

**Inleiding**

Per 1 januari 2016 worden overheidsondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Om te bepalen wat de gevolgen hiervan zijn voor overheden dienen overheden de eigen activiteiten inzichtelijk te maken. De activiteiten die samen met andere overheden worden uitgevoerd vergen hierbij extra aandacht. Vastgesteld dient namelijk te worden welke van de overheidslichamen de activiteiten meenemen in de beoordeling van de gevolgen van de nieuwe wet. Dit kan het samenwerkingsverband zelf zijn, of juist één of meerdere van de bij het samenwerkingsverband betrokken partijen. In dit kader is relevant op welke wijze de overheden samenwerken. In deze notitie is een stappenplan opgenomen om tot een goede beoordeling te kunnen komen.

Deze notitie heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. Dit product beoogt de overheidslichamen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van dit product door de overheidslichamen, 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.

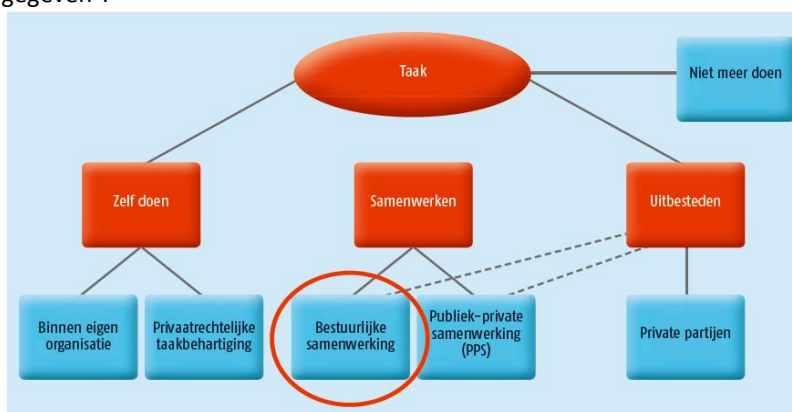
Het in deze notitie beschreven stappenplan heeft tot doel de diverse samenwerkingsvormen die zich vanuit een bestuursrechtelijke context kunnen voordoen civiel- & fiscaalrechtelijk te duiden. In dit kader is het relevant op te merken dat voor de toepassing van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen (hierna: de wet) de civiel- en fiscaalrechtelijke context bepalend is.

**Stap 1: zelf doen, uitbesteden of samenwerken**

Overheden hebben drie opties bij het uitvoeren van taken (hierna: activiteiten):

- Zelf doen: het overheidslichaam voert de activiteit zelf uit én houdt de verantwoordelijkheid voor de uitvoering (intern of middels privaatrechtelijke taakbeartiging<sup>1</sup>). Er is derhalve geen sprake van samenwerken of uitbesteden.
- Uitbesteden: het overheidslichaam besteedt de activiteit uit aan (een) private en/of (een) publieke partij(en).
- Samenwerken: het overheidslichaam voert de activiteit in samenwerking uit met andere overheidslichamen (bestuurlijke samenwerking) of met private partijen (publiek-private samenwerking).

Schematisch weergegeven<sup>2</sup>:



<sup>1</sup> Bij privaatrechtelijke taakbeartiging is de uitvoering van de taak belegd bij een privaatrechtelijke rechtspersoon die onder toezicht en verantwoordelijkheid van het overheidslichaam staat.

<sup>2</sup> De Greef, Rob & Stolk, Roeland (2015). Grip op regionale samenwerking: handreiking voor gemeenteraadsleden en griffiers. Den Haag: SDU

Ten behoeve van het schema Ondernemingstoets (Schema Ondernemingstoets) is het relevant om een duidelijk beeld te krijgen bij de wijze waarop een activiteit wordt uitgevoerd. Stap één kan hierbij behulpzaam zijn.

Indien een activiteit zelf wordt verricht door een overheidslichaam geldt dat deze activiteit per definitie in de eigen beoordeling van de gevolgen van de wet van het betreffende overheidslichaam wordt meegenomen.

Indien sprake is van uitbesteding is het denkbaar dat de activiteit niet meer in de eigen beoordeling wordt meegenomen, maar in de beoordeling van de inbesteder. Of de uitbesteder ook nog (een deel van) de activiteit(en) in de eigen beoordeling dient mee te nemen, is bijvoorbeeld afhankelijk van de mate van uitbesteding (gehele uitbesteding of enkel op onderdelen).

Bij samenwerking is nader onderzoek vereist. Stap 2 kan hierbij behulpzaam zijn, waarbij wordt opgemerkt dat in de uitwerking van stap 2 de nadruk is gelegd op de bestuurlijke samenwerking, zijnde samenwerkende overheden.

### Stap 2: bestuurlijke samenwerking

De intensiteit van de samenwerking tussen overheden kent diverse vormen:

Afstemming: de samenwerkingspartners stemmen enkel de onderlinge taakuitvoering af;

Netwerk: één (of meerdere) van de samenwerkingspartners voert de taak uit (Bijvoorbeeld penvoerder) voor en namens de andere samenwerkingspartner(s);

Zelfstandige organisatie: de samenwerkingspartners richten een zelfstandige organisatie op die de taak gaat uitvoeren voor en namens de samenwerkingspartners.

In het schema hieronder zijn de juridische vormen opgenomen die in de praktijk vaak voorkomen bij de hiervoor benoemde samenwerkingsvormen:

	Publiekrechtelijke vorm o.g.v. Wet gemeenschappelijke regelingen	Privaatrechtelijke vorm o.g.v. Burgerlijk Wetboek
<b>Afstemming</b>	Regeling zonder meer	Beleidsvereenkomst
	Bevoegdhedenovereenkomst	
<b>Netwerk</b>	Enkelvoudige centrumregeling	Dienstverleningsovereenkomst
	Meervoudige centrumregeling	
<b>Zelfstandige organisatie</b>	Openbaar lichaam	Besloten vennootschap
	Bedrijfsvoeringsorganisatie	Naamloze vennootschap
		Stichting
		Vereniging
		Coöperatie
		Commanditaire vennootschap
		Vennootschap onder Firma
	Maatschap	

Indien sprake is van afstemming geldt dat ieder overheidslichaam de eigen activiteit per definitie in de eigen vennootschapsbelasting beoordeling meeneemt, omdat in deze vorm van samenwerking geen activiteiten over en weer worden uitgevoerd of (structurele) betalingen aan elkaar plaatsvinden.

Indien sprake is van een netwerkconstructie geldt dat het overheidslichaam dat activiteiten (diensten) uitvoert voor het andere overheidslichaam de verrichte activiteiten in de eigen beoordeling meeneemt. Kenmerkend voor de publiekrechtelijke vormen behorend bij de netwerkconstructie is dat ze voor vennootschapsbelastingdoeleinden niet worden onderkend als zelfstandig vennootschapsbelastingplichtigen.

Indien sprake is van een zelfstandige organisatie geldt dat nader onderzoek vereist is. Dit omdat de zelfstandige organisatie mogelijk wel zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig is. Dit is afhankelijk van de gekozen juridische verschijningsvorm. Stap 3 kan hierbij behulpzaam zijn.

### Stap 3: beoordeling VPB-status zelfstandige organisaties

In het onderstaand schema is de vennootschapsbelastingstatus van de diverse publiekrechtelijke en privaatrechtelijke verschijningsvormen van zelfstandige (bestuurlijke samenwerkings-) organisaties weergegeven.

Juridische verschijningsvorm	Status vennootschapsbelasting
Besloten vennootschap	Integrale belastingplicht
Naamloze vennootschap	Integrale belastingplicht
Coöperatie	Integrale belastingplicht
Open commanditaire vennootschap	Integrale belastingplicht
Openbaar lichaam	Beperkte belastingplicht
Bedrijfsvoeringsorganisatie	Beperkte belastingplicht
Stichting	Beperkte belastingplicht
Vereniging	Beperkte belastingplicht
Besloten commanditaire vennootschap	Transparant
Vennootschap onder firma	Transparant
Maatschap	Transparant

#### Integrale belastingplicht

Besloten vennootschappen, naamloze vennootschappen, coöperaties en open commanditaire vennootschappen<sup>3</sup> zijn zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dit betekent dat de activiteiten die middels deze rechtsvormen gezamenlijk worden uitgevoerd in de beoordeling van de entiteit zelf worden meegenomen. De samenwerkingspartners (aandeelhouders, leden en vennoten) dienen de activiteiten niet in de eigen beoordeling mee te nemen.

De integrale belastingplicht leidt er toe dat het samenwerkingsverband geacht wordt met haar gehele vermogen een onderneming te drijven voor vennootschapsbelastingdoeleinden. Dit op basis van een fictie in de belastingwetgeving. Dit betekent dat het samenwerkingsverband belastingplichtig wordt voor al haar activiteiten. Een afzonderlijke beoordeling van de ondernemingstoets blijft achterwege.

#### Beperkte belastingplicht

Gemeenschappelijk openbaar lichamen, bedrijfsvoering organisaties, stichtingen en verenigingen zijn zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dit betekent dat de activiteiten die middels deze

<sup>3</sup> In het belastingrecht wordt onderscheid gemaakt tussen zogenoemde open commanditaire vennootschappen en besloten commanditaire vennootschappen. Van een open commanditaire vennootschap is sprake als de toetreding of vervanging van de commanditaire vennoten plaats kan hebben zonder toestemming van alle (beherende en commanditaire) vennoten. De open commanditaire vennootschap is zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting ten aanzien van het belang van de commanditaire vennoten. Het winstaandeel van de beherend vennoot in de open commanditaire vennootschap wordt rechtstreeks bij de beherend vennoot in de heffing betrokken. Indien er bij een commanditaire vennootschap geen sprake is van vrije overdraagbaarheid in vorenbedoelde zin, dan wordt er gesproken van een besloten commanditaire vennootschap. Bij een besloten commanditaire vennootschap wordt de onderneming rechtstreeks bij de vennoten in de heffing betrokken naar rato van hun winstaandeel (fiscale transparantie).

rechtsvormen gezamenlijk worden uitgevoerd in de beoordeling van de entiteit zelf worden meegenomen. De samenwerkingspartners (deelnemers, leden) dienen de activiteiten niet in de eigen beoordeling mee te nemen.

De beperkte belastingplicht leidt er toe dat het samenwerkingsverband per (geclusterde) activiteit dient te beoordelen of sprake is van eventuele belastingplicht. Het 'Schema Ondernemingstoets' kan ondersteuning bieden bij deze beoordeling.

### Transparant

Besloten commanditaire vennootschappen<sup>4</sup>, vennootschappen onder firma en maatschappen zijn niet zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Deze rechtsvormen zijn fiscaal transparant. Dit betekent dat (het resultaat van) de activiteiten worden (wordt) meegenomen in de beoordeling bij de samenwerkingspartners (vennoten, maten).

### Stap 4: schematische check uitkomsten voorgaande stappen

In het onderstaande schema is een overzicht opgenomen van de activiteitenverdeling bij bestuurlijke samenwerkingen. In het schema wordt eerst stilgestaan bij de juridische verschijningsvorm van de bestuurlijke samenwerking. Vervolgens wordt aangegeven of het samenwerkingsverband zelfstandig dan wel één of meerdere bij de samenwerking betrokken partijen<sup>5</sup> de samenwerkingsactiviteiten dienen te verantwoorden bij de beoordeling van de gevolgen van de wet.

Niveau beoordeling activiteiten per juridische verschijningsvorm		
juridische verschijningsvorm	Samenwerkingsverband	Samenwerkingspartijen
Regeling zonder meer	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door alle partijen afzonderlijk
Bevoegdhedenovereenkomst	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door alle partijen afzonderlijk
Beleidsovereenkomst	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door alle partijen afzonderlijk
Enkelvoudige centrumregeling	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door dienstverlenende partij
Meervoudige centrumregeling	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door dienstverlenende partijen
Dienstverleningsovereenkomst	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door dienstverlenende partij
Openbaar lichaam	Verantwoording ondernemingsactiviteiten	Geen verantwoording activiteiten
Bedrijfsvoeringsorganisatie	Verantwoording ondernemingsactiviteiten	Geen verantwoording activiteiten
Besloten vennootschap	Verantwoording alle activiteiten	Geen verantwoording activiteiten
Naamloze vennootschap	Verantwoording alle activiteiten	Geen verantwoording activiteiten
Stichting	Verantwoording ondernemingsactiviteiten	Geen verantwoording activiteiten
Vereniging	Verantwoording ondernemingsactiviteiten	Geen verantwoording activiteiten
Coöperatie	Verantwoording alle activiteiten	Geen verantwoording activiteiten
Open commanditaire vennootschap	Verantwoording alle activiteiten	Geen verantwoording activiteiten
Besloten commanditaire vennootschap	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door alle partijen afzonderlijk
Vennootschap onder Firma	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door alle partijen afzonderlijk
Maatschap	Geen verantwoording activiteiten	Verantwoording door alle partijen afzonderlijk

<sup>4</sup> Zie voetnoot 3.

<sup>5</sup> In de situatie dat activiteiten verantwoord dienen te worden op het niveau van één of meerdere bij de samenwerking betrokken samenwerkingspartners, geldt dat deze beoordeling op het niveau van de samenwerkingspartner weer afhankelijk is van de vennootschapsbelastingstatus (integrale belastingplicht, beperkte belastingplicht, transparant) van de afzonderlijke participanten.