen activiteiten dan geldt dat deze activiteiten gezamenlijk kunnen worden beoordeeld voor de ondernemingstoets. Het gaat dan om activiteiten die sterk met elkaar verweven zijn.

De Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (SVLO) heeft voor de beoordeling ten aanzien van de clustering een product ontwikkeld; het 'afbakeningsschema'. Het bij deze oplegnotitie gevoegde werkboek 'Waterschap – verkenning mogelijkheden clustering' (excel-document) vormt een aanvullend hulpmiddel voor waterschappen bij de toepassing van het 'afbakeningsschema'.

Status werkboek 'Waterschap – verkenning mogelijkheden clustering'

Het werkboek en deze oplegnotitie hebben de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. Het werkboek en deze oplegnotitie beogen de waterschappen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze documenten door een waterschap, kan in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten (zie het afbakeningsschema), in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet modernisering Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

Toelichting werkboek afbakening activiteiten

In het werkboek wordt het 'Schema afbakening', zoals opgesteld door het SVLO, nader toegepast op bekende activiteiten waarvan waterschappen hebben aangegeven dat zij hiermee (op termijn) opbrengsten genereren omdat zij vergoedingen van derden ontvangen. Als uitgangspunt zijn hierbij genomen de activiteiten die (op termijn) opbrengsten genereren van derden (stap 1a van het 'afbakeningsschema'). In het tabblad 'activiteiten' van het werkboek is een overzicht van deze activiteiten opgenomen. Op basis van de feiten en omstandigheden zal door een individueel waterschap bekeken dienen te worden of de activiteiten overeenkomen dan wel aangevuld dienen te worden.

Oplegnotitie werkboek 'Waterschap – verkenning mogelijkheden clustering'

In het kader van het vervolledigen van de activiteitenlijst wordt verwezen naar het 'afbakeningsschema' waarin de aanknopingspunten om een activiteit te onderkennen worden uiteengezet (stap 1b van het 'afbakeningsschema').

Tabblad 1 Activiteiten (Stap 1a en Stap 1b Afbakeningsschema)

Tabblad 1 van het excel-bestand heeft als doel de verschillende (relevante) activiteiten van de entiteit van elkaar te onderscheiden en in beeld te krijgen (stap 1 Schema afbakening). In het tabblad zijn reeds een groot aantal activiteiten (waarvoor vergoedingen van derden worden ontvangen) opgenomen die voorkomen bij waterschappen. Het is goed denkbaar dat een waterschap niet al deze activiteiten verricht en/of andere activiteiten verricht waarvoor bijvoorbeeld geen vergoeding van een derde wordt ontvangen. Tabblad 1 is dan een hulpmiddel om het eigen overzicht te controleren en/of te vervolledigen.

Tabblad 2 Indicaties clusteren (Stap 2 Afbakeningsschema)

Zoals gezegd geldt dat activiteiten in beginsel afzonderlijk dienen te worden beoordeeld voor de ondernemingstoets. Ingeval duidelijk sprake is van verwevenheid tussen activiteiten, dan geldt dat deze gezamenlijk beoordeeld kunnen worden voor de ondernemingstoets. In het tweede tabblad 'indicaties clusteren' van het werkboek is een overzicht van indicaties opgenomen die aanleiding kunnen zijn tot clusteren.

Tabblad 2 van het excel-bestand heeft als doel inzicht te verkrijgen in de verschillende indicaties welke bestaan voor het wel/niet clusteren van de onderkende activiteiten van de entiteit. Tabblad 2 is een hulpmiddel om een eigen overzicht van argumenten om te clusteren op te stellen.

Tabblad 3 Toepassing clustering (Stap 2 Schema afbakening)

Om inzichtelijk te maken welke activiteiten mogelijk geclusterd kunnen worden en welke indicaties daarbij een rol spelen is tabblad 3 'Toepassing clustering' opgenomen in het werkboek. In tabblad 3 komen de benoemde activiteiten (tabblad 1) en indicaties (tabblad 2) samen in een schema dat ingevuld kan worden door een waterschap.

In het kader van het SVLO-traject hebben diverse besprekingen plaatsgevonden. Op basis van de tijdens deze besprekingen overlegde feiten en omstandigheden, is gebleken dat toepassing van clustering bij een waterschap bijvoorbeeld kan leiden tot de subclusters zoals opgenomen in tabblad 3 van het werkboek. De toets tot clustering dient door elk waterschap op basis van eigen feiten en omstandigheden plaats te vinden. Het aanvullen van de activiteitenlijst (kolom 1 tabblad 3) en de indicatorenlijst (overige kolommen tabblad 3) kan een waterschap hierbij helpen.

Tabblad 3 van het excel-bestand heeft als doel inzicht te geven in de wijze waarop het clusteringsvraagstuk kan worden benaderd. In het tabblad zijn reeds een groot aantal activiteiten opgenomen die voorkomen bij waterschappen (afkomstig uit tabblad 1).

WATERSCHAPPEN - VERKENNING MOGELIJKHEDEN CLUSTERING ACTIVITEITEN

Tabblad 0. Uitleg

UITLEG WERKBOEK 'WATERSCHAPPEN - VERKENNING MOGELIJKHEDEN CLUSTERING ACTIVITEITEN'

TABBLAD 1 ACTIVITEITEN (STAP 1 SCHEMA AFBAKENING)

Tabblad 1 van het excel-bestand heeft als doel de verschillende (relevante) activiteiten van de entiteit van elkaar te onderscheiden en in beeld te krijgen (stap 1 Schema afbakening). In het tabblad is reeds een groot aantal activiteiten opgenomen die voorkomen bij waterschappen. Het is goed denkbaar dat de entiteit niet al deze activiteiten verricht en/of andere activiteiten verricht. Tabblad 1 is dan een hulpmiddel om het eigen overzicht te controleren en/of te vervolledigen.

TABBLAD 2 INDICATIES CLUSTEREN (STAP 2 SCHEMA AFBAKENING)

Tabblad 2 van het excel-bestand heeft als doel inzicht te geven in de verschillende indicaties welke bestaan voor het wel/niet clusteren van de onderkende activiteiten van de entiteit. Tabblad 2 is een hulpmiddel om tot een eigen overzicht van indicaties te komen.

TABBLAD 3 TOEPASSING CLUSTERING (STAP 3 SCHEMA AFBAKENING)

Tabblad 3 van het excel-bestand heeft als doel inzicht te verkrijgen in de wijze waarop het clusteringsvraagstuk inzichtelijk kan worden benaderd. In het tabblad is een aantal voorbeeld subclusters opgenomen welke voortvloeien uit het overleg met de Unie van Waterschappen. De toets tot clustering dient door elke waterschap op basis van eigen feiten en omstandigheden plaats te vinden.

WATERSCHAPPEN - VERKENNING MOGELIJKHEDEN CLUSTERING ACTIVITEITEN

Tabblad 1. Activiteiten

ACTIVITEIT - BEGRIP

Een activiteit omvat doorgaans een samenhangend geheel van handelingen (van één of meer personen) om iets tot stand te brengen of te produceren.

Een activiteit is vaak herkenbaar, doordat deze wordt (op)geleverd of ter beschikking wordt gesteld (prestatie).

De prestatie is dus gericht op een specifieke (interne of externe) gebruiker of kring van gebruikers. Voor de beoordeling of sprake is van een activiteit kan mogelijk aansluiting worden gezocht bij de benadering die wordt gehanteerd in de btw, 'Wet Markt & Overheid, bedrijfseconomische realiteit etc. (stap 1b afbakeningsschema)

BENOEMDE ACTIVITEITEN UvW - OPBRENGSTGENEREREND - VOOR DERDEN

- Slibverwerking voor andere waterschappen en derden
- Terugwinning en levering grondstoffen uit slibverwerking
- Opwekking en levering elektra middels rwi's
- Warmtewinning en -levering middels rwi's
- Terugwinning en levering grondstoffen uit afvalwater
- Zuivering van afvalwater vanuit een aangrenzend waterschap
- Zuivering van afvalwater derden (niet-aangrenzend waterschap)
- Levering van gezuiverd afvalwater aan bedrijven
- Onderhoud rioolgemaal voor gemeenten
- Technische dienst voor gemeentes en provincies
- Onderhoud van IBA's voor particulieren en gemeenten
- Samenwerking op laboratoriumgebied
- Onderhoud van watergangen watergangen en technische installaties zoals gemalen
- Beheer en onderhoud van waterlopen derden (o.a. gemeenten)
- Muskus- en beverrattenbestrijding
- Baggeren wegsloten provinciale wegen
- Controle naleving wetgeving tav indirecte lozingen voor gemeentes en provinciën
- Zandwinning (als onderdeel van eigen en voornoemde activiteiten) en - levering
- Uitvoeren van ruimte voor de rivierprojecten voor het Rijk
- Aanleg van watergangen en technische installaties zoals gemalen
- Gebiedsontwikkeling
- Aanleg EVZ (Ecologische verbingszone) tbv rijk of gemeente
- Zandwinning (als onderdeel van eigen en voornoemde activiteiten) en - levering
- Produceren van elektra via het combineren van een stuw met een waterkrachtcentrale
- Produceren van elektra via het combineren van een gemaal met een waterkrachtcentrale
- Onderhoud van wegen en fietspaden voor andere overheden;
- Aanleg van wegen en fietspaden voor andere overheden
- Gladheidsbestijding gemeente
- Vaarwegbeheer
- Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van bedrijfsruimten
- Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van dienstwoningen
- Innovatief onderzoek deels tbv andere partijen
- Produceren van elektra met windmolens;
- Opbrengst zonnepanelen
- Laboratoriumwerkzaamheden voor derden
- Heffing van belastingen voor andere waterschappen
- Invordering van belastingen voor andere waterschappen
- Heffing van belastingen voor andere overheden (niet-waterschappen)
- Invordering van belastingen voor andere overheden (niet-waterschappen)
- Administratie Gr's en derden
- Detachering personeel
- [...]
- [...]

TAAK

- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Waterzuiveringsbeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer
- Watersysteembeheer / Waterzuiveringsbeheer
- Watersysteembeheer / Waterzuiveringsbeheer
- Watersysteembeheer / Waterzuiveringsbeheer
- Overige
- Overige
- Overige
- Overige
- Overige
- Overige
- Overige
- Overige
- Overige
- Overige

STAPPENPLAN

1. Bepaal of activiteiten kwalificeren als ondergeschikte prestaties die opgaan in een hoofdprestatie (er zal dan sprake zijn van één activiteit)
2. Controleer / beperk / vervolledig de activiteitenlijst - zie stap 1a en 1b van het afbakeningsschema.
3. Voer dezelfde wijzigingen door in de lijst activiteiten tabblad 3, kolom 1
4. Ga door naar tabblad 2 'Indicaties clusteren'

WATERSCHAPPEN - VERKENNING MOGELIJKHEDEN CLUSTERING ACTIVITEITEN

Tabblad 2. Indicaties clusteren

CLUSTEREN ACTIVITEITEN

Soms is er sprake van een zodanige samenhang tussen activiteiten dat deze activiteiten gezamenlijk de ondernemingstoets kunnen doorlopen. Het gaat om activiteiten die economisch en/of financieel, organisatorisch, naar de ruimtelijke vormgeving en de aard sterk verweven zijn.

CLUSTEREN ACTIVITEITEN - INDICATIES (BRON 'AFBAKENINGSSHEMA')

- Onlosmakelijke verwevenheid

- Organisatorische, economische en financiële verwevenheid

- 1 aansturing door dezelfde direct leidinggevende;
- 2 dezelfde werknemers zijn betrokken bij de activiteiten;
- [.....]

- Verwevenheid o.b.v. ruimtelijke vormgeving

- 3 de werkzaamheden worden vanuit dezelfde ruimte / locatie verricht;
- 4 de bedrijfsmiddelen zijn functioneel aan dezelfde activiteiten toe te rekenen;
- [.....]

- Verwevenheid naar aard: uitsluitend ondersteunend aan hoofdactiviteit

- 5 de activiteiten zijn fysiek verweven;
- 6 gezamenlijke prijs;
- 7 gezamenlijke doel van de activiteit (maatschappelijke functie);
- 8 gezamenlijke doelgroep;
- 9 een activiteit die uitsluitend dienstbaar is aan de andere activiteit
- 10 de activiteiten zijn herkenbaar als verbonden activiteiten (sprake van 1 product)
- 11 de activiteiten zijn onlosmakelijk verbonden.
- [.....]

CLUSTEREN - ANDERE ARGUMENTATIE

- 11 wettelijk kader geldend voor Waterschappen;
- 12 gesloten karakter watersysteemheffing respectievelijk zuiveringsheffing.
- 13 Waterschap treedt met geheel aan activiteiten naar buiten toe als eenheid
- [.....]
- [.....]

STAPPENPLAN

1. Controleer / vervolmaak de indicatie lijst
2. Controleer / vervolmaak de indicatie lijst tabblad 3
3. Ga door naar tabblad 3 'Toepassing clusteren'

WATERSCHAPPEN - VERKENNING MOGELIJKEDEN CLUSTERING ACTIVITEITEN
 Tabblad 3. toepassing clustering

TOETSING CLUSTERING

SUBCLUSTER '1' - VERWERKING AFVALWATER EN SLIB, WAARONDER ENERGIE- EN GRONDSTOFFEN(TERUG)WINNING

- Slibverwerking voor andere waterschappen en derden
- Terugwinning en levering grondstoffen uit slibverwerking
- Opwekking en levering elektra middels rwz's
- Warmtewinning en -levering middels rwz's
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS		BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
Dhr. / Mw. X	Team Y		RWZI als geheel bezien	Locatie RWZI		verwerking slib	vrij bepaalbaar	Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak		verlaging heffing	doelmatigheid afvalstroom	

SUBCLUSTER '2' - VERWERKING AFVALWATER EN GRONDSTOFFEN(TERUG)WINNING

- Terugwinning en levering grondstoffen uit afvalwater
- Zuivering van afvalwater vanuit een aangrenzend waterschap
- Zuivering van afvalwater derden (niet-aangrenzend waterschap)
- Levering van gezuiverd afvalwater aan bedrijven
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS		BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
								Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak Water zuiveren / onderdeel wettelijke taak				

SUBCLUSTER '3' - BEHEER EN ONDERHOUD VOOR DERDEN

- Onderhoud rioolgemalen voor gemeenter
- Technische dienst voor gemeentes en provincie:
- Onderhoud van IBA's voor particulieren en gemeenter
- Onderhoud van watergangen watergangen en technische installaties zoals gemalen
- Onderhoud van wegen en fietspaden voor andere overheden
- Beheer en onderhoud van waterlopen derden (o.a. gemeenten)
- Muskus- en beverrattenbestrijding
- Baggeren wegsloten provinciale wegen
- Controle naleving wetgeving tav indirecte lozingen voor gemeentes en provincie
- Vaarwegbeheer
- Gladheidsbestrijding gemeente
- Zandwinning (als onderdeel van eigen en voornoemde activiteiten) en - levering
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS	[.....]	BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
								Waterzuiveringsbeheer Waterzuiveringsbeheer Waterzuiveringsbeheer Watersysteembeheer Wegenbeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer				

SUBCLUSTER '4' - BOUW & ONTWIKKELING VOOR DERDEN

- Uitvoeren van ruimte voor de rivierprojecten voor het Rijk
- Aanleg van watergangen en technische installaties zoals gemalen
- Aanleg van wegen en fietspaden voor andere overheder
- Gebiedsontwikkeling
- Aanleg EVZ (Ecologische verbingszone) tbv rijk of gemeente
- Innovatief onderzoek deels tbv andere partijen
- Zandwinning (als onderdeel van eigen en voornoemde activiteiten) en - levering
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD							
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS	[.....]	BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]	
								Watersysteembeheer Watersysteembeheer Wegenbeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer Watersysteembeheer / Waterzuiveringsbeheer Watersysteembeheer					

SUBCLUSTER '5' - ENERGIEOPWEKKING STUWEN EN GEMALEN

- Produceren van elektra via het combineren van een stuw met een waterkrachtcentraal
- Produceren van elektra via het combineren van een gemaal met een waterkrachtcentraal
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS	[.....]	BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
								Watersysteembeheer Watersysteembeheer				

SUBCLUSTER '6' - OVERIGE ENERGIEOPWEKKING (NIET MET FUNCTIONELE TAAK)

- Produceren van elektra met windmolens;
- Opbrengst zonnepanelen
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS	[.....]	BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
								Overige Overige				

SUBCLUSTER '7' - LABORATORIUM

- Samenwerking op laboratoriumgebied
- Laboratoriumwerkzaamheden voor derden
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS	[.....]	BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
								Waterzuiveringsbeheer Overige				

SUBCLUSTER '8' - HEFFING EN INVORDERING VOOR DERDEN

- Heffing van belastingen voor andere waterschappen
- Invordering van belastingen voor andere waterschappen
- Heffing van belastingen voor andere overheden (niet-waterschappen)
- Invordering van belastingen voor andere overheden (niet-waterschappen)
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS	[.....]	BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
								Overige Overige				

SUBCLUSTER '9' - VERPACHTING EN VERHUUR

- Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van bedrijf/sruimten
- Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van dienstwoning
-
-

ORGANISATORISCH / FINANCIEL / ECONOMISCH VERWEVEN			RUIMTELIJK VERWEVEN			VERWEVENHEID NAAR AARD						
LEIDINGGEVENDE	WERKNEMERS	[.....]	BEDRIJFSMIDDELEN	RUIMTE	[.....]	FYSIEK	PRUIS	DOEL	DOELGROEP	DIENSTBAAR	HERKENBAARHEID	[.....]
								Watersysteembeheer / Waterzuiveringsbeheer Watersysteembeheer / Waterzuiveringsbeheer				

OVERIGE NIET GECLUSTERDE ACTIVITEITEN

Overige
Overige

Bijlage 4

Activiteitenlijst Gemeenten (inclusief oplegnotitie)

Oplegnotitie

Aanleiding

De VNG heeft in het kader van de behandeling van het wetsvoorstel vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen een lijst opgesteld met activiteiten die gemeenten uitoefenen op basis van wettelijke taken, overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. In beginsel dient steeds op basis van de individuele feiten en omstandigheden beoordeeld te worden of sprake is van belastingplicht bij deze activiteiten. Om tegemoet te komen aan de behoefte aan handvatten bij het beoordelen van de activiteiten en in het kader van de beperking van de administratieve lasten voor (potentieel) belastingplichtigen en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst – is bekeken of terzake van deze activiteiten richting kan worden gegeven bij de fiscale kwalificatie.

Activiteitenlijst

De staatssecretaris heeft in zijn brief van 18 december 2014 (Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 13, p. 1 en 2) activiteiten opgenomen waarvan in beginsel kan worden gesteld dat deze buiten de vennootschapsbelasting vallen, omdat deze hetzij geen onderneming vormen, hetzij onder een vrijstelling vallen.

De werkgroep fiscaliteit van SVLO heeft binnen het wettelijke toetsingskader een inschatting gemaakt van gevolgen van de Wet voor de activiteiten zoals die zijn opgenomen in de VNG-lijst. Hierbij is bekeken onder welke voorwaarden er wel/niet sprake is van een onderneming en of er, indien er sprake is van een onderneming, sprake kan zijn van een objectvrijstelling. Het betreft een niet-limitatieve en dynamische lijst. Zo is een aantal onderwerpen nog in onderzoek (bijvoorbeeld activiteiten GGD). Na afronding daarvan zullen deze aan de lijst worden toegevoegd.

Toelichting op de Activiteitenlijst Gemeenten

Er is een inschatting gemaakt van de (fiscale) kwalificatie die, indien wordt voldaan aan de specifieke, voor de betreffende activiteit nader genoemde voorwaarden, aan een bepaalde activiteit kan worden gegeven. De lijst is bedoeld om gemeenten te faciliteren bij het bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn.

Deze lijst heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De lijst beoogt de gemeenten te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze lijst door de gemeente, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden. De gemeente blijft verantwoordelijk voor de beoordeling van de eigen, concrete activiteiten. De fiscale duiding kan dus afwijken indien de feiten en omstandigheden daartoe aanleiding geven of als op basis van het afbakeningsschema tot geclusterde activiteit(en) wordt gekomen. Er blijft derhalve een onderzoeksplicht voor de gemeente(n) bestaan.

De verschillende kleuren die in de lijst worden gebruikt corresponderen met verschillende fiscale kwalificaties.

Groen	Voor fiscale doeleinden is in algemene zin geen sprake van een onderneming, bijvoorbeeld omdat er geen vergoeding van derden wordt ontvangen (geen deelname aan het economisch verkeer).
Donkergroen	Voor fiscale doeleinden dient beoordeeld te worden of de met de activiteit behaalde opbrengsten fiscaal niet meer dan kostendekkend zijn (geen onderneming). ¹ Indien met de betreffende activiteit een onderneming wordt gedreven, wordt beoordeeld of de (overheidstaken-)vrijstelling van toepassing is.
Oranje	Kan voor fiscale doeleinden leiden tot een ondernemingsactiviteit, nader onderzoek vereist. Let op: indien ondergebracht in een BV of NV is altijd sprake van ondernemingsactiviteit.

¹ Er kunnen evidente verschillen bestaan tussen commerciële en fiscale kosten. Denk hierbij aan het vormen van een voorziening of reserve op grond van het BBV, welke fiscaal niet is toegestaan, of verschillen in afschrijvingssystematiek.

groen	Geen ondernemingsactiviteit.
donkergroen	Onderzoek ramingen niet meer dan kostendekkend; dan wel vrijstelling.
oranje	Onderzoek op ondernemingsactiviteit. Let op: indien ondergebracht in BV of NV altijd sprake van ondernemingsactiviteit.

Activiteiten	wettelijke grondslag	toets aan de ondernemingscriteria	onder voorwaarde dat	indien onderneming toepassing vrijstelling overheidstaak	onderbouwing vrijstelling
A Publiekszaken					
1 Registratie persoonsgegevens	Art. 1.4 lid 1 Wet basisregistratie personen	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
2 a Verstreking attestatie de vita	Art. 1:19k BW	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek op niveau retributieverordening ramingen niet meer dan kostendekkend	ja	overheidsprerogatief
b Verstreking akten burgerlijke stand Voltrekken huwelijken/registraties partnerschap	Art. 1:23b BW Art. 1:63 BW		structurele overschotten niet toegestaan		
c Behandeling aanvragen en afgifte rijbewijzen	Wet rechten burgerlijke stand Legesbesluit akten burgerlijke stand				
d Behandeling aanvragen en afgifte reisdocumenten/identiteitskaart	Artt. 111, lid 5 en 6 / 113 / 116 / 117 Wegenverkeerswet 1994				
e Verstrekkingen uit basisregistratie personen en andere registraties/vastgoedinformatie	Artt. 27-29, 104a / 104b Reglement rijbewijzen Artt. 2 / 7 / 26 / 40 Paspoortwet Art. 1.5 lid 2 Wet basisregistratie personen				
f Verstrekken van bestuursstukken (vergaderstukken, vergaderverslagen, begrotingen, jaarrekeningen gemeente of haar diensten)	Artt. 5 / 9 Wet kenbaarheid publiekrechtelijke beperkingen Artt. 2 / 32 Wet basisregistratie adressen en gebouwen Art. 27 Wegenwet Art. 6 lid 3 Monumentenwet 1988 Artt. 141 / 189-201 Gemeentewet				
g in behandeling nemen aanvragen verklaringen omtrent het gedrag	Art. 30 Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens Regeling leges en afdracht vergoeding afgifte verklaring omtrent het gedrag voor natuurlijke personen en rechtspersonen				
h Behandeling meldingen/aanvragen voor verunningen of ontheffingen	Diverse wetgeving				
3 Organiseren van verkiezingen	Kieswet	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
4 Organiseren van referenda	Art. 149 Gemeentewet (landelijk: Wet correctief referendum (KST 30174-A) Wet raadgevend referendum (KST 30372-A))	geen deelname economische verkeer	geen vergoeding derden		
B Openbare orde en veiligheid					
1 Handhaving openbare orde en veiligheid	Artt. 149/149a, 151a-151c / 154a/154b / 172-176a Gemeentewet	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
2 Buitengewone opsporingsambtenaren in dienst van gemeenten	Art. 142 Wetboek van Strafvordering	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
3 Brandweerzorg	Artt. 2 lid 1 onder a / 9 / 10 / 25 Wet veiligheidsregio's	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
4 Brandpreventie (voorlichting en controle)	Artt. 3 lid 1 onder a / 10 onder a t/m d / 25 Wet veiligheidsregio's	deelname economisch verkeer ?	vergoeding derden?		
5 Brandbestrijding	Artt. 3 lid 1 onder a / 10 onder e / 25 Wet veiligheidsregio's	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
6 Beperking en bestrijding gevaar anders dan bij brand	Art. 3 lid 1 onder b Wet veiligheidsregio's	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
7 Rampenbestrijding en crisisbeheersing	Art. 2 lid 1 onder b Wet veiligheidsregio's	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
8 Meldkamer	Artt. 10 onder g / 35 Wet veiligheidsregio's	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
9 Algemene infectieziektebestrijding	Art. 6 Wet publieke gezondheid	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
C Wegen en water					
1 Verkeers- en vervoersbeleid	Artt. 8 / 16 Planwet verkeer en vervoer	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
2 Beheer en onderhoud van eigen wegen	Artt. 15 / 16 Wegenwet Art. 2 Wegenverkeerswet 1994	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
3 Beheer en onderhoud van (openbare) wegen van mede-overheden		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	ja = onderneming; nee = geen onderneming	ja	DVO-overheidstaak
4 Beheer en onderhoud wegen van derden (particulieren)		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek	nee	
5 Verkeersveiligheid (borden en strepen)	Artt. 2 / 2a / 16 / 18 lid 1 onder d Wegenverkeerswet 1994 (WVV1994) Besluit administratieve bepalingen inzake het wegverkeer (BABW)	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
6 Handhaving verkeersvoorschriften	Hoofdstuk III Reglement verkeersregels en verkeerstekens 1990 (RVV1990) Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (WAHV)	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden (boete is strafsanctie)		
7 Openbaar vervoer plusregio's Amsterdam, Rotterdam en Den Haag	Art. 16 Planwet verkeer en vervoer Artt. 20 / 22 / 63a / 63c Wet personenvervoer 2000	privaatrechtelijke overheidsonderneming c.q. winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
8 Parkeren op straat (incl. fiets/bromfiets) / parkeerbelasting / parkeercontrole	Artt. 2 en 18 lid 1 onder d WVV1994, BABW artt. 24-27 / 65 lid 3 / 87 RVV1990 Artt. 225 / 234 / 235 Gemeentewet Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen WAHV			ja	overheidsprerogatief (beheer openbare ruimte)
9 Parkeergarages		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek	nee	
10 a Binnenhaven - veiligheid en controle	Richtlijn 2005/65/EG Havenbeveiligingswet Scheepvaartverkeerswet Art. 40 lid 2 Binnenvaartwet Art. 149 / 156 lid 3 / 172 Gemeentewet	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
b Binnenhaven - exploitatie	Art. 149 Gemeentewet	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
11 a Levering drinkwater	(Artt. 2 / 3 / 11 / 15) Drinkwaterwet	privaatrechtelijke overheidsonderneming		ja	overheidsprerogatief
b Verkoop van reststoffen door waterbedrijf		privaatrechtelijke overheidsonderneming			
D Onderwijs					
1 Uit publieke middelen bekostigd onderwijs	Art. 23 lid 4 Grondwet Art. 47 Wet op het primair onderwijs Art. 1 / 42a / 42b Wet op het voortgezet onderwijs Artt. 134 lid 2, 140-141 Wet op het primair onderwijs Artt. 96g / 96h Wet op het voortgezet onderwijs	subjectieve vrijstelling			
2 Onderwijshuisvesting	Art. 91 Wet op het primair onderwijs Art. 76b Wet op het voortgezet onderwijs	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
3 Verhuur of medegebruik onderwijshuisvesting	Artt. 107 / 108 Wet op het primair onderwijs	normaal vermogensbeheer (afhankelijk van vorm); winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
4 Leerlingenvervoer	Art. 4 Wet op het primair onderwijs Art. 4 Wet op het voortgezet onderwijs	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	vergoeding mag o.g.v. wet nooit hoger zijn dan de kosten		

	Activiteiten	wettelijke grondslag	toets aan de ondernemingscriteria	onder voorwaarde dat	indien onderneming toepassing vrijstelling overheidstaak	onderbouwing vrijstelling
5	Voor- en vroegschoolse educatie	Art. 1 / 166 Wet op het primair onderwijs	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
6	Volwasseneducatie in openbare instelling	Artt. 1.1 / 2.1 Wet kinderopvang en kwaliteit peuterspeelzalen Art. 1.1.1 / 2.3.3 / 2.3.4 / 8.1.2 lid 2 Wet educatie en beroepsonderwijs	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
7	Verstrekken educatiebijdragen		geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
8	Vormings- en ontwikkelingswerk		geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
9	Natuur- en milieueducatie		deelname economisch verkeer? winst/overschotten/bescheiden bestaan?	vergoeding derden?		
10	Bestrijding voortijdig schoolverlaten	Art. 118h Wet op het voortgezet onderwijs Art. 8.3.2 Wet educatie en beroepsonderwijs	geen deelname economisch verkeer	onderzoek indien vergoeding derden geen vergoeding derden		
E	Maatschappelijke en sociale dienstverlening					
1	Bijstand en sociale dienst	Participatiewet Wet werk en arbeidsondersteuning jonggehandicapten (Wajong) Wet sociale werkvoorziening (Wsw) Idem	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
2	Sociale werkvoorziening / dagbesteding / re-integratie burgers		geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
3	Dienstverlening / levering producten sociaal werkbedrijf aan derden		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
4	Schuldhelpverlening	(Art. 3) Wet gemeentelijke schuldhelpverlening	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
5 a	Kinderopvang - aanvragen/registratie	Artt. 1.45 / 1.46 / 1.65 Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen	deelname economisch verkeer? winst/overschotten/bescheiden bestaan?	ramingen niet meer dan kostendekkend structurele overschotten niet toegestaan geen bescheiden bestaan mogelijk	ja	overheidstakenvrijstelling
b	Kinderopvang - handhaving	Hoofdstuk 1 afd. 4 Wko	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
6 a	Peuterspeelzalen - aanvragen/registratie	Artt. 2.2 / 2.19 / 2.23 Wet kinderopvang en kwaliteit peuterspeelzalen	deelname economisch verkeer? winst/overschotten/bescheiden bestaan?	ramingen niet meer dan kostendekkend structurele overschotten niet toegestaan geen bescheiden bestaan mogelijk	ja	overheidstakenvrijstelling
b	Peuterspeelzalen - handhaving	Hoofdstuk 2 afd. 3 Wko	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
7	Lijkbezorging					
a	Verlof tot begraving of crematie	Art. 11 Wet op de lijkbezorging	geen deelname economisch verkeer	kosteloos op grond van wet		
b	Zorg voor lijkschouwing of lijkbezorging als niemand anders daarin voorziet	Art. 21 Wet op de lijkbezorging	deelname economisch verkeer? winst/overschotten/bescheiden bestaan?	doorgaans geen vergoeding derden in ieder geval niet meer dan kostprijs		
c	Gemeentelijke begraafplaats (retributieverordening)	Art. 33 Wet op de lijkbezorging	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek op niveau retributieverordening ramingen niet meer dan kostendekkend structurele overschotten niet toegestaan geen bescheiden bestaan mogelijk		
d	Gemeentelijke begraafplaats (privaatrechtelijk)	Art. 33 Wet op de lijkbezorging	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
e	Gemeentelijk crematorium	Artt. 51 / 56 Wet op de lijkbezorging	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
F	Cultuur, sport en groen					
1 a	Bibliotheken (stichting)	Wet op het specifiek cultuurbeleid Artt. 4 / 6 Wet stelsel openbare bibliotheekvoorzieningen (KST 33846-A)	subjectieve vrijstelling			
b	Bibliotheken (onderdeel gemeente)	Wet op het specifiek cultuurbeleid Artt. 4 / 6 Wet stelsel openbare bibliotheekvoorzieningen (KST 33846-A)	geen subjectieve vrijstelling winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
2	Musea					
a	tentoonstelling		afbakening			
b	museumwinkel		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
c	museumrestaurant		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
3	Schouwburgen					
a	podiumkunsten		afbakening			
b	verkoop producten schouwburg		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
c	schouwburgrestaurant		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
4	Sport					
a	Exploitatie sporthal	Artt. 117 / 136 Wet op het primair onderwijs Artt. 76r / 76s Wet op het voortgezet onderwijs	afbakening winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
b	Exploitatie sportvelden	Idem	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
c	Exploitatie zwembad	Idem	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
5	Openbaar groen					
a	Aanleg	Art. 124 Grondwet / art. 108 Grondwet	afbakening			
b	Onderhoud openbaar groen (geen verkoop restproducten)		geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
c	Onderhoud openbaar groen (incl. verkoop restproducten)		geen deelname economisch verkeer winst/overschotten/bescheiden bestaan?	geen vergoeding derden onderzoek		
6	Archiefdienst					
a	Zorg voor archiefbescheiden	Artt. 3 / 30 Archiefwet 1995	geen deelname economisch verkeer	kosten komen t.l.v. gemeente; evt. rijkssubsidie		
b	Dienstverlening	art. 14 / 18 lid 6 Archiefwet 1995	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	inzage kosteloos; kopieën, bewerkingen, uittelingen e.d. tegen kostprijs geen bescheiden bestaan mogelijk		
c	Verkoop producten die geen archiefbescheiden zijn		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
G	Milieu, reiniging en riolering					
1	Afvalbeheer					
a	Ophalen huishoudelijke afvalstoffen	Artt. 10.21 / 10.22 Wet milieubeheer Art. 15.33 Wet milieubeheer	geen deelname economisch verkeer	collectief goed (zie MvT/NnavV)		
b	Ophalen bedrijfsafval		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
c	Opruimen zwerfafval	Art. 10.25 Wet milieubeheer	geen deelname economisch verkeer	collectief goed (zie MvT/NnavV)		
d	Milieustraat - huishoudelijk afval	Artt. 10.22 lid 1 onder b / 10.27 / 10.28 Wet milieubeheer	geen deelname economisch verkeer	collectief goed (zie MvT/NnavV)		
e	Milieustraat - bedrijfsafval		winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek		
2 a	Waterbeheer / riolering	Art. 10.33 Wet milieubeheer Artt. 3.4 / 3.5 / 3.6 Waterwet Art. 228a Gemeentewet	deelname economisch verkeer? winst/overschotten/bescheiden bestaan?	collectief goed (vgl. huishoudelijk afval) geen structurele overschotten		
b	Verkoop restproducten waterbeheer					
H	Ruimtelijke ordening en volkshuisvesting					
1	Vergunningverlening	Diverse wetten, waaronder Wabo	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek op niveau retributieverordening ramingen niet meer dan kostendekkend structurele overschotten niet toegestaan		
2	Planvorming	(Artt. 2.1 / 3.1 / 4.1 lid 2, 4.3, lid 2, 3.30-3.32) Wet ruimtelijke ordening Wet algemene bepalingen omgevingsrecht				
3	Faciliterende grondexploitatie	Afdeling 6.4 Wet ruimtelijke ordening	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	verbod op winst		

	Activiteiten	wettelijke grondslag	toets aan de ondernemingscriteria	onder voorwaarde dat	indien onderneming toepassing vrijstelling overheidstaak	onderbouwing vrijstelling
4	Gemeentelijke voorzieningen in het belang van de volkshuisvesting	Artt. 70c / 75 Woningwet	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
5	Woonruimteverdeling	Huisvestingswet	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
6	Aanschrijvingen	Artt. 12d ev. Woningwet	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
7	Handhaving en toezicht	Art. 7.1 Wet ruimtelijke ordening	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
I	Economische zaken					
1	Markt(gelden)	Artt. 160 lid 1 onder h / 229 Gemeentewet	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	onderzoek op niveau retributieverordening ramingen niet meer dan kostendekkend structurele overschotten niet toegestaan		
J	Financiering en algemene dekkingsmiddelen					
1 a	Belastingheffing	Artt. 216 / 231 / 232 Gemeentewet	geen deelname economisch verkeer/geen winststreven	geen vergoeding derden/geen winst		
b	Bevoegdheid tot invorderen belastingen	Artt. 231/232/249 ev Gemeentewet	geen deelname economisch verkeer/geen winststreven	geen vergoeding derden/geen winst		
2	Uitvoering Wet waardering onroerende zaken	Artt. 1, lid 2 / 30 Wet waardering onroerende zaken	geen deelname economisch verkeer	geen vergoeding derden		
K	Algemene wet bestuursrecht					
1	Last onder dwangsom	Art. 5:31d Awb	geen deelname economisch verkeer	(straf)sanctie		
2	Last onder bestuursdwang	Art. 5:21 Awb	winst/overschotten/bescheiden bestaan?	ramingen niet meer dan kostendekkend structurele overschotten niet toegestaan		overheidsprerogatief

Bijlage 5

Schema Ondernemingstoets (inclusief oplegnotitie)

Oplegnotitie

Inleiding

Dit schema heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. Het schema - inclusief de (nog te publiceren) achterliggende notities - beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van dit schema door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen 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.

SVLO heeft er voor gekozen om dit schema nu ter beschikking te stellen, ook al geeft het nog geen antwoord op alle mogelijke vragen die op kunnen komen. SVLO blijft werken aan een verdere vervolmaking van de informatievoorziening en zal de aanvullingen zo spoedig mogelijk publiceren.

Toelichting

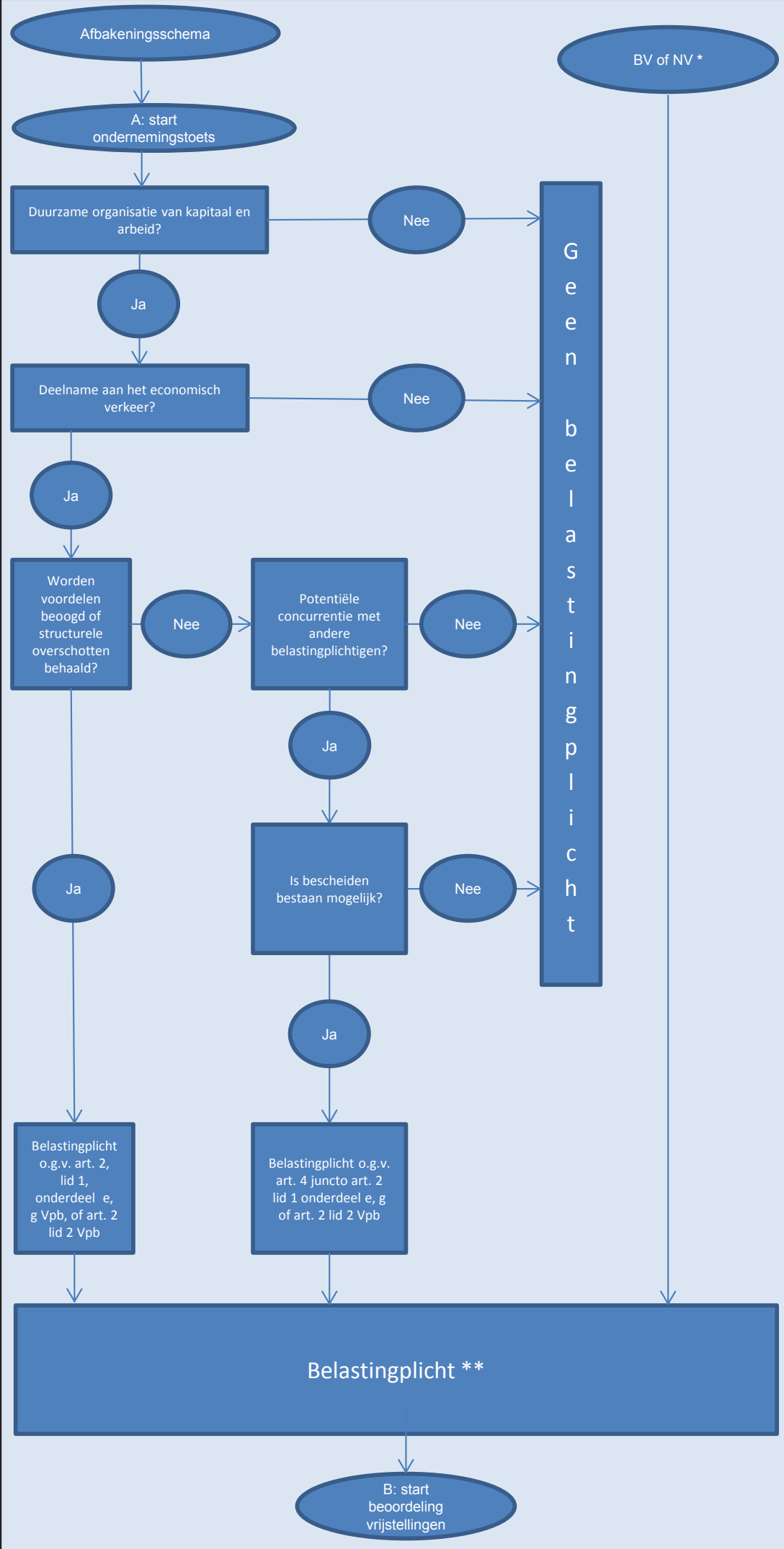
Middels de beslisboom kan per activiteit worden beoordeeld of sprake is van een onderneming. Start van de toets is het afbakeningsschema. Vervolgens wordt gekeken of per (geclusterde) activiteit(en) aan de drie cumulatieve vereisten voor een onderneming wordt voldaan:

- (i) Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
- (ii) Deelname aan het economische verkeer; en
- (iii) Sprake van een (geobjectiveerd) winststreven (voordelen worden beoogd of structurele overschotten worden behaald). Ook wordt verondersteld dat sprake is van het drijven van een onderneming (een winststreven) als met de activiteit (potentieel) in concurrentie wordt getreden met - kort gezegd - natuurlijke personen dan wel private ondernemingen. Hiervan is in ieder geval sprake als van het resultaat van de uitoefening van die activiteit een particulier een bescheiden bestaan zou kunnen ontleen.

Indien geconcludeerd wordt dat sprake is van een belastingplichtige onderneming, moet worden getoetst of een vrijstelling van toepassing is. Dit wordt verder uitgewerkt in deel B van het schema ondernemingstoets.

Onderdeel	Stappen	Toelichting
-----------	---------	-------------

Beoordeling van de (geclusterde) activiteiten voor de (fiscale) ondernemings-toets (A).



In deze beslisboom is in deel A "start ondernemingstoets" weergegeven welke stappen zowel directe als indirecte overheids-ondernemingen (alleen stichtingen en verenigingen) kunnen doorlopen om vast te stellen of sprake is van belastingplicht.

* Welke volledig beheerst wordt door of 100% in handen is van publiekrechtelijk(e) licha(a)m(en).

** Dit leidt tot het doen van een aangifte Vpb, waarbij de gegevens stellig, juist en zonder voorbehoud dienen te worden ingevuld. Denk hierbij ook bijv. aan het opstellen van een openingsbalans, tenzij het desbetreffende lichaam volledig vrijgesteld is.

Het volgende deel van deze beslisboom, deel B, maakt inzichtelijk welke stappen doorlopen kunnen worden voor de toepassing van de verschillende algemene objectvrijstellingen die in de wet zijn opgenomen. Deel B wordt op een later tijdstip aan de beslisboom toegevoegd.

Bijlage 6

Notitie Deelname economisch verkeer

Toelichting

Nadat is vastgesteld welke (geclusterde) activiteit(en) er zijn, vindt de ondernemingstoets plaats. De ondernemingstoets bestaat uit drie cumulatieve criteria. Deze notitie is een toelichting op een van deze drie criteria, zijnde deelname aan het economisch verkeer.

Inleiding

Deelname aan het economisch verkeer is een van de drie cumulatieve criteria om vast te stellen dat een onderneming in het kader van de vennootschapsbelasting wordt gedreven. Om deze beoordeling te vereenvoudigen wordt hierna eerst kort beschreven wanneer er wel sprake is van deelname aan het economisch verkeer. Vervolgens worden er uitgebreid voorbeelden gegeven van situaties waarbij er geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer.

Wel deelname aan het economisch verkeer

In het algemene deel van de Memorie van Toelichting is hierover het volgende opgenomen:

“4.1.2.2. Deelname aan het economische verkeer

Het begrip ‘deelname aan het economische verkeer’ is geen wettelijk gedefinieerd fiscaal begrip. In de jurisprudentie wordt deelname aan het economische verkeer aangenomen indien activiteiten worden verricht buiten de eigen kring. Activiteiten die de publiekrechtelijke rechtspersoon verricht ten behoeve van individuele afnemers, bijvoorbeeld het afgeven van identiteitsbewijzen, kunnen worden beschouwd als prestaties buiten de eigen kring, dus deelname aan het economische verkeer.”

In de regel betekent dit, dat als er voor de prestatie een vergoeding wordt ontvangen er sprake is van deelname aan het economisch verkeer. Dit geldt ook als de vergoeding symbolisch is.

Geen deelname aan het economisch verkeer

Er is geen sprake van deelname aan het economisch verkeer in de volgende gevallen:

- a. Er wordt slechts gepresteerd binnen de eigen kring. Hiervan is bij publiekrechtelijke lichamen sprake indien (een onderdeel van) het publiekrechtelijk lichaam (uitsluitend) activiteiten uitvoert voor zichzelf of een (ander) onderdeel van hetzelfde publiekrechtelijk lichaam. Er is dus sprake van (een) activiteit(en) die plaatsvind(t)(en) binnen een en hetzelfde publiekrechtelijk lichaam (blijft binnen de juridische schil), zoals onderlinge diensten tussen districts- of stadsdeelkantoren: er is dan sprake van een besloten kring. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld beveiliging, post- en koeriersdiensten, ICT-diensten, reprodiensten en schoonmaakdiensten.¹
- b. Bij het aanbieden van een zuiver collectief goed door een publiekrechtelijke rechtspersoon. In deze situatie profiteert eenieder, ongeacht of hij daar prijs op stelt, terwijl het profijt dat iemand van het goed heeft niet ten koste gaat van het profijt dat een ander hiervan kan hebben. Er is geen sprake van een individueel aanwijsbare afnemer aan wie een prestatie wordt geleverd.² Voorbeelden hiervan zijn:

¹ Kamerstukken 34 003, nr. 13, Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 18 december 2014, DB/2014/53, p. 2.

² Kamerstukken 34 003, nr. 3, p. 12.

- Aanleg, beheer en onderhoud van infrastructurele voorzieningen die in eigendom toebehoren aan het(zelfde) publiekrechtelijk lichaam;³
 - Het plaatsen van verkeerslichten, verkeersborden en de markering op (vaar)wegen, op grond van de Wegenwet, de Wegenverkeerswet en de Scheepvaartverkeerswet;
 - Handhaven openbare orde en veiligheid door de decentrale overheid;
 - Opruimen van zwerfafval en legen prullenbakken langs de openbare weg in de gemeente door de gemeente zelf (op grond van de Wet milieubeheer);
 - Vaarwegbeheer: overheidszorg gericht op de instandhouding, bruikbaarheid en bescherming van het profiel van een vaarweg onder meer door het baggeren, vrij houden van obstakels, onderhoud van oevers en kunstwerken;
 - Registratie in basisregistratie personen;
 - Goederen en diensten die worden gebezigd voor het aan iedereen ter beschikking stellen van gemeenschapsvoorzieningen, zoals openbare (gratis) parkeerplaatsen of voor iedereen gratis toegankelijke parken.
- c. Wanneer geen sprake is van een af te zonderen prestatie aan een individuele afnemer tegen een daarop betrekking hebbende prijs voor het betreffende goed of dienst. Tevens is er geen contractuele verhouding tussen de uitvoerder van de taak en de burger(s) te onderkennen. Voorbeelden hiervan zijn:
- Ophalen van huishoudelijk afval door gemeenten binnen hun grondgebied (op grond van de Wet milieubeheer). Let op: het uitbesteden van het ophalen van huisvuil aan een private partij door de gemeente leidt niet tot een belastingplicht bij de gemeente. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat indien een gemeente het ophalen van het huisvuil onderbrengt in een andere (privaatrechtelijke) entiteit er wel sprake is van deelname aan het economisch verkeer door dat lichaam;
 - Heffen van rijksbelastingen (o.a. MRB inclusief provinciale opcenten) en decentrale algemene belastingen zoals rioolheffing, afvalstoffenheffing, zuiveringsheffing, watersysteemheffing, wegenheffing en verontreinigingsheffing. Let op: de heffing van retributies en leges leidt wel tot deelname aan het economisch verkeer;
 - Gemeentelijk riool- en waterbeheer:⁴
 - Gemeenten hebben een zorgplicht voor de inzameling en het transport van stedelijk afvalwater⁵ en een zorgplicht voor hemelwater en grondwater.^{6,7} Ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan deze zorgplichten kan de gemeente een rioolheffing heffen (artikel 228a Gemeentewet);
 - Aanleg, beheer en onderhoud van gemeentelijke riolering inclusief de aftakkingen tot aan de perceelgrens, waarbij onder gemeentelijke

³ Vergelijk het Besluit van 25 januari 2012, inzake omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen, nr. BLKB 2012/175M, par 2.2.1. Let op: Er komt nog een separate notitie voor de grondbedrijven.

⁴ Kamerstukken 34003, nr. 13, brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 18 december 2014, DB 2014/53.

⁵ Op grond van artikel 10.33 van de Wet milieubeheer (Wm).

⁶ Op grond van de artikelen 3.5 en 3.6 van de Waterwet.

⁷ De wijze waarop een gemeente invulling geeft aan de zorgplichten staat in het gemeentelijk rioleringsplan (GRP; artikel 4.22 Wm). Ter realisatie van de zorgplichten voor hemel- en grondwater kan de gemeente daarnaast bij verordening regels stellen (artikel 10.32a Wm).

riolering moet worden verstaan: een voorziening of combinatie van voorzieningen voor inzameling, verwerking, zuivering of transport van afvalwater, hemelwater of grondwater, in eigendom, in beheer of in onderhoud bij of voor rekening van de gemeente. Let op: het aansluiten van derden is wel deelname aan het economisch verkeer;

- Watersysteembeheer, waaronder:
 - Waterkeringszorg, oftewel het beschermen van het land tegen het water. Let op: indien er sprake is van aanvullende diensten voor derden die tegen een vergoeding plaatsvinden is er wel sprake van deelname aan het economisch verkeer;⁸
 - Beheer van oppervlaktewater, waarbij het zowel gaat om de zorg voor de hoeveelheid (kwantiteit) als voor de kwaliteit van het water. Let op: indien bij de zorg voor kwantiteit elektriciteit wordt opgewerkt en aan het net wordt terug geleverd, is sprake van deelname aan het economisch verkeer;
 - Grondwaterbeheer;
 - Bestrijding van muskus- en beverratten (artikel 3.2a Waterwet).
- Toezicht op en handhaven van vergunningen, ontheffingen en andere wettelijke regels door het bevoegd bestuursorgaan zelf, indien en voor zover hierbij geen kosten worden doorbelast aan een derde.

⁸ Te denken valt aan het storten van extra zand of aarde, zodat de oprit of tuin weer aansluit bij de dijk.

Bijlage 7

Notitie Duurzame organisatie kapitaal en arbeid

Inleiding

Een van de voorwaarden om te kunnen spreken van een onderneming is dat er sprake is van een “duurzame organisatie van kapitaal en arbeid”. Dit dient te worden beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. In de Memorie van Toelichting is met betrekking tot het criterium “duurzame organisatie van kapitaal en arbeid” het volgende opgenomen:

“Bij de beoordeling of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid spelen factoren een rol als de omvang van de organisatie, het financiële risico, de aard van de werkzaamheden, het aanwezige kapitaal en de duur van de werkzaamheden. Er wordt in de jurisprudentie vrij snel aangenomen dat sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Voor bijvoorbeeld het dienstonderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon dat activiteiten verricht zal moeten worden beoordeeld of er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Hierbij is van belang of het dienstonderdeel dat de activiteiten uitoefent op zodanige wijze is georganiseerd dat sprake is van een min of meer zelfstandige dienst die met eigen personeel (of toe te rekenen arbeid) en bedrijfsmiddelen een organisatie vormt. Indien sprake is van normaal vermogensbeheer is geen sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.”¹

In de jurisprudentie worden in ieder geval de volgende factoren genoemd: duurzaamheid en omvang van de activiteiten, de hoogte van de bruto-opbrengsten, de mate van het ondernemingsrisico, de hoogte van de omzet, de winstverwachting, het aantal afnemers, de hoogte van de investeringen. Hierna volgen een aantal voorbeelden waarvan het doorgaans evident zal zijn dat met de uitoefening van deze activiteiten sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

Voorbeelden van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

1. De afgifte van paspoorten/rijbewijzen door de afdeling Publieke Zaken
2. De afgifte van bijvoorbeeld bouwvergunningen door het dienstonderdeel vergunningen
3. Sociale werkvoorziening
4. Exploitatie en onderhoud van een parkeergarage

Voor mogelijke voorbeelden waarbij geen sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid verwijzen wij naar de Notitie Normaal vermogensbeheer.

Aan de hand van het volgende voorbeeld zal geïllustreerd worden dat het sterk afhankelijk is van de feiten en omstandigheden of er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Stel: een gemeente beschikt in het kader van gladheidsbestrijding over eigen strooiwagens, eigen voorraden strooizout, een eigen plan van aanpak c.q. draaiboek en gekwalificeerd personeel. In een dergelijk geval zal er in zijn algemeenheid sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

Anders kan dit liggen wanneer een gemeente eenmalig materieel en personeel inhuurt van een buurgemeente ten behoeve van de gladheidsbestrijding. Hier ligt het niet voor de hand dat bij de inhurende gemeente sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

Zoals in de parlementaire geschiedenis is aangegeven,² wordt vrij snel aangenomen dat er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Duurzaamheid dient niet zozeer gezien te worden als duurzaamheid in de tijd, maar in de samenhang van de activiteiten, en de gerichtheid van die samenhangende activiteiten op een bepaald doel. Ook in de jurisprudentie komt dit naar voren. Zo werd, onder andere, een onderneming aanwezig geacht bij een organisator van een jaarlijks terugkerend driedaags bokbierfestival³ en werd ook een onderneming aanwezig geacht bij de organisator van een jaarlijks terugkerend tweedaags muziekfestival.⁴

¹ Kamerstukken II 2014/2015, 34003, nr. 3, pag. 11.

² Kamerstukken II 2014/2015, 34003, nr. 3, pag. 11.

³ Rechtbank Den Haag 25-09-2007, nr. AWB 06/05339 VPB.

⁴ HR 22-06-2012, nr.10/03228, BNB 2012/226.

Bijlage 8

Notitie Normaal vermogensbeheer

1. Inleiding

In deze notitie wordt ingegaan op het begrip ‘normaal vermogensbeheer’, enerzijds vanuit de algemene fiscale theorie en anderzijds in relatie tot de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen (hierna: de wet). Deze notitie heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De notitie beoogt de lezers een toelichting te geven op het begrip normaal vermogensbeheer, om hen waar mogelijk te ondersteunen bij het beoordelen en fiscaal duiden van de individuele feiten en omstandigheden.

Het begrip ‘normaal vermogensbeheer’ kent geen wettelijke basis, maar is geïntroduceerd in de jurisprudentie.¹ Een definitie van het begrip ontbreekt dus in de fiscale wet- en regelgeving. Bovendien is de invulling van het begrip sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid wanneer sprake is van het drijven van een onderneming, dan wel de werkzaamheden het ‘normaal vermogensbeheer’ niet overstijgen. De feiten en omstandigheden dienen hierbij evenwel steeds van geval tot geval te worden beoordeeld.

In onderdeel 2 van deze notitie wordt ingegaan op de fiscale achtergrond van het begrip ‘normaal vermogensbeheer’. In bijlage 1 zijn voor het lezersgemak de citaten over ‘normaal vermogensbeheer’ uit de parlementaire stukken van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen opgenomen.

Om de gewenste ondersteuning voor de praktijk te geven worden in onderdeel 3 de verschillende categorieën vermogensbestanddelen besproken. Vervolgens wordt aangegeven langs welke route wordt toegekomen aan ‘normaal vermogensbeheer’ bij de fiscale kwalificatie van de activiteiten. Hierbij worden enkele kaders geschetst van het begrip ‘normaal vermogensbeheer’. In bijlage 2 worden de verschillende typen vastgoed nader geduid.

2. Begrip ‘normaal vermogensbeheer’: fiscale achtergrond

In de Memorie van Toelichting en in de Nota naar aanleiding van het Verslag bij het wetsvoorstel wordt aandacht besteed aan het begrip ‘normaal vermogensbeheer’.² In de Memorie van Antwoord geeft de Staatssecretaris aan dat voor de beoordeling of een activiteit voor fiscale doeleinden kwalificeert als ondernemingsactiviteit het vraagstuk ‘normaal vermogensbeheer’ niet het uitgangspunt is. Dit is zijn reactie op de vraag of sprake is van normaal vermogensbeheer bij (kostendekkende) verhuur van vastgoed aan bedrijven of particulieren uit maatschappelijke overwegingen of wegens marktfalen.³ Tenslotte wordt in de Nadere Memorie van Antwoord de samenhang tussen de eerdere antwoorden gegeven.⁴

Uitgangspunt voor belastingplicht in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g van de Wet op de Venootschapsbelasting 1969 is het drijven van een onderneming. De activiteit staat hierbij centraal. De vraag is waaruit de activiteit bestaat en wat de betreffende mensen doen of afdeling doet. Vervolgens komt de vraag op welke vermogensbestanddelen tot deze activiteit behoren. In het leerstuk van de vermogensetikettering is de aard, functie en bestemming van het vermogensbestanddeel bepalend of het tot het verplicht ondernemingsvermogen, verplicht privé vermogen of keuzevermogen gerekend moet worden. Met behulp van de regels van dit leerstuk worden vermogensbestanddelen al dan niet toegerekend aan de betreffende activiteit.

Deze activiteit is vervolgens de basis voor de toets of sprake is van een onderneming in fiscale zin. ‘Normaal vermogensbeheer’ is – gelet op voorgaande – een vraagstuk dat thuis hoort bij het

¹ In recente jurisprudentie spreekt de Hoge Raad over ‘normaal actief vermogensbeheer’ (zie bijvoorbeeld Hoge Raad 31 mei 2013, ECLI:NLHR:2013:CA1502, *BNB* 2013/173).

² *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 11 (MvT); *Kamerstukken II* 2014/15 34 003, nr. 6, p. 13 (NV).

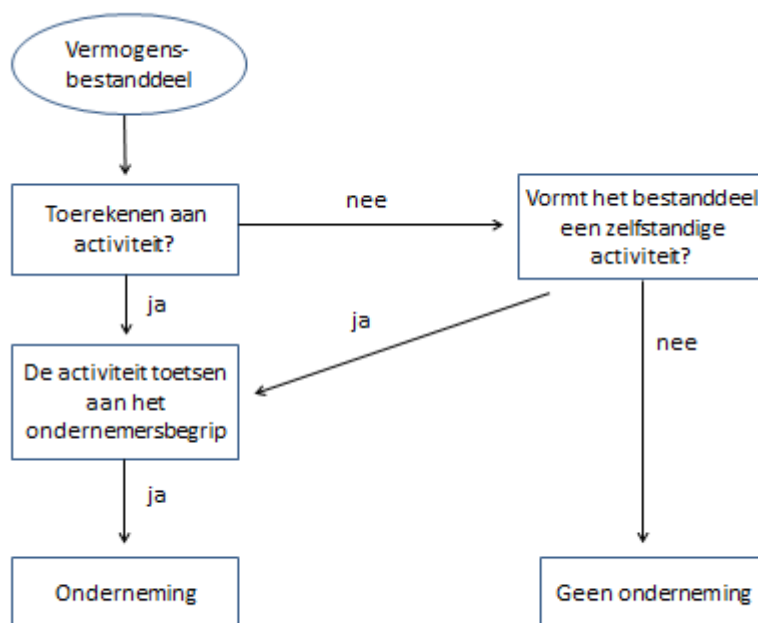
³ *Kamerstukken I* 2014/15, 34 003, nr. D, p. 3-4 (MvA).

⁴ *Kamerstukken I* 2014/15, 34 003, nr. F, p. 18 (NMvA).

onderwerp vermogensetikettering. Het leerstuk van vermogensetikettering vormt een hulpmiddel bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een organisatie van kapitaal en arbeid. Omdat het normaal vermogensbeheer echter een relatie heeft met de factor arbeid, zien we het vraagstuk veelal terug bij het criterium ‘organisatie van kapitaal en arbeid’.

Indien een vermogensbestanddeel echter niet toe te rekenen is aan een (al dan niet geclusterde) activiteit, is vervolgens de vraag of dit vermogensbestanddeel mogelijk zelfstandig leidt tot een onderneming in fiscale zin.⁵ Indien vermogensbestanddelen zelfstandig ook niet leiden tot een onderneming in fiscale zin, worden de resultaten uit deze vermogensbestanddelen niet in de Vpb-heffing begrepen.

Schematisch:



Denk bijvoorbeeld aan een parkeergarage en de exploitatie daarvan. Indien een parkeergarage door een publiekrechtelijk lichaam zelf wordt geëxploiteerd, wordt het vastgoed (de parkeergarage) toegerekend aan de activiteit ‘de exploitatie van de parkeergarage’. Deze activiteit dient vervolgens getoetst te worden aan het ondernemingsbegrip. Indien een parkeergarage echter wordt verhuurd aan een derde die de exploitatie van de parkeergarage voor haar rekening neemt, zal deze verhuur in de regel niet tot een onderneming voor de vennootschapsbelasting leiden.

Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid en het begrip ‘normaal vermogensbeheer’

Uit de jurisprudentie volgt dat geen sprake is van normaal vermogensbeheer indien werkzaamheden worden verricht die naar hun aard en omvang zijn gericht op het behalen van – redelijkerwijs te verwachten – voordelen die het bij normaal vermogensbeheer te verwachten rendement te boven gaan.

Aan het vereiste dat daadwerkelijk werkzaamheden moeten zijn verricht, wordt volgens de jurisprudentie al snel voldaan. Van belang is het causale verband tussen de verrichte arbeid en het behaalde voordeel én of met deze werkzaamheden meer rendement wordt beoogd te behalen dan

⁵ Let op: de exploitatie van het betreffende vermogensbestanddeel zou – zelfstandig bezien – als een onderneming kunnen kwalificeren.

het rendement dat bij (meer passief) normaal vermogensbeheer past.⁶

Uit voorstaande volgt, voor alle duidelijkheid, dat er bij normaal vermogensbeheer wel sprake is c.q. kan zijn van enige arbeidsverrichtingen. Voorbeelden hiervan zijn het opstellen van een huurcontract en het innen van de huren. Bij het onderscheid tussen een ondernemingsactiviteit en normaal vermogensbeheer is echter van belang:

- of werkzaamheden worden verricht die ertoe strekken een rendement te behalen dat het - redelijkerwijs te verwachten - rendement op vermogensbeheer te boven gaat. Ook de inzet van specifieke (voor)kennis en kunde kan hierbij een rol spelen;
- of met de verrichte werkzaamheden een dergelijk (hoger) rendement wordt beoogd (of een causaal verband bestaat tussen de werkzaamheden en het te beogen rendement).

Geen normaal vermogensbeheer en geen onderneming

Voorgaande elementen zijn van belang voor het onderscheid 'ondernemen' - 'niet-ondernemen'. Een tussencategorie kent de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet. De Wet inkomstenbelasting 2001 kent wel een categorie tussen 'normaal vermogensbeheer' (box 3) en ondernemen (box 1), namelijk de categorie resultaat uit overige werkzaamheden (ook wel ROW genoemd; dit ROW is belast in box 1).⁷ Aangezien deze categorie fiscaal gezien geen onderneming is en deze bovendien niet voorkomt in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, leidt dit niet tot belastingplicht en wordt deze verder buiten beschouwing gelaten in deze notitie. Duidelijk blijft wel dat ook bij normaal vermogensbeheer sprake is c.q. kan zijn van incidentele activiteiten en enige arbeidsverrichtingen.

3. Diverse categorieën vermogensbestanddelen

In de praktijk zijn diverse categorieën van vermogensbestanddelen te onderscheiden. SVLO maakt onderscheid tussen de volgende categorieën vermogensbestanddelen:

- Vastgoed
- Beleggingen (schatkistbankieren, obligaties, aandelen, derivaten)
- Belangen (aandelen) in verbonden partijen, PPS-en en/of CV's.
- Leningen
- Immateriële vaste activa

Conform het schema van onderdeel 2 zal ten aanzien van deze diverse (categorieën van) vermogensbestanddelen allereerst moeten worden beoordeeld of deze kunnen worden toegerekend aan een activiteit. Voorts dient ter zake van deze (geclusterde) activiteit(en) beoordeeld te worden of fiscaal gezien sprake is van een onderneming (wordt ter zake van deze activiteit voldaan aan de vereisten van een organisatie van kapitaal en arbeid, deelname economisch verkeer en winstoogmerk).

Indien de betreffende vermogensbestanddelen niet toe te rekenen zijn aan een (geclusterde) activiteit, is vervolgens de vraag of de vermogensbestanddelen mogelijk zelfstandig leiden tot een onderneming in fiscale zin⁸. Indien de vermogensbestanddelen zelfstandig ook niet leiden tot een onderneming in fiscale zin, worden de resultaten uit deze vermogensbestanddelen niet in de Vpb-heffing begrepen.

Van belang hierbij is de mate waarin werkzaamheden worden verricht ten aanzien van de vermogensbestanddelen, bijvoorbeeld of specifieke kennis en kunde wordt ingebracht, met het oog op het verhogen van het te behalen rendement. Naar mate werkzaamheden worden verricht met

⁶ Zie ook de Memorie van toelichting en de Nota naar aanleiding van het Verslag: *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 11 (MvT); Kamerstukken II 2014/15 34 003, nr. 6, p. 13 (NV).*

⁷ Afdeling 3.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

⁸ Let op: de exploitatie van het betreffende vermogensbestanddeel zou – zelfstandig bezien – als een activiteit kunnen kwalificeren.

het oog op het behalen van een hoger rendement dan het – redelijkerwijs te verwachten – rendement bij normaal vermogensbeheer (en derhalve een causaal verband bestaat tussen de werkzaamheden en het rendement), zal normaal vermogensbeheer minder voor de hand liggen.

Bespreking afzonderlijke categorieën vermogensbestanddelen

Hierna worden de afzonderlijke categorieën besproken, waarbij aanwijzingen gegeven worden voor de toerekening van het vermogensbestanddeel aan een activiteit en beoordeling of sprake is van normaal vermogensbeheer.

a. Vastgoed

Bij vastgoed onderscheiden wij de volgende categorieën/types:

- maatschappelijk vastgoed;
- commercieel vastgoed;
- bijzonder vastgoed;
- intern vastgoed;
- ontwikkelingsvastgoed;
- erfpacht(beheer).⁹

Voor al deze categorieën geldt dat eerst bekeken moet worden of het desbetreffende vastgoed aan een onderneming moet worden toegerekend. Indien dit het geval is, zullen de kosten en de opbrengsten van dat vastgoed bij die onderneming in het resultaat verantwoord worden. Een voorbeeld hiervan is een winstgevende schouwburgexploitatie, waar het schouwburggebouw - mits eigendom van het publiekrechtelijk lichaam - dan aan toegerekend moet worden.

Indien dit niet het geval is zal beoordeeld moeten worden of de exploitatie van het vastgoed tot het drijven van een onderneming leidt. Dit zal bijvoorbeeld afhankelijk zijn van de aard van het vastgoed en de reden waarom dit vastgoed is aangeschaft of in eigendom wordt aangehouden,¹⁰ alsmede de hoeveelheid arbeid die er in het kader van toezicht en beheer wordt ingestoken. Ook het aanbieden van extra diensten die meer rendement genereren kan tot de kwalificatie van een onderneming leiden. Hierbij zal de exploitatie van het gebouw (of de gebouwen) de onderneming vormen. Zo zal het volledig als lokale overheid zelf exploiteren van een parkeergarage tot het drijven van een onderneming kunnen leiden. Andere voorbeelden hiervan zijn dorpshuizen, sporthallen en accommodaties. Maar ook nieuwbouwprojecten of een bestaand gebouw ingrijpend laten renoveren of zelfs tot een nieuw gebouw transformeren, zouden – ingeval van exploitatie ten behoeve van derden – op basis van de jurisprudentie kunnen leiden tot een onderneming. Als het desbetreffende vastgoed niet tot een onderneming gerekend kan worden, noch de exploitatie ervan tot een onderneming leidt, wordt dit vastgoed niet in de Vpb-heffing betrokken. De fiscale toetsing verloopt voor elk van de onderscheiden categorieën vastgoed langs dezelfde lijn.

Eén vermogensbestanddeel voor meerdere activiteiten¹¹

Het is mogelijk dat een vermogensbestanddeel aan meerdere activiteiten is toe te rekenen, waardoor de vraag rijst of het vermogensbestanddeel splitsbaar is. Indien het vermogensbestanddeel splitsbaar is, dienen de gesplitste delen aan de verschillende activiteiten toegerekend te worden. Indien het vermogensbestanddeel niet splitsbaar is, dient een juiste toerekening van de kosten en

⁹ In bijlage 1 zijn deze typen nader geduid.

¹⁰ Het gaat hierbij om de intentie per 1 januari 2016, welke intentie ten aanzien van vastgoed veelal in een besluit van het bestuursorgaan zal vastliggen.

¹¹ Deze paragraaf is opgenomen onder het onderdeel vastgoed, aangezien hiervan praktijkvoorbeelden voorhanden zijn. Wij sluiten niet uit dat dit gemengd gebruik ook mogelijk is bij de overige categorieën vermogensbestanddelen.

opbrengsten van het vermogensbestanddeel aan de diverse activiteiten plaats te vinden.¹² Bij gemeenten zijn er bijvoorbeeld geregeld meerdere activiteiten in één gebouw gehuisvest. Voorbeelden van dergelijke multifunctionele gebouwen zijn cultuurcentra, Brede Scholen en zogenaamde “HOED”locaties.¹³ Wanneer de gemeente de eigenaar van het gebouw is, dient aan de hand van de regels van vermogensetikettering bepaald te worden welke gebouwdelen aan activiteiten van de gemeente toegerekend kunnen worden. In situaties waarin het gebouw is te splitsen in zelfstandige eenheden kan iedere eenheid afzonderlijk beoordeeld worden.¹⁴

Wanneer de diverse activiteiten in onzelfstandige eenheden zijn ondergebracht is splitsing van het gebouw niet mogelijk. In dat geval is er – binnen de grenzen der redelijkheid – een keuzemogelijkheid om het gehele vermogensbestanddeel toe te rekenen aan een gemeentelijke activiteit dan wel het achterwege laten daarvan.¹⁵ Wanneer wordt gekozen om het gehele gebouw (vermogensbestanddeel) aan één ondernemersactiviteit toe te rekenen, terwijl het vermogensbestanddeel deels voor andere (on)belaste activiteiten wordt gebruikt, zal een correctie moeten worden gemaakt op de toerekening van de exploitatiekosten van het gebouw. Een deel van de kosten wordt buiten de ondernemerssfeer gemaakt en wordt als zodanig aan de onderneming onttrokken.¹⁶

b. Beleggingen

Met ingang van 15 december 2013 is de verplichting tot schatkistbankieren in de Wet Financiering decentrale overheden (Wet Fido) opgenomen. Vanaf dat moment zijn alle decentrale overheden (provincies, gemeenten, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen in de vorm van een openbaar lichaam) verplicht om hun overtollige middelen in de schatkist aan te houden. Per 4 juni 2012 bestaande beleggingsportefeuilles mogen nog wel aangehouden worden, maar bij een vrijval door het einde van de looptijd van zo'n belegging dient de vervangende belegging via de schatkist te worden aangehouden.¹⁷ Bovenstaande beleggingen (SKB en de beleggingsportefeuilles) vormen geen onderneming en de opbrengsten uit deze beleggingen zullen niet in de Vpb-heffing worden betrokken.

c. Belangen (aandelen) in verbonden partijen, PPS-en en/of CV's

Met betrekking tot het houden van belangen in verbonden partijen zien wij de volgende verschijningsvormen:

- het houden van aandelen en zeggenschap over de vennootschap (moeien);

¹² Zie *Kamerstukken II* 2014/15 34 003, nr. 6, p. 21 (NV); zie *Kamerstukken I* 2014/15, 34 003, nr. D, p. 29-30 (MvA).

¹³ Huisartsen Onder Eén Dak, dit zijn gezondheidscentra met meerdere huisartsen en daarmee nauw verbonden praktijken zoals een apotheker of een praktijk voor fysiotherapie.

¹⁴ Er is bijvoorbeeld sprake van twee zelfstandige eenheden bij een pand met twee verdiepingen met elk een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig), waarvan de benedenverdieping in gebruik is als kantoorruimte en de bovenverdieping als woonruimte. Dit geldt ook voor etages van een kantoorpand die inpandig alleen toegankelijk zijn voor de gebruikers van de etage(s), maar bereikbaar zijn via één gemeenschappelijke uitpandige toegang/lift. Een voorbeeld waar geen sprake is van een zelfstandige eenheid vormt een werkkamer in een woning die niet beschikt over een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig). Een dergelijke kamer is qua gebruik volledig geïntegreerd in het gebruik van de woning zelf. Een ander voorbeeld waar geen sprake is van een zelfstandig te gebruiken deel van een onroerende zaak is een pantry.

¹⁵ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 54-55 (MvT).

¹⁶ Ten aanzien van intern vastgoed dat niet zelfstandig te exploiteren is en bovendien niet splitsbaar is (denk bijvoorbeeld aan een trouwzaal binnen een stadhuis zonder eigen ingang), is het de vraag of dit vermogensbestanddeel tot verplicht ondernemingsvermogen behoort.

¹⁷ Is echter sprake van een ‘vervangende’ belegging (lees: een andere obligatietitel in de plaats van een verkochte obligatie), dan mag de vervangende obligatie wel degelijk nog in de obligatieportefeuille blijven. Voorwaarde hierbij is wel dat geen sprake mag zijn van verlenging van de looptijd en dat de verkochte obligatie al in juni 2012 in de portefeuille aanwezig was.

- de 100% overheids -NV of –BV;
- de deelname van een gemeente in een PPS, waarbij gekozen is voor de rechtsvorm van een commanditaire vennootschap. De stille vennoot (de commandiet-BV) brengt slechts kapitaal in;
- de participatie in een gemeenschappelijke regeling (met of zonder rechtspersoonlijkheid).

Deze belangen zullen in de regel worden gecontroleerd en aangestuurd vanuit de beleidsverantwoordelijke afdeling of dienst. Deze belangen dienen dan ook daaraan te worden toegerekend. Indien de betreffende afdeling of dienst een onderneming drijft, zal dus ook beoordeeld moeten worden of dit belang aan die onderneming toegerekend moet worden.

Indien de aandelen niet aan een onderneming toegerekend kunnen worden, blijven zij in beginsel buiten de Vpb-heffing. Het alleen aanhouden van een belang in een NV of BV leidt op grond van de jurisprudentie niet tot een onderneming. Uit de voor verenigingen en stichtingen gewezen jurisprudentie blijkt dat het enkel houden van een aandelenbelang in een BV zelfs in combinatie met een commissariaatsfunctie en een geldvordering op deze BV niet leidt tot het drijven van een onderneming.¹⁸

In de Memorie van Antwoord heeft de staatssecretaris aangegeven dat weliswaar uit de jurisprudentie volgt dat ook het sec zijn van commanditair vennoot niet tot het drijven van een onderneming leidt,¹⁹ maar dat hij dit in strijd vindt met de bedoeling van het wetsvoorstel.²⁰ In de Overige Fiscale Maatregelen 2016 wordt thans geregeld dat onder het drijven van een onderneming ook wordt verstaan het zijn van medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming.²¹ Een belang in een CV wordt hiermee fiscaal per definitie als onderneming aangemerkt (indien de CV een onderneming drijft).

d. Leningen

De lokale overheden kennen verschillende soorten leningen. Het verstrekken van een lening sec, een garantstelling sec of een borgstelling sec, zal op zichzelf niet snel een onderneming vormen, maar de vraag is wederom hoe de activiteit van het verstrekken van geldleningen is georganiseerd en met welk doel er gelden, garantstellingen en borgstellingen worden verstrekt.

Ongeacht het onderscheid kortlopende (minder dan een jaar) en langlopende leningen, wordt op decentraal/lokaal niveau uitgeleend aan:

- a. mede overheden; deze leningen zijn net als het schatkistbankieren een vorm van beleggen, die niet als een onderneming geduid kan worden;
- b. particulieren (Gemeentelijke Kredietbank, startersleningen, personeelsleningen etc.);
- c. mindervermogenden in het kader van de WWB;²²
- d. derden, waarbij het bijvoorbeeld kan gaan om het stimuleren van energiebesparende maatregelen of een beleidsmatig strategisch belang van de lokale overheid;

¹⁸ HR 1 maart 1989, nr. 25 329, ECLI:NL:HR:1989:ZC4001, BNB 1989/156 (meerderheidsbelang, ook commissaris, geen onderneming); Hof Arnhem 8 mei 2007, nr. 05/00357, ECLI:NL:GHARN:2007:BA5909, V-N 2007/40.20 (houdsterstichting niet belastingplichtig).

¹⁹ HR 11 juni 1969, ECLI:NL:HR:1969:AX5863, BNB 1969/155 (stichting als commandiet: bedrijfswerkzaamheid nodig); HR 13 juli 2001, ECLI:NL:PHR:2001:ZC8084 en ECLI:NL:PHR:2001:ZC8085, BNB 2001/326 en 327 (overheid als commandiet: alleen gebruikelijke houdsteractiviteiten).

²⁰ Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. D, p. 13-14.

²¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 16-17 (MvT Overige Fiscale maatregelen 2016).

²² Dit onderdeel is niet van toepassing op (lees: komt niet voor bij) provincies.

- e. derden, waarbij de decentrale overheid de verstrekking van de lening vanuit haar publieke doelstellingen relevant vindt (deze leningen zijn derhalve een middel/beleidsinstrument om de publieke doelstelling te kunnen realiseren en het beleid uit te kunnen voeren).

Voor de categorieën b tot en met d geldt dat binnen de afdeling Financiën de Treasury-medewerkers beleidsmatig verantwoordelijk zijn, waarbij lopende leningen verder administratief door Financiën worden behandeld. Voor de onder e genoemde leningen geldt dat de desbetreffende beleidsmatige afdeling verantwoordelijk is. Vervolgens dient beoordeeld te worden of deze lening daar tot een onderneming behoort.

Indien, bij (bovenstaande) leningen, borgstellingen en garantstellingen geen toerekening aan een onderneming kan plaatsvinden, zullen de leningen, borgstellingen en garantstellingen niet in de aangifte betrokken hoeven te worden; de rente en provisies zijn dan niet belast.

e. Immateriële vaste activa

Ook voor de categorie immateriële vaste activa geldt dat eerst bekeken moet worden of de desbetreffende activa aan een onderneming moeten worden toegerekend. Indien dit het geval is zullen de kosten en de opbrengsten van deze activa bij die onderneming in het resultaat moeten worden verantwoord. Denk bijvoorbeeld aan het onderzoek naar de terugwinning van grondstoffen en winning van energie uit het afvalwater dat wordt verricht door waterschappen en de eventuele rechten die hierbij ontstaan.

Bijlage 1: Overzicht citaten 'normaal vermogensbeheer' in parlementaire stukken bij de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen

In de Memorie van Toelichting²³ en in de Nota naar aanleiding van het Verslag²⁴ bij het wetsvoorstel wordt kort stilgestaan bij normaal vermogensbeheer. In de Memorie van Antwoord geeft de Staatssecretaris in zijn reactie op de vraag "of sprake is van normaal vermogensbeheer bij (kostendekkende) verhuur van vastgoed aan bedrijven of particulieren uit maatschappelijke overwegingen of wegens marktfalen", het volgende aan²⁵:

"In welke gevallen er sprake is van normaal vermogensbeheer is niet eenduidig af te leiden uit de jurisprudentie. Het onderscheid tussen beleggen en ondernemen en, in dat kader, de vraag wanneer sprake is van normaal vermogensbeheer speelt eveneens in de inkomstenbelasting (met name box 1 – versus box 3) en voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956. Rechterlijke instanties oordelen hierover van geval tot geval aan de hand van de feiten en omstandigheden.

In de Wet Vpb 1969 is voor stichtingen en verenigingen en -middels het voorliggende wetsvoorstel- voor publiekrechtelijke rechtspersonen alleen sprake van belastingplicht voor zover zij een onderneming drijven. Dit betekent dat om te bepalen of door deze lichamen gehouden vastgoed in de vennootschapsbelastingheffing betrokken wordt, allereerst gezien dient te worden of, ingeval van een publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging de vermogensbestanddelen op basis van de vermogensetiketteringsregels kunnen worden toegerekend aan een onderneming. Als dit het geval is, wordt het vastgoed in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken.

Indien op basis van de vermogensetiketteringsregels het vastgoed niet aan de onderneming wordt toegerekend zal afhankelijk van de feiten en omstandigheden bepaald dienen te worden of de exploitatie van vastgoed van een publieke rechtspersoon (of stichting of vereniging) sec tot het drijven van een onderneming leidt."

"Ongeacht of er sprake is van exploitatie vanuit maatschappelijke overwegingen of vanuit marktfalen, zal beoordeeld moeten worden of er fiscaal sprake is van een onderneming. Voorgaande betekent dat de vermogensbestanddelen die niet tot het ondernemingsvermogen gerekend worden (en ook zelf geen onderneming vormen), niet in de vennootschapsbelastingheffing betrokken worden. Het publiekrechtelijk lichaam hoeft dan niet meer te bepalen of er sprake is van normaal vermogensbeheer."

Tenslotte wordt in de Nadere Memorie van Antwoord²⁶ de samenhang tussen de eerdere antwoorden gegeven.

"De VNG constateert een schijnbare tegenstelling tussen hetgeen in de nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer²⁷ enerzijds en in de memorie van antwoord²⁸ anderzijds is geschreven over het zogenoemde normaal vermogensbeheer. Ook de G4 refereert in hun brief hieraan. Ik zie hier geen tegenstelling. In beide stukken geef ik aan dat de jurisprudentie over dit onderwerp casuïstisch is. In de memorie van antwoord voeg ik hier aan toe dat door eerst te kijken of de vermogensbestanddelen aan een onderneming toegerekend moeten worden, er de facto voor deze vermogensbestanddelen geen discussie gevoerd hoeft te worden of de arbeid er op gericht is om een rendement te behalen dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat. In beide benaderingen leidt dit immers niet tot belastingheffing over de opbrengsten van de vermogensbestanddelen die geen ondernemingsvermogen zijn. De vaak tijdrovende discussies rond de casuïstische jurisprudentie over het begrip normaal vermogensbeheer zal hierdoor minder

²³ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 11 (MvT).

²⁴ Kamerstukken II 2014/15 34 003, nr. 6, p. 13 (NV).

²⁵ Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. D, p. 3-4.

²⁶ Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. F, p. 18 (NMvA).

²⁷ Kamerstukken II 2014/15 34 003, nr. 6, p. 13 (NV).

²⁸ Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. D, p. 3-4.

veelvuldig gevoerd hoeven te worden. Voorstaande benadering geldt overigens ook voor het door de VNG genoemde voorbeeld van exploitatie van woningen. Ook aan deze activiteit zal het desbetreffende vastgoed moeten worden gealloceerd. Indien vervolgens deze activiteit geen onderneming in fiscale zin blijkt te zijn, zal dat vastgoed niet in de heffing worden betrokken.”

Bijlage 2: Vastgoed typen

Maatschappelijk vastgoed

Maatschappelijk vastgoed is in de regel toegesneden op een beleidsmatig gewenste, veelal gesubsidieerde, maatschappelijke activiteit die voor een langere periode zonder winstoogmerk wordt gehuisvest.

Voorbeelden: musea, theaters, welzijnsaccommodaties, zwembaden, sporthallen, maatschappelijke opvang, bibliotheken en non-gouvernementele organisaties.

In de Memorie van Antwoord wordt aangegeven dat het aanschaffen van zulke vermogensbestanddelen wegens het falen van de markt of om (andere) maatschappelijke redenen, echter geen criterium is om in alle gevallen te kunnen aangeven dat de exploitatie hiervan geen onderneming voor de vennootschapsbelasting is.

Een aparte categorie vormen de onderwijsgebouwen; een wettelijke taak voor gemeenten die op meerdere manieren ingevuld kan worden. De gemeente kan via bekostiging de schoolbesturen financieren en een economisch claimrecht op de grond behouden. De gemeente kan ook zelf de gebouweigenaar zijn en de gebouwen ter beschikking stellen aan de schoolbesturen.

Bij deze gebouwen kan de vraag spelen of er sprake is van verhuur of exploitatie buiten de normale schooltijden voor andere activiteiten. Dit kan alsnog tot het drijven van een onderneming leiden, afhankelijk van de feiten en omstandigheden.

Commercieel vastgoed

Deze vorm van vastgoed wordt commercieel geëxploiteerd (minimaal kostendekkend en marktconform tarief), maar om welke reden dan ook pakt “de markt” deze taak (nog) niet op, of er zijn andere redenen om rechtstreeks grip op deze vastgoedobjecten te hebben.

Voorbeelden: kinderopvang, bedrijfsverzamelgebouwen en winkelpanden in bepaalde delen van de stad of winkelruimte in het stadhuis. Daarnaast heeft een aantal gemeenten voetbalstadions in eigendom.

Deze categorie kan – afhankelijk van de feiten en omstandigheden - een (gezamenlijke) onderneming zijn.

Bijzonder vastgoed

Het betreft hier bijzondere objecten, waarvan de gemeente eigenaar is, zoals kerktorens, kunstobjecten en tuinmuren. Daarnaast valt hieronder ook nuts-gerelateerd vastgoed. Het gaat hier om vastgoed dat direct verbonden is met het beheer van de openbare ruimte (weg, groen, water) en/of het huisvesten van diverse nutsvoorzieningen.

Voorbeelden: gemalen en trafostations, openbare begraafplaatsen, sluizen, zee- en binnenhavens, of verhuurde infrastructuur (denk hierbij aan spoorlijnen).

Waterschappen kopen, beheren en verkopen gronden van huidig en/of strategisch nut in het kader van het waterbeheer. Dit zijn bijvoorbeeld gronden die vanwege het aanleggen, verbreden of verplaatsen van waterwegen onbebouwd dienen te blijven. Ter bestrijding van kosten worden deze

gronden waar mogelijk verhuurd of verpacht. Daarnaast worden de (historische) dienstwoningen bij waterstaatswerken vaak verhuurd.

Juist voor deze categorie geldt dat eerst gekeken moet worden dit een onderdeel van een onderneming is, dan wel de exploitatie een onderneming vormt. Indien dit niet het geval is, valt dit vastgoed niet in de Vpb-heffing.

Intern vastgoed

Voor het huisvesten van de bestuurlijke en ambtelijke organisatie heeft de gemeente vastgoed in bezit, dan wel gehuurd. Bij waterschappen heeft dit vastgoed soms een dubbelfunctie. Primair wordt deze voor interne aangelegenheden gebruikt. Daarnaast vindt incidenteel en/of kortdurende verhuur plaats. Voorbeelden zijn verhuur van vergaderruimtes en verhuur van (historische) gedeeltes van het waterschap als trouwlocatie.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan de exploitatie van dit vastgoed leiden tot het drijven van een onderneming.

Ontwikkelingsvastgoed

Deze categorie betreft vastgoed dat door de gemeente is aangekocht t.b.v. gebiedsontwikkeling en dus niet in eerste instantie voor het in eigendom hebben van het vastgoed zelf. Het tijdelijke eigendom van dat vastgoed is als ware een neveneffect van de gewenste gebiedsontwikkeling. Het doel is dergelijk vastgoed zo kort mogelijk in bezit te hebben en ondertussen zo renderend mogelijk te beheren. Daarmee wordt beoogd de financiële last van het ontwikkelingsvastgoed voor de gemeente gedurende de periode van de gebiedsontwikkeling zo laag mogelijk te houden. Tot deze categorie kunnen ook strategisch verworven gronden behoren die nog niet in exploitatie genomen zijn (NIEGG).

Hierover wordt apart overleg gevoerd. Deze categorie valt buiten de reikwijdte van dit memo.

Erfpachtbeheer

Een aantal gemeenten geeft gronden in erfpacht uit. Na uitgifte van de grond (het vestigen van het erfpachtrecht) wordt het erfpachtrecht in beheer genomen bij de gemeente. Het beheren van het recht van erfpacht bestaat uit:

- administratie erfpacht (het innen van de canon en andere financiële administratie);
- beheer erfpacht (het verzorgen van aanvragen voor wijzigingen van erfpachtcontracten afkoop canonbetalingen; verkoop bloot eigendom; splitsingen; wijzigingen in verband met bouwplannen en handhaving);
- heruitgifte erfpacht (het vernieuwen van aflopende erfpachtcontracten).

Hierbij zal het afhangen van de feiten en omstandigheden bij de desbetreffende gemeente of deze afdeling een onderneming drijft. Hierover komt nog een nadere toelichting.

Bijlage 9

Praktijkvoorbeeld Declaraties aan derden

Inleiding

Declaraties aan derden betreft een werkstroom die voortkomt uit de BTW-regels: prestaties waarvoor de publiekrechtelijke rechtspersoon BTW-ondernemer is.¹ Deze prestaties betreffen hoofdzakelijk prestaties die, wanneer de publiekrechtelijk rechtspersoon deze zelfstandig zou uitoefenen, zouden kwalificeren als het handelen als overheid in de zin van de BTW door een waterschap, provincie, gemeente of het Rijk, maar die om bijvoorbeeld efficiency redenen gezamenlijk worden opgepakt. Hierbij treedt één penvoerder op als opdrachtgever, mede namens de andere (mede)overheden. De kosten die de penvoerder in rekening gebracht krijgt, welke voor rekening van een van de andere overheden horen te komen, worden door de penvoerder doorberekend aan die andere overheid.

Casus

Met behulp van het volgende voorbeeld behandelen wij een aantal vragen die bij declaraties aan derden zijn gesteld.

Voorbeeld: reconstructie van een provinciale weg

Reconstructie van een provinciale weg door een aannemer c.q. aannemersconsortium, waarbij eveneens aansluitingen met en delen van de gemeentewegen worden gereconstrueerd en aangelegd. De provincie is penvoerder van dit project. Op basis van een overeenkomst tussen provincie en gemeente geeft de gemeente toestemming om aanpassingen aan haar wegen te laten doen en wordt tussen partijen overeengekomen dat de, door de aannemer aan de provincie in rekening gebrachte, kosten met betrekking tot deze aanpassingen één op één – zonder opslag – doorberekend mogen worden aan de gemeente (zogenoemde declaraties aan derden).

1. Onderneming

Vraag:

Is er sprake van een onderneming indien de provincie een provinciale weg laat reconstrueren en hierbij geen aansluitingen met gemeente- en/of rijkswegen dan wel opritten van derden aanlegt? Voor de beantwoording van deze vraag gaan wij ervan uit dat de reconstructie van de weg voor de provincie als één activiteit (of cluster van activiteiten) kan worden aangemerkt.

Antwoord:

Deze activiteit dient te worden getoetst aan de ondernemingscriteria. In het geval van “onderhoud aan of aanleg van de eigen provinciale infrastructurele voorzieningen” is er sprake van het aanleggen en/of onderhouden van een zogenoemd zuiver collectief goed. Er is in dit geval geen sprake van deelname aan het economisch verkeer, vanwege het gebrek aan een individueel aanwijsbare afnemer (eenieder profiteert).²

2. Project en onderneming

Vraag:

Vormt elk project, waarvan deze reconstructie er één is, een separate onderneming voor de Vpb?

Antwoord:

Als eerste stap dient te worden beoordeeld of er sprake is van een of meerdere (zelfstandige) activiteit(en). Daarna dient te worden beoordeeld of er sprake is van activiteiten die onlosmakelijk met elkaar verweven zijn of dat er andere indicaties zijn op basis waarvan de activiteiten geclusterd kunnen worden (zie stap 2 afbakeningsschema) en de activiteiten daarom geclusterd worden voor de

¹ Ondernemers btw in de financiële administratie.

² Als deze activiteit plaatsvindt in het kader van een grondexploitatie (GREX), dan moet beoordeeld worden of deze wellicht bij beoordeling van de GREX moet worden meegenomen.

ingang van de ondernemingstoets ([Schema Afbakening](#)). In het geval van de reconstructie van een provinciale weg, zoals hierboven beschreven, is er waarschijnlijk sprake van meerdere activiteiten. Op basis van de feiten en omstandigheden dient dan beoordeeld te worden of de activiteiten geclusterd de ingang vormen voor de ondernemingstoets. Indien, vanuit de provincie bezien, de reconstructie of aanleg van een provinciale weg en gemeenteweg gezamenlijk onderdeel zijn van één project, waarbij de werkzaamheden worden verricht door dezelfde aannemer(s), tegen dezelfde prijs per eenheid en aangestuurd door dezelfde ambtenaren vanuit de provincie (c.q. dezelfde eindverantwoordelijken), worden beide activiteiten gezamenlijk beoordeeld voor de ondernemingstoets. Wanneer echter sprake is van, vanuit de provincie bezien, één project, maar verschillende aannemers, een afwijkende prijsvoering voor de werkzaamheden, een afwijkende planning en aansturing door verschillende personen binnen de provincie, worden de reconstructie van provinciale weg en gemeenteweg niet gezamenlijk beoordeeld voor de ondernemingstoets.

3. Uitbesteden aan aannemers of als publiekrechtelijk lichaam zelf uitvoeren

Vraag:

Is het voor het beoordelen van de deelname aan het economisch verkeer relevant om onderscheid te maken tussen een provincie die de werkzaamheden laat verrichten door een aannemer c.q. een aannemersconsortium of zelf uitvoert?

Antwoord:

Wanneer een provincie haar eigen infrastructurele voorzieningen reconstrueert, is dit voor de beoordeling van deelname aan het economisch verkeer niet relevant. Wanneer de provincie ook zelf de gemeentewegen reconstrueert, is er wel sprake van deelname aan het economisch verkeer. Indien een provincie de werkzaamheden laat verrichten door een aannemer (c.q. aannemersconsortium), maken de reconstructiewerkzaamheden sec geen deel uit van de af te bakenen onderneming bij de provincie. Maar wanneer de provincie de gemeentewegen laat reconstrueren dan leidt de regievoering (penvoerderschap) wel tot deelname aan het economisch verkeer.

4. Uitbesteden van werkzaamheden

Vraag:

Is er sprake van een onderneming indien de provincie, als opdrachtgever, de provinciale weg laat reconstrueren en hierbij tevens aansluitingen met of delen van gemeentewegen laat aanleggen/reconstrueren? We gaan er hierbij vanuit dat de provincie de kosten doorberekend aan de gemeente.

Antwoord:

Er is in dit geval sprake van deelname aan het economisch verkeer door de provincie. Er dient beoordeeld te worden of er vanuit fiscale zin een kostendekkende vergoeding ontvangen wordt. Omdat er slechts een doorberekening van de kosten (van de aannemer) plaatsvindt, wordt maximaal een kostendekkende vergoeding ontvangen en is er geen sprake van het beogen van winst of het behalen van overschotten.³

5. Project wordt uitgevoerd door één aannemer

Vraag:

Wanneer de provincie naast de doorbelaste daadwerkelijk toe te rekenen kosten nog een additionele betaling ontvangt vanuit de gemeente om tekorten op het betreffende project te financieren, hoe

³ Indien er wel overschotten worden behaald kan van rechtswege een objectvrijstelling van toepassing zijn.

dient een dergelijke betaling dan voor Vpb-doeleinden gekwalificeerd te worden op het niveau van de provincie? Voor de beantwoording van deze vraag gaan wij ervan uit dat in het onderhavige voorbeeld, vanuit de provincie gezien, de reconstructie van provinciale weg en gemeenteweg als gezamenlijk onderdeel van één project aan te merken zijn, waarbij de werkzaamheden worden verricht door dezelfde aannemer(s), tegen dezelfde prijs per eenheid en worden aangestuurd door dezelfde ambtenaren vanuit de provincie.

Antwoord:

In dit geval worden beide activiteiten gezamenlijk beoordeeld voor de ondernemingstoets. Er dient te worden beoordeeld of de additionele betaling direct samenhangt met het project en de daaraan ten grondslag liggende overeenkomst tussen de gemeente en de provincie. Voor Vpb-doeleinden zijn deze betalingen toerekenbaar aan het project, ervan uitgaande dat er een causaal verband is met het project. Het maakt daarbij voor de beoordeling van het winststreven in beginsel geen verschil of deze bijdrage plaatsvindt in de vorm van een subsidie of anderszins. Bij de provincie worden deze ontvangen betalingen daarom als omzet meegenomen voor de beoordeling of sprake is van een winststreven. Als er echter voor de geclusterde “ondernemingsactiviteit” nooit een overschot behaald wordt, is er geen sprake van winst.

Dit praktijkvoorbeeld heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting en beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van dit praktijkvoorbeeld door de overheidsondernemingen, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet.

Bijlage 10

Brief verbonden partijen

Voorbeeldbrief verbonden partijen

Aan de directie van de verbonden partij

Met de invoering van de Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (hierna: Vpb) vanaf 1 januari 2016 krijgen gemeenten, provincies en waterschappen, net zoals alle andere overheden, te maken met het feit dat ze voor een deel van hun activiteiten onder de vennootschapsbelastingplicht gaan vallen. Dat geldt ook voor veel van de aan hen verbonden partijen. De invoering van de Vpb voor overheidsondernemingen heeft voor ons als lokale overheid en de aan lokale overheden verbonden partijen mogelijk ingrijpende gevolgen. Deze kan zowel de administratie, de automatisering als het financieel beleid en beheer betreffen. Daarnaast zullen er mogelijk afspraken met de Belastingdienst gemaakt moeten worden.

Nu de wet op 26 mei jl. door de Eerste Kamer is aangenomen, dienen de lokale overheden (inclusief de aan hen verbonden partijen) te inventariseren of en zo ja op welke wijze de nieuwe wet gevolgen voor hen heeft. Het beoordelen van de belastingplicht, het opstellen van een openingsbalans, het bepalen van de prijsstelling en de fiscale verlies- en winstrekening zijn voor de betrokken partijen ingewikkelde en nieuwe thema's. Daarbij kunnen partijen gebruik maken van een speciaal daartoe opgestelde handreiking, deze is te raadplegen via de volgende link: [handreiking-invoering-vpb](#). Deze handreiking is door het samenwerkingsverband van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO), de Unie van Waterschappen (UvW) en het Ministerie van Financiën/de Belastingdienst ontwikkeld.

Uiteraard is het uitgangspunt voor de aan de overheden verbonden overheidsbedrijven (zoals gemeenschappelijke regelingen, BV's, etc.) dat zij zelf verantwoordelijk zijn voor hun eigen voorbereiding op de Vpb-plicht. De Vpb-plicht bij deze overheidsondernemingen kan uiteraard financiële effecten hebben op de financiële huishouding van de moedergemeenten, -provincies of -waterschappen. Dat is de reden dat we u verzoeken om ons te voorzien van de volgende informatie:

1. Gaat uw organisatie naar verwachting onder de Vpb-plicht vallen?
Zo ja:
2. Is er mogelijk een vrijstelling van toepassing?
3. Wat zijn de financiële consequenties zowel qua Vpb druk als administratieve last?
4. Wat zijn de financiële gevolgen voor de deelnemende gemeenten?
5. Zijn er maatregelen in voorbereiding (bijv. in de structuur van de organisatie) met gevolgen voor de Vpb.

Voor een uitgebreide toelichting op de achtergronden van de Vpb, waaronder de vrijstellingen, en de verschillende stappen die nodig zijn voor de invoering verwijzen we u naar de eerder genoemde handreiking.

In het bijzonder willen we u wijzen op de factsheet 2 zoals opgenomen in paragraaf 6.4 waarin onder andere specifiek wordt ingegaan op verbonden partijen, zoals de uwe.

Graag ontvangen we de bovengenoemde gegevens uiterlijk op [DATUM]. In een later stadium zullen we u benaderen om meer gedetailleerde informatie. Daarnaast zullen we u attent maken op nadere ontwikkelingen m.b.t. de invoering zodra deze aan de orde zijn en specifiek van belang zijn voor de indirecte overheidsbedrijven. Overigens worden dergelijke ontwikkelingen verwerkt in de al eerder genoemde handreiking, welke een dynamisch document is en de verschillende fasen voor de invoering beschrijft op de momenten waarop deze actueel worden. Voor vragen kunt u zich wenden tot de genoemde contactpersoon onderaan in deze brief.

Met vriendelijke groet,

Bijlage 11

Tool implementatiekosten (schermprint met uitleg)

Bijlage 12

Voorbeeld VERI tabel

Niveau verantwoordelijkheid	Directeur Financiën	Fiscale afdeling	Financiële admin	Concern Control	Dienst	Dienst	Afdeling	Afdeling
<i>Zicht op belastingplicht</i>								
<i>Belastingplicht</i>								
Zicht organisatiestructuur								
Zicht op verbonden partijen								
Zicht op juridische structuur								
Inventarisatie activiteiten								
Analyse inventarisatie								
Conclusie belastingplicht (mede in relatie tot organisatorische en juridische structuur)								
Registratie vpb bij Belastingdienst								
<i>Workflowmanagement en financiële administraties</i>								
Inrichting financiële administraties								
Volledigheid registratie primaire transacties (Interne Controle)								
Volledigheid registratie primaire transacties (AO/IB)								
Volledigheid registratie primaire transacties (Extern Accountant)								
Aansluiting Organisatorische, Juridische en Fiscale structuur								
Identificatie TP-transacties								
Definitie TP-beleid								
Opstellen 8b-documentatie (inclusief benchmarkgegevens)								
Verwerking intercompany transacties								
Controle op gehanteerde intercompany prijzen								
Registratie verschillen commercieel-fiscaal (afschrijvingen, voorzieningen, fiscale maatregelen)								
Positionering onroerend goed en fiscale waarderingen								
Fiscale openingsbalans								
Ondersteuning IT								
<i>Risicomanagement</i>								
<i>Algemeen</i>								
Procematige risicodetectie								
Klassificeren van de risico's								
Risicoreactie								
Definiëren van beheersmaatregelen								
Testing (opzet, bestaan en werking)								

Niveau verantwoordelijkheid	Directeur Financiën	Fiscale afdeling	Financiële admin	Concern Control	Dienst	Dienst	Afdeling	Afdeling
Aangifte								
<i>Algemeen</i>								
Aansluiting transacties-aangifte inclusief gebruikte tooling								
Opstellen aangifte vpb								
Controleren aangifte vpb (zie ook monitoring)								
(Tijdig) Indienen aangifte vpb								
(Tijdig) Betalen van verschuldigde vennootschapsbelasting								
<i>Consolidatie</i>								
Consolideren fiscale gegevens (gebruik template)								
Correctieboekingen Transfer Pricing								
Bepaling belastingpositie in relatie tot BBV								
<i>Monitoring</i>								
Intern proces monitoring								
Toetsen relevante aspecten vennootschapsbelasting								
Toetsen relevante aspecten aangifte (aanslagen/betalingen)								
<i>Communicatie</i>								
Afstemming in relatie tot Horizontaal Toezicht traject								
Beantwoorden vragen Belastingdienst inzake vpb aangifte								
Afhandelen boekenonderzoeken Belastingdienst								
Indienen bezwaar en/of beroep bij Belastingdienst								
Beleid inhuur adviseurs								
Proces inhuur adviseurs								
Onderkennen branchespecifieke problematiek								
Afstemmen branchespecifieke problematiek								
Management								
<i>Algemeen</i>								
Fiscaal beleid								
Overleg fiscale issues								
Incidentmanagement								

Bijlage 13

Verzoek of wijziging voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 2016

Kalenderjaar 2016
Boekjaar 2016-2018

Verzoek of wijziging voorlopige aanslag Vennootschapsbelasting

Gegevens Belastingplichtige

RSIN/Fiscaal nummer
Boekjaar

Gegevens Belastingconsulent

Beconnummer
Gegevens contactpersoon
voorletters
tussenvoegsels
achternaam
Telefoonnummer contactpersoon

Gegevens boekjaar

Financiële gegevens

Belastbare winst
Te verrekenen verliezen totaal
Belastbaar bedrag

Regeling functionele valuta

Belastinggrondslag functionele valuta
Valutacode regeling functionele valuta
Gemiddelde koers
Valutafactor reg functionele valuta

Belastingverminderingen

Aftrek elders belast totaal
Verrekende deelnemingsverrekening
Verrekende belasting buitenlandse ondernemingswinst

Voorheffingen totaal

Berichtgegevens

code softwareleverancier
relatienummer softwareontwikkelaar
naam softwarepakket
versie softwarepakket
belastingjaar bericht

Bijlage 14

Voorbeeld aangifte Vpb 2015

Gegevens belastingplichtige

Naam onderneming

RSIN

Boekjaar

Gegevens consulent

Consulent/fiscaal adviseur (opsteller van de aangifte)

Beconnummer consulent/fiscaal adviseur

Voorletters naam contactpersoon consulent/fiscaal adviseur

Tussenvoegsel naam contactpersoon consulent/fiscaal adviseur

Achternaam contactpersoon consulent/fiscaal adviseur

Telefoonnummer contactpersoon consulent/fiscaal adviseur

Intermediair (indiener van de aangifte)

Beconnummer intermediair

Regeling functionele valuta

Maakt u voor dit boekjaar gebruik van de regeling voor functionele valuta?

Nee

Ja

--	--

Valutacode

Fiscale eenheid

Doet u aangifte voor een fiscale eenheid ?

Nee

Ja

(indien ja, dan ook vennootschappelijke gegevens voor de dochtermaatschappijen invullen)

--	--

Verklaring

Ik verklaar de aangifte vennootschapsbelasting duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te hebben ingevuld.

Voorletters naam ondertekenaar

Tussenvoegsel naam ondertekenaar

Achternaam ondertekenaar

Functie

Telefoonnummer

Berichtgegevens

Operating system

leverancierscode

relatienummer softwareontwikkelaar

naam softwarepakket

versie softwarepakket

belastingjaar aangifte

middelcombinatie

aangiftesoort

I Algemene gegevens

a Volgnummer onderneming	
b Naam onderneming	
c Omschrijving activiteiten van de onderneming	
d Hebt u in dit boekjaar agrarische activiteiten verricht?	

BALANS
Activa

		Per einde boekjaar Jaarstukken (fiscaal) EB	Per begin boekjaar Jaarstukken (fiscaal) SB
1 Immateriële vaste activa			
1a Goodwill	Kosten voortbrenging fiscaal		
1b Overige immateriële vaste activa			
1c Totaal immateriële vaste activa			
2 Materiële vaste activa			
2a Gebouwen en terreinen	Kosten aanschaf (fiscaal)	Restwaarde (fiscaal)	
2b Machines en installaties			
2c Andere vaste bedrijfsmiddelen			
2d Totaal materiële vaste activa			
3 Financiële vaste activa			
3a Deelnemingen	Nominale waarde		
3b Langlopende vorderingen op groepsmaatschappijen			
3c Langlopende vorderingen op participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen			
3d Overige financiële vaste activa			
3e Totaal financiële vaste activa			
4 Voorraden			
4a Voorraden			
4b Onderhanden werk			
4c Totaal voorraden			
5 Vorderingen			
5a Vorderingen op handelsdebiteuren	Nominale waarde		
5b Vordering omzetbelasting			
5c Kortlopende vorderingen op groepsmaatschappijen			
5d Kortlopende vorderingen op participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen			
5e Overige vorderingen			
5f Totaal vorderingen			
6 Effecten			
7 Liquide middelen			
8 Totaal activa			

Passiva

9 Ondernemingsvermogen			
9a Gestort en opgevraagd kapitaal			
9b Informeel kapitaal			
9c Agio			
9d Winstreserves			
9e Egalisatiereserve			
9f Herinvesteringsreserve			
9g Belaste compartimenteringsreserve			
9h Overige fiscale reserves			
9i Eigen vermogen/fiscaal ondernemingsvermogen			
10 Voorzieningen			
10a Garantievoorzieningen			
10b Lijfrente-, pensioen- en stamrechtvoorzieningen			
10c Overige voorzieningen			
10d Totaal voorzieningen			
11 Langlopende schulden			
11a Converteerbare leningen			
11b Obligaties			
11c Langlopende schulden aan groepsmaatschappijen			
11d Langlopende schulden aan participanten en maatschappij waarin wordt deelgenomen			
11e Schulden aan kredietinstellingen			
11f Overige langlopende schulden			
11g Totaal langlopende schulden			
12 Kortlopende schulden			
12a Schulden aan leveranciers en handelskredieten			
12b Omzetbelasting			
12c Loonheffingen			
12d Kortlopende schulden aan groepsmaatschappijen			
12e Kortlopende schulden aan participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen			
12f Overige kortlopende schulden			
12g Totaal kortlopende schulden			
13 Totaal passiva			

Verlies- en winstrekening

		Jaarstukken (fiscaal)	
14 Opbrengsten		DB	
14a Netto-omzet			+
14b Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk			+
14c Geactiveerde productie voor het eigen bedrijf			+
14d Overige opbrengsten			+
14e	Som van de bedrijfsopbrengsten		+ <input type="text"/>
15 Kosten van grond- en hulpstoffen, uitbesteed werk e.d.			
15a Kosten van grond- en hulpstoffen, inkoopprijs van de verkopen			+
15b Kosten van uitbesteed werk en andere externe kosten			+
16 Personeelskosten			
16a Lonen en salarissen			+
16b Sociale lasten			+
16c Pensioenlasten			+
16d Overige personeelskosten			+
16e Ontvangen uitkeringen en loonsubsidies			-
17 Afschrijvingen			
17a Goodwill, afschrijvingen			+
17b Overige immateriële vaste activa, afschrijvingen			+
17c Gebouwen en terreinen, afschrijvingen			+
17d Machines en installaties, afschrijvingen			+
17e Andere vaste bedrijfsmiddelen, afschrijving			+
18 Overige waardeveranderingen van immateriële en materiële vaste activa			+
19 Bijzondere waardevermindering van vlottende activa			+
20 Overige bedrijfskosten			
20a Autokosten en transportkosten			+
20b Huisvestingskosten			+
20c Onderhoudskosten van overige materiële vaste activa			+
20d Verkoopkosten			+
20e Andere kosten			+
21 Som van de bedrijfslasten			= <input type="text"/> -
22 Financiële baten en lasten			
22a Opbrengsten van vorderingen op groepsmaatschappijen			+
22b Opbrengsten van vorderingen op participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen			+
22c Opbrengsten van overige vorderingen			+
22d Opbrengsten van banktegoeden			+
22e Ontvangen dividend (niet van deelnemingen)			+
22f Kwijtscheldingswinst			+
22g Waardeverandering van vorderingen			+
22h Waardeverandering van effecten			+
22i Kosten van schulden aan groepsmaatschappijen			-
22j Kosten van schulden aan participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen			-
22k Kosten van schulden, andere rentelasten en soortgelijke kosten			-
22l	Som van de financiële baten en lasten		= <input type="text"/> +
23 Resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening			<input type="text"/> =
24 Resultaat uit deelnemingen			<input type="text"/> +
25 Buitengewone baten			
25a Voordelen door ontvoeging dochtermaatschappij of beëindiging fiscale eenheid			+
25b Boekwinst op activa			+
25c Overige buitengewone baten			+
26 Buitengewone lasten			
26a Afboeking herinvesteringsreserve op gekochte activa			-
26b Uitkeringen aan algemeen nut beogende instellingen			-
26c Overige buitengewone lasten			-
27 Buitengewone resultaten			<input type="text"/> +
28 Saldo fiscale winstberekening			<input type="text"/> =

Toelichting op de balans

Materiële vaste activa

2a Bedrijfsgebouwen inclusief ondergrond

	Kosten aanschaf (fiscaal)	Bodemwaarde (fiscaal)	Restwaarde (fiscaal)	Eindbalans (fiscaal)
Bedrijfsgebouwen waarvoor in het boekjaar géén bodemwaarde geldt Willekeurig af te schrijven op bedrijfsgebouwen (milieubedrijfsmiddel)				
Bedrijfsgebouwen waarvoor in het boekjaar de bodemwaarde geldt				
Bedrijfsgebouwen in eigen gebruik waarop wordt afgeschreven				
Bedrijfsgebouwen ter beschikking gesteld waarop wordt afgeschreven				
Bedrijfsgebouwen waarop niet wordt afgeschreven				
Bedrijfsterreinen				

Ondernemingsvermogen

9f Specificatie herinvesteringsreserve

Omschrijving vervreemd bedrijfsmiddel	Jaar vervreemding	Boekwinst	Afschrijvings- percentage	Boekwaarde op vervreemdings- moment

Voorzieningen

10a Specificatie garantievoorziening

Omschrijving soort garantievoorziening	Bedrag dotatie	Bedrag onttrekking	Bedrag (fiscaal) einde boekjaar

10c Specificatie overige voorzieningen

Omschrijving soort overige voorziening	Bedrag dotatie	Bedrag onttrekking	Bedrag (fiscaal) einde boekjaar

Kortlopende vorderingen/schulden

5b/12b Specificatie omzetbelasting aan het einde van het boekjaar

Schuld/vordering over dit boekjaar	
Schuld/vordering over het vorig boekjaar	
Schuld/vordering over oudere boekjaren	

Toelichting op de balans - activa

Toelichting op de balans - passiva

Toelichting op de verlies- en winstrekening

Afschrijvingen

Afschrijving gebouwen en terreinen

	Jaarstukken (fiscaal)
Afschrijving op bedrijfsgebouwen waarvoor géén bodemwaarde geldt Willekeurige afschrijving op bedrijfsgebouwen volgens de milieu-lijst	
Afschrijving op bedrijfsgebouwen waarvoor de bodemwaarde geldt Afschrijving op bedrijfsgebouwen die in eigen gebruik zijn Afschrijving op bedrijfsgebouwen die ter beschikking zijn gesteld	
Afschrijving bedrijfsterreinen	

Willekeurige afschrijving op bedrijfsmiddelen Nederland

Omschrijving bedrijfsmiddel willekeurige afschrijving	Willekeurig afgeschreven in boekjaar	Boekwaarde bedrijfsmiddel einde boekjaar	Tijdelijke regeling willekeurige afschrijving	
			N	J

Toelichting op de verlies- en winstrekening

I Vennootschappelijke gegevens moedermaatschappij

II Algemene gegevens

a Volgnummer Onderneming	
b Naam onderneming	
c Omschrijving activiteiten van de onderneming	

BALANS

Activa

	Per einde boekjaar	Per begin boekjaar
	EB	SB
1 Immateriële vaste activa		
1a Goodwill		
1b Overige immateriële vaste activa		
1c Totaal immateriële vaste activa		
2 Materiële vaste activa		
2a Gebouwen en terreinen		
2b Machines en installaties		
2c Andere vaste bedrijfsmiddelen		
2d Totaal materiële vaste activa		
3 Financiële vaste activa		
3a Deelnemingen		
3b Langlopende vorderingen op groepsmaatschappijen		
3c Langlopende vorderingen op participanten/maatschappijen waarin wordt deelgenomen		
3d Overige financiële vaste activa		
3e Totaal financiële vaste activa		
4 Voorraden		
4a Voorraden		
4b Onderhanden werk		
4c Totaal voorraden		
5 Vorderingen		
5a Vorderingen op handelsdebiteuren		
5b Vordering omzetbelasting		
5c Vorderingen op groepsmaatschappijen		
5d Vorderingen op participanten/maatschappijen waarin wordt deelgenomen		
5e Overige vorderingen		
5f Totaal vorderingen		
6 Effecten		
7 Liquide middelen		
8 Totaal activa		

Passiva

9 Ondernemingsvermogen		
9a Gestort en opgevraagd kapitaal		
9b Informeel kapitaal		
9c Agio		
9d Winstreserves		
9e Egalisatiereserve		
9f Herinvesteringsreserve		
9g Belaste compartimenteringsreserve		
9h Overige (fiscale) reserves		
9i Eigen vermogen/fiscaal ondernemingsvermogen		
10 Voorzieningen		
10a Garantievoorzieningen		
10b Lijfrente-, pensioen- en stamrechtvoorzieningen		
10c Overige voorzieningen		
10d Totaal voorzieningen		
11 Langlopende schulden		
11a Converteerbare leningen		
11b Obligaties		
11c Langlopende schulden aan groepsmaatschappijen		
11d Langlopende schulden aan participanten en maatschappij waarin wordt deelgenomen		
11e Schulden aan kredietinstellingen		
11f Overige langlopende schulden		
11g Totaal langlopende schulden		
12 Kortlopende schulden		
12a Schulden aan leveranciers en handelskredieten		
12b Omzetbelasting		
12c Loonheffingen		
12d Kortlopende schulden aan groepsmaatschappijen		
12e Kortlopende schulden aan participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen		
12f Overige kortlopende schulden		
12g Totaal kortlopende schulden		
13 Totaal passiva		

Verlies- en winstrekening

		DB	
14	Opbrengsten		
14a	Netto-omzet	<input type="text"/>	+
14b	Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk	<input type="text"/>	+
14c	Geactiveerde productie voor het eigen bedrijf	<input type="text"/>	+
14d	Overige opbrengsten	<input type="text"/>	+
14e	Som van de bedrijfsopbrengsten		<input type="text"/> +
15	Kosten van grond- en hulpstoffen, uitbesteed werk e.d.		
15a	Kosten van grond- en hulpstoffen, inkoopprijs van de verkopen	<input type="text"/>	+
15b	Kosten van uitbesteed werk en andere externe kosten	<input type="text"/>	+
16	Personeelskosten		
16a	Lonen en salarissen	<input type="text"/>	+
16b	Sociale lasten	<input type="text"/>	+
16c	Pensioenlasten	<input type="text"/>	+
16d	Overige personeelskosten	<input type="text"/>	+
16e	Ontvangen uitkeringen en loonsubsidies	<input type="text"/>	-
17	Afschrijvingen		
17a	Goodwill, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17b	Overige immateriële vaste activa, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17c	Gebouwen en terreinen, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17d	Machines en installaties, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17e	Andere vaste bedrijfsmiddelen, afschrijving	<input type="text"/>	+
18	Overige waardeveranderingen van immateriële en materiële vaste activa	<input type="text"/>	+
19	Bijzondere waardevermindering van vlottende activa	<input type="text"/>	+
20	Overige bedrijfskosten		
20a	Autokosten en transportkosten	<input type="text"/>	+
20b	Huisvestingskosten	<input type="text"/>	+
20c	Onderhoudskosten van overige materiële vaste activa	<input type="text"/>	+
20d	Verkoopkosten	<input type="text"/>	+
20e	Andere kosten	<input type="text"/>	+
21	Som der bedrijfslasten		= <input type="text"/> -
22	Financiële baten en lasten		
22a	Opbrengsten van vorderingen op groepsmaatschappijen	<input type="text"/>	+
22b	Opbrengsten van vorderingen op participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen	<input type="text"/>	+
22c	Opbrengsten van overige vorderingen	<input type="text"/>	+
22d	Opbrengsten van banktegoeden	<input type="text"/>	+
22e	Ontvangen dividend (niet van deelnemingen)	<input type="text"/>	+
22f	Kwijtscheldingswinst	<input type="text"/>	+
22g	Waardeverandering van vorderingen	<input type="text"/>	+
22h	Waardeverandering van effecten	<input type="text"/>	+
22i	Kosten van schulden aan groepsmaatschappijen	<input type="text"/>	-
22j	Kosten van schulden aan participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen	<input type="text"/>	-
22k	Kosten van schulden, andere rentelasten en soortgelijke kosten	<input type="text"/>	-
22l	Som van de financiële baten en lasten		= <input type="text"/> +
23	Resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening		<input type="text"/> =
24	Resultaat uit deelnemingen		<input type="text"/> +
25	Buitengewone baten		
25a	Voordelen door ontvoeging dochtermaatschappij of beëindiging fiscale eenheid	<input type="text"/>	+
25b	Boekwinst op activa	<input type="text"/>	+
25c	Overige buitengewone baten	<input type="text"/>	+
26	Buitengewone lasten		
26a	Afboeking herinvesteringsreserve op gekochte activa	<input type="text"/>	-
26b	Uitkeringen aan algemeen nut beogende instellingen	<input type="text"/>	-
26c	Overige buitengewone lasten	<input type="text"/>	-
27	Buitengewone resultaten		= <input type="text"/> +
28	Saldo fiscale winstberekening		= <input type="text"/> =

I Vennootschappelijke gegevens dochtermaatschappij

II Algemene gegevens

a Volgnummer Onderneming	
b Naam onderneming	
c Omschrijving activiteiten van de onderneming	
d Dochtermaatschappij fiscale eenheid	
e RSIN dochtermaatschappij fiscale eenheid	

BALANS

Activa

	Per einde boekjaar	Per begin boekjaar
	EB	SB
1 Immateriële vaste activa		
1a Goodwill		
1b Overige immateriële vaste activa		
1c Totaal immateriële vaste activa		
2 Materiële vaste activa		
2a Gebouwen en terreinen		
2b Machines en installaties		
2c Andere vaste bedrijfsmiddelen		
2d Totaal materiële vaste activa		
3 Financiële vaste activa		
3a Deelnemingen		
3b Langlopende vorderingen op groepsmaatschappijen		
3c Langlopende vorderingen op participanten/maatschappijen waarin wordt deelgenomen		
3d Overige financiële vaste activa		
3e Totaal financiële vaste activa		
4 Voorraden		
4a Voorraden		
4b Onderhanden werk		
4c Totaal voorraden		
5 Vorderingen		
5a Vorderingen op handelsdebiteuren		
5b Vordering omzetbelasting		
5c Vorderingen op groepsmaatschappijen		
5d Vorderingen op participanten/maatschappijen waarin wordt deelgenomen		
5e Overige vorderingen		
5f Totaal vorderingen		
6 Effecten		
7 Liquide middelen		
8 Totaal activa		

Passiva

9 Ondernemingsvermogen		
9a Gestort en opgevraagd kapitaal		
9b Informeel kapitaal		
9c Agio		
9d Winstreserves		
9e Egalisatiereserve		
9f Herinvesteringsreserve		
9g Belaste compartimenteringsreserve		
9h Overige (fiscale) reserves		
9i Eigen vermogen/fiscaal ondernemingsvermogen		
10 Voorzieningen		
10a Garantievoorzieningen		
10b Lijfrente-, pensioen- en stamrechtvoorzieningen		
10c Overige voorzieningen		
10d Totaal voorzieningen		
11 Langlopende schulden		
11a Converteerbare leningen		
11b Obligaties		
11c Langlopende schulden aan groepsmaatschappijen		
11d Langlopende schulden aan participanten en maatschappij waarin wordt deelgenomen		
11e Schulden aan kredietinstellingen		
11f Overige langlopende schulden		
11g Totaal langlopende schulden		
12 Kortlopende schulden		
12a Schulden aan leveranciers en handelskredieten		
12b Omzetbelasting		
12c Loonheffingen		
12d Kortlopende schulden aan groepsmaatschappijen		
12e Kortlopende schulden aan participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen		
12f Overige kortlopende schulden		
12g Totaal kortlopende schulden		
13 Totaal passiva		

Verlies- en winstrekening

		DB	
14	Opbrengsten		
14a	Netto-omzet	<input type="text"/>	+
14b	Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk	<input type="text"/>	+
14c	Geactiveerde productie voor het eigen bedrijf	<input type="text"/>	+
14d	Overige opbrengsten	<input type="text"/>	+
14e	Som van de bedrijfsopbrengsten		<input type="text"/> +
15	Kosten van grond- en hulpstoffen, uitbesteed werk e.d.		
15a	Kosten van grond- en hulpstoffen, inkoopprijs van de verkopen	<input type="text"/>	+
15b	Kosten van uitbesteed werk en andere externe kosten	<input type="text"/>	+
16	Personeelskosten		
16a	Lonen en salarissen	<input type="text"/>	+
16b	Sociale lasten	<input type="text"/>	+
16c	Pensioenlasten	<input type="text"/>	+
16d	Overige personeelskosten	<input type="text"/>	+
16e	Ontvangen uitkeringen en loonsubsidies	<input type="text"/>	-
17	Afschrijvingen		
17a	Goodwill, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17b	Overige immateriële vaste activa, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17c	Gebouwen en terreinen, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17d	Machines en installaties, afschrijvingen	<input type="text"/>	+
17e	Andere vaste bedrijfsmiddelen, afschrijving	<input type="text"/>	+
18	Overige waardeveranderingen van immateriële en materiële vaste activa	<input type="text"/>	+
19	Bijzondere waardevermindering van vlottende activa	<input type="text"/>	+
20	Overige bedrijfskosten		
20a	Autokosten en transportkosten	<input type="text"/>	+
20b	Huisvestingskosten	<input type="text"/>	+
20c	Onderhoudskosten van overige materiële vaste activa	<input type="text"/>	+
20d	Verkoopkosten	<input type="text"/>	+
20e	Andere kosten	<input type="text"/>	+
21	Som der bedrijfslasten		= <input type="text"/> -
22	Financiële baten en lasten		
22a	Opbrengsten van vorderingen op groepsmaatschappijen	<input type="text"/>	+
22b	Opbrengsten van vorderingen op participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen	<input type="text"/>	+
22c	Opbrengsten van overige vorderingen	<input type="text"/>	+
22d	Opbrengsten van banktegoeden	<input type="text"/>	+
22e	Ontvangen dividend (niet van deelnemingen)	<input type="text"/>	+
22f	Kwijtscheldingswinst	<input type="text"/>	+
22g	Waardeverandering van vorderingen	<input type="text"/>	+
22h	Waardeverandering van effecten	<input type="text"/>	+
22i	Kosten van schulden aan groepsmaatschappijen	<input type="text"/>	-
22j	Kosten van schulden aan participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen	<input type="text"/>	-
22k	Kosten van schulden, andere rentelasten en soortgelijke kosten	<input type="text"/>	-
22l	Som van de financiële baten en lasten		= <input type="text"/> +
23	Resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening		<input type="text"/> =
24	Resultaat uit deelnemingen		<input type="text"/> +
25	Buitengewone baten		
25a	Voordelen door ontvoeging dochtermaatschappij of beëindiging fiscale eenheid	<input type="text"/>	+
25b	Boekwinst op activa	<input type="text"/>	+
25c	Overige buitengewone baten	<input type="text"/>	+
26	Buitengewone lasten		
26a	Afboeking herinvesteringsreserve op gekochte activa	<input type="text"/>	-
26b	Uitkeringen aan algemeen nut beogende instellingen	<input type="text"/>	-
26c	Overige buitengewone lasten	<input type="text"/>	-
27	Buitengewone resultaten		= <input type="text"/> +
28	Saldo fiscale winstberekening		= <input type="text"/> =

Specificatie agrarische Activiteiten

Naam:

RSIN :

Onderneming Agrarische activiteiten

Algemene gegevens

I	Naam agrarische onderneming		
II	Aard onderneming		
		Nee	Ja
III	Bent u bij de vaststelling van het resultaat afgeweken van de Landelijke landbouwnormen?		
IV	Ligt een deel van de gronden die u in de landbouwonderneming gebruikte in België en/of Duitsland?		
	Vervreemding grond, erf en/of ondergrond van opstallen		
V	Hebt u in dit boekjaar grond, erf en/of ondergrond van opstallen vervreemd?		
VI	Was u huurder of pachter van de vervreemde grond op het moment dat u er eigenaar van		
VII	Hebt u op de vervreemde grond een vervangingsreserve of een herinvesteringsreserve afgeboekt?		
VIII	Als u grond hebt vervreemd, is de grond uitsluitend vervreemd aan 1 of meer agrariërs?		
IX	Zo ja, zijn in er verband met deze vervreemding(en) aan een agrariër opstallen gesloopt?		

BALANS

Activa

		Per einde boekjaar	Per begin boekjaar
	Kosten voortbrenging		
1	Immateriële vaste activa		
1a	Productierechten		
2	Materiële vaste activa	Kosten aanschaf	Restwaarde
2a	Dieren		
2b	Plantgoed, pootgoed en boomopstanden		
2c	Overige activa landbouw		
3	Voorraden		
3a	Voorraad dieren		
3b	Bloembollenkraam		
3c	Champignons		
3d	Veldinventaris		
3e	Overige voorraad Landbouw		
4	Opbrengsten		
4a	Subsidie agrarisch natuurbeheer		
4b	Werk voor derden		
4c	Voergeld		
5	Afschrijvingen		
5a	Afschrijving productierechten		

Verlies- en winstrekening

Toelichting op de vragen (alle agrarische ondernemingen)

III Specificatie afwijking landelijke landbouwnormen

Omschrijving	Bedrag

V Specificatie vervreemd perceel

	#1	#2
Kadastrale gemeente		
Sectie en nummer		
Kadastrale maat		
Datum vervreemding perceel		
Verkoopprijs vervreemd perceel		
Boekwaarde vervreemd perceel		

Naam: _____ RSIN : _____

1 Vragen over de aangifte Nee Ja

a Neemt u in deze aangifte een standpunt in waarover u een expliciete uitspraak van de Belastingdienst verlangt?

Specificatie uitspraak Belastingdienst

b Maakt u gebruik van de innovatiebox?

c Hebt u in dit boekjaar binnen concernverband internationale houdster-, licentie-, huur-, lease- of financieringsactiviteiten verricht?

d Komt u in dit boekjaar in aanmerking voor toepassing van het Besluit beleggingsinstellingen?

	Beginbalans	Toevoeging	Onttrekking	Eindbalans
Herbeleggingsreserve beleggingsinstelling	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Afrondingsreserve beleggingsinstelling	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

e Komt u in dit boekjaar in aanmerking voor toepassing van het Besluit winstbepaling

	Beginbalans	Toevoeging	Onttrekking	Eindbalans
Egalisatiereserve/Calamiteitenreserve	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

f Zijn de activiteiten van de onderneming in de loop van dit boekjaar gewijzigd?

g Hebt u het waarderingsstelsel van activa en/of passiva in dit boekjaar gewijzigd?

h Heeft er in dit boekjaar willekeurige afschrijving plaatsgevonden van bedrijfsmiddelen in Nederland?

i Hebt u in dit boekjaar een pensioenregeling getroffen of hebt u een bestaande regeling gewijzigd?

j Hebt u in dit boekjaar pensioenaanspraken verminderd?

k Is in dit boekjaar een afgewaardeerde schuldvordering als bedoeld in artikel 13b Vpb vervreemd of overgebracht en/of is in dit boekjaar een afgewaardeerde schuldvordering als bedoeld in artikel 13ba Vpb omgezet, van karakter gewijzigd waardoor de corresponderende schuld feitelijk als eigen vermogen is gaan functioneren of prijsgegeven?

l Heeft in dit boekjaar een vervreemding plaatsgevonden van aandelen waarop een fiscale claim rust?

m Is er in deze aangifte of in eerdere jaren een valutaverlies op een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing was, in aftrek gebracht?

n Is de verdeling van het aandelenkapitaal over de middellijke of onmiddellijke aandeelhouders in dit boekjaar gewijzigd?

o Is in dit boekjaar, of was in het vorige boekjaar, de afzonderlijke berekening van de winst vóór en na het moment van wijziging in het uiteindelijk belang in de vennootschap (art. 20a Vpb) van toepassing?

p Is in dit boekjaar bij het verkrijgen of vervreemden van een deelneming sprake van een balansgarantie of earn-outregeling?

q Maakt u in dit boekjaar gebruik van de tegenbewijsregeling van artikel 10a Vpb?

r Is de belastbare winst te kwalificeren als een houdsterwinst of -verlies of een financieringswinst of -verlies?

Specificatie houdsterverlies of een financieringsverlies
Saldo vorderingen en schulden art. 20-4-b

s Hebben buitenlandse gelieerde maatschappijen of personen in dit boekjaar vergoedingen van u ontvangen voor het gebruik van materiële en/of immateriële vaste activa?

Specificatie rechtshandelingen met buitenlandse gelieerde maatschappijen of personen
Betaald bedrag voor (im)materiële activa

t Is er vermogen ondergebracht in een afgezonderd particulier vermogen (APV; art. 8, lid 15 Vpb), of is een APV middellijk of onmiddellijk aandeelhouder van de vennootschap?

u **Toelichting bij de algemene vragen**

520507-##	

2 Vragen in verband met de fiscale eenheid Nee Ja

Naam:		RSIN :	
a	Is in dit boekjaar een dochtermaatschappij gevoegd die al bestond voor het moment van voeging?		
b	Is in dit boekjaar een dochtermaatschappij ontvoegd?		
c	Is in dit boekjaar een gevoegde dochtermaatschappij al dan niet door faillissement ontbonden en vereffend?		
d	Verzoekt u verliezen uit de fiscale eenheid die aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen, na ontvoeging aan die dochtermaatschappij mee te geven, in de zin van artikel 15af, lid 3 Vpb?		
e	Verzoekt u de fiscale eenheid in stand te mogen laten in de zin van artikel 17 Besluit fiscale eenheid voor een in dit boekjaar juridisch gesplitste dochtermaatschappij?		
f	Verzoekt u verliezen uit de fiscale eenheid die aan de juridisch gesplitste dochtermaatschappij zijn toe te rekenen, na ontvoeging aan de dochtermaatschappij mee te geven die als verkrijgende rechtspersonen bij deze splitsing was betrokken, in de zin van artikel 17, lid 3 Besluit fiscale eenheid		
g	Verzoekt u de fiscale eenheid in stand te mogen laten in de zin van artikel 18 Besluit fiscale eenheid voor een in dit boekjaar juridisch gefuseerde dochtermaatschappij?		
h	Verzoekt u verliezen uit de fiscale eenheid die aan een juridisch gefuseerde dochtermaatschappij zijn toe te rekenen, na ontvoeging aan de dochtermaatschappij mee te geven die als verkrijgende rechtspersoon bij deze fusie was betrokken, in de zin van artikel 18, lid 3 Besluit fiscale eenheid 2003?		
i	Verzoekt u uitdelingstekorten van de fiscale eenheid die aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen, na ontvoeging aan die dochtermaatschappij mee te geven, in de zin van artikel 26, lid 2 Besluit fiscale eenheid 2003?		
j	Toelichting bij de vragen fiscale eenheid		

Specificatie investeringsaftrek en desinvesteringen, aftrek Research-en-development

Naam: _____ RSIN : _____

Energie- en milieu-investeringsaftrek

Omschrijving bedrijfsmiddel waarvoor in dit boekjaar de verplichtingen zijn aangegaan	Totaal investeringsbedrag in dit boekjaar	Datum ingebruikname	Betaald bedrag in dit boekjaar	Meldingsnummer energie- of milieu-investeringsaftrek	Percentage energie- of milieu-investeringsaftrek	Berekende investeringsaftrek per investering	Aftrek dit boekjaar
Totaal							

Investeringsregelingen totaal

Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek in Nederland in dit boekjaar
 Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek in het Caribische deel van het Koninkrijk Nederland in dit boekjaar
 In aanmerking te nemen investeringsaftrek uit vorige boekjaren
 Investeringsaftrek dit boekjaar
 Research en development aftrek (RDA)
 Desinvesteringstelling

Specificatie winst uit zeescheepvaart

Naam: _____ RSIN : _____

Naam schip	Nettonnage van het schip	Aantal dagen van exploitatie van het schip	Tarief per schip per dag	Percentage deelname in schip	Winst uit zeescheepvaart per schip
Totaal winst uit zeescheepvaart					

Specificatie aandeelhouders per einde boekjaar

Naam:	RSIN :
-------	--------

	#1	#2	#3
Burgerservicenummer natuurlijk persoon/aanmerkelijkbelanghouder	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Naam	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Adresgegevens			
Straat	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Huisnummer	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Toevoeging huisnummer	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Vestigingsplaats/woonplaats	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Vestigingsland/woonland	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nominale waarde gewone aandelen	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nominale waarde preferente aandelen	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nominale waarde prioriteitsaandelen	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Percentage nominaal geplaatst kapitaal	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Vordering op aandeelhouder	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
In dit boekjaar ontvangen rente van de aandeelhouder	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Schuld aan aandeelhouder	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
In dit boekjaar betaalde rente aan de aandeelhouder	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Specificatie houdster-, licentie-, financierings- en overige activiteiten

Naam: _____ RSIN : _____

Onderdeel 1

Activiteiten	Houdster	Licentie	Financiering	Overige	Totaal
Opbrengsten activiteiten					
Kosten activiteiten					
Saldo fiscale winstberekening activiteiten					
Saldo fiscale winstberekening totaal					

Onderdeel 2

		Nee	Ja
1	Bestaan de werkzaamheden in het boekjaar hoofdzakelijk uit het rechtens dan wel in feite direct of indirect ontvangen en betalen van rente, royalty's, huur- of leasetermijnen, onder welke naam en in welke vorm dan ook, van, onderscheidenlijk aan, niet in Nederland gevestigde lichamen die behoren tot het concern waarvan u deel uitmaakt?		
2	Is er in het boekjaar een beroep gedaan op of had er in het boekjaar een beroep gedaan kunnen worden op een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, op de interest en royaltyrichtlijn (2003/49/EG) dan wel op een nationale bepaling ter uitvoering van die richtlijn als bedoeld in artikel 3a, vierde lid, onderdeel c van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen?		
3	Is er gedurende het gehele boekjaar voldaan aan alle in art. 3a, zevende lid van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen neergelegde vereisten inzake uw aanwezigheid in Nederland? Let op: als er sprake is van een fiscale eenheid, dan worden deze eisen per lichaam getoetst met uitzondering van de eisen van de onderdelen i en j van het hiervoor bedoelde zevende lid, welke op fiscale eenheid niveau worden getoetst.		

Let op!

Als het antwoord op vraag 3 "nee" is, dan geldt het volgende:

Verstrek per lichaam dat niet aan de vereisten voldeed de volgende gegevens en inlichtingen:

- Een verklaring aan welke vereisten van art. 3a, zevende lid als hiervoor bedoeld u in het boekjaar niet heeft voldaan;
- De gegevens en inlichtingen, benodigd voor de beoordeling of u in het boekjaar aan de vereisten van art. 3a, zevende lid als hiervoor bedoeld heeft voldaan;
- Een overzicht van de ontvangen rente, royalty's, huur- en leasetermijnen waarvoor u in het boekjaar een beroep heeft gedaan of had kunnen doen op de interest en royaltyrichtlijn (2003/49/EG) dan wel op een nationale bepaling ter uitvoering van die richtlijn als bedoeld in artikel 3a, vierde lid, onderdeel c van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen;
- De naam en adresgegevens van de lichamen waarvan u de rente, royalty's, huur- en leasetermijnen in het boekjaar heeft ontvangen.

Verstrek deze gegevens en inlichtingen uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte vennootschapsbelasting van dit boekjaar, doch separaat daarvan, aan:
Belastingdienst kantoor Rotterdam ter attentie van het APA/ATR-team, Postbus 50961, 3007 BC Rotterdam.

Voor elektronische verstrekking dient u het e-mailadres dienstverleningslichamen@belastingdienst.nl te gebruiken.

Specificatie objectvrijstelling

Naam: _____ RSIN : _____

Objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten

Landcode	Winst in euro of functionele valuta	In te halen verliezen	Stakingsverlies	Objectvrijstelling per land	Cumulatief saldo buitenlandse ondernemingswinsten

Specificatie buitenlandse resultaten

Naam: _____ RSIN : _____

Overgangsregeling vrijstelling wegens buitenlandse winst

Landcode	Doorgeschoven winst

Verrekening wegens buitenlandse bronbelasting

	Nee	Ja
Verzoekt u de buitenlandse belasting over in dit jaar genoten dividenden, interest en royalty's niet te verrekenen maar van de winst af te trekken (art. 38 Bvdb 2001)?		
Ziet u af van de de gezamenlijke methode voor verrekening van buitenlandse bronbelasting?		

Inkomsten exclusief royalty's in innovatiebox

Landcode	Brutodividend	Bruto-interest	Brutoroyalty's exclusief innovatiebox	Overige brutobedragen	Aftrekbare kosten	Verrekenbare buitenlandse belasting op winst van dit boekjaar	Voortwenteling van in voorafgaande jaren niet verrekenende buitenlandse belasting

Royalty's in innovatiebox

Landcode	Brutoroyalty's innovatiebox	Aftrekbare kosten	Verrekenbare buitenlandse belasting innovatiebox van dit boekjaar	Voortwenteling van in voorafgaande jaren niet verrekenende buitenlandse belasting innovatiebox

Totaal beide groepen

Verrekening wegens buitenlandse laagbelaste beleggingsonderneming

	Nee	Ja
Verzoekt u om verrekening van daadwerkelijk geheven buitenlandse belasting (Wet Vpb 1969, artikel 23d, lid 3)?		

Winst in euro of functionele valuta	Voortwenteling van negatieve resultaten uit jaren vóór 1 januari 2012	Bij verzoek om verrekening van daadwerkelijk geheven buitenlandse belasting: in het boekjaar daadwerkelijk geheven buitenlandse belasting	Voortwenteling van in voorafgaande jaren niet verrekenende buitenlandse belasting (artikel 33c, lid 1 Vpb)

Berekening aftrek elders belast

Aftrek elders belast door vrijstelling van buitenlandse winst	<input type="text"/>	+
Toelichting (op berekening) vrijstellingsmethode		
Aftrek elders belast door verrekening van buitenlandse bronbelasting	<input type="text"/>	+
Toelichting (op berekening) verrekeningsmethode		
Totaal aftrek elders belast	<input type="text"/>	=

Specificatie innovatiebox

Naam:		RSIN/Fiscaal nummer :	
Omschrijving activum waarvoor is gekozen voor toepassing van de Innovatiebox		Voortbrengingskosten in dit boekjaar	
507362-##			

Toepassing forfaitaire regeling

Wilt u in dit boekjaar gebruikmaken van de forfaitaire regeling om het saldo van de voordelen in de innovatiebox te bepalen?	Nee	Ja
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Berekening voordelen

	Boxdrempel		
Saldo vorig boekjaar	<input type="text"/>		
Bij:			
Voortbrengingskosten van activa waarvoor gekozen is voor toepassing van de box (bedrag >0)	<input type="text"/>	+	
Exploitatieverliezen in dit boekjaar (bedrag >=0)	<input type="text"/>	+	
Voordelen genoten in de periode van octrooi-aanvraag (bedrag >=0)	<input type="text"/>	-	
Overgenomen bij voeging en/of overgedragen bij ontvoeging (bedrag <0 of >0)	<input type="text"/>	+	
<i>subtotaal:</i>			
In te lopen voortbrengingskosten in dit boekjaar	<input type="text"/>		
Af:			
De in het jaar genoten voordelen die de drempel niet te boven gaan (bedrag >=0)	<input type="text"/>	-	De in het jaar genoten voordelen boven de drempel (bedrag >0) <input style="width: 50px;" type="text"/>
Saldo in te lopen voortbrengingskosten ultimo boekjaar (>= 0)	<input type="text"/>	=	

Naam:

RSIN :

Niet-afrekbare bedragen

1. Aan dividendbelasting onderworpen winstuitdelingen

Datum		Ingehouden dividend- belasting	Winstuitdeling
Uitdeling winst	Aangifte dividendbelasting		

Totaal bedragen uitdelingen

- 2. Vennootschapsbelasting over dit boekjaar en over vorige boekjaren
- 3. Buitenlandse belasting over dit boekjaar voorzover hierop een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is
- 4. Niet-afreikbaar deel van winstuitdelingen door een coöperatie of een vereniging op coöperatieve grondslag
- 5. Andere, openlijke of vermomde, uitdelingen van winst (met inbegrip van giften die niet als kosten kunnen worden aangemerkt)
- 6. Niet-afreikbaar deel beloningen aan commissarissen
- 7. Niet-afreikbaar deel van tantièmes
- 8. Niet-afreikbaar deel van vergoedingen voor kapitaalverstrekking
- 9. Uitkeringen ingevolge statutair, reglementair of dergelijk voorschrift
- 10. Resultaat op tijdelijk ingekochte eigen aandelen
- 11. Kosten bij de fiscale eenheid in verband met de aankoop resterende aandelen in een gevoegde dochtermaatschappij

Totaal niet-afrekbare bedragen

Naam:		RSIN :
Fiscale winstberekening vennootschapsbelasting		
1 Vermogensvergelijking		
1a Ondernemingsvermogen bij het einde van het boekjaar		
1b Mutaties kapitaal; terugbetalingen, vermogenssprong		
1c Totaal eindvermogen en terugbetalingen	L ▶	
1d Ondernemingsvermogen bij het begin van het boekjaar		
1e Stortingen van kapitaal		
1f Totaal beginvermogen en kapitaalstortingen	L ▶	
1g Vermogensverschil		
1h Niet-aftrekbare bedragen		
1i Saldo fiscale winstberekening		+
2 Vrijgestelde winstbestanddelen (excl. deelnemingsvrijstelling)		
2a Bosbouwvrijstelling/landbouwvrijstelling		
2b Kwijtscheldingswinst		
2c Winst uit (af)splitsing of juridische fusie		
2d Mobiliteitsprojectvrijstelling		
2e Overige vrijgestelde winstbestanddelen		
2f Totaal vrijgestelde winstbestanddelen	L ▶	-
3 Kosten en lasten die niet of gedeeltelijk niet aftrekbaar zijn		+
4 Fictieve personeelskosten instellingen algemeen/sociaal belang		-
5 Winst van een Anbi, behaald met kenbaar fondswervende activiteiten		-
6 Winst uit zeescheepvaart		+
7 Saldo investeringsregelingen, Research en development		-
8 Wijzigingen toelaatbare fiscale reserves		
8a Kostenegalisatiereserve	Toevoeging	
8b Herinvesteringsreserve		
8c Belaste compartimenteringsreserve		
8d Overige fiscale reserves		
8e Totaal onttrekkingen		+
8f Totaal toevoegingen	L ▶	-
8g Saldo wijziging toelaatbare reserves (-/- toevoegingen +/+ onttrekkingen)	L ▶	+
9 Saldo niet aftrekbare rente en royalty's (artikel 8c Vpb)		+
10 Niet-aftrekbare rente		
10a Rente als bedoeld in artikel 10a Vpb		
10b Vergoedingen en waardemutaties als bedoeld in artikel 10b Vpb		
10c Bovenmatige deelnemingsrente		
10d Rente overnameschulden		+
10e Totaal niet-aftrekbare rente	L ▶	+
11 Aftrekbare, voorheen getemporeerde, rente (Wet werken aan winst artikel VIIIc)		-
12 Niet in aanmerking te nemen voordeel innovatiebox (artikel 12b Vpb)		-
13 Deelnemingsvrijstelling		
13a Positieve en negatieve voordelen uit deelnemingen e.d. -/- kosten van verwerving /vervreemding		+
Niet-vrijgestelde voordelen uit deelnemingen uit verlies- en winstrekening		
13b Voordelen uit de niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen		-
13c Toevoeging aan de winst volgens artikel 13c Vpb		-
13d Liquidatieverlies volgens artikel 13d Vpb		+
13e Niet-vrijgesteld voordeel volgens artikel 13h Vpb		-
Extracomptabele belaste bedragen		
13f Brutering van voordelen uit niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen		-
13g Toevoeging art. 13aa, lid 6 Vpb		-
13i Saldo deelnemingsvrijstelling	L ▶	-
14 Buitenlandse ondernemingswinsten		
14a Objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten		-
14b Verliesbrutering laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen		+
15 Aftrekbare giften		
15a Grondslag VPB giften culturele instellingen		
15b Overige giften		
15c Aftrekbare giften		-

Naam: RSIN :

16	Belastbaar bedrag				
16a	Belastbare winst vóór splitsing bij belangenwijziging				
	Splitsing				
16b	Belastbare winst voor tijdstip belangenwijziging				
16c	Belastbare winst na tijdstip belangenwijziging				
16d	Eliminatie verlies boekjaar				+
16e	Imputatie verlies vorig boekjaar				-
16f	Belastbare winst				=
16g	In dit boekjaar te verrekenen verliezen m.u.v. houdsterverliezen				
16h	In dit boekjaar te verrekenen houdsterverliezen als bedoeld in art 20, lid 4 Vpb				+
16i	In dit boekjaar totaal te verrekenen verliezen				-
16j	Belastbaar bedrag				=

Samenstelling te verrekenen verliezen fiscale eenheid

RSIN maatschappij	Boekjaar begin	Boekjaar eind	Verrekening

Achterwaartse verliesverrekening

	voor verrekening	Verrekening	Restant
Verlies dit boekjaar	118974	118975	118973

Samenstelling achterwaartse verliesverrekening fiscale eenheid

RSIN maatschappij	Verrekening

Belastingbedrag

Belastingbedrag vóór verminderingen

17	Regeling functionele valuta			
17a	Als u gebruik maakt van de regeling voor functionele valuta, vul dan in:			
17b	Gemiddelde koers boekjaar			
17c	Valutafactor			
17c	Belastbaar bedrag grondslag berekening belasting			
18	Belasting naar het normale tarief			
19	Belastingvermeerderingen			
		Percentage	Grondslag	Vermeerdering
19a	Ongedaan maken van een herkapitalisatie binnen 10 jaar			
19b	Afkoop van pensioen- of uittreedersregeling die in eigen beheer gehouden werd			
19c	Beëindiging van aangewezen kredietinstelling of beleggingsmaatschappij			
19d	Niet meer voldoen aan voorwaarden stamrechtvrijstelling van voor de Brede Herwaardering			
20	Saldo belastingbedrag in euro's			

Belastingverminderingen

21	Elders belast			
22	Deelnemingsverrekening niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen			
22a	Berekende deelnemingsverrekening dit boekjaar			
22b	Voort te wentelen deelnemingsverrekening			
22c	Dit boekjaar te verrekenen deelnemingsverrekening			+
23	Verrekening belasting buitenlandse ondernemingswinsten			
23a	Berekende verrekening buitenlandse ondernemingswinsten			
23b	Over te brengen verrekening buitenlandse ondernemingswinsten			
23c	Verrekening belasting buitenlandse ondernemingswinsten			+
24	Totaal belastingverminderingen			-

Voorheffingen

25a	Dividendbelasting			
25b	Kansspelbelasting			+
25c	Totaal voorheffingen			-

Belastingbedrag

26	Belastingbedrag			
----	-----------------	--	--	--

Naam:	RSIN :
-------	--------

Specificaties fiscale winstberekening**Toelichting op de fiscale winstberekening**

3a Specificatie boetes die niet aftrekbaar zijn

Omschrijving van aftrek uitgesloten boeten	bedrag

3a Specificatie van overige kosten en lasten die niet of gedeeltelijk aftrekbaar zijn

Omschrijving overige kosten en lasten die niet of gedeeltelijk aftrekbaar zijn	bedrag