

Vennootschapsbelastingplicht voor energieleverende overheidslichamen

De toepassing van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen in het kader van energieleverende gemeenten

Naam:	Lynn Leers
Studentnummer:	2734966
Opleiding:	Fiscaal Recht & Economie Fontys Hogeschool Eindhoven
Scriptiedocent:	R. van Zon
Datum:	Januari 2018



Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie inzake de vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen ten aanzien van het opwekken en leveren van energie aan verschillende afnemers. Ter afronding van mijn opleiding Fiscaal Recht & Economie aan de Fontys Hogeschool in Eindhoven presenteer ik hierbij mijn afstudeeronderzoek. Ik heb dit onderzoek met groot genoegen mogen verrichten bij du ROI Accountants, Belastingadviseurs & IT-Auditors tijdens mijn afstudeerstage.

Graag wil ik een aantal personen in het bijzonder bedanken. Zowel de heer R. van Zon van Fontys Hogeschool als de heren M. van Acht en D. Schreurs van du ROI voor de begeleiding bij mijn afstudeeronderzoek. Daarnaast wil ik de heer M. Kuijer bedanken voor zowel de begeleiding tijdens het schrijven van mijn afstudeeronderzoek als de leerzame maar ook leuke begeleiding tijdens mijn stageperiode welke ik bij du ROI heb mogen voltooien.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Lynn Leers

Samenvatting

Sinds de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen per 1 januari 2016 zijn publiekrechtelijke rechtspersonen (hierna: overheidslichamen) en indirecte overheidsondernemingen Vpb-plichtig voor zover zij een onderneming drijven in fiscale zin. Eén van de activiteiten die de gemeente Duurzaamdam verricht, is het opwekken en leveren van duurzame energie met behulp van zonnepanelen op gemeentelijke gebouwen. De vraag daarbij is in hoeverre de gemeente voor deze prestatie Vpb-plichtig is en hoe de fiscale openingsbalans en de verschuldigde Vpb vervolgens bepaald wordt.

De gemeente Duurzaamdam, zijnde een overheidslichaam, verricht een groot aantal werkzaamheden. Deze werkzaamheden worden toebedeeld aan verschillende (hoofd)activiteiten. Als deze afzonderlijke activiteiten dusdanig met elkaar verweven zijn dat een afzonderlijke beoordeling kunstmatig is, dan is er sprake van een gezamenlijk cluster. De ondernemingstoets wordt daarom in beginsel per activiteit aangebracht, tenzij er sprake is van een cluster. Dan wordt de ondernemingstoets op clusterniveau aangebracht. Daarnaast is het concurrentie criterium van belang indien niet wordt voldaan aan het winstoogmerk-vereiste bij de beoordeling van het ondernemerschap.

De activiteiten omtrent het opwekken en leveren van energie kwalificeren bij de gemeente Duurzaamdam als een Vpb-plichtige onderneming. Een cruciale oorzaak van dit ondernemerschap is de aangebrachte clustering, waardoor voor het gehele cluster sprake is van deelname aan het economische verkeer. Voor deze Vpb-plichtige onderneming moet vervolgens een (fiscale) openingsbalans worden opgesteld. De niet-geïntegreerde zonnepanelen, zijnde de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt gedreven, worden geactiveerd tegen de waarde in het economische verkeer. Dit is in casu de aanschafwaarde.

Vervolgens wordt de totaalwinst berekend over de gehele bestaansperiode van de directe overheidsonderneming. Het belastbaar bedrag komt tot stand door de totaalwinst toe te rekenen aan het betreffende boekjaar volgens de regels van goed koopmansgebruik, de jaarwinsten. Voor de bepaling van de totaalwinst dienen transacties op zakelijke grondslagen plaats te vinden. Het in rekening brengen van een zakelijke prijs (at-arm's-length) geldt in deze casus ook voor het leveren van energie aan de eigen organisatie. Er is namelijk sprake van een gelieerde verhouding binnen de gemeente Duurzaamdam in het kader van de interne levering van duurzame energie.

Gemeente Duurzaamdam komt in beginsel in aanmerking voor de objectieve vrijstelling voor interne activiteiten. Het behaalde resultaat met het leveren van energie aan de eigen organisatie, met behulp van de zonnepanelen op het gemeentehuis, blijft daardoor buiten de Vpb-heffing. Echter, op grond van artikel 8e lid 7 en artikel 8f lid 4 Wet Vpb zijn deze vrijstellingen niet van toepassing voor de levering van energie. Het opwekken en daaropvolgend leveren van energie voor de eigen organisatie wordt bij de gemeente Duurzaamdam alsnog meegenomen in het belastbaar bedrag.

Dit onderzoek is gericht op het 'vraagstuk' welke zich bij de gemeente Duurzaamdam voordoet. Echter, bovenstaande theorie vormt tevens een algemeen 'stappenplan' om vast te stellen of het verrichten van prestaties door een overheidslichaam kan leiden tot Vpb plicht.

Begrippenlijst

Art.	Artikel
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BTW	Belasting Toegevoegde Waarde
BV	Besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
EIA	Energie-investeringsaftrek
HvJ EU	Hof van Justitie
HR	Hoge Raad
Hof	Gerechtshof
Het Net	Het openbare elektriciteitsnet
kWh	Kilo Watt uur
MFA	Multifunctionele Accommodatie
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NV	Naamloze vennootschap
Overheidslichaam	Publiekrechtelijke rechtspersoon
Overheidsonderneming	Een direct- of een indirect belastingplichtig (deel van een) overheidslichaam
SDE	Stimulering duurzame energieopwekking
SVLO	Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden
V-N	Vakstudie-Nieuws
Vpb	Vennootschapsbelasting
V&A	Vraag en Antwoord
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wob	Wet openbaarheid van bestuur
Wp	Kilo Watt piekvermogen

Inhoudsopgave

VOORWOORD	I
SAMENVATTING.....	II
BEGRIPPENLIJST	III
HOOFDSTUK 1: INLEIDING.....	6
1.1 INTRODUCTIE	6
1.2 KORTE CASUSOMSCHRIJVING	6
1.3 PROBLEEMSTELLING EN ONDERZOEKSVRAGEN	7
1.4 METHODE VAN ONDERZOEK	8
1.5 VERANTWOORDING VAN DE OPZET	8
HOOFDSTUK 2: DE CASUSOMSCHRIJVING	9
HOOFDSTUK 3: DE VENNOOTSCHAPSBELASTINGPLICHT VOOR OVERHEIDSLICHAMEN	11
3.1 INLEIDING	11
3.2 HET 'OVERHEIDSLICHAAM'	12
3.3 DE VENNOOTSCHAPSBELASTINGPLICHT VOOR OVERHEIDSLICHAMEN VÓÓR 2016 (OUD WETGEVING)	13
3.4 DE VENNOOTSCHAPSBELASTINGPLICHT VOOR OVERHEIDSLICHAMEN VANAF 2016 (NIEUWE WETGEVING)	14
3.4.1 <i>Het clusteringsvraagstuk</i>	14
3.4.1.1 Het vaststellen van activiteiten	14
3.4.1.2 Het clusteren van verschillende activiteiten	15
3.4.2 <i>Het begrip ondernemerschap voor de vennootschapsbelasting</i>	17
3.4.2.1 Deelname aan het economische verkeer	18
3.4.2.2 Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid	19
3.4.2.3 Winstoogmerk	19
3.4.3 <i>Het concurrentie criterium</i>	21
HOOFDSTUK 4: DE FISCALE OPENINGSBALANS.....	23
4.1 INLEIDING	23
4.2 WANNEER WORDT EEN FISCALE OPENINGSBALANS OPGESTELD	23
4.3 HOE WORDT EEN FISCALE OPENINGSBALANS OPGESTELD	24
4.3.1 <i>Het activeren van vermogensbestanddelen</i>	24
4.3.2 <i>Het waarderen van vermogensbestanddelen</i>	26
HOOFDSTUK 5: DE BEPALING VAN HET FISCALE RESULTAAT EN DE VENNOOTSCHAPSBELASTINGSLAST.....	28
5.1 INLEIDING	28
5.2 DE TOEREKENING VAN OPBRENGSTEN EN KOSTEN	28
5.2.1 <i>De fiscale winstbepaling</i>	28
5.2.2 <i>Het at-arm's-length beginsel</i>	29
5.2.3 <i>De aangifte vennootschapsbelasting voor directe overheidsondernemingen</i>	33
5.3 DE OBJECTIEVE VRIJSTELLINGEN	34
5.3.1 <i>Inleiding</i>	34
5.3.2 <i>De vrijstelling voor interne activiteiten</i>	35
5.3.3 <i>Uitzondering op de vrijstelling</i>	36

HOOFDSTUK 6: UITWERKING VAN DE CASUS	38
6.1 INLEIDING	38
6.2 IN HOEVERRE IS DE GEMEENTE DUURZAAMDAM VENNOOTSCHAPSBELASTINGPLICHTIG VOOR HET OPWEKKEN EN LEVEREN VAN ENERGIE AAN VERSCHILLENDE AFNEMERS	38
6.2.1 <i>Het vaststellen van de verschillende activiteiten</i>	38
6.2.2 <i>Het vormen van clusters</i>	38
6.2.3 <i>De ondernemingstoets</i>	39
6.3 HOE ZIET DE FISCALE OPENINGSBALANS VAN HET CLUSTER ENERGIE UIT	40
6.4 HOE VINDT DE FISCALE RESULTAATBEPALING PLAATS VOOR HET CLUSTER ENERGIE	41
6.4.1 <i>De fiscale resultaatbepaling</i>	41
6.4.2 <i>De objectieve vrijstelling voor interne activiteiten</i>	42
HOOFDSTUK 7: CONCLUSIE	43
LIJST VAN GERAADPLEEGDE BRONNEN	45
BIJLAGEN.....	48
BIJLAGE I: BEGROTING ZONNEPANELEN	48
BIJLAGE II: VERDELING KWH PER GEBOUW	52
BIJLAGE III: OUDE WETGEVING	53
BIJLAGE IV: NIEUWE WETGEVING.....	54
BIJLAGE V: DE BEPALING VAN DE WAARDE IN HET ECONOMISCHE VERKEER.....	56
BIJLAGE VI: DE ENERGIE-INVESTERINGSAFTREK	57
BIJLAGE VII: DE BEGINSELEN VAN GOED KOOPMANSGEBRUIK	59
BIJLAGE VIII: DE KOSTPRIJSBEREKENING	61
BIJLAGE IX: HET BELASTBARE RESULTAAT	62
BIJLAGE X: VERKLARING VAN AUTHENTICITEIT	63

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Introductie

Er wordt steeds meer aandacht besteed aan het verduurzamen van 'onze' samenleving. Zo worden er steeds meer elektrische auto's geproduceerd en afgenomen, supermarkten besteden steeds meer aandacht aan het promoten van biologische producten en er verschijnen steeds meer windmolens in het Nederlandse landschap. Overheidsinstanties kunnen niet achterblijven en dienen de Nederlandse bevolking te stimuleren om zich meer bewust te worden van de problemen die 'wij' veroorzaken door onze huidige levensstijl. Door het plaatsen van zonnepanelen tracht een gemeente verantwoord om te gaan met het milieu en de leefomgeving. Het plaatsen van zonnepanelen is hierbij een stap in de goede richting. Door gemeentelijke gebouwen te voorzien van zonnepanelen kan een deel van de energie binnen de gemeente worden opgewekt met behulp van een duurzame energiebron, de zon.

Overheidslichamen hebben de afgelopen jaren een bijzondere positie in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) ingenomen. Vanaf 1 januari 2016 is daar verandering in gekomen. Het plaatsen van zonnepanelen en het daaropvolgend opwekken van energie klinkt als een eenvoudig project. Fiscaal kan dit echter, door een wetswijziging, gevolgen hebben voor de belastingplicht van gemeenten op zowel het gebied van de vennootschapsbelasting als op het gebied van de omzetbelasting. In deze scriptie zal worden ingegaan op de specifieke materie rondom de vennootschapsbelastingplicht bij overheidslichamen. Andere wetgevingen zoals de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) en de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB) worden slechts behandeld indien dit van toegevoegde waarde is voor de analyse met betrekking tot de vennootschapsbelasting.

1.2 Korte casusomschrijving

De gemeente Duurzaamdam wil graag een bijdrage leveren aan het verduurzamen van de samenleving binnen haar gemeentegrenzen. De afdeling Ruimte heeft binnen de gemeente in het kader van het treffen van energiebesparende maatregelen in 2015 het duurzaamheidsproject 'to be green' opgestart. Gemeente Duurzaamdam heeft ervoor gekozen om in december 2015 twee gemeentelijke gebouwen te voorzien van zonnepanelen, te weten het gemeentehuis en een multifunctionele accommodatie (hierna: MFA de Zonnebloem). Op het gemeentehuis zijn 1.758 zonnepanelen geplaatst met als doel het voorzien in de eigen energiebehoefte. MFA de Zonnebloem beschikt over 4.000 zonnepanelen die stroom opwekken voor de levering van energie aan haar huurders. Door het installeren van 'inverters' op beide gebouwen bestaat de mogelijkheid om de overtollige opgewekte energie te leveren aan Het Net tegen een vergoeding. In de loop van 2016 worden alle zonnepanelen in gebruik genomen.

De afdeling Ruimte heeft een begroting opgesteld. Op basis van de begroting zal de casus nader uitgewerkt worden.

1.3 Probleemstelling en onderzoeksvragen

Door de invoering van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zijn publiekrechtelijke rechtspersonen, waaronder een gemeente, vennootschapsbelastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Bij het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 2016, welke in 2017/2018 wordt ingediend, lopen gemeenten tegen een groot aantal vraagstukken aan. In deze scriptie onderzoek ik of en in hoeverre een gemeente belastingplichtig is ten aanzien van het opwekken en leveren van energie aan verschillende afnemers. Vervolgens worden de gevolgen van deze (eventuele) Vpb-plicht nader onderzocht.

De casus levert de volgende probleemstelling op:

‘In hoeverre leidt de opwekking en de daaropvolgende levering van energie tot vennootschapsbelastingplicht voor een overheidslichaam en hoe wordt de fiscale openingsbalans en de verschuldigde vennootschapsbelasting vervolgens bepaald?’

De bovenstaande probleemstelling bevat drie kernvragen. Om deze kernvragen te beantwoorden, wordt gebruik gemaakt van een aantal onderzoeksvragen.

Kernvraag 1

‘In hoeverre is een overheidslichaam belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting?’

Onderzoeksvragen:

- Wat waren de wettelijke regels vóór 1 januari 2016 ten aanzien van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen?
- Wat zijn de gevolgen van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen per 1 januari 2016?
- Hoe ziet het clusteringsvraagstuk binnen een overheidslichaam er uit?
- Hoe vindt de ondernemingstoets plaats?

Kernvraag 2

‘Wanneer en hoe wordt de fiscale openingsbalans bepaald?’

Onderzoeksvragen:

- Wanneer wordt een fiscale openingsbalans opgesteld?
- Hoe wordt de fiscale openingsbalans van een overheidslichaam bepaald?

Kernvraag 3

‘Hoe wordt de vennootschapsbelastinglast van een overheidslichaam bepaald?’

Onderzoeksvragen:

- Hoe vindt de fiscale resultaatbepaling plaats?
- Van welke vrijstellingen binnen de vennootschapsbelasting kunnen overheidsondernemingen, die energie opwekken en leveren, gebruik maken?

1.4 Methode van onderzoek

Voordat ik ben begonnen met het schrijven van mijn afstudeeronderzoek heb ik me allereerst verdiept in de bestaande feiten over de betreffende casus. Daarbij heb ik de beschikking gekregen over de correspondentie die heeft plaatsgevonden tussen de stage biedende organisatie en de betreffende opdrachtgever. Vervolgens heb ik een literatuur- en jurisprudentie onderzoek uitgevoerd. Ik ben mijn literatuuronderzoek begonnen met het doornemen van de voor mijn scriptie relevante wetsartikelen uit de Wet Vpb. Vervolgens heb ik gebruik gemaakt van de parlementaire stukken in het kader van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Om de onderzoeksvragen die ten grondslag liggen aan dit onderzoek te kunnen beantwoorden, ben ik dieper op de betreffende vraagstukken ingegaan door gebruik te maken van overige relevante fiscale informatie. Daarbij heb ik gebruik gemaakt van wetteksten, de Kluwer Navigator, de NDFR, gepubliceerde notities van het SVLO en overige relevante fiscale publicaties. Tot slot heb ik gebruik gemaakt van de kennis welke binnen de stage biedende organisatie beschikbaar is.

1.5 Verantwoording van de opzet

Om de bovenstaande probleemstelling te kunnen beantwoorden, zal ik in dit onderzoek een theoretisch kader uitwerken aan de hand van drie kernvragen. De uitwerking van de overkoepelende probleemstelling heeft betrekking op een praktijkcasus die in hoofdstuk 2 is beschreven. In hoofdstuk 3 beschrijf ik allereerst in hoeverre een overheidslichaam in algemeenheid vennootschapsbelastingplichtig is. Zowel het toetsingskader van de oude als de nieuwe wet- en regelgeving zal daarbij aan bod komen. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 uiteengezet wanneer en hoe de fiscale openingsbalans wordt bepaald. De derde kernvraag kan beantwoord worden aan de hand van de uitgewerkte theorie in hoofdstuk 5. In dat hoofdstuk bepaal ik allereerst hoe het fiscale resultaat wordt vastgesteld. Ik zal het theoretisch kader afsluiten met de behandeling van de (mogelijk van toepassing zijnde) objectieve vrijstellingen voor overheidslichamen. Hoofdstuk 6 bevat een theoretische uitwerking van de praktijkcasus welke ten grondslag ligt aan dit onderzoek. In het theoretisch kader is daarom slechts beknopt verwezen naar de betreffende praktijkcasus. Ik beëindig dit onderzoek met een algehele conclusie in hoofdstuk 7.

Hoofdstuk 2: De casusomschrijving

Het verduurzamen van onze samenleving is op dit moment een 'hot item'. Zo ook bij de gemeente Duurzaamdam. Voor het treffen van energiebesparende maatregelen wil de gemeente Duurzaamdam gebruik maken van duurzame energie. De afdeling Ruimte heeft in het kader van deze doelstelling in 2015 het duurzaamheidsproject 'to be green' opgestart. Dit project richt zich in eerste instantie op het opwekken van duurzame energie door middel van het plaatsen van zonnepanelen op gemeentelijke gebouwen. Er worden tal van werkzaamheden verricht, onder andere: het laten installeren van de zonnepanelen, het onderhoud, het opstellen van contracten voor de energielevering aan verschillende huurders, het incasseren van de gelden, het opnemen van de energiestanden, enzovoort. Daarnaast worden er plannen gemaakt om in 2019 duurzame energie op te wekken met behulp van windturbines. Het uiteindelijke doel is om in 2030 60% van de totale gebruikte energie op te wekken met behulp van natuurlijke energiebronnen zoals wind en zon. De duurzame energie wordt dan opgewekt met behulp van 250.000 zonnepanelen verspreid over zowel gebouwen als zonne-energievelden in de gemeente.

De afdeling Ruimte heeft in samenspraak met de afdeling Vastgoed ervoor gekozen om allereerst twee gebouwen te voorzien van zonnepanelen, te weten het gemeentehuis en een multifunctionele accommodatie (hierna: MFA de Zonnebloem). Een extern bedrijf heeft vervolgens vastgesteld hoeveel zonnepanelen er per gebouw geïnstalleerd worden om een zo optimaal mogelijk rendement te behalen in combinatie met het beschikbare budget.

De aankoop en de plaatsing van in totaal 5.758 zonnepanelen, verdeeld over de twee gemeentelijke gebouwen, heeft in december 2015 plaatsgevonden. In de loop van 2016 worden alle zonnepanelen in gebruik genomen. Zowel het gemeentehuis als MFA de Zonnebloem maken gebruik van niet-geïntegreerde zonnepanelen die voorzien zijn van accu's waardoor het mogelijk is om de opgewekte energie op te slaan voor eigen gebruik. Daarnaast wordt met behulp van een 'inverter' de opgewekte energie omgevormd tot wisselstroom. Deze wisselstroom kan vervolgens doorgeleverd worden aan Het Net. Hiervoor wordt een vergoeding ontvangen van € 0,075 per kWh.

Het gemeentehuis

Per gebouw is vastgesteld hoeveel zonnepanelen er geplaatst kunnen worden om een zo optimaal mogelijk rendement te kunnen behalen. Op het gemeentehuis zijn in 2016 1.758 zonnepanelen geplaatst met als doel het voorzien in de eigen energiebehoefte.

MFA de Zonnebloem

MFA de Zonnebloem is in 2015 gebouwd. Bij de bouw zijn al direct 4.000 zonnepanelen op het dak geplaatst. MFA de Zonnebloem biedt onderdak aan:

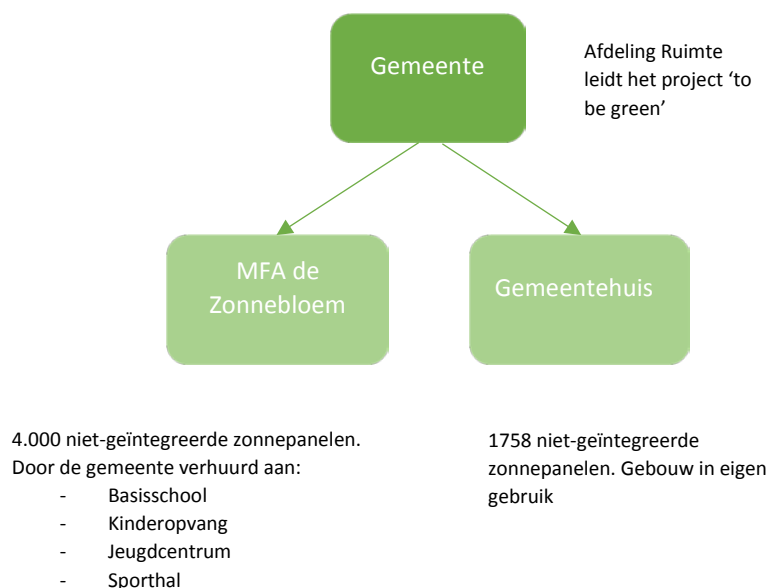
- een basisschool;
- een kinderopvang;
- een jeugdcentrum; en
- een sporthal.

In elk huurcontract is opgenomen dat zij verplicht zijn de opgewekte zonne-energie af te nemen. Het is dus niet mogelijk om (reguliere) stroom af te nemen van Het Net. Voor het afnemen van de energie reikt de gemeente, zijnde het overheidslichaam, aan de (externe) afnemers een factuur uit ter grootte van € 0,045 per kWh. Het Net vraagt doorgaans een hogere vergoeding van € 0,22 per kWh.

Het investeringsplan

De afdeling Ruimte heeft een begroting opgesteld (zie bijlage I). Daarbij is rekening gehouden met een jaarlijks rendement aan energieopbrengst dat in 25 jaar afneemt van 1.483.853 kWh (100%) naar 1.235.452 kWh (83,9%). Het rendement per gebouw bedraagt in 2016 449.885 kWh voor het gemeentehuis respectievelijk 1.023.630 kWh voor MFA de Zonnebloem (zie bijlage II). De levensduur van de zonnepanelen wordt geschat op 25 jaar. De 'inverters' zijn echter al na 12 jaar aan vervanging toe.

De totale investering in de zonnepanelen bedraagt in 2016 circa € 2.162.143,75. Zoals uit de begroting blijkt, neemt het jaarlijkse resultaat toe van € 8.700 in 2016 naar ruim € 66.000 in 2030. De opbrengsten bestaan uit de volgende posten: de financiële opbrengst per kWh per jaar en de exploitatiesubsidie 'Stimulering Duurzame Energieproductie' (hierna: SDE) gedurende de eerste 15 jaren. De kosten bestaan uit de directe exploitatiekosten inclusief indexering, afschrijvingen en (eenmalige) financieringslasten. Zie bijlage I voor de volledige begroting. In bijlage II is weergegeven hoeveel kWh per gebouw wordt opgewekt.



Figuur 1: Schematische casusomschrijving

Hoofdstuk 3: De vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen

3.1 Inleiding

De Nederlandse fiscale wet- en regelgeving verandert voortdurend. Elk jaar worden er wetten ingevoerd, gewijzigd of verdwijnen er bepaalde wetsbepalingen. Zo ook in de Wet Vpb.

De discussie over de wijziging van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen wordt al geruime tijd gevoerd. In 1997 is de Europese Commissie een onderzoek gestart naar de Vpb-vrijstelling voor overheden in verschillende lidstaten. In 2008 kwam de Europese commissie met een voorlopig standpunt over de mogelijke staatssteun als gevolg van de Vpb-vrijstelling voor overheidslichamen in Nederland.¹ Door het 'bevoordelen' van overheidsondernemingen ten opzichte van privaatrechtelijke ondernemingen zou er namelijk sprake zijn van concurrentievervalsing. Dit is in strijd met de EU-staatssteunregels.² De Europese Commissie heeft vervolgens verzocht om 'dienstige maatregelen' te nemen.³ Daarbij werd voorgesteld om de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor 'Nederlandse overheidsbedrijven' af te schaffen.⁴ Door het nemen van deze maatregelen moet er een einde komen aan de bevoordeling van overheidslichamen die dezelfde activiteiten verrichten als privaatrechtelijke rechtspersonen. Aan het verzoek van de Europese Commissie is gehoor gegeven in de vorm van nieuwe wetgeving: de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. Vanaf 1 januari 2016 moet een overheidslichaam in beginsel vennootschapsbelasting betalen over het resultaat behaald met activiteiten waarmee zij een onderneming drijft.⁵

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen. Allereerst worden drie begrippen nader uitgelegd, te weten 'het overheidslichaam', 'directe overheidsondernemingen' en 'indirecte overheidsondernemingen' (§ 3.2). Voor het vervolg van dit onderzoek is het namelijk van groot belang om het verschil tussen deze begrippen te verduidelijken. Daarna wordt de oude wetgeving van vóór 2016 uitgewerkt (§ 3.3). Omdat dit centraal staat in mijn onderzoek, wordt daarbij kort aandacht besteed aan de belastingplicht ten aanzien van het produceren, transporteren en leveren van energie. Vervolgens wordt er ingegaan op de nieuwe wetgeving vanaf 1 januari 2016 (§ 3.4). Voor de bepaling of er sprake is van vennootschapsbelastingplicht dient een aantal stappen te worden doorlopen: het clusteringsvraagstuk (§ 3.4.1), het ondernemingsbegrip (§ 3.4.2) en het concurrentie criterium (§ 3.4.3). De uitleg van het clusteringsvraagstuk is van groot belang om te bepalen op welk niveau de ondernemingstoets wordt uitgevoerd. Aan de hand van de ondernemingstoets, in combinatie met het concurrentie criterium, wordt vastgesteld in hoeverre een overheidslichaam belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting.

¹ Persbericht Europese Commissie. (2013, mei 2).

² Artikel 107 lid 1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

³ Europese Commissie. (2013, mei 2).

⁴ Persbericht Europese Commissie. (2013, mei 2).

⁵ Artikel 2 lid 1 onderdeel e en onderdeel g Wet op de vennootschapsbelasting 1969

3.2 Het ‘overheidslichaam’

Alvorens de achterliggende theorie wordt behandeld, is het allereerst van belang om een drietal begrippen nader uit te leggen, te weten:

- een overheidslichaam;
- een directe overheidsonderneming; en
- een indirecte overheidsonderneming.

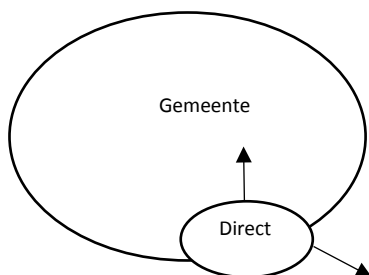
De bovenstaande begrippen kunnen namelijk tot verwarring leiden aangezien dit geen gebruikelijke termen zijn binnen de Wet Vpb voor andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen.

In dit onderzoek staat een publiekrechtelijke rechtspersoon (hierna: overheidslichaam) centraal, namelijk de gemeente. In de zin van het Burgerlijk Wetboek wordt onder een publiekrechtelijke rechtspersoon verstaan:

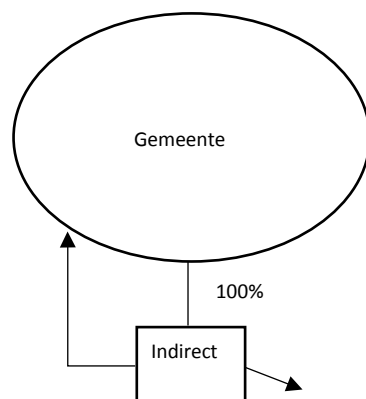
“de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend.”⁶

Een overheidslichaam is doorgaans verdeeld in verschillende afdelingen die ieder bepaalde activiteiten voor hun rekening nemen. Het uitoefenen van deze activiteiten kan wellicht leiden tot belastingplicht in de zin van de Wet Vpb (§ 3.3 en § 3.4). Er ontstaat als het ware een tweedeling binnen een overheidslichaam, te weten een ondernemingsdeel en een niet-ondernemingsdeel. Indien er sprake is van een ondernemingsdeel, dat dus belastingplichtig is in de zin van de Wet Vpb, dan is er sprake van een ‘onderneming’. Er kunnen twee soorten overheidsondernemingen worden onderscheiden, namelijk:

- directe overheidsondernemingen (figuur 2); en
- indirecte overheidsondernemingen (figuur 3).



Figuur 2: Directe overheidsondernemingen



Figuur 3: Indirecte overheidsondernemingen

Een directe overheidsonderneming maakt deel uit van het overheidslichaam in zijn geheel, bijvoorbeeld de gemeente (zijnde een rechtspersoon).⁷ Zoals uit figuur 2 blijkt, kunnen er

⁶ Artikel 1 lid 1 Burgerlijk Wetboek 2

⁷ Belastingdienst. (2016, augustus 1). p. 13

meerdere directe overheidsondernemingen naast elkaar bestaan. Deze directe overheidsondernemingen kunnen naast de prestaties voor derden ook prestaties voor het 'eigen' overheidslichaam verrichten. Slechts het verrichten van prestaties binnen een overheidslichaam leidt niet tot een onderneming in fiscale zin (§ 3.4.2.1). Er is dan sprake van een niet-ondernemingsdeel.

Een indirecte overheidsonderneming wordt daarentegen gedreven in een privaatrechtelijk lichaam, bijvoorbeeld in de vorm van een NV of een BV. Indirecte overheidsondernemingen vormen dus een aparte juridische entiteit. Het volledige belang en/of zeggenschap bij het privaatrechtelijk lichaam ligt wel bij één of meerdere overheidslichamen. Daarnaast worden de bestuurders uitsluitend door deze overheidslichamen middellijk of onmiddellijk benoemd en ontslagen. Bij liquidatie komt het vermogen overigens uitsluitend ter beschikking aan het overheidslichaam.⁸⁺⁹ Ook indirecte overheidsondernemingen kunnen zowel prestaties verrichten voor één of meerdere participerende overheidslichamen als voor derde partijen.

3.3 De vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen vóór 2016 (oude wetgeving)

Alvorens er daadwerkelijk vennootschapsbelasting kan worden geheven, is het allereerst van belang om vast te stellen wie er als belastingplichtige voor de Wet Vpb kwalificeert. Vennootschapsbelasting wordt in beginsel geheven van lichamen welke benoemd zijn in artikel 2 (binnenlandse belastingplichtigen) en artikel 3 (buitenlandse belastingplichtigen) van de Wet Vpb.

In de Wet Vpb vóór 2016¹⁰ werden twee soorten overheidsondernemingen onderscheiden. De vennootschapsbelastingplicht voor directe overheidsondernemingen werd geregeld in artikel 2 lid 1 onderdeel g.¹¹ In artikel 2 lid 7 werd vervolgens de vennootschapsbelastingplicht voor indirecte overheidsondernemingen geregeld.¹² Zowel de directe- als de indirecte overheidslichamen waren Vpb-plichtig voor zover zij een onderneming dreven als vermeld in de limitatieve opsomming van het toen geldende artikel 2 lid 3 Wet Vpb.

Deze limitatieve opsomming, opgesteld bij de invoering van de Wet Vpb 1969, diende alle overheidsactiviteiten te dekken waarmee in concurrentie werd getreden met private ondernemingen. Met het uitoefenen van andere activiteiten zou nauwelijks in concurrentie worden getreden met private ondernemingen¹³, dan wel het algemeen belang dienen.¹⁴

In de loop der jaren zijn de activiteiten van overheidslichamen sterk uitgebreid. De limitatieve opsomming van artikel 2 lid 3 Wet Vpb gaf geen volledige dekking meer van alle activiteiten

⁸ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 3

⁹ Belastingdienst. (2016, augustus 1). p. 13

¹⁰ Zie bijlage III voor de relevante wetsartikelen in het kader van de wetgeving vóór 2016. In deze bijlage zijn slechts de relevante passages weergegeven.

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

¹² Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 3

¹³ Artikel 2 Burgerlijk Wetboek 2: Verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en stichtingen bezitten rechtspersoonlijkheid

¹⁴ Bruijsten, C., van Eijdsen, J.A.R., Elswier, F.J., van der Geld, M.J.W., & van Strien, J. (2016). p. 14

waarmee in concurrentie werd getreden met private ondernemingen. In het belastingplan van 1997 werd wel een wijziging geïntroduceerd. In dit belastingplan werd voorgesteld om alle activiteiten van energiedistributiebedrijven vennootschapsbelastingplichtig te maken. Dit gold ook voor overheidsondernemingen die kwalificeerden als een distributiebedrijf in de zin van de Wet energiedistributie.¹⁵ Het produceren, transporteren en leveren van gas, elektriciteit en warmte viel vanaf 1 januari 1998 niet meer onder de vrijgestelde werkzaamheden van een overheidslichaam. Eén van de voornaamste redenen om ‘het energiebedrijf’ Vpb-plichtig te maken was *“een gelijk speelveld creëren voor alle bedrijven die op de energiemarkt actief zijn en willen zijn.”*¹⁶

Het creëren van een gelijk speelveld tussen overheidslichamen en private ondernemingen, in de zin van artikel 2 lid 1 onderdeel a t/m d Wet Vpb, is tevens een belangrijke drijfkracht voor de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen.¹⁷ Per 1 januari 2016 is zowel artikel 2 lid 3 als artikel 2 lid 7 Wet Vpb komen te vervallen. De nieuwe wetgeving¹⁸ ten aanzien van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen zal in de volgende paragraaf uitgebreid worden toegelicht.

3.4 De vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen vanaf 2016 (nieuwe wetgeving)

3.4.1 Het clusteringsvraagstuk

3.4.1.1 Het vaststellen van activiteiten

De werkzaamheden van een overheidslichaam kunnen onderverdeeld worden in een groot aantal (deel)activiteiten. Voor de duiding van de Vpb-gevolgen is het allereerst van belang om de verschillende activiteiten vast te stellen en vervolgens te bepalen of deze dusdanig met elkaar zijn verweven dat er sprake is van een gezamenlijk cluster. De ondernemingstoets wordt namelijk op clusterniveau aangebracht. Dit wordt nader toegelicht in de volgende paragraaf (§ 3.4.1.2). Het belang van het clusteringsvraagstuk wordt in onderstaand stroomschema beknopt weergegeven.



Figuur 4: Het clusteringsvraagstuk

Er zijn verschillende manieren om een ‘activiteit’ vast te stellen. Deze methoden zijn vastgelegd door de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (hierna: SVLO). De SVLO is een samenwerkingsverband tussen de Vereniging van Nederlandse Gemeenten

¹⁵ Kamerstukken II. (1997/98). 25 689, nr. 3, p. 27.

¹⁶ Kamerstukken II. (1997/98). 25 689, nr. 3, p. 27.

¹⁷ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 1.

¹⁸ Zie bijlage IV voor de relevante wetsartikelen in het kader van de wetgeving vanaf 1 januari 2016. In deze bijlage zijn slechts de relevante passages weergegeven.

(VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO), de Unie van Waterschappen en de Belastingdienst. De SVLO geeft uitleg aan de wet door middel van het publiceren van notities.¹⁹ Ondanks dat deze notities geen bindend karakter hebben, zijn de publicaties zeer wenselijk voor de praktijk omdat deze bepaalde handvatten proberen te bieden. Aangezien de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen recentelijk is ingevoerd, is er nog geen fiscale jurisprudentie voorhanden. Bij de beoordeling of er sprake is van een activiteit geeft de SVLO een aantal toetsingsmogelijkheden. Volgens de SVLO is het mogelijk om een activiteit vast te stellen aan de hand van:

- het ondernemerschap voor de BTW;²⁰
- de vastgestelde activiteitenlijst voor de Wet Markt en Overheid;
- de zelfstandigheid van de verschillende activiteiten; en
- de kwalificatie van een activiteit in bedrijfseconomische zin.²¹

In tegenstelling tot de Wet Vpb is er in de Btw-richtlijn²² wel een definitie gegeven van het begrip 'activiteit'.

"Als 'economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrij of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

Daarnaast heeft het HvJ EU²³ in 2013 bepaald dat er sprake kan zijn van ondernemerschap in de zin van de Wet OB bij de aanschaf en de installatie van zonnepanelen. Van belang in de zaak Fuchs was dat de particulier geen energie kon opslaan en daardoor verplicht de 'overtollige energie' leverde aan een externe partij, Het Net. Het geheel of gedeeltelijk duurzaam leveren van energie tegen een vergoeding (aan Het Net) leidt dus tot ondernemerschap in de zin van de Wet OB en kwalificeert dus als een 'activiteit'.

Het meest duidelijke criterium om een activiteit vast te stellen, is aan de hand van de tegenprestatie.²⁴ De afnemer betaalt namelijk een vergoeding voor de afname van een geheel. De afnemer ziet de levering van het goed of de dienst daardoor als één activiteit, in dit onderzoek de afname van energie. De ondersteunende werkzaamheden welke uiteindelijk tot de levering van een goed of dienst leidt, worden gezien als nevenactiviteiten die opgaan in de hoofdactiviteit.

3.4.1.2 Het clusteren van verschillende activiteiten

Nadat de werkzaamheden zijn toebedeeld aan de (verschillende) activiteiten, moet er wellicht een cluster worden gevormd. De staatssecretaris van financiën (2012), de heer F.H.H. Weekers beschrijft dit als volgt:

*"Indien aan een activiteit geen zelfstandige betekenis kan worden toegekend, zal deze mogelijk opgaan in een geheel van activiteiten in de onbelaste dan wel belaste sfeer."*²⁵

¹⁹ Vennootschapsbelasting (vpb) voor overheden, 2017

²⁰ Paardt, R.N.V (2016, mei).

²¹ SVLO. (2015, juni 2). p. 3

²² Artikel 9 Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde

²³ HvJ EU 12 september 2013, nr. C-388/11, V-N 2013/48.15

²⁴ SVLO. (2015, juni 2). p. 4

²⁵ Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven. (2013, maart 28).

Dit geheel van activiteiten wordt een cluster genoemd.

Het clusteren van activiteiten is niet geheel nieuw in de zin van de Wet Vpb. Het clusteringsvraagstuk wordt (tot op heden) toegepast bij het vaststellen van de belastingplicht voor verenigingen en stichtingen. Verenigingen en stichtingen zijn in zekere mate vergelijkbaar met een overheidslichaam voor de bepaling van de belastingplicht. Zij zijn immers slechts belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven.²⁶ Er kan daarom een onderscheid worden gemaakt tussen een ondernemingsdeel en een niet-ondernemingsdeel. In het besluit 'Belastingplicht van verenigingen en stichtingen' van 25 december 2005²⁷ werd gesteld dat een gescheiden beoordeling van de verschillende activiteiten niet aan de orde is indien activiteiten sterk met elkaar verweven zijn. Als deze verwevenheid ontbreekt dan worden de activiteiten elk afzonderlijk beoordeeld. Dit clusteringsvraagstuk is als het ware overgenomen bij de inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. De verwevenheid tussen de verschillende activiteiten kan getoetst worden aan de hand van een viertal criteria. Deze vier criteria zijn:

- De naar aard vergelijkbare of verschillende activiteiten in de ogen van de afnemer;²⁸
- De onderlinge verwevenheid op organisatorisch, economisch en/of financieel vlak;
- De onderlinge verwevenheid naar ruimtelijke vormgeving;
- De onderlinge verwevenheid naar afhankelijkheid van de activiteiten.²⁹⁺³⁰

Naar aanleiding van een verzoek door du ROI op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob) is recent een interne notitie over clustering in het kader van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen openbaar gemaakt. In deze notitie wordt de zienswijze van de Belastingdienst geformuleerd.³¹ Of de ondernemingstoets al dan niet op clusterniveau wordt toegepast, wordt vastgesteld aan de hand van het volgende toetsingskader.

Een activiteit omvat doorgaans een samenhangend geheel van handelingen om iets tot stand te brengen of te produceren. Een activiteit is vaak herkenbaar, doordat deze wordt (op)geleverd of ter beschikking gesteld. De prestatie is dus gericht op een specifieke gebruiker of kring van gebruikers. Een ondeelbare activiteit is in principe één activiteit.

Activiteiten onderling naar aard (naar karakter) en in ogen van (kring van) afnemer(s) gelijk:

Clustering indien verwevenheid:

1. Op economisch, financieel en organisatorisch vlak, óf
2. Fysiek, én
3. Naar aard (ondersteunend)

Activiteiten onderling naar aard (naar karakter) en in ogen van (kring van) afnemer(s) verschillend

Clustering indien verwevenheid:

1. Op economisch, financieel en organisatorisch, én
2. Fysiek én,
3. Naar aard (ondersteunend)

Figuur 5: Het toetsingskader t.a.v. clustering

²⁶ Artikel 2 lid 1 onderdeel e Wet op de vennootschapsbelasting 1969

²⁷ Besluit Belastingplicht van verenigingen en stichtingen 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M

²⁸ Besluit Belastingplicht van verenigingen en stichtingen 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M

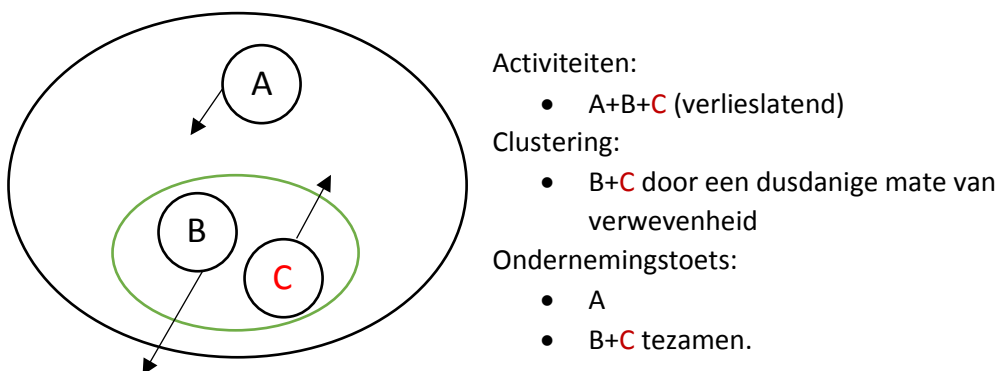
²⁹ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, *V-N 2013/31.15*

³⁰ Belastingdienst Rotterdam Grote ondernemingen. (2017, november 16). p. 2

³¹ Belastingdienst Rotterdam Grote ondernemingen. (2017, november 16).

Aan de hand van het openbaar gemaakte memo van de Belastingdienst kan geconcludeerd worden dat de aard van de activiteit, mede in de ogen van de afnemer, het eerste toetsingscriterium is. In dit memo zijn een aantal voorbeelden benoemd van naar aard vergelijkbare activiteiten. Eén van de voorbeelden betreft een ICT-dienst welke zowel interne als externe prestaties verricht.³² Indien er sprake is van naar aard vergelijkbare activiteiten dan hoeft er slechts aan één van de drie overige voorwaarden te worden voldaan.

In onderstaand figuur wordt het clusteringsvraagstuk uitgewerkt aan de hand van een vereenvoudigd voorbeeld.



Figuur 6: Voorbeeld t.a.v. clustering

In bovenstaand voorbeeld zijn een drietal activiteiten te onderscheiden binnen een gemeente. Er bestaat tussen de verschillende activiteiten B en C een dusdanige mate van verwevenheid waardoor de activiteiten geclusterd moeten worden. De ondernemingstoets vindt voor deze activiteiten op clusterniveau plaats. Aangezien er met activiteit B prestaties voor derden worden verricht, wordt er deelgenomen aan het economische verkeer. Indien er tevens aan de overige vereisten van de ondernemingstoets (§ 3.4.2) wordt voldaan, dan wordt het gehele cluster belastingplichtig voor de Wet Vpb. Activiteit C wordt als het ware meegetrokken in de belaste sfeer. Aangezien activiteit C verlieslatend is, kunnen deze verliezen worden verrekend met het positieve resultaat van activiteit B. Bij een afzonderlijke beoordeling gaan deze verliezen verloren aangezien activiteit C (afzonderlijk) toebehoort aan de onbelaste sfeer (geen deelname aan het economische verkeer). Het clusteren van activiteiten kan er dus toe leiden dat onbelaste activiteiten, bijvoorbeeld een activiteit uitsluitend verricht voor het eigen lichaam, toch wordt meegetrokken in de belaste sfeer door een andere activiteit binnen datzelfde cluster.

In de volgende paragraaf wordt de ondernemingstoets beschreven. Deze toets wordt toegepast per activiteit of in voorkomende gevallen op clusterniveau. Het is namelijk niet toegestaan om af te zien van clustering op het moment dat er sprake is van een dusdanige mate van verwevenheid.³³

3.4.2 Het begrip ondernemerschap voor de vennootschapsbelasting

Het begrip ondernemerschap voor de Vpb is een veelbesproken begrip dat uiteindelijk in de jurisprudentie vorm heeft gekregen. In beginsel wordt er voor zowel de Wet IB als de Wet Vpb

³² Belastingdienst Rotterdam Grote ondernemingen. (2017, november 16). p. 4

³³ Belastingdienst Rotterdam Grote ondernemingen. (2017, november 16). p. 4-5

aangesloten bij het Europeesrechtelijk begrip ondernemerschap.³⁴⁺³⁵ Dit begrip is in elk afzonderlijk EU-land geïmplementeerd in de landelijke wetgeving. Zo ook in de Nederlandse wet- en regelgeving. Het Europeesrechtelijk begrip is in de loop der jaren omgevormd tot de definitie die tot op de dag van vandaag wordt toegepast en aangescherpt in de Nederlandse rechtspraak. De onderstaande definitie wordt ook wel de bedrijfseconomische definitie van het ondernemerschap genoemd.

“Van het drijven van een onderneming is sprake als door een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt deelgenomen aan het economische verkeer met het oogmerk daarmee winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt.”³⁶

Bij de beoordeling of er sprake is van een onderneming moet er cumulatief voldaan worden aan de drie bovenstaande voorwaarden. De ondernemingstoets wordt toegepast per activiteit. Indien sprake is van een cluster, vindt de toetsing plaats op clusterniveau (§ 3.4.1). De drie voorwaarden worden in onderstaande paragrafen uitgelegd.

3.4.2.1 Deelname aan het economische verkeer

Bij de beoordeling van het begrip deelname aan het economische verkeer speelt de afnemer een essentiële rol. Het is namelijk van belang dat de verrichte activiteiten buiten de eigen kring plaatsvinden. Het goed of de dienst moet door een derde partij worden afgenomen. Door het verrichten van werkzaamheden binnen of voor de eigen organisatie wordt er namelijk geen duurzame opbrengst genoten. In de MVT worden het voeren van een eigen salarisadministratie, repro-afdeling of ICT-afdeling als activiteiten genoemd die zich afspelen binnen de eigen kring.³⁷ Deze werkzaamheden leiden dus niet tot een deelname aan het economische verkeer indien deze prestatie niet voor derden wordt verricht. Daarbij doet het niet ter zake of deze prestatie door een derde uitgevoerd had kunnen worden.³⁸

Er moet in de regel dus sprake zijn van een individuele afnemer van een goed of een dienst. Doorgaans staat er tegenover deze prestatie een vergoeding. Dit geldt ook als de vergoeding symbolisch is.³⁹

Het clusteren van activiteiten, zoals eerder aangegeven in § 3.4.1.2, kan ertoe leiden dat activiteiten waarbij een deelname aan het economische verkeer ontbreekt, alsnog belastingplichtig worden in de zin van de Wet Vpb. Zo worden bijvoorbeeld activiteiten binnen het overheidslichaam (interne activiteiten) meegetrokken in de belaste sfeer (zie figuur 7).

³⁴ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 4, p. 13-14

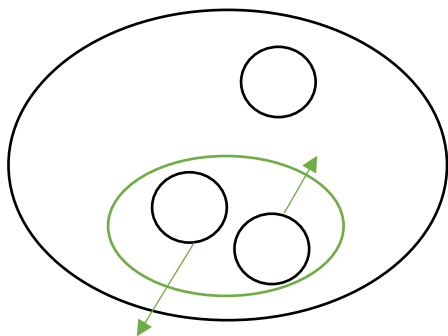
³⁵ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 4, p. 14

³⁶ Kamerstukken II. (2014-15). 34 003, nr. 3, p. 10

³⁷ Kamerstukken II. (2014-15). 34 003, nr. 3, p. 11

³⁸ Albert, P.G.H., (2015, januari 15). nr. 3.

³⁹ SVLO. (2015, juni 2). p. 1



Figuur 7: Geclusterde activiteiten

3.4.2.2 Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Aan de hand van feiten en omstandigheden dient beoordeeld te worden of er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Uit in de jurisprudentie uitgewerkte praktijkcasussen blijkt dat hier al snel sprake van is. De omvang van de organisatie, de financiële risico's, de aard van de werkzaamheden, het aanwezige kapitaal waarmee de onderneming wordt gedreven en de duur van de werkzaamheden zijn belangrijke factoren om te toetsen bij deze beoordeling. Voor het duurzame aspect van de organisatie is de samenhang van de activiteiten en het daar bijbehorende doel dat met die activiteiten wordt nagestreefd bepalend.⁴⁰

3.4.2.3 Winstoogmerk

Een organisatie verricht prestaties in de vorm van een levering van een goed of een dienst. Bij het leveren van een goed of een dienst wordt vaak een tegenprestatie geleverd in de vorm van een vergoeding. Het ontvangen van deze vergoeding leidt mogelijk tot een positief resultaat. De duiding van het winstoogmerk kan als volgt worden samengevat: *“Kort gezegd is sprake van een winstoogmerk (of winststreven) indien met een (geclusterde) activiteit stelselmatig overschotten worden behaald.”*⁴¹ Bij het realiseren van incidentele winsten wordt de winst niet redelijkerwijs verwacht.

Bij de beoordeling of er sprake is van een winststreven voor de ondernemingstoets, wordt in beginsel uitgegaan van het resultaat op basis van de commerciële jaarstukken.⁴² Bij overheidslichamen zoals gemeenten, provincies en waterschappen worden deze cijfers opgesteld op basis van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en hoofdstuk 4 van het Waterschapsbesluit.⁴³ Deze commerciële cijfers worden vervolgens gecorrigeerd naar fiscale maatstaven volgens de regels van goed koopmansgebruik. Uitsluitend ten behoeve van de winstoogmerktoets mag worden afgeweken van wettelijke bepalingen die inbreuk maken op de totaalwinstbepaling, zoals de afschrijvingsbeperking.⁴⁴⁺⁴⁵

Voor winstoogmerktoets is het tevens van belang om rekening te houden met transacties binnen een overheidslichaam, de interne activiteiten.

⁴⁰ SVLO. (2015, augustus 17). p. 1

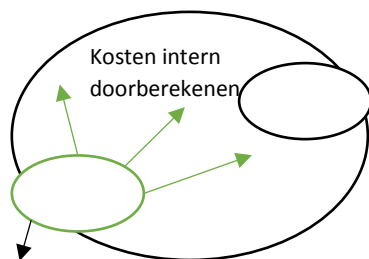
⁴¹ HR 29 juni 1955, nr. 12 383, *BNB 1955/299*

⁴² Kamerstukken I. (2014.15). 34 003, D, p. 9

⁴³ SVLO. (2016, februari 11). p. 2

⁴⁴ Artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 jo. artikel 3.30a Wet inkomstenbelasting 2001

⁴⁵ Kamerstukken I. (2014/15). 34 003, D, p. 9



Figuur 8: Interne activiteiten

Doorgaans wordt er bij het opstellen van de commerciële jaarstukken op basis van het BBV namelijk géén rekening gehouden met het doorberekenen van interne kosten en opbrengsten.⁴⁶ Door het ontbreken van een dergelijke interne doorberekening bij gemeenten vindt geen juiste toerekening van opbrengsten en kosten plaats. Indien interne kosten en opbrengsten niet zijn meegenomen in de commerciële jaarstukken, dient de winst gecorrigeerd te worden. Een juiste interne verrekenprijs is namelijk vereist. De SVLO verwoordt dit als volgt:

“Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat voor de winstoogmerktoets een correctie op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001 in aanmerking dient te worden genomen. Deze correctie kan bijvoorbeeld plaatsvinden middels een (fictieve) doorbelasting van (integrale) kosten dan wel door een fictieve opbrengst (ter grootte van deze (integrale) kosten) in aanmerking te nemen.”⁴⁷

Kortom, voor zover er nog geen rekening is gehouden met het doorberekenen van de integrale kosten en opbrengsten, vindt er een winstcorrectie plaats op grond van artikel 8 Wet Vpb jo. artikel 3.8 Wet IB. Indien er als gevolg van het toerekenen van interne kosten en opbrengsten een positief resultaat wordt gerealiseerd, dan kan het winstoogmerk alsnog aanwezig worden geacht. Deze winstcorrectie betreft uitsluitend een kostendekkende doorberekening. Voor de jaarwinstbepaling in het kader van de aangifte vennootschapsbelasting vindt er mogelijk nog een (andere) correctie plaats (binnen een overheidslichaam), namelijk een at-arm's-length correctie. Hier wordt in § 5.2.2 nader op ingegaan.

Naast de ‘reguliere opbrengsten’ ontvangen overheidslichamen vaak subsidies. Een overheidslichaam dat duurzame energie opwekt met behulp van zonnepanelen maakt aanspraak op een SDE-subsidie. Dit bedrag wordt berekend aan de hand van het geproduceerde aantal kWh. Ontvangen subsidies worden doorgaans meegenomen bij de beoordeling of er al dan niet sprake is van een winstoogmerk.⁴⁸

De SVLO wijst in haar toelichting op het winstoogmerk⁴⁹ erop dat het winstoogmerk doorgaans wordt getoetst op een drietal momenten, te weten: het belastingjaar zelf, het jaar ervoor en het jaar erna. Er wordt dus op basis van reële en verwachte winstcijfers geconcludeerd of er sprake is van een winstoogmerk.

⁴⁶ SVLO. (2016, februari 11). p. 5

⁴⁷ SVLO. (2016, februari 11). p. 5

⁴⁸ SVLO. (2016, februari 11). p. 8-9

⁴⁹ SVLO. (2016, februari 11). p. 2

3.4.3 Het concurrentie criterium

Naast de toetsing van de bovenstaande criteria is er nog een criterium van belang, te weten het concurrentie criterium van artikel 4 onderdeel a Wet Vpb. Het concurrentie criterium is in het leven geroepen om een eerlijke markt te creëren. Dit artikel geldt specifiek voor verenigingen, stichtingen en overheidslichamen. Onder andere BV's en NV's⁵⁰ worden namelijk geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven. Bij deze ondernemingen speelt daarom niet de vraag of er al dan niet sprake is van (gedeeltelijke) ondernemerschap in de zin van de Wet Vpb.

Bij zowel stichtingen, verenigingen als overheidslichamen kan het voorkomen dat er geen sprake is van ondernemerschap doordat er niet wordt voldaan aan het winstoogmerk-vereiste. Echter, er kan wel sprake zijn van het betreden van de markt waardoor er in concurrentie wordt getreden met andere (externe) aanbieders die in de zin van artikel 2 lid 1 onderdeel a, b, c en d Wet Vpb⁵¹ een onderneming drijven. Voor die activiteit is er dan toch sprake van Vpb-plicht ondanks dat er niet aan de winstoogmerktoets wordt voldaan (§ 3.4.2.3). Dit blijkt uit een uitspraak van de Hoge Raad van 22 juni 2012⁵². In deze zaak ging het om een festivalorganisatie die in de statuten had vermeld dat ze geen commerciële doeleinden beoogden. Er werden echter wel overschotten behaald die vervolgens werden opgenomen in een reserve. Bij de beoordeling van het ondernemerschap voor de Wet Vpb heeft de HR in het midden gelaten of er al dan niet sprake was van een winststreven. Er werd immers voldaan aan het concurrentie criterium waardoor er toch sprake was van vennootschapsbelastingplicht. De betreffende festivalorganisatie treedt namelijk in concurrentie met andere aanbieders die vennootschapsbelastingplichtig zijn in de zin van de Wet Vpb.⁵³

Een overheidslichaam verricht verschillende werkzaamheden. Het overgrote deel van deze werkzaamheden behoort tot de taken van een overheidslichaam. In hoofdstuk 7 van de grondwet staan bepalingen met betrekking tot gemeenten⁵⁴, provincies en waterschappen. De (daadwerkelijke) gemeentelijke taken zijn vastgelegd in onder andere de Gemeentewet, de Wet maatschappelijke ondersteuning en de Wet milieubeheer. Naast deze 'verplichte' activiteiten heeft een gemeente de mogelijkheid om activiteiten te verrichten waarmee in concurrentie wordt getreden met andere aanbieders. Een winststreven zal bij een overheidslichaam vaak ontbreken. Het concurrentie criterium is daarom van belang om te voorkomen dat overheidslichamen fiscaal worden bevoordeeld ten opzichte van andere aanbieders.⁵⁵ Het concurrentie criterium van artikel 4 Wet Vpb is overigens niet van toepassing bij het realiseren van geringe winsten⁵⁶ of een structureel verlies⁵⁷.

⁵⁰ Artikel 2 lid 1 onderdeel a, b, c en d Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁵¹ NV, BV met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschap en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld; coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag; onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden; verenigingen en stichtingen die op de voet van de Woningwet bij Koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn.

⁵² HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, *BNB 2012/226*

⁵³ Artikel 2 lid onderdeel a,b,c en d Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁵⁴ Artikel 132 Grondwet: De wet regelt de inrichting van provincies en gemeenten, alsmede de samenstelling en bevoegdheid van hun besturen.

⁵⁵ Artikel 4 Gelijktelling met drijven onderneming. (2018, januari 2). *Aant. 4.1*

⁵⁶ Artikel 4 Gelijktelling met drijven onderneming. (2018, januari 2). *Aant. 3*

Kortom, bij zowel stichtingen, verenigingen als overheidslichamen kunnen de (geclusterde) activiteiten dus alsnog Vpb-plichtig zijn, ondanks dat er niet voldaan is aan het winstoogmerkvereiste, indien er sprake is van potentiële concurrentie met andere ondernemingen⁵⁸ in de zin van de Wet Vpb.⁵⁹ Dit is duidelijk het geval bij het opwekken en leveren van energie. Bij het uitoefenen van deze (geclusterde) activiteit wordt namelijk in concurrentie getreden met onder andere de grote energieleveranciers zoals Essent, Eneco en NUON.⁶⁰

⁵⁷ HR 7 september 1988, nr. 24 965, *BNB 1988/296*

⁵⁸ Artikel 2 lid 1 onderdeel a, b, c en d Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁵⁹ SVLO. (2016, februari 11). p. 9

⁶⁰ Overstappen, zj.

Hoofdstuk 4: De fiscale openingsbalans

4.1 Inleiding

Door de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen kan er binnen overheidslichamen een sfeerovergang plaatsvinden van de onbelaste naar de belaste sfeer. Het toetreden tot de belaste sfeer brengt een aantal gevolgen met zich mee. Voor de Vpb-plichtige ondernemingen moet allereerst een fiscale openingsbalans worden opgesteld. Resultaten uit de onbelaste periode worden middels de openingsbalans gescheiden van de resultaten uit de belaste periode. Waardeontwikkelingen van activa en passiva die zijn ontstaan in de periode vóór 2016 worden daardoor niet toegerekend aan de belaste periode. Uitsluitend de waardeontwikkelingen die zijn toe te rekenen aan de belaste periode worden in de berekening van de vennootschapsbelasting betrokken.⁶¹ Aan de hand van deze openingsbalans wordt vervolgens de totaalwinst in de belastingplichtige periode vastgesteld. Wanneer (§ 4.2) en hoe (§ 4.3) een fiscale openingsbalans wordt bepaald, wordt in dit hoofdstuk nader toegelicht. Daarbij moet allereerst vastgesteld worden welke vermogensbestanddelen worden geactiveerd op de openingsbalans (§ 4.3.1) en vervolgens tegen welke waarde (§ 4.3.2). Het is van groot belang dat de juiste waarde aan een vermogensbestanddeel wordt toegekend. Er mag immers geen incidenteel fiscaal voor- of nadeel optreden dat leidt tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Het voorkomen van concurrentieverstorings is van groot belang aangezien de nieuwe wetgeving moet voldoen aan de gestelde eisen van de Europese Commissie (§ 3.1).

4.2 Wanneer wordt een fiscale openingsbalans opgesteld

Vanaf 1 januari 2016, de datum waarop de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen in werking is getreden, zijn overheidsondernemingen verplicht om een openingsbalans op te stellen voor al hun activiteiten waarmee zij een onderneming in fiscale zin drijven.⁶² Ook de vrijgestelde activiteiten (§ 5.3) behoren tot deze categorie. Een vrijstelling is immers pas van toepassing indien er sprake is van een belaste activiteit voor de Wet Vpb.

In beginsel moeten dus alle belastingplichtige overheidsondernemingen een openingsbalans opstellen. In de Memorie van Antwoord heeft de (toenmalige) Staatssecretaris van Financiën, de heer E.D. Wiebes, naar aanleiding van een wetsoverleg⁶³ een nuancering op deze hoofdregel aangebracht. Het opstellen van een openingsbalans brengt namelijk hoge administratieve lasten met zich mee. Het is daarom overbodig om een openingsbalans op te stellen als een lichaam alleen maar vrijgestelde activiteiten verricht.⁶⁴ Daarbij gaat het om de vrijstellingen voor zowel directe-⁶⁵ als indirecte⁶⁶ overheidsondernemingen in de Wet Vpb (§

⁶¹ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 6, p. 7-10

⁶² Kamerstukken II. 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 14

⁶³ Kamerstukken II. 2014/15, 34 003, nr. 14

⁶⁴ Kamerstukken I. (2014.15). 34 003, D, p. 5

⁶⁵ Artikel 8e Wet op de vennootschapsbelasting 1969

5.3). Echter, als één of meerdere activiteiten binnen deze onderneming niet (meer) aan de voorwaarden van een vrijstelling voldoet, moeten alle belaste activiteiten, waaronder de vrijgestelde activiteiten, alsnog geactiveerd worden op de openingsbalans.⁶⁷

4.3 Hoe wordt een fiscale openingsbalans opgesteld

4.3.1 Het activeren van vermogensbestanddelen

Bij de toetreding tot de belaste sfeer moeten vermogensbestanddelen, bestaande uit de bezittingen en de schulden van een onderneming, die verband houden met de belaste activiteiten geactiveerd worden op de openingsbalans. Aan de hand van de regels van de vermogensetikettering wordt afgebakend welke bestanddelen tot de onderneming behoren. De aard, functie en bestemming van het vermogensbestanddeel zijn bepalende factoren voor de etikettering.⁶⁸ Deze criteria verschillen niet ten opzichte van de normale regels van vermogensetikettering zoals die bijvoorbeeld ook gelden voor stichtingen en verenigingen in de Wet Vpb. Elk vermogensbestanddeel moet vanaf 1 januari 2016 worden toegekend aan het ondernemingsdeel of het niet-ondernemingsdeel. Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad kunnen binnen de vermogensetiketteringsleer drie categorieën worden onderscheiden: het verplicht ondernemingsvermogen, het verplicht privévermogen en het keuzevermogen.⁶⁹ In de praktijk blijkt dat veel vermogensbestanddelen voor minimaal 90% toerekenbaar zijn aan het ondernemingsdeel of het niet-ondernemingsdeel van een overheidslichaam. Daardoor ontstaat er veelal een verplichte toerekening.

Bij indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een NV of een BV vindt er geen etikettering van vermogensbestanddelen plaats. Zij worden geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven (integraal belastingplichtig).⁷⁰ Een indirecte overheidsonderneming stelt dus een openingsbalans op met alle bezittingen en schulden van de onderneming.

Voor het opwekken van duurzame energie wordt vaak gebruik gemaakt van zonnepanelen. Indien aan de hand van de in hoofdstuk 3 behandelde theorie is geconstateerd dat er een onderneming in de zin van de Wet Vpb wordt gedreven, worden de zonnepanelen als een bedrijfsmiddel gekwalificeerd. Dit is namelijk een noodzakelijk vermogensbestanddeel om een onderneming te kunnen drijven.⁷¹ Bij de bepaling of zonnepanelen als een zelfstandig bedrijfsmiddel op de (fiscale) balans kunnen worden geactiveerd, wordt een onderscheid gemaakt tussen:

- geïntegreerde zonnepanelen; en
- niet-geïntegreerde zonnepanelen.

⁶⁶ Artikel 8f Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁶⁷ Kamerstukken I. (2014.15). 34 003, D, p. 5

⁶⁸ Kamerstukken II. 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 14

⁶⁹ van Kempen, M.L.M., (2017, januari 24). (IB.3.2.7).

⁷⁰ Artikel 2 lid 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

⁷¹ Artikel 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001

Geïntegreerde zonnepanelen in de dakbedekking van een gebouw worden doorgaans gekwalificeerd als een ‘bestanddeel’ van het gebouw. Zij worden als het ware samengevoegd met het geheel, in dit geval het gebouw.⁷² Het gebouw zou als onvolledig kunnen worden aangemerkt als de panelen van het gebouw worden verwijderd. Dit in tegenstelling tot niet-geïntegreerde zonnepanelen. Deze zijn relatief eenvoudig te verwijderen zonder beschadigingen aan het gebouw aan te brengen. Ondanks dat er door bedradingen wel sprake is van een aan het gebouw bevestigd onderdeel, is het gebouw niet als onvoltooid aan te merken zonder de niet-geïntegreerde zonnepanelen.

In de rechtspraak wordt een onderscheid gemaakt tussen roerende en onroerende zaken om te bepalen of een bedrijfsmiddel al dan niet als een zelfstandig bedrijfsmiddel kwalificeert. Geïntegreerde zonnepanelen worden aangemerkt als onroerende zaken. Door ‘natrekking’⁷³ behoren de zonnepanelen tot het gebouw waarop zij bevestigd zijn. Deze panelen kunnen dus niet ‘zelfstandig’ geactiveerd worden op de fiscale (openings)balans.⁷⁴

Het staat echter niet vast of niet-geïntegreerde zonnepanelen een bestanddeel van een gebouw vormen waardoor er sprake is van natrekking. Uit onder andere het Grondreinigingsinstallatie-arrest (2013)⁷⁵ en WKK-arrest (2016)⁷⁶ blijkt dat niet-geïntegreerde zonnepanelen worden aangemerkt als onroerende zaken. In beginsel is er dan sprake van natrekking door het gebouw of door de bijbehorende grond. Echter, Rechtbank Gelderland⁷⁷ heeft vervolgens geconcludeerd dat niet-geïntegreerde zonnepanelen ook roerend kunnen blijven. Deze kunnen daardoor wel als apart bedrijfsmiddel op de openingsbalans worden geactiveerd.

Er bestaat dus enige onduidelijkheid hoe niet-geïntegreerde zonnepanelen gekwalificeerd dienen te worden. Uitgaande van de meest recente uitspraak (Rechtbank Gelderland, 2016) worden de niet-geïntegreerde zonnepanelen aangemerkt als roerende zaken. De zonnepanelen kunnen daardoor als een ‘zelfstandig’ bedrijfsmiddel geactiveerd worden op de balans.⁷⁸ Voor de toepassing van de investeringsaftrek (§ 5.3) heeft de staatssecretaris overigens goedgekeurd dat zonnepanelen, met uitzondering van geïntegreerde zonnepanelen als een zelfstandig bedrijfsmiddel worden aangemerkt.⁷⁹

Bovenstaande informatie is schematisch weergegeven in figuur 9.

⁷² TU/e, zj.

⁷³ Artikel 3 Burgerlijk wetboek 5

⁷⁴ Berger. K.L.G., & Kremer, W.L.J. (2017, februari 25). p. 4

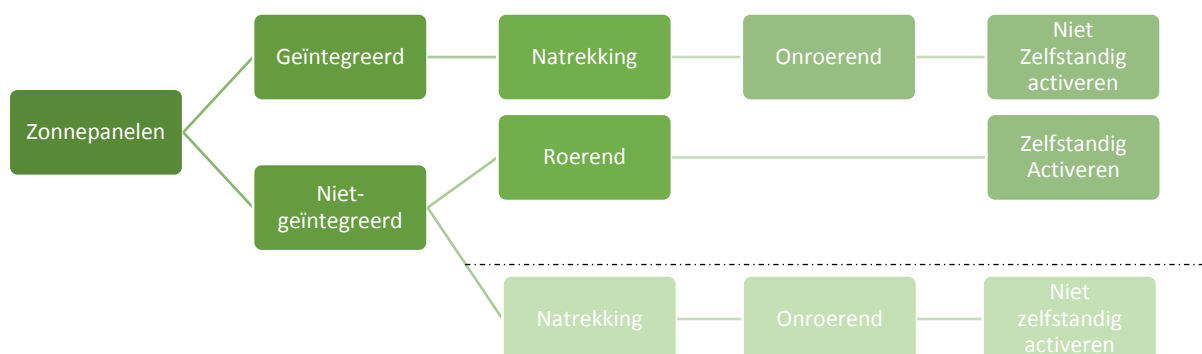
⁷⁵ HR 13 mei 2005, nr. 37.523, *BNB 2005/211*

⁷⁶ Rechtbank Gelderland 28 juni 2016, nr. AWB 15/5339, *BNB 2016/357*, r.o. 12 en 13

⁷⁷ Rechtbank Gelderland 21 november 2016, nr. AWB 16/2443, *V-N 2017/8.1.4*

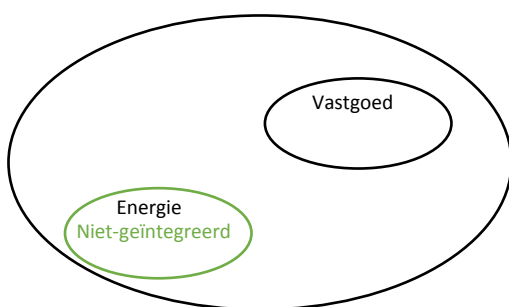
⁷⁸ Berger. K.L.G., & Kremer, W.L.J. (2017, februari 25).

⁷⁹ Wijziging van het besluit van 17 maart 2014 (2016, december 8)

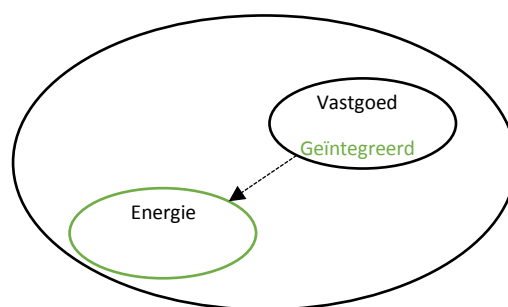


Figuur 9: Het activeren van zonnepanelen

Zoals bovenstaand weergegeven, kunnen niet-geïntegreerde zonnepanelen zelfstandig worden geactiveerd op de balans (zie figuur 10). Als er echter sprake zou zijn van geïntegreerde zonnepanelen dan dienen de zonnepanelen als gevolg van ‘natrekking’ geëtiketteerd te worden aan de vastgoedactiviteit. Een deel van de kosten t.a.v. de zonnepanelen zouden dan intern doorberekend kunnen worden aan de (geclusterde) activiteit energie (zie figuur 11). Aangezien het in dit onderzoek niet gaat om geïntegreerde zonnepanelen, wordt dit niet nader uitgewerkt.



Figuur 10: Niet-geïntegreerd: afzonderlijke clustering



Figuur 11: Geïntegreerd: etiketteren aan vastgoed

4.3.2 Het waarderen van vermogensbestanddelen

Aan de vermogensbestanddelen, die geactiveerd worden op de openingsbalans, moet vervolgens een waarde worden toegekend. Het uitgangspunt is een waardering tegen de waarde in het economische verkeer.⁸⁰ Dit begrip is als volgt in de jurisprudentie gedefinieerd:

“De prijs van een object die op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde zou zijn besteed.”⁸¹

De waarde in het economische verkeer is niet altijd eenvoudig vast te stellen. Een juiste waardering is echter wel van groot belang, omdat deze waarde immers bepaalt hoeveel uiteindelijk in de grondslag voor de Vpb-heffing wordt betrokken (totaalwinst). Indien er geen

⁸⁰ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 14

⁸¹ HR 5 februari 1969, nr. 16 047, *BNB* 1969/63

werkelijke overdracht heeft plaatsgevonden, is er geen exacte waarde in het economische verkeer toe te kennen. In de Nota naar aanleiding van het verslag werd het volgende gesteld:

*“De onderneming start fiscaal met de (fictieve) verkrijgingsprijzen, die betaald hadden moeten worden als op dat moment de onderneming was opgericht en de activa en passiva waren verkregen.”*⁸²

In bijlage V zijn een drietal methoden (beknopt) uitgewerkt om op een alternatieve wijze de waarde in het economische verkeer te bepalen. Een nadere uitwerking is in het kader van dit onderzoek niet relevant aangezien er daadwerkelijk een overdracht van de zonnepanelen heeft plaatsgevonden. Een exacte waarde is bekend.

⁸² Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 6, p. 21

Hoofdstuk 5: De bepaling van het fiscale resultaat en de vennootschapsbelastinglast

5.1 Inleiding

Nadat is vastgesteld in hoeverre een overheidslichaam (de gemeente Duurzaamdam) met het opwekken en leveren van energie vennootschapsbelastingplichtig is (hoofdstuk 3), kan vervolgens de fiscale openingsbalans worden opgesteld (hoofdstuk 4). Door middel van de fiscale openingsbalans wordt de belaste (vanaf 2016) van de onbelaste periode (vóór 2016) gescheiden. Vermogensbestanddelen welke toegerekend kunnen worden aan de fiscale onderneming worden geactiveerd tegen de waarde in het economische verkeer, te weten de zonnepanelen. Voor de gemeente Duurzaamdam betekent dit dat de zonnepanelen worden geactiveerd tegen de aanschafwaarde. Aan de hand van de fiscale openingsbalans kan vervolgens de totaalwinst berekend worden over de gehele bestaansperiode.

Aan de hand van de in dit hoofdstuk behandelde theorie wordt uiteindelijk de Vpb-last van een overheidslichaam bepaald. Voor de fiscale winstberekening (§ 5.2.1) in het kader van de aangifte vennootschapsbelasting is het van belang om allereerst de totaalwinst vast te stellen. De jaarwinst komt vervolgens tot stand door de opbrengsten en de kosten (de totaalwinst) op een correcte wijze toe te rekenen aan de verschillende boekjaren. Binnen en tussen overheidslichamen vinden geregeld (interne) transacties plaats. Om de concurrentieverhoudingen niet te verstoren, is het van belang dat ook deze transacties op zakelijke grondslagen plaatsvinden. Daarbij speelt het 'at-arm's-length beginsel' een belangrijke rol (§ 5.2.2). Hoe dit vervolgens in de aangifte vennootschapsbelasting wordt verwerkt, komt in § 5.2.3 aan bod. Alvorens het daadwerkelijke belastbare bedrag wordt vastgesteld, waarover vennootschapsbelasting wordt geheven, komen ondernemingen in de zin van de Wet Vpb wellicht nog in aanmerking voor een aantal fiscale faciliteiten. Voor de aankoop van zonnepanelen is het mogelijk om energie-investeringsaftrek (hierna: EIA) te claimen. De cijfermatige toepassing van de EIA, ten aanzien van de uitwerking van de casus, is bijgevoegd in bijlage VI. Een (beknopte) tekstuele uitwerking van artikel 3.42 Wet IB is tevens bijgevoegd in bijlage VI.

In beginsel dienen overheidslichamen, voor zover zij een onderneming drijven in de zin van de Wet Vpb, vennootschapsbelasting te betalen over de jaarwinst. Bij de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen is ervoor gekozen om een aantal objectieve vrijstellingen voor overheidsondernemingen te introduceren. In § 5.3 wordt ingegaan op de eventueel van toepassing zijnde objectieve vrijstellingen.

5.2 De toerekening van opbrengsten en kosten

5.2.1 De fiscale winstbepaling

Door het activeren en waarderen van vermogensbestanddelen (welke toebehoren aan een onderneming in fiscale zin) op de fiscale openingsbalans, wordt de belaste periode van de onbelaste periode gescheiden. Waardeontwikkelingen van activa en passiva die zijn ontstaan

in de periode vóór 2016 worden daardoor niet toegerekend aan de belaste periode. Uitsluitend de waardeontwikkelingen die zijn toe te rekenen aan de belaste periode worden in de berekening van de vennootschapsbelasting betrokken.⁸³ Over de gehele (belaste) bestaansperiode wordt de totaalwinst bepaald.⁸⁴ Tot de totale winst worden gerekend *“alle voordelen welke voortspruiten uit de handelingen die door het lichaam in zijn kwaliteit als ondernemer zijn verricht”*.⁸⁵ Daarbij is het woord ‘uit’ in deze omschrijving van groot belang. Met de totaalwinstgedachte wordt benadrukt dat slechts de voordelen en nadelen die voortvloeien ‘uit’ de ondernemingsuitoefening leiden tot een vermogenstoename of een vermogensdaling. Ook het ontvangen van een investerings- of een exploitatiesubsidie wordt fiscaal als een voordeel beschouwd.⁸⁶ Behaalde voordelen welke niet voortvloeien uit de ondernemingsactiviteiten behoren dus niet tot de totaalwinst. Transacties welke toebehoren aan de kapitaalsfeer, zoals stortingen en onttrekkingen zijn daar een voorbeeld van. Deze stortingen en onttrekkingen worden uit de vermogensvergelijking geëlimineerd om te komen tot de totaalwinst.

Voor de winstbepaling in het kader van de aangifte vennootschapsbelasting over een specifiek boekjaar is de jaarwinstgedachte⁸⁷ van belang. De totale winst behaald ‘uit’ ondernemingsactiviteiten wordt volgens de regels van goed koopmansgebruik toebedeeld aan de verschillende boekjaren.⁸⁸⁺⁸⁹ De regels omtrent goed koopmansgebruik zijn niet wettelijk bepaald. Deze vloeien voort uit de vele jurisprudentie omtrent de jaarwinstbepaling. Toerekening van opbrengsten en kosten vindt plaats volgens een drietal (hoofd)beginselen, te weten het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbegin­sel. Zie bijlage VII voor een beknopte uitwerking van de voorgaande drie beginselen.

5.2.2 Het at-arm’s-length beginsel

Zoals in de vorige paragraaf reeds benadrukt, is het voor de totaalwinstbepaling van artikel 8 Wet Vpb in combinatie met artikel 3.8 Wet IB van belang dat de opbrengsten en de kosten voortvloeien ‘uit’ de activiteiten verricht als zijnde ondernemer. Opbrengsten komen in de basis tot stand door de levering van goederen of het verrichten van diensten. De afnemer levert vervolgens een tegenprestatie, doorgaans in de vorm van een vergoeding. In beginsel wordt de prijs van een goed of een dienst vastgesteld door de werking van de markt. Door de vraag en het aanbod wordt er een prijs vastgesteld naar tevredenheid van zowel de koper als de verkoper. Een ontvangen vergoeding van een onafhankelijke derde wordt per definitie als een zakelijke transactie beschouwd. Het gaat doorgaans om een kostendekkende vergoeding verhoogd met een winstopslag (zie figuur 12). Het kan voorkomen dat er aan een onafhankelijke derde een lagere prijs in rekening wordt gebracht dan reëel mogelijk is. Ook in dergelijke situaties wordt in beginsel de zakelijkheid toch aanwezig geacht.⁹⁰

⁸³ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 6, p. 7-10

⁸⁴ Artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 jo. artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001

⁸⁵ Vermeulen, H. (2017, maart 13). (*Vpb.2.0.4.A.b*).

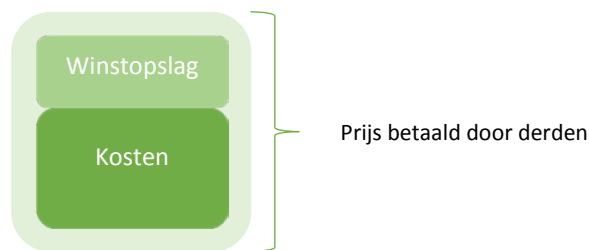
⁸⁶ SVLO. (2016, december 22).

⁸⁷ Artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 jo. artikel 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001

⁸⁸ HR 24 februari 2012, nr. 10/03465, *BNB 2012/229*

⁸⁹ Essers, P.H.J., (2017, april 4). (*IB.3.2.16.A.a*)

⁹⁰ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, 6, p. 17



Figuur 12: Een at-arm's-lengthprijs

De prijs en/of de voorwaarden die 'verbonden partijen' onderling afspreken, kan echter afwijken van een transactie met een onafhankelijke derde (en kunnen daardoor niet als zakelijke transactie worden beschouwd). Dit komt doordat in gelieerde verhoudingen vaak sprake is van een overkoepelend belang, waardoor het vanuit de onderneming in totaliteit niet uitmaakt hoe de winsten binnen de gelieerde verhoudingen worden verdeeld. Onafhankelijke partijen zouden deze prijs in combinatie met de voorwaarden echter in een gelijke situatie veelal niet accepteren. Voor fiscale doeleinden dient in een dergelijke situaties een correctie naar zakelijke voorwaarden te worden toegepast. Anders kan er namelijk sprake zijn van het voorkomen of vermijden van belastingheffing (belastingplanning). Het fiscaal corrigeren van transacties tussen verbonden partijen naar zakelijkheid vindt zijn oorsprong in artikel 7 Wet inkomstenbelasting 1964.⁹¹ De 'onttrekking'⁹² van een goed of een dienst tegen een onzakelijke prijs of voorwaarden dient gecorrigeerd te worden naar de waarde in het economische verkeer.⁹³ Bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 werd deze lijn doorgetrokken in artikel 3.8, de totaalwinstbepaling. De prijs en voorwaarden tussen gelieerde partijen worden gecorrigeerd naar de verrekenprijs zoals onafhankelijke partijen dat onder vergelijkbare omstandigheden ook zouden doen, het zogenoemde 'at-arm's-length beginsel'.

Op internationaal niveau is dit beginsel vastgelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Aangezien in het Nederlandse rechtssysteem het 'at-arm's-length beginsel' niet specifiek was opgenomen in de wet, zorgde dat voor onduidelijkheid op internationaal niveau.⁹⁴ Om deze onduidelijkheid weg te nemen, is het 'at-arm's-length beginsel' specifiek opgenomen in de Wet Vpb in artikel 8b.⁹⁵ Dit artikel geldt enkel voor 'gelieerde lichamen' in de zin van dit specifieke wetsartikel. Het 'at-arm's-length beginsel' ligt daarnaast nog steeds verankerd in het totaalwinstbegrip van artikel 3.8 Wet IB. Met het introduceren van artikel 8b Wet Vpb is er géén inhoudelijke wijziging beoogd van het oorspronkelijke zakelijk handelen op basis van de totaalwinstgedachte.

Sinds de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen speelt het 'at-arm's-length beginsel' ook een belangrijke rol bij overheidslichamen. De vraag is echter wanneer binnen of tussen overheidslichamen sprake is van gelieerdheid als bedoeld in artikel

⁹¹ Artikel 7 Winstbegrip (Wet IB 1964). *Aant.* 90

⁹² Besluit IB 1941. *Artikel 9 lid 2.* 'Geld en alle andere zaken in de loop van het boekjaar door de eigenaar of door een mede-gerechtigde tot het bedrijfs- of beroepsvermogen aan hetzelfde onttrokken voor doeleinden, aan het bedrijf of beroep vreemd, met name ook voor particulier verbruik.

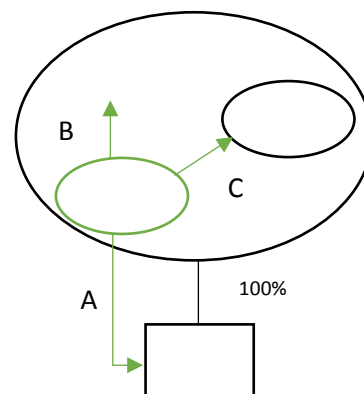
⁹³ HR 26 januari 1966, nr. 15 444, *BNB* 1966/77

⁹⁴ Kamerstukken II. (1997/98). 25 087, nr. 4, p. 38

⁹⁵ Kamerstukken II. (2001/02), 28 034, nr. 3 p. 22

3.8 Wet IB en/of artikel 8b Wet Vpb. In het kader van gelieerdheid zijn er voor een overheidslichaam grofweg een drietal transacties te onderscheiden, namelijk tussen:

- het overheidslichaam en een indirecte overheidsonderneming (A);
 - een directe overheidsonderneming en het niet-ondernemingsdeel (B); en
 - directe overheidsondernemingen onderling (C).
- *(zie § 5.2.3 voor een verdere uitwerking van situatie C)



Figuur 13: Voorbeeld t.a.v. gelieerdheid

De beoordeling of er sprake is van gelieerdheid tussen overheidslichamen hangt af van de feiten en omstandigheden.⁹⁶ In de Memorie van toelichting zegt de staatssecretaris van Financiën het volgende over de gelieerdheid tussen overheidslichamen:

“In artikel 8b van de Wet Vpb 1969 is een bepaling opgenomen die ziet op transacties tussen gelieerde lichamen. Voor deze ‘gelieerdheid’ is vereist dat een lichaam deelneemt aan de leiding of het toezicht, dan wel deelneemt in het kapitaal van een ander lichaam. Tot deze lichamen behoren ook de indirecte overheidsondernemingen die belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn of zouden kunnen zijn. Tussen het publiekrechtelijke lichaam, zoals de Staat, en zijn indirecte overheidsonderneming kan derhalve gelieerdheid bestaan en zullen de transacties «at arms length» moeten plaatsvinden.”⁹⁷

Op grond van bovenstaande uitspraak kan geconcludeerd worden dat er sprake is van gelieerdheid tussen een overheidslichaam, bijvoorbeeld een gemeente, en haar indirecte overheidsonderneming (zie figuur 13 situatie A). In dergelijke gevallen zullen de transacties ‘at-arm’s-length’ moeten plaatsvinden.

Bij een directe overheidsonderneming kan echter ook sprake zijn van een gelieerde verhouding met het niet-ondernemingsdeel binnen het overheidslichaam (zie figuur 13 situatie B). Een directe overheidsonderneming bestaat doorgaans uit één of meerdere afdelingen binnen één overheidslichaam, veelal de gemeente. Het dagelijks bestuur van een gemeente wordt uitgevoerd door het College van burgemeester en wethouders.⁹⁸ Zij zijn bestuurlijk en politiek verantwoordelijk voor het ambtenarenapparaat binnen een gemeente. Ook de werkzaamheden van de ambtenaren binnen een directe overheidsonderneming vallen onder het gezag van het College. Er is dus duidelijk sprake van een gelieerde verhouding tussen de gemeente en haar directe overheidsondernemingen.

⁹⁶ SVLO. (2016, december 16). p. 6

⁹⁷ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 51.

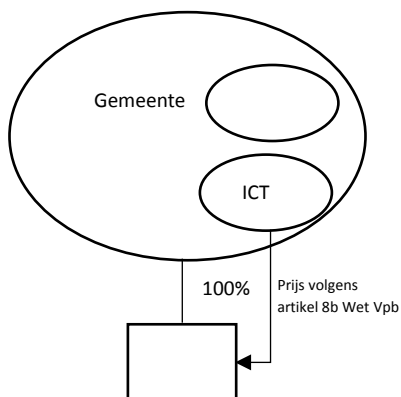
⁹⁸ Rijksoverheid, zj.

De winsttoerekening aan een directe overheidsonderneming komt in zekere zin overeen met de winstallocatie van een vaste inrichting. Een vaste inrichting is eigenlijk, net als een directe overheidsonderneming, een onderdeel van een geheel welke toch 'afzonderlijk' van het lichaam opereert. De vaste inrichting kwalificeert namelijk niet als een privaatrechtelijke rechtspersoon⁹⁹, bijvoorbeeld in de vorm van een NV of een BV. In het besluit 'Winstallocatie vaste inrichtingen'¹⁰⁰ wordt voor de winstallocatie gehandeld alsof een vaste inrichting een niet-gelieerde entiteit is. Voor interne prestaties dient daarom een at-arm's-lengthprijs gehanteerd te worden.¹⁰¹ Daarbij wordt opgemerkt dat in geval van interne prestaties, 'concerndiensten' in de zin van het betreffende besluit, kosten worden toegerekend inclusief een winstopslag als diezelfde prestaties ook meer dan incidenteel aan (niet-gelieerde) derden worden verricht.¹⁰² Als de interne prestaties niet voor derden worden verricht dan wordt volstaan met het enkel toerekenen van de kosten (zonder winstopslag).

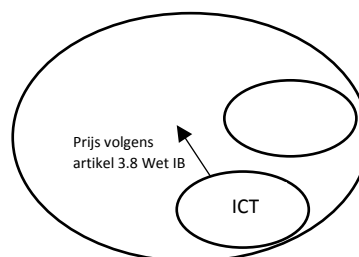
In de Nota naar aanleiding van het verslag wordt uitsluitend gegeven op basis van welk wetsartikel een correctie plaatsvindt 'at-arm's length'. In deze nota wordt als voorbeeld een ICT-afdeling genomen in de vorm van een directe overheidsonderneming. Deze ICT-afdeling levert diensten aan zowel een indirecte overheidsonderneming als aan het niet-ondernemingsdeel van dezelfde gemeente.¹⁰³ Een winstcorrectie naar zakelijkheid vindt in gelieerde verhouding als volgt plaats:

*"Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan correctie plaatsvinden op basis van artikel 3.8 van de Wet IB 2001 (in geval van directe overheidsondernemingen) of op basis van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 (ingeval van indirecte overheidsondernemingen)."*¹⁰⁴

Dit kan schematisch als volgt worden weergegeven:



Figuur 14: Winstcorrectie o.g.v. 8b Wet Vpb



Figuur 15: Winstcorrectie o.g.v. 3.8 Wet IB

⁹⁹ Artikel 2 Burgerlijk Wetboek 2

¹⁰⁰ Besluit Winstallocatie vaste inrichtingen 15 januari 2011

¹⁰¹ Besluit Winstallocatie vaste inrichtingen 15 januari 2011, p. 2-3

¹⁰² Besluit Winstallocatie vaste inrichtingen 15 januari 2011, p. 6

¹⁰³ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 6, p. 20

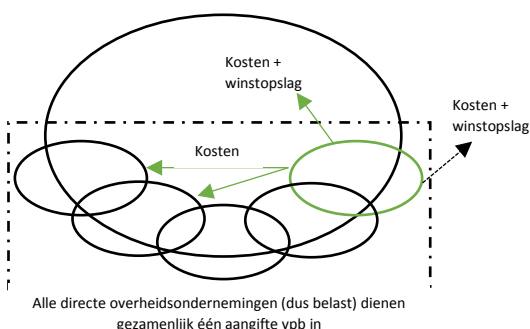
¹⁰⁴ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 6, p. 21

5.2.3 De aangifte vennootschapsbelasting voor directe overheidsondernemingen

Binnen een overheidslichaam kunnen verschillende directe overheidsondernemingen naast elkaar bestaan. Deze ondernemingen leveren onderling prestaties (zie figuur 13 situatie C). In beginsel dienen de interne kosten en opbrengsten reeds doorbelast te worden voor het winstoogmerk in het kader van de ondernemingstoets (§ 3.4.2.3). Daarnaast wordt de prijs gecorrigeerd indien de transactie geen zakelijk karakter heeft. Een correctie naar zakelijkheid, op grond van artikel 3.8 Wet IB, bedraagt doorgaans een bedrag ter grootte van een bepaalde winstopslag. Deze winstopslag wordt namelijk, naast de directe- en de indirecte kosten, aan een onafhankelijke derde wel in rekening gebracht.

Voor de aangifte vennootschapsbelasting wordt verondersteld dat alle directe overheidsondernemingen tezamen één onderneming vormen. Er wordt slechts één gezamenlijke aangifte vennootschapsbelasting ingediend per overheidslichaam. De fiscale winsten en verliezen van de verschillende (belaste) directe overheidsondernemingen binnen hetzelfde overheidslichaam kunnen daardoor onderling worden gesaldeerd.¹⁰⁵ Door het consolideren van de fiscale winsten en verliezen ten behoeve van de aangifte vennootschapsbelasting, van directe overheidsondernemingen binnen hetzelfde overheidslichaam, wordt het effect van de verrekenprijzen met een winstopslag geëlimineerd. Het zou namelijk enkel zorgen voor een verschuiving van het resultaat van de ene belaste overheidsonderneming naar de andere belaste overheidsonderneming welke bij de aangifte vennootschapsbelasting van het overheidslichaam tegen elkaar worden weggestreept. Het in rekening brengen van een verrekenprijs bij transacties tussen directe overheidsondernemingen binnen hetzelfde overheidslichaam is daarom overbodig.

Als er binnen een overheidslichaam energie wordt opgewerkt en geleverd aan derden (zie hoofdstuk 3) dan wordt er een onderneming gedreven in fiscale zin. Naast de levering aan derden, levert deze onderneming energie aan zowel andere directe overheidsondernemingen als aan het niet ondernemingsdeel van het overheidslichaam (zie figuur 16). Voor transacties tussen directe overheidsondernemingen wordt volstaan met het doorbelasten van de kosten. Indien energie wordt geleverd aan het niet-ondernemingsdeel dan wordt er een prijs in rekening gebracht ter grootte van de kosten inclusief een winstopslag. Dit is de prijs welke aan een onafhankelijke afnemer van de energie in rekening wordt gebracht. Zie figuur 16 voor een schematische uitwerking van de bovenstaande informatie.



Figuur 16: Eén gezamenlijke aangifte vennootschapsbelasting

¹⁰⁵ Belastingdienst. (2016, augustus 1). p. 26

Voor transacties binnen een gemeente is het relevant om vast te stellen of er eventueel sprake is van een objectieve vrijstelling (§ 5.3). Het resultaat wordt per saldo niet in de heffing betrokken als er sprake is van een objectief vrijgesteld resultaat (voor de directe overheidsondernemingen). Aangezien een correctie naar zakelijkheid alleen maar extra administratieve lasten met zich mee brengt, ziet de staatssecretaris geen aanleiding om te corrigeren at-arm's-length. Indien er géén objectieve vrijstelling van toepassing is, dan wordt er wel een verrekenprijs in rekening gebracht¹⁰⁶ volgens het at-arm's-length beginsel.¹⁰⁷

5.3 De objectieve vrijstellingen

5.3.1 Inleiding

Overheidslichamen zijn sinds de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen in beginsel Vpb-plichtig voor zover zij een onderneming drijven. De wetgeving schiet echter zijn doel voorbij indien er daadwerkelijk over het resultaat van alle belaste activiteiten vennootschapsbelasting wordt geheven. In de MvT zijn daarom een viertal objectieve vrijstellingen geïntroduceerd¹⁰⁸, namelijk:

- de vrijstelling voor interne activiteiten;
- de vrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden;
- de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden; en
- de vrijstelling voor quasi-inbesteding.

Een (belastingplichtige) overheidsonderneming is daardoor slechts vennootschapsbelasting verschuldigd over het resultaat behaald met de niet-vrijgestelde activiteiten. De vrijgestelde activiteiten worden namelijk uit de grondslag van de belastbare winst gehaald. Een Vpb-plichtig lichaam is volgens de AWR¹⁰⁹ verplicht om een aangifte Vpb in te dienen. Bij een onderneming welke alleen maar vrijgestelde activiteiten verricht, zal de belastinggrondslag echter € 0 bedragen waardoor er een nihilaangifte wordt ingediend.¹¹⁰

De objectieve vrijstellingen¹¹¹ zijn van rechtswege toepasbaar. Het indienen van een verzoek is daarom overbodig. Er dient echter wel een verzoek te worden ingediend om een vrijstelling achterwege te laten.¹¹² Dit kan financieel voordelig zijn als de objectvrijstelling hoge administratieve lasten met zich mee brengt. Als de administratie van vrij te stellen en niet vrij te stellen activiteiten dusdanig met elkaar verweven is, dan kan het namelijk voordeliger zijn om een kostbare en tijdrovende toerekening van opbrengsten en kosten achterwege te laten.¹¹³ Het indienen van een dergelijk verzoek kan tevens fiscaal voordelig zijn. Het objectief vrijgestelde negatieve resultaat van een directe overheidsonderneming kan dan verrekend

¹⁰⁶ Artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 jo. artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001

¹⁰⁷ Kamerstukken I. (2014/15). 34 003, D, p. 10-12

¹⁰⁸ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 15

¹⁰⁹ Artikel 6 Algemene wet inzake rijksbelastingen

¹¹⁰ Kamerstukken I. (2014/15). 34 003, F, p. 10

¹¹¹ Artikel 8e lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 & artikel 8f lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹¹² Art. 8e lid 2 en lid 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹¹³ Kamerstukken I, (2014/15). 34 003, D, p. 3

worden met winsten van een niet vrijgestelde activiteit. Als er sprake is van een objectieve vrijstelling dan kan een verlies namelijk niet verrekend worden met een positief resultaat in een ander jaar. Daarbij is het van belang om op te merken dat een objectieve vrijstelling voor alle directe overheidsondernemingen binnen een overheidslichaam al dan niet wordt toegepast. Zij dienen namelijk één gezamenlijke aangifte vennootschapsbelasting in (§ 5.2.3). Het is dus niet mogelijk om een objectieve vrijstelling voor slechts één directe overheidsonderneming toe te passen.¹¹⁴

Naast de objectieve vrijstellingen zijn er ook een aantal subjectieve vrijstellingen in de Wet Vpb opgenomen. Bij een dergelijke vrijstelling wordt het gehele lichaam als niet-belastingplichtig aangemerkt. Dit geldt echter niet voor het overheidslichaam in de zin van dit onderzoek, de gemeente.

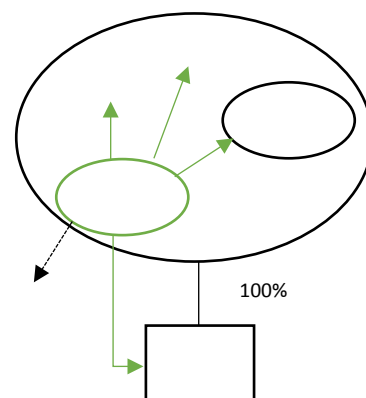
In onderstaande paragraaf (§ 5.3.2) wordt slechts één objectieve vrijstelling voor een directe overheidsonderneming toegelicht, te weten de vrijstelling voor interne activiteiten. Daarnaast zijn nog een drietal objectieve vrijstellingen in de Wet Vpb opgenomen. De vrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden¹¹⁵ is echter niet van toepassing voor de relevante theorie in dit onderzoek. Het opwekken en leveren van energie kwalificeert namelijk niet als een overheidstaak. Dit geldt ook voor de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.¹¹⁶ Bij een samenwerkingsverband worden bepaalde taken gezamenlijk met andere private ondernemingen of overheidslichamen ten uitvoer gebracht. Daarbij gaat het vooral om het optimaliseren van de efficiency en de kwaliteit. Deze vrijstelling wordt dan ook buiten beschouwing gelaten. Tot slot geldt de vrijstelling voor quasi-inbesteding¹¹⁷ alleen voor indirecte overheidsondernemingen. In de behandelde theorie ligt de nadruk hoofdzakelijk op de belastingplicht voor directe overheidsondernemingen.

Tot slot wordt opgemerkt dat er een tweetal uitzonderingen op de bovenstaande vrijstellingen zijn opgenomen in de Wet Vpb (§ 5.3.3). Eén uitzondering is voor de slotbepaling van dit onderzoek van doorslaggevend belang. Deze zal in de laatste paragraaf van dit hoofdstuk 5 worden uitgewerkt.

5.3.2 De vrijstelling voor interne activiteiten

Sinds de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen per 1 januari 2016 is onder andere de vrijstelling voor interne activiteiten in de Wet Vpb opgenomen. In de zin van artikel 8e lid 1, aanhef en onder a 1^e en 2^e Wet Vpb wordt onder 'interne activiteiten' verstaan:

- activiteiten verricht voor het lichaam zelf; en
- activiteiten verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam.



Figuur 17: Interne activiteiten

¹¹⁴ Kamerstukken I. (2014/15). 34 004, F, p. 19-20.

¹¹⁵ Artikel 8e lid 1, aanhef en onder b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 & artikel 8f lid 1, aanhef en onder b Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹¹⁶ Artikel 8e lid 1, aanhef en onderdeel c, 1^e, 2^e en 3^e Wet op de vennootschapsbelasting 1969 & artikel 8f lid 1, aanhef en onderdeel c, 1e, 2e en 3e Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹¹⁷ Artikel 8f lid 1, aanhef en onderdeel a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Een overheidslichaam, in casu een gemeente, voert tal van activiteiten uit. Zowel voor derden als voor andere afdelingen binnen het overheidslichaam. Als het enkel gaat om interne prestaties (binnen een overheidslichaam) dan wordt er niet deelgenomen aan het economische verkeer. Er worden dan geen belaste prestaties verricht in de zin van de Wet Vpb.

Echter, als een overheidslichaam diezelfde (geclusterde) activiteit tevens voor derden verricht, dan wordt er deelgenomen aan het economische verkeer. Indien er daarnaast ook aan de voorwaarden van de ondernemingstoets wordt voldaan (§ 3.4.2), is het mogelijk dat de gehele organisatie van kapitaal en arbeid in de vorm van een directe overheidsonderneming Vpb-plichtig wordt. Interne activiteiten worden daardoor alsnog in de Vpb-heffing betrokken ondanks dat er feitelijk niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer.¹¹⁸ De insteek van de vrijstelling voor interne activiteiten is dat een activiteit niet tot heffing zou mogen leiden als de activiteit wordt verricht voor de eigen organisatie. Met het verrichten van deze prestatie wordt immers niet deelgenomen aan het economische verkeer.

Naast de activiteiten binnen het lichaam geldt de vrijstelling voor interne activiteiten ook voor transacties tussen het overheidslichaam en haar indirecte overheidsonderneming. Een overheidslichaam wordt op basis van deze objectieve vrijstelling voor interne activiteiten niet belet in haar bedrijfsuitoefening om uit governance-of aansprakelijkheidsoverwegingen, maar ook uit efficiencyoverwegingen, activiteiten onder te brengen in een aparte entiteit.¹¹⁹⁺¹²⁰ Het mag namelijk niet uitmaken of een overheidslichaam een activiteit onderbrengt in een indirecte overheidsonderneming.

Om de bovenstaande problematiek te voorkomen, is de overheidsvrijstelling voor interne activiteiten geïntroduceerd. Het maakt daardoor niet meer uit dat een overheidsonderneming naast het leveren van interne prestaties ook nog deelneemt aan het economische verkeer. Slechts het deel van de activiteiten verricht voor derden wordt betrokken in het belastbare resultaat.

5.3.3 Uitzondering op de vrijstelling

Door het invoeren van een aantal algemene objectieve vrijstellingen wordt de reikwijdte van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen beperkt. Zoals in § 3.3 reeds aangegeven, acht de overheid het niet gewenst om bedrijven die zich bezighouden met het produceren, transporteren of leveren van gas, elektriciteit en warmte buiten de vennootschapsbelasting te laten vallen. Deze bedrijven waren al in 1995 benoemd als overheidsondernemingen welke belastingplichtig zijn in de zin van de Wet Vpb. Bij de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen wordt deze zienswijze voortgezet. De Staatssecretaris van Financiën verwoordt dit als volgt:

“Voor zover lichamen dergelijke activiteiten verrichten zijn zij nu al belastingplichtig en het kabinet wil buiten twijfel stellen dat de situatie wordt gecontinueerd.”¹²¹

¹¹⁸ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 16

¹¹⁹ Bruijsten, C., van Eijdsen, J.A.R., Elswier, F.J., van der Geld, M.J.W., & van Strien, J. (2016). p. 53

¹²⁰ Nota gebonden partijen. (2016, september 29). p. 5

¹²¹ Kamerstukken II. (2014/15). 34 003, nr. 3, p. 16

Sinds 1 januari 2016 zijn er in artikel 8e lid 7 Wet Vpb een tweetal uitzonderingen opgenomen waardoor de verschillende objectieve vrijstellingen¹²² (§ 5.3.1) niet van toepassing zijn voor directe overheidsondernemingen. “Het produceren, transporten en leveren van gas, elektriciteit of warmte en het aanleggen en beheren van netten of leidingen ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit en warmte” is daarom te allen tijde een belaste activiteit voor de vennootschapsbelasting.¹²³ Deze uitzondering op de vrijstelling is tevens van toepassing indien de activiteiten in de vorm van een indirecte overheidsonderneming worden uitgeoefend.¹²⁴

¹²² Artikel 8e lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹²³ Artikel 8e lid 7 onderdeel b Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹²⁴ Artikel 8f lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Hoofdstuk 6: Uitwerking van de casus

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de fiscale gevolgen voor het duurzaamheidsproject 'to be green' van de gemeente Duurzaam Dam uitgewerkt aan de hand van de bovenstaande theorie. Allereerst wordt vastgesteld in hoeverre de gemeente Duurzaam Dam vennootschapsbelastingplichtig is voor het opwekken en leveren van energie aan verschillende afnemers (§ 6.1). Indien er daadwerkelijk sprake is van vennootschapsbelastingplicht, is het van belang om de fiscale openingsbalans op te stellen (§ 6.2). Vervolgens wordt uiteengezet hoe de fiscale resultaatbepaling voor de gemeente Duurzaam Dam plaatsvindt in het kader van het project 'to be green'. Of er daadwerkelijk belasting wordt afgedragen over het gehele resultaat is tot slot afhankelijk van de al niet van toepassing zijnde objectieve vrijstellingen (§ 6.3).

6.2 In hoeverre is de gemeente Duurzaam Dam vennootschapsbelastingplichtig voor het opwekken en leveren van energie aan verschillende afnemers

6.2.1 Het vaststellen van de verschillende activiteiten

De gemeente Duurzaam Dam heeft ervoor gekozen om energiebesparende maatregelen te nemen door middel van het plaatsen van zonnepanelen. Voor de bepaling in hoeverre de gemeente met het opwekken en leveren van energie een onderneming drijft in de zin van de Wet Vpb moeten een aantal stappen worden doorlopen aan de hand van de in hoofdstuk 3 behandelde theorie.

Allereerst is het van belang om de verschillende activiteiten, die samenhangen met het duurzaamheidsproject 'to be green', te onderscheiden (§ 3.4.1). Er zijn in 2015 en 2016 tal van werkzaamheden verricht voor het behalen van een gezamenlijke doelstelling, het opwekken en leveren van duurzame energie. Deze werkzaamheden worden toebedeeld aan verschillende activiteiten. Zowel aan de hand van het ondernemerschap in de zin van de Wet OB als de tegenprestatie kunnen een drietal (hoofd)activiteiten worden onderscheiden, te weten:

- het opwekken en leveren van energie aan de gemeente Duurzaam Dam;
- het opwekken en leveren van energie aan de verschillende huurders van MFA de Zonnebloem;
- het opwekken en leveren van (de overtollige) energie aan Het Net.

De werkzaamheden die voorafgaan aan het opwekken en leveren van energie zijn in de ogen van de afnemer slechts van ondersteunende aard. Een eventuele vergoeding voor alle nevenactiviteiten zit inbegrepen in de betaalde prijs voor het afnemen van de energie.

6.2.2 Het vormen van clusters

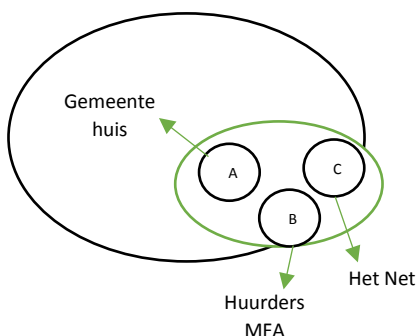
Nadat de verschillende (hoofd)activiteiten zijn vastgesteld, moet er eventueel een cluster worden gevormd. De ondernemingstoets wordt namelijk op clusterniveau toegepast indien de verschillende activiteiten dusdanig met elkaar verweven zijn. Of er al dan niet sprake is van

een cluster (van de bovenstaande drie activiteiten) wordt bepaald aan de hand van een viertal criteria (§ 3.4.1.2).

Er kan allereerst geconcludeerd worden dat het karakter van de bovenstaande activiteiten van vergelijkbare aard is. Er bestaat namelijk een logische verwantschap tussen de drie verschillende activiteiten, te weten het opwekken en leveren van energie. Bovendien is deze situatie vergelijkbaar met het voorbeeld 'ICT-afdeling intern en extern' (§ 3.4.1.2) welke door de Belastingdienst gezien wordt als naar aard vergelijkbare activiteiten.

Aangezien er sprake is van 'naar aard vergelijkbare activiteiten', hoeft er slechts aan één van de overige drie toetsingscriteria te worden voldaan. Bij het duurzaamheidsproject 'to be green' staat buiten twijfel dat er sprake is van verwevenheid op organisatorisch, economisch en/of financieel vlak. Het project wordt namelijk centraal aangestuurd vanuit één afdeling, de afdeling Ruimte. De gemeente stelt vervolgens een bepaald budget aan de afdeling Ruimte ter beschikking. Hoe zij dit budget benutten staat hen vrij en is dus niet per activiteit vastgesteld. Daarnaast is er een subsidie aangevraagd voor de 5.758 zonnepanelen tezamen. Er wordt dus géén onderscheid gemaakt tussen de verschillende activiteiten op organisatorisch, economische en/of financieel vlak.

Op basis van bovenstaande argumentatie kan geconcludeerd worden dat er sprake is van één cluster bestaande uit drie (hoofd)activiteiten. De ondernemingstoets wordt vervolgens op clusterniveau toegepast. In het vervolg van dit hoofdstuk wordt uitgegaan van het 'Cluster Energie', bestaande uit drie (hoofd)activiteiten (zie figuur 18).



Figuur 18: Activiteiten gemeente Duurzaam Dam

6.2.3 De ondernemingstoets

Bij de beoordeling of er sprake is van een onderneming in fiscale zin, moet er cumulatief voldaan worden aan een drietal voorwaarden (§ 3.4.2). De toepassing van de verschillende voorwaarden vindt hierna in een willekeurig volgorde plaats.

- Deelname aan het economische verkeer (§ 3.4.2.1).

Het 'Cluster Energie' levert een prestatie aan onafhankelijke derden, te weten aan de huurders van MFA de Zonnebloem en aan Het Net. Aangezien er activiteiten worden verricht tegen een vergoeding buiten de eigen kring, is er per definitie sprake van deelname aan het economische verkeer.

- Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid (§ 3.4.2.2).

Medewerkers van de afdeling Ruimte zorgen er vervolgens voor dat de organisatie, van kapitaal en arbeid (de zonnepanelen), langdurig in de energiebehoeften van verschillende afnemers kan voorzien. Dit blijkt uit de opgestelde begroting voor de komende 25 jaar (zie bijlage I).

- Winstoogmerk (§ 3.4.2.3).

Daarnaast moet er sprake zijn van een winstoogmerk waarbij de winst ook redelijkerwijs kan worden verwacht. Uit de opgestelde begroting (zie bijlage I) blijkt dat er, met de drie geclusterde activiteiten tezamen, in de loop der jaren een positief resultaat wordt behaald. Voor de bepaling of er sprake is van een winststreven, is rekening gehouden met het toerekenen van de integrale kostprijs binnen het overheidslichaam. Het verwachte nettoresultaat over 25 jaar bedraagt maar liefst € 477.822. Niet alleen de levering van energie aan derden is in dit bedrag opgenomen. Doordat de drie (hoofd)activiteiten geclusterd zijn, vormt de interne levering van energie binnen het overheidslichaam ook een onderdeel van de winst in het kader van de winstoogmerktoets.

Verder treedt de gemeente met het opwekken en leveren van energie in concurrentie met zowel kleine ondernemers als de grote energieleveranciers (§ 3.4.3). Aangezien er in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen zou er tevens sprake zijn van ondernemerschap als er géén winststreven aanwezig zou zijn.

Het 'Cluster Energie' vormt dus een directe overheidsonderneming (§ 3.2) in de zin van de Wet Vpb aangezien er aan de voorwaarden van de ondernemingstoets wordt voldaan. Het gaat om een Vpb-plichtige onderneming binnen het overheidslichaam, de gemeente Duurzaam Dam. Ook de activiteit waarmee niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer, de levering van energie aan de gemeente zelf, wordt meegetrokken in de belaste sfeer.

6.3 Hoe ziet de fiscale openingsbalans van het Cluster Energie uit

Aangezien het 'Cluster Energie' vennootschapsbelastingplichtig is, heeft de gemeente de verplichting om een fiscale openingsbalans op te stellen (§ 4.2). Bij de toetreding tot de belaste sfeer moeten vermogensbestanddelen, bestaande uit de bezittingen en de schulden van een onderneming die verband houden met de belaste activiteiten, geactiveerd worden op de fiscale openingsbalans. De zonnepanelen worden bevestigd op de gebouwen. Op grond van een uitspraak van Rechtbank Gelderland kan verondersteld worden dat niet-geïntegreerde zonnepanelen roerend blijven. Er vindt geen natrekking plaats waardoor de zonnepanelen als een zelfstandig bedrijfsmiddel worden geactiveerd op de fiscale (openings)balans van het 'Cluster Energie' (§ 4.3.1). Het bedrijfsmiddel, in de vorm van de 5.758 zonnepanelen, is namelijk noodzakelijk om de directe overheidsonderneming 'Cluster Energie' te kunnen drijven.

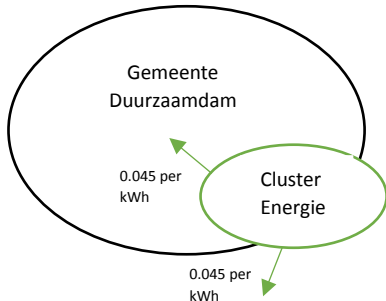
De zonnepanelen moeten vervolgens als vermogensbestanddeel tegen de waarde in het economische verkeer worden geactiveerd op de fiscale openingsbalans (§ 4.3.2). Aangezien de zonnepanelen eind 2015 zijn aangeschaft, is de waarde in het economische verkeer bekend. Het bedrijfsmiddel wordt geactiveerd voor de totale waarde van de investering, te weten € 2.162.143,75.

6.4 Hoe vindt de fiscale resultaatbepaling plaats voor het Cluster Energie

6.4.1 De fiscale resultaatbepaling

De jaarlijkse Vpb-last wordt berekend over het belastbaar bedrag. In het kader van dit onderzoek wordt de belastbare winst (de jaarwinst) verminderd met eventuele fiscale aftrekposten. De jaarwinst is het totale resultaat dat is toegerekend aan het kalenderjaar 2016 volgens de regels van goed koopmansgebruik, zijnde de totale opbrengst van het leveren van energie (inclusief de ontvangen exploitatiesubsidie in 2016) verminderd met de kosten die aan deze opbrengsten zijn toe te rekenen. De jaarwinst bedraagt in 2016 € 8.732,44 (zie bijlage I).

Voor het intern leveren van energie aan het niet-ondernemingsdeel van de gemeente Duurzaamdam, moet een at-arm's-lengthprijs van € 0.045 per kWh in rekening worden gebracht door 'Cluster Energie' (zie figuur 19 en figuur 20). Deze zakelijke prijs wordt namelijk in rekening gebracht aan onafhankelijke derden, te weten de huurders van MFA de Zonnebloem. Met de integrale kostprijs à € 0.039 per kWh (zie bijlage VIII) is reeds rekening gehouden bij de bepaling van het winststreven in het kader van de ondernemingstoets (§ 3.4.2.3). Als er géén tegenprestatie is geleverd in de vorm van een zakelijke vergoeding, dan moet er alsnog een verrekenprijs in rekening worden gebracht ter grootte van € 0,045 per kWh. Voor de levering van energie aan andere directe overheidsondernemingen wordt volstaan met het enkel doorbelasten van de integrale kostprijs. Aangezien er slechts één aangifte Vpb wordt ingediend voor alle directe overheidsondernemingen tezamen, worden fiscale winsten en verliezen geconsolideerd. Het effect van een onderlinge verrekenprijs is daardoor overbodig (§ 5.2.3).



Figuur 19: At-arm's-length beginsel gemeente Duurzaamdam



Figuur 20: At-arm's-lengthprijs gemeente Duurzaamdam

Voor de bepaling van het belastbaar bedrag kan de jaarwinst van € 8.732,44 (zie bijlage I) nog verlaagd worden met de EIA. In 2016 is namelijk geïnvesteerd in een nieuw bedrijfsmiddel, de 5.785 zonnepanelen. Het totale bedrag dat ten laste van het resultaat mag worden gebracht, bedraagt € 1.254.043,38 (zie bijlage IX). Het negatieve resultaat ter grootte van € 1.245.311 wordt vervolgens geconsolideerd met de behaalde resultaten van de overige directe overheidsondernemingen. Er wordt immers een gezamenlijke aangifte Vpb ingediend. Een eventueel verlies is dan vervolgens nog 9 jaar voorwaarts verrekenbaar met toekomstige positieve resultaten.

6.4.2 De objectieve vrijstelling voor interne activiteiten

Voor interne leveringen of diensten is van rechtswege de objectieve vrijstelling voor interne activiteiten van toepassing (§ 5.3.2). Voor het resultaat behaald met de levering van energie aan de gemeente Duurzaamdam zelf, zou dan in beginsel geen vennootschapsbelasting worden geheven. Echter, voor het produceren, transporteren of leveren van gas, elektriciteit en warmte is in artikel 8e lid 7 Wet Vpb een uitzondering gemaakt (§ 5.3.3) waardoor de vrijstelling niet van toepassing is op de interne levering van energie. Over het behaalde resultaat met het opwekken en leveren van energie, zowel intern als aan derden, wordt vennootschapsbelasting berekend.

Kortom, in het jaar 2016 wordt er géén positief resultaat behaald met de verrichte werkzaamheden binnen het Cluster Energie (zie bijlage IX). Echter, het resultaat van alle directe overheidsondernemingen binnen de gemeente Duurzaamdam wordt tezamen aangegeven bij het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting (§ 5.2.3). Het 'Cluster Energie' is waarschijnlijk slechts één van de belaste directe overheidsondernemingen binnen de gemeente Duurzaamdam. Het verlies van € 1.254.043,38 kan mogelijk worden verrekend met winsten van overige directe overheidsondernemingen binnen de gemeente.

Hoofdstuk 7: Conclusie

Voor de opwekking en de daaropvolgende levering van energie aan derden in combinatie met de opwekking van energie voor eigen gebruik, is een overheidslichaam in beginsel vennootschapsbelastingplichtig. Dit volgt uit het 'stappenplan' dat voor een overheidslichaam toepasbaar is om te bepalen in hoeverre zij Vpb-plichtig zijn met het verrichten van bepaalde prestaties. Dit stappenplan bestaat uit een drietal hoofdvragen die hieronder worden toegelicht.

'In hoeverre is een overheidslichaam belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting?'

Een overheidslichaam is Vpb-plichtig voor zover zij een onderneming drijven in fiscale zin. Daarbij is (in eerste instantie) het clusteringsvraagstuk van belang om te bepalen op welk niveau de ondernemingstoets wordt aangebracht. Deze ondernemingstoets verschilt niet ten opzichte van de toetsing van het (fiscale) ondernemerschap voor privaatrechtelijke rechtspersonen.

'Wanneer en hoe wordt de fiscale openingsbalans bepaald?'

Er wordt een fiscale openingsbalans opgesteld voor alle activiteiten waarmee het overheidslichaam een onderneming drijft. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden worden de vermogensbestanddelen (waarmee deze onderneming wordt gedreven) geactiveerd op de openingsbalans tegen de waarde in het economische verkeer.

'Hoe wordt de vennootschapsbelastinglast van een overheidslichaam bepaald?'

De Vpb-last wordt berekend over het belastbaar bedrag in een bepaald boekjaar. Dit bedrag komt tot stand door de totaalwinst toe te rekenen aan het betreffende boekjaar volgens de regels van goed koopmansgebruik. Voor de bepaling van de totaalwinst dienen transacties op zakelijke grondslagen plaats te vinden. Het in rekening brengen van een at-arm's-length prijs geldt (mogelijk) ook voor het verrichten van interne prestaties. Overheidslichamen kunnen onder voorwaarden in aanmerking komen voor een viertal objectieve vrijstellingen. Echter, op grond van artikel 8e lid 7 en 8f lid 4 Wet Vpb zijn deze vrijstellingen niet van toepassing voor het leveren van energie. Het opwekken van energie voor de eigen organisatie wordt daardoor alsnog meegenomen in de belastinggrondslag.

Mijns inziens kan het belasten van de interne levering van duurzame energie tot een onbedoeld effect leiden. Het duurzaam opwekken van energie is tegenwoordig een veelvoorkomende manier om een steentje bij te dragen aan onze 'vervuilde' samenleving. Bij de invoering van de Vpb-plicht voor dergelijke bedrijven in 1995 werd nog niet dusdanig gebruik gemaakt van energieopwekking voor de eigen organisatie met behulp van zonnepanelen. De (oude) wetgeving ten aanzien van dit specifieke onderwerp is echter niet gewijzigd. Overheidslichamen worden door deze, naar mijn mening onbedoelde strikte uitzondering op de vrijstellingen in bepaalde situaties 'bestraft' in de vorm van een 'belastinglast' over een resultaat dat wordt behaald met zuiver interne activiteiten. Voorgaande situatie doet zich voor indien de interne levering van duurzame energie moet worden geclusterd met de levering van energie aan derden. Wanneer er namelijk géén energie wordt geleverd aan derden, maar de energie alleen wordt opgewekt ten behoeve van de eigen organisatie, dan is er géén sprake van deelname aan het economische verkeer waardoor er geen sprake is van een ondernemingsactiviteit voor de Vpb. Het is daarom aan te bevelen om

d.m.v. een wetswijziging de uitzondering van artikel 8e lid 7 Wet Vpb niet toe te passen op de vier objectieve vrijstellingen, waaronder de vrijstelling voor interne activiteiten.

Lijst van geraadpleegde bronnen

Literatuur

Albert, P.G.H., (2015, januari 15). Deelname aan het economische verkeer. nr. 3. *NTFR*. 2015/349 *Sdu*.

Artikel 4 Gelijkstelling met drijven onderneming. (2018, januari 2). Aant. 3 In concurrentie treden. Bij geringe winst geen toepassing van art. 4, onderdeel a, Wet VPB 1969. *Vakstudie 05 Vennootschapsbelasting*

Artikel 4 Gelijkstelling met drijven onderneming. (2018, januari 2). Aant. 4.1 In concurrentie treden. Inhoud van het criterium onderdeel a Artikel 4 Wet Vpb 1969. *Vakstukdie 05 Vennootschapsbelasting*.

Artikel 7 Winstbegrip (Wet IB 1964). Aant. 90 waardering onttrekking. *Vakstudie 05 Vennootschapsbelasting*.

Belastingdienst. (2016, augustus 1). Vragen en antwoorden Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

Belastingdienst Rotterdam Grote ondernemingen. (2017, november 16). Wob-verzoek interne notitie clustering.

Berger, K.L.G., & Kremer, W.L.J. (2017, februari 25). Zonnepanelen: stimuleringsmaatregelen en verhuurscenario's. BR 2017/19

Berkhout, T., & van der Heijden, J. (2013, januari 1). 'Fiscale padafhankelijkheid en hiërarchie tussen beginselen van goed koopmansgebruik', *FED Fiscaal Weekblad* 2003.

Bruijsten, C., van Eijnden, J.A.R., Elswier, F.J., van der Geld, M.J.W., & van Strien, J. (2016). Vpb-plicht bij overheidslichamen. Deventer: *Wolters Kluwer*.

Besluit Belastingplicht van verenigingen en stichtingen 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M

Besluit IB 1941. Artikel 9 lid 2.

Besluit Winstallocatie vaste inrichtingen 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *Staatscourant* 2011, 1375

Energieleveranciers. (zj). Opgeroepen op 11 november 2017, van <https://www.overstappen.nl/energie/leveranciers/>

Essers, P.H.J. (2017, april 4). Het begrip jaarwinst. (IB.3.2.16). *Cursus Belastingrecht*.

Europese Commissie. (2013, mei 2). Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006). Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven. Brussel.

Gemeente 's-Hertogenbosch. (2017). Hoe bepaald de gemeente de waarde van een niet-woning?, Opgeroepen op 2 december 2017, van https://www.shertogenbosch.nl/fileadmin/Website/Inwoner/Belastingen/Taxatiemethode_nietwoningen_2017.pdf

Hoogeveen, M.J. (2017, maart 6). Investeringsaftrek. (IB.3.2.23). *Cursus Belastingrecht*.

- van Kempen, M.L.M., (2017, januari 24). Vermogensetikettering: ondernemings- of privévermogen. (IB.3.2.7). *Cursus Belastingrecht*.
- Mans, H.J.W. (2017, november 6). Artikel 3.42 Wet IB 2001 Energie-investeringsaftrek. 5. Aanmelding (art. 3.42 lid 6). *NDFR*.
- Nota gebonden partijen. (2016, september 29). (nr. 133963). *Gemeenteblad 2016*.
- Paardt, R.N.V (2016, mei). Het overheidsbegrip in Europeesrechtelijk begrip. *Maandblad Belasting Beschouwingen*.
- Persbericht Europese Commissie. (2013, mei 2). Europese Commissie wil einde aan belastingvrije overheidsbedrijven. nr. IP/13/395. *V-N 2013/25.14*.
- Rijksoverheid. (zj). Burgemeesters. Opgeroepen op 17 november 2017, van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/gemeenten/burgemeesters>
- Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven. (2013, maart 28). Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant.
- RVO. (zj). Belastingaangifte EIA. Opgeroepen op 17 november 2017, van <https://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/energie-investeringsaftrek-eia/belastingaangifte-eia>
- RVO. (2017). Energielijst 2018. Opgeroepen op 17 november 2017, van <https://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/energie-investeringsaftrek-eia/voorwaarden/de-energielijst>
- SVLO. (2015, juni 2). Notitie Deelname aan het economische verkeer.
- SVLO. (2015, juni 2). Schema Afbakening.
- SVLO. (2015, augustus 17). Notitie Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.
- SVLO. (2016, februari 11). Notitie Winstoogmerk.
- SVLO. (2016, december 16). Notitie Verrekenprijzen ('transfer pricing').
- SVLO. (2016, december 22). Fiscale verwerking van subsidies.
- SVLO. (2017, mei 11). Notitie Openingsbalans.
- TU/e. (zj.) Begrippenlijst. Opgeroepen op 28 december 2017, van <https://techniekinnederland.nl/nl/index.php?title=Begrippenlijst>
- Vermeulen, H. (2017, maart 13). Totale winst en jaarwinst in de Vpb. Enkele basisbegrippen. (Vpb.2.0.4). *Cursus Belastingrecht*.
- VNG. (zj). Vennootschapsbelasting (vpb) voor overheden. Opgeroepen op 17 september 2017, van <https://vng.nl/onderwerpenindex/belastingen/vennootschapsbelasting-vpb-voor-overheden>
- Wijziging van het besluit van 17 maart 2014 (2016, december 8) *Staatscourant 2014*, nr. 8550

Jurisprudentie

HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, *V-N 2013/31.15*

HvJ EU 12 september 2013, nr. C-388/11, *V-N 2013/48.15*

HR 8 april 1953, nr. 11 257, *BNB 1953/146*

HR 29 juni 1955, nr. 12 383, *BNB 1955/299*

HR 24 februari 1960, nr. 14 197, *BNB 1960/84*

HR 7 juni 1961, nr. 14 564, *BNB 1961/314*

HR 26 januari 1966, nr. 15 444, *BNB 1966/77*

HR 5 februari 1969, nr. 16 047, *BNB 1969/63*

HR 7 september 1988, nr. 24 965, *BNB 1988/296*

HR 13 mei 2005, nr. 37.523, *BNB 2005/211*

HR 24 februari 2012, nr. 10/03465, *BNB 2012/229*

HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, *BNB 2012/226*

HR 27 september 2013, nr. 12/01929, *BNB 2013/248*

Hof Arnhem 31 januari 1980, nr. 879/1978, *BNB 1981/154*

Rechtbank Gelderland 28 juni 2016, nr. AWB 15/5339, *BNB 2016/357*

Rechtbank Gelderland 21 november 2016, nr. AWB 16/2443, *V-N 2017/8.1.4*

Parlementaire stukken

Kamerstukken I. (2014.15). *Memorie van Antwoord (D)*, 34 003.

Kamerstukken I. (2014.15). *Nadere memorie van antwoord (F)*, 34 003.

Kamerstukken II. (1996/97). *Memorie van Toelichting (nr. 3)*, 25 052.

Kamerstukken II. (1997/98). *Memorie van Toelichting (nr. 3)*, 25 689.

Kamerstukken II. (1997/98). *Brief van de staatssecretaris van financiën (nr. 4)*, 25 087.

Kamerstukken II. (2001/02). *Memorie van Toelichting (nr. 3)*, 28 034.

Kamerstukken II. (2014/15). *Memorie van Toelichting (nr. 3)*, 34 003.

Kamerstukken II. (2014/15). *Advies afdeling advisering Raad van State en nader rapport (nr. 4)*, 34 003.

Kamerstukken II. (2014/15). *Nota naar aanleiding van het verslag (nr. 6)*, 34 003.

Kamerstukken II. (2014/15). *Verslag van een wetgevingsoverleg (nr. 14)*, 34 003.

Bijlagen

Bijlage I: Begroting zonnepanelen

Businesscase zonnepanelen op daken gemeentehuis Duurzaamdam + MFA de Zonnebloem

Datum 13 januari 2016

	per paneel	totaal	
Totale investering zonnepanelen van 285 Wp (excl. B.T.W.)	€ 325,00		€ 1.880.125,00
Projectleiding (voorbereiding, aanbesteding en toezicht)		5,00%	€ 94.006,25
Aansluitkosten en onvoorzien		10,00%	€ 188.012,50
Totale investering			€ 2.162.143,75
Kostprijs per paneel all-in			€ 373,75
Vervanging omvormers na 12 jaar	€ 35,00		€ 202.475,00

aantal panden	aantal panelen	vermogen in Wp	opbrengstverhouding kWh/Wp
10	5785	285	0,9

Productiejaar

Productiejaar				1	2	3	4	5	6	
				2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Rendement zonnepanelen				100,0%	99,3%	98,6%	97,9%	97,2%	96,6%	95,9%

Jaarproductie in kWh	aantal panelen	5785	1483853	1473515	1463250	1453056	1442934	1432881	1422899
----------------------	----------------	------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------

Opbrengsten

Jaarproductie zonnepanelen in kWh			0	1473515	1463250	1453056	1442934	1432881	1422899
-----------------------------------	--	--	---	---------	---------	---------	---------	---------	---------

Fin. opbrengst bij het basistarief per kWh van	€ 0,045	€ 0,00	€ 66.308,19	€ 65.846,25	€ 65.387,53	€ 64.932,01	€ 64.479,66	€ 64.030,46
--	---------	--------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Bij een stijging van de elektriciteitsprijs gemiddeld per jaar van	0,00%	€ 0,00	€ 66.308,19	€ 65.846,25	€ 65.387,53	€ 64.932,01	€ 64.479,66	€ 64.030,46
--	-------	--------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Exploitatiesubsidie SDE + maximaal 15 jaar	€ 0,103	€ 0,00	€ 182.126,48	€ 180.857,70	€ 179.597,75	€ 178.346,59	€ 177.104,14	€ 175.870,34
--	---------	--------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

Totale opbrengst per jaar voor de gemeente		€ 0,00	€ 248.434,67	€ 246.703,95	€ 244.985,29	€ 243.278,60	€ 241.583,80	€ 239.900,80
---	--	---------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------

Exploitatiekosten

Vervanging omvormer 1x in levenscyclus	€ 202.475,00
jaarlijkse huur Bpm meter per object	€ 1.980,00
Kosten onderhoud en verzekering per jaar per paneel	€ 1,00
Aansluitingsabonnement en transportkosten Stedin per object	€ 511,00

Exploitatiekosten jaarlijks, geïndexeerd

Vervanging omvormers		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Bpm meter	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00
Kosten onderhoud, schoonmaken en verzekering	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00
Aansluitabonnement en transportkosten Stedin	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00

Totale kosten per jaar		€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00
-------------------------------	--	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

kosten per half jaar		€ 0,00
----------------------	--	---------------

Totaal resultaat zonder afschrijving		€ 0,00	€ 217.739,67	€ 216.008,95	€ 214.290,29	€ 212.583,60	€ 210.888,80	€ 209.205,80
---	--	---------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------

	afschrijvingsjaren	per jaar						
Afschrijving linear	15	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 144.142,92
Boekwaarde per 1 januari van het boekjaar			€ 2.162.143,75	€ 2.018.000,83	€ 1.873.857,92	€ 1.729.715,00	€ 1.585.572,08	€ 1.441.429,17
Rentelast (concernrente)	3,00%		€ 64.864,31	€ 60.540,03	€ 56.215,74	€ 51.891,45	€ 47.567,16	€ 43.242,88
VPB			PM	PM	PM	PM	PM	PM

Resultaat inclusief afschrijving per jaar		€ 0,00	€ 8.732,44	€ 11.326,01	€ 13.931,63	€ 16.549,23	€ 19.178,72	€ 21.820,01
--	--	---------------	-------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

Totaal netto resultaat over 15 jaar *	€ 206.202
---------------------------------------	-----------

Totaal netto resultaat over 25 jaar	€ 477.822
-------------------------------------	-----------

Businesscase zonnepanelen op daken gemeenthuis Duurzaamdam + MFA de Zonnebloem

Datum 13 januari 2016

	per paneel	totaal	aantal panden
Totale investering zonnepanelen van 285 Wp (excl. B.T.W.)	€ 325,00	€ 1.880.125,00	
Projectleiding (voorbereiding, aanbesteding en toezicht)		5,00% € 94.006,25	
Aansluitkosten en onvoorziën		10,00% € 188.012,50	
Totale investering		€ 2.162.143,75	
Kostprijs per paneel all-in		€ 373,75	
Vervanging omvormers na 12 jaar	€ 35,00	€ 202.475,00	

Productiejaar			14	15	16	17	18	19	20	
			2016	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
Rendement zonnepanelen			100,0%	90,7%	90,0%	89,4%	88,8%	88,2%	87,5%	86,9%
aantal panelen										
Jaarproductie in kWh	5785	1483853	1345505	1336087	1326733,897	1317446,76	1308224,632	1299067,06	1289973,591	

Opbrengsten

Jaarproductie zonnepanelen in kWh			0	1345505	1336087	1326733,897	1317446,76	1308224,632	1299067,06	1289973,591
Fin. opbrengst bij het basistarief per kWh van	€ 0,045	€ 0,00	€ 60.547,73	€ 60.123,89	€ 59.703,03	€ 59.285,10	€ 58.870,11	€ 58.458,02	€ 58.048,81	
Bij een stijging van de elektriciteitsprijs gemiddeld per jaar van	0,00%	€ 0,00	€ 60.547,73	€ 60.123,89	€ 59.703,03	€ 59.285,10	€ 58.870,11	€ 58.458,02	€ 58.048,81	
Exploitatiesubsidie SDE + maximaal 15 jaar	€ 0,103	€ 0,00	€ 166.304,42	€ 165.140,29	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	
Totale opbrengst per jaar voor de gemeente		€ 0,00	€ 226.852,15	€ 225.264,18	€ 59.703,03	€ 59.285,10	€ 58.870,11	€ 58.458,02	€ 58.048,81	

Exploitatiekosten

Vervanging omvormer 1x in levenscyclus	€ 202.475,00								
jaarlijkse huur Bpm meter per object	€ 1.980,00								
Kosten onderhoud en verzekering per jaar per paneel	€ 1,00								
Aansluitingsabonnement en transportkosten Stedin per object	€ 511,00								
Exploitatiekosten jaarlijks, geïndexeerd									
Vervanging omvormers		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Bpm meter	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00
Kosten onderhoud, schoonmaken en verzekering	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00
Aansluitabonnement en transportkosten Stedin	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00
Totale kosten per jaar		€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00
kosten per half jaar		€ 0,00							

Totaal resultaat zonder afschrijving		€ 0,00	€ 196.157,15	€ 194.569,2	€ 29.008,03	€ 28.590,10	€ 28.175,11	€ 27.763,02	€ 27.353,81
Afschrijving linear	afschrijvingsjaren	per jaar							
	15	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Boekwaarde per 1 januari van het boekjaar			€ 288.285,83	€ 144.142,92	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Rentelast (concernrente)	3,00%		€ 8.648,57	€ 4.324,29	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
VPB			PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM
Resultaat inclusief afschrijving per jaar			€ 0,00	€ 43.365,66	€ 46.101,98	€ 29.008,03	€ 28.590,10	€ 28.175,11	€ 27.763,02

Businesscase zonnepanelen op daken gemeenthuis Duurzaamdam + MFA de Zonnebloem

Datum 13 januari 2016

	per paneel	totaal	aantal panden
Totale investering zonnepanelen van 285 Wp (excl. B.T.W.)	€ 325,00	€ 1.880.125,00	
Projectleiding (voorbereiding, aanbesteding en toezicht)		5,00% € 94.006,25	
Aansluitkosten en onvoorzien		10,00% € 188.012,50	
Totale investering		€ 2.162.143,75	
Kostprijs per paneel all-in		€ 373,75	
Vervanging omvormers na 12 jaar	€ 35,00	€ 202.475,00	

Productiejaar		14	15	16	17	18	19	20	
		2016	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
Rendement zonnepanelen		100,0%	90,7%	90,0%	89,4%	88,8%	88,2%	87,5%	86,9%

	aantal panelen								
Jaarproductie in kWh	5785	1483853	1345505	1336087	1326733,897	1317446,76	1308224,632	1299067,06	1289973,591

Opbrengsten

Jaarproductie zonnepanelen in kWh		0	1345505	1336087	1326733,897	1317446,76	1308224,632	1299067,06	1289973,591
-----------------------------------	--	---	---------	---------	-------------	------------	-------------	------------	-------------

Fin. opbrengst bij het basistarief per kWh van	€ 0,045	€ 0,00	€ 60.547,73	€ 60.123,89	€ 59.703,03	€ 59.285,10	€ 58.870,11	€ 58.458,02	€ 58.048,81
--	---------	--------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Bij een stijging van de elektriciteitsprijs gemiddeld per jaar van	0,00%	€ 0,00	€ 60.547,73	€ 60.123,89	€ 59.703,03	€ 59.285,10	€ 58.870,11	€ 58.458,02	€ 58.048,81
--	-------	--------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Exploitatiesubsidie SDE + maximaal 15 jaar	€ 0,103	€ 0,00	€ 166.304,42	€ 165.140,29	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
--	---------	--------	--------------	--------------	--------	--------	--------	--------	--------

Totale opbrengst per jaar voor de gemeente		€ 0,00	€ 226.852,15	€ 225.264,18	€ 59.703,03	€ 59.285,10	€ 58.870,11	€ 58.458,02	€ 58.048,81
---	--	---------------	---------------------	---------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

Exploitatiekosten

Vervanging omvormer 1x in levenscyclus	€ 202.475,00
--	--------------

jaarlijkse huur Bpm meter per object	€ 1.980,00
--------------------------------------	------------

Kosten onderhoud en verzekering per jaar per paneel	€ 1,00
---	--------

Aansluitingsabonnement en transportkosten Stedin per object	€ 511,00
---	----------

Exploitatiekosten jaarlijks, geïndexeerd

Vervanging omvormers		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
----------------------	--	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Bpm meter	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00	€ 19.800,00
-----------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Kosten onderhoud, schoonmaken en verzekering	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00	€ 5.785,00
--	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------

Aansluitabonnement en transportkosten Stedin	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00	€ 5.110,00
--	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------

Totale kosten per jaar		€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00	€ 30.695,00
-------------------------------	--	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

kosten per half jaar	€ 0,00
----------------------	--------

Totaal resultaat zonder afschrijving		€ 0,00	€ 196.157,15	€ 194.569,2	€ 29.008,03	€ 28.590,10	€ 28.175,11	€ 27.763,02	€ 27.353,81
---	--	---------------	---------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

	afschrijvingsjaren	per jaar							
Afschrijving linear	15	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 144.142,92	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00

Boekwaarde per 1 januari van het boekjaar			€ 288.285,83	€ 144.142,92	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
---	--	--	--------------	--------------	--------	--------	--------	--------	--------

Rentelast (concernrente)	3,00%		€ 8.648,57	€ 4.324,29	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
--------------------------	-------	--	------------	------------	--------	--------	--------	--------	--------

VPB		PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM
-----	--	----	----	----	----	----	----	----	----

Resultaat inclusief afschrijving per jaar		€ 0,00	€ 43.365,66	€ 46.101,98	€ 29.008,03	€ 28.590,10	€ 28.175,11	€ 27.763,02	€ 27.353,81
--	--	---------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

Businesscase zonnepanelen op daken gemeentehuis Duurzaamdam + MFA de Zonnebloem

Datum 13 januari 2016

	per paneel	totaal	aantal panden
Totale investering zonnepanelen van 285 Wp (excl. B.T.W.)	€ 325,00	€ 1.880.125,00	
Projectleiding (voorbereiding, aanbesteding en toezicht)		5,00% € 94.006,25	
Aansluitkosten en onvoorzien		10,00% € 188.012,50	
Totale investering		€ 2.162.143,75	
Kostprijs per paneel all-in		€ 373,75	
Vervanging omvormers na 12 jaar	€ 35,00	€ 202.475,00	

Productiejaar			21	22	23	24	25	
			2016	2036	2037	2038	2039	2040
Rendement zonnepanelen			100,0%	86,3%	85,7%	85,1%	84,5%	83,9%
aantal panelen								
Jaarproductie in kWh	5785	1483853	1280943,775	1271977,169	1263073,329	1254231,815	1245452,193	

Opbrengsten

Jaarproductie zonnepanelen in kWh		0	1280943,775	1271977,169	1263073,329	1254231,815	1245452,193
-----------------------------------	--	---	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Fin. opbrengst bij het basistarief per kWh van € 0,045 € 0,00 € 57.642,47 € 57.238,97 € 56.838,30 € 56.440,43 € 56.045,35

Bij een stijging van de elektriciteitsprijs gemiddeld per jaar van 0,00% € 0,00 € 57.642,47 € 57.238,97 € 56.838,30 € 56.440,43 € 56.045,35

Exploitatiesubsidie SDE + maximaal 15 jaar € 0,103 € 0,00 € 0,00 € 0,00 € 0,00 € 0,00 € 0,00

Totale opbrengst per jaar voor de gemeente € 0,00 € 57.642,47 € 57.238,97 € 56.838,30 € 56.440,43 € 56.045,35

Exploitatiekosten

Vervanging omvormer 1x in levenscyclus € 202.475,00

jaarlijkse huur Bpm meter per object € 1.980,00

Kosten onderhoud en verzekering per jaar per paneel € 1,00

Aansluitingsabonnement en transportkosten Stedin per object € 511,00

Exploitatiekosten jaarlijks, geïndexeerd

Vervanging omvormers € 0,00 € 0,00 € 0,00 € 0,00 € 0,00

Bpm meter € 19.800,00 € 19.800,00 € 19.800,00 € 19.800,00 € 19.800,00 € 19.800,00

Kosten onderhoud, schoonmaken en verzekering € 5.785,00 € 5.785,00 € 5.785,00 € 5.785,00 € 5.785,00 € 5.785,00

Aansluitabonnement en transportkosten Stedin € 5.110,00 € 5.110,00 € 5.110,00 € 5.110,00 € 5.110,00 € 5.110,00

Totale kosten per jaar € 30.695,00 € 30.695,00 € 30.695,00 € 30.695,00 € 30.695,00

kosten per half jaar € 0,00

Totaal resultaat zonder afschrijving € 0,00 € 26.947,47 € 26.543,97 € 26.143,30 € 25.745,43 € 25.350,35

	afschrijvingsjaren	per jaar					
Afschrijving linear	15	€ 144.142,92	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Boekwaarde per 1 januari van het boekjaar			€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Rentelast (concernrente)	3,00%		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
VPB			PM				
Resultaat inclusief afschrijving per jaar			€ 0,00	€ 26.947,47	€ 26.543,97	€ 26.143,30	€ 25.745,43

Bijlage II: Verdeling kWh per gebouw

kWh 2016

Totale financiële opbrengst	€	66.308
Opbrengst per kWh	€	0,045 *
Totale kWh in 2016		1.473.515

Verdeling kWh per gebouw

kWh 2016

Totale financiële opbrengst	€	66.308
Opbrengst per kWh	€	0,045 ÷
Totale kWh in 2016		1.473.515

Gemeentehuis

Verhouding		1758/5758
Totale kWh in 2016		1.473.515 *
		449.885

MFA de Zonnebloem

Verhouding		4000/5758
Totale kWh in 2016		1.473.515 *
		1.023.630

Wet Vpb 1998-2015:

Art. 2 Binnenlandse belastingplichtigen

Lid 1 Als binnenlands belastingplichtigen zijn aan de belasting onderworpen de in Nederland gevestigde:

g: in het derde lid vermelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen.

Overheidsondernemingen

Lid 3 Als ondernemingen als bedoeld zijn in het eerste lid, letter g, worden aangemerkt:

1° landbouwbedrijven;

2° Nijverheidsbedrijven met uitzondering van die welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;

3° mijnbouwbedrijven;

4° handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluiten handel in onroerende zaken of daarop betrekkingen hebbende rechten tot voorwerp hebben;

5° vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;

6° bouwkassen.

Onder nijverheidsbedrijven worden mede begrepen bedrijven die gas, elektriciteit of warmteproduceren, transporteren of leveren alsmede bedrijven die netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte.

Indirecte overheidsbedrijven

Lid 7 Lichamen waarvan uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk aandeelhouders, deelnemers of leden zijn, alsmede lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en welker vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt, zijn slechts aan de belasting onderworpen, voorzover zij een bedrijf uitoefenen als bedoeld in het derde lid. Het bepaalde in de vorige volzin is niet van toepassing ten aanzien van:

- e lichamen waarin een rechtspersoon, aan wie een distributiebedrijf toebehoort in de zin van de Wet energiedistributie, een belang heeft, alsmede lichamen die met een zodanige rechtspersoon in een groep van verbonden in de zin van artikel 24b van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, welke lichamen activiteiten verrichten die eerstgenoemde rechtspersoon ingevolge artikel 12, eerste lid, van de Wet energiedistributie niet zelf mag verrichten, tenzij die lichamen uitsluiten of nagenoeg uitsluitend water leveren.

Bijlage IV: Nieuwe wetgeving

Wet Vpb 2016-heden:

Art. 2 Binnenlandse belastingplichtigen

Lid 1 Als binnenlands belastingplichtigen zijn aan de belasting onderworpen de in Nederland gevestigde:

g: publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, die niet als op grond van de onderdelen a, b, c, d en e belastingplichtig zijn, voor zover zij een onderneming drijven.

Art. 8e Niet belaste activiteiten directe overheidslichamen

Lid 1 Bij het bepalen van de winst van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel g of tweede lid, dan welk artikel 3 derde lid, blijven buiten aanmerking voordelen uit:

a: activiteiten verricht voor:

1°. het lichaam zelf;

2°. een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam, of

3°. een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam in het kader van een dienstverleningsovereenkomst, indien de voordelen uit deze activiteiten bij die publiekrechtelijke rechtspersoon of dat privaatrechtelijke overheidslichaam bij het bepalen van de winst buiten aanmerking zouden blijven indien deze activiteiten door die rechtspersoon of dat lichaam zelf zouden zijn verricht en bij die publiekrechtelijke rechtspersoon of dat privaatrechtelijke overheidslichaam sprake zou zijn van activiteiten als bedoeld in onderdeel b;

b: activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van de publiekrechtelijke rechtspersoon, tenzij met die activiteiten in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen dan wel door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e;

c: activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen, mits:

1°. de activiteiten worden verricht voor de onmiddellijk of middellijk in het samenwerkingsverband deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen, of voor privaatrechtelijke overheidslichamen van genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen;

2°. de activiteiten niet tot belastingplicht zouden leiden of de voordelen hieruit zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de onmiddellijk of middellijk deelnemende rechtspersonen of lichamen, en

3°. door deze rechtspersonen en lichamen naar evenredigheid van de afname van de activiteiten wordt bijgedragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

Lid 7 Het eerste lid is niet van toepassing op:

b: het produceren, transporteren en leveren van gas, elektriciteit en warmte en het aanleggen of beheren van netten of leidingen ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte

Art. 8f Niet belaste activiteiten indirecte overheidslichamen

Lid 4 Artikel 8e, derde, vierde en zevende lid, is van overeenkomstige toepassing.

Bijlage V: De bepaling van de waarde in het economische verkeer

Elk vermogensbestanddeel heeft andere karakteristieken. Zo kan een vermogensbestanddeel courant zijn, kapitaalintensief of operationeel gebonden. Aan de hand van het combineren van de verschillende karakteristieken van een vermogensbestanddeel wordt de meest geschikte methode gekozen om de waarde in het economische verkeer vast te stellen.¹²⁵ De SVLO stelt in een notitie in het kader van de openingsbalans dat er doorgaans drie methoden worden aanvaard om deze juiste waarde te bepalen:

- De directe opbrengstwaarde (vergelijkingsmethode);
- De indirecte opbrengstwaarde (Discounted Cash Flow methode); en
- De gecorrigeerde vervangingswaarde (kostenmethode).¹²⁶

Indien er sprake is van courante activa dan kan de juiste waarde in het economische verkeer doorgaans worden afgeleid van vergelijkbare markttransacties, middels de directe opbrengstmethode. Als deze methode niet nauwkeurig toepasbaar is, dan wordt er vaak gekozen voor de Discounted Cash Flow-methode (hierna: DCF-methode). Aan de hand van deze methode wordt gekeken naar het (toekomstige) verdienmodel. De waarde in het economische verkeer wordt dan bepaald, rekening houdend met de toekomstige vrije kasstromen. Hiervoor is het opstellen van een meerjarenbegroting noodzakelijk. De derde waarderingsmethode, de gecorrigeerde vervangingswaarde, wordt toegepast indien er weinig transacties op de markt plaatsvinden. Hierbij kan gedacht worden aan de waardebepaling voor gebouwen, bijvoorbeeld een rouwcentrum. Deze vervangingswaarde betreft het bedrag dat nodig is om een vergelijkbaar nieuw gebouw te realiseren. Vervolgens wordt deze waarde verminderd met de afschrijvingen.¹²⁷ In de praktijk worden er overigens nog andere methoden toegepast om de juiste waarde in het economische verkeer vast te stellen.

Om een zo nauwkeurig mogelijke waarde in het economische verkeer vast te stellen, beveelt de SVLO aan om een 'cross check' uit te voeren. De cross check wordt doorgaans toegepast door middel van het vergelijken van twee waarderingsmethoden. Een taxateur of waarderingsdeskundige beredeneert vervolgens of de eventuele verschillen in waarden verklaarbaar zijn.¹²⁸

¹²⁵ SVLO. (2017, mei 11). p. 13

¹²⁶ SVLO. (2017, mei 11). p. 21

¹²⁷ s-Hertogenbosch, 2017

¹²⁸ SVLO. (2017, mei 11). p. 14

Bijlage VI: De energie-investeringsaftrek

Alvorens het daadwerkelijke belastbare bedrag wordt vastgesteld, waarover vennootschapsbelasting wordt geheven, komen ondernemers in de zin van de Wet Vpb wellicht nog in aanmerking voor een aantal fiscale faciliteiten. Deze faciliteiten gelden in beginsel voor ondernemers in de zin van artikel 3.4 Wet IB. Door middel van de schakelbepaling¹²⁹ in de Wet Vpb zijn enkele ondernemersfaciliteiten ook van toepassing voor Vpb-plichtige ondernemingen (§ 3.4.2). Ter stimulering van bepaalde ontwikkelingen biedt de overheid verschillende fiscale faciliteiten aan. Per 1 januari 1997 is de investeringsaftrek uitgebreid met de energie-investeringsaftrek (hierna: EIA)¹³⁰. Het bedrijfsleven wordt door middel van deze aftrekpost gestimuleerd om te investeren in energiebesparende bedrijfsmiddelen.¹³¹

Om in aanmerking te komen voor één van een investeringsaftrek, moet een onderneming investeren in een bedrijfsmiddel. Dit is een noodzakelijk vermogensbestanddeel om een onderneming te kunnen drijven.¹³² Onder ‘investering’ wordt het volgende verstaan:

“Het aangaan van verplichtingen ter zake van de aanschaffing of de verbetering van een bedrijfsmiddel alsmede het maken van voorbereidingskosten ter zake van een bedrijfsmiddel voor zover de verplichtingen en kosten op de belastingplichtigen drukken.”¹³³

Om vervolgens in aanmerking te komen voor de EIA, moet de ondernemer aan een viertal cumulatieve eisen voldoen. Ten eerste is het vereist dat er wordt geïnvesteerd in een nieuw bedrijfsmiddel. Daarnaast moet de onderneming voor eigen risico van de ondernemer worden gedreven. Ten derde moet er een verzoek worden ingediend om in aanmerking te komen voor de EIA. In beginsel geldt dat dit verzoek binnen drie maanden, ingaande vanaf het moment dat de verplichting is overeengekomen, wordt ingediend bij het eLoket van de Rijksdienst van ondernemer Nederland.¹³⁴ Energie-investeringen die voorkomen op de zogenaamde ‘energielijst’ komen vervolgens in aanmerking voor de EIA. Deze lijst wordt elk jaar geactualiseerd naar de ontwikkeling welke zich op dit gebied hebben voorgedaan.¹³⁵ ‘Investeringen ten behoeve van het aanwenden en toepassen van duurzame energie’ is één van de hoofdstukken welke is opgenomen in de energielijst.¹³⁶ Onder bedrijfsmiddelcode 251102 zijn ‘zonnepanelen voor elektriciteitsopwekking [W]’ opgenomen in de energielijst. Daarbij gaat het om:

*“panelen met fotovoltaïsche zonnecellen met een gezamenlijk piekvermogen van meer dan 25 kW, die zijn aangesloten op het elektriciteitsnet via een aansluiting met een totale maximale doorlaatwaarde van 3*80 A of minder, aansluiting op het elektriciteitsnet, (eventueel) actief zonvolgsysteem (eventueel) stroom/spanningsomvormer, (eventueel) accumulator.”*

¹²⁹ Artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 jo. artikel 3.42 Wet inkomstenbelasting 2001

¹³⁰ Artikel 3.42 Wet inkomstenbelasting 2001

¹³¹ Kamerstukken II. (1996/97). 25 052, nr. 3, p. 3

¹³² Artikel 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001

¹³³ Artikel 3.43 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001

¹³⁴ Mans, H.J.W. (2017, november 6). 5. Aanmelding (art. 3.42 lid 6).

¹³⁵ Hoogeveen, M.J. (2017, maart 6). (IB.3.2.23.C.e).

¹³⁶ RVO, 2017

Afhankelijk van het kW piekvermogen wordt vervolgens de maximale hoogte van het de EIA bepaald. Deze bedraagt € 750 per Wp.

Tot slot kiest de onderneming er in de aangifte vennootschapsbelasting voor om de EIA toe te passen. Als er door deze aftrekmogelijkheid een negatief resultaat ontstaat in het betreffende jaar dan mag dit verlies worden verrekend met een positief resultaat in het voorgaande jaar of de 9 volgende jaren^{137, 138}.

Voor de gemeente Duurzaamdam werkt de toepassing van de EIA als volgt. Het gehele investeringsbedrag van € 2.162.143,75 (Bijlage I) dient als grondslag voor de berekening van de EIA. Bij de berekening van dit bedrag (zie onderstaande berekening) wordt zowel het maximum volgens artikel 3.42 Wet IB als het maximum dat gesteld is in de 'energielijst' niet overschreden. Het totale bedrag dat ten laste van het resultaat mag worden gebracht, bedraagt € 1.254.043.

Maximaal volgens energielijst

Maximaal EIA:

Totale financiële opbrengst	€	66.308	(Bijlage I)
Opbrengst per kWh	€	0,045	÷ (Bijlage I)
Totale kWh in 2016		1473515	
Totale Wp (rekenprogramma)			1.733.547
EIA per Wp (energielijst)			€ 750 *
EIA maximaal			€ 1.300.160.588

Maximaal volgens artikel 3.42 Wet IB

€ 120.000.000

Laagste bedrag geldt als maximum

Ik ga er daarbij vanuit dat er een verzoek is ingediend binnen drie maanden, ingaande vanaf het moment dat de verplichting is overeengekomen, bij het eLoket van de Rijksdienst van ondernemer Nederland. Dit verzoek wordt aanvaard aangezien zonnepanelen voorkomen op de 'energielijst' in het jaar 2016. Bij het indienen van de aangifte 2016 wordt ervoor gekozen om de EIA toe te passen.

¹³⁷ Artikel 20 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹³⁸ RVO, zj.

Bijlage VII: De beginselen van goed koopmansgebruik

▪ Het realiteitsbeginsel

Bij de toepassing van dit beginsel mag de ondernemer de realiteit niet uit het oog verliezen. Kosten¹³⁹ en opbrengsten¹⁴⁰ worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Het realiteitsbeginsel is grofweg onder te verdelen in twee deelbeginselen, te weten het veroorzakingsbeginsel (ook wel realisatiebeginsel genoemd) en het matchingbeginsel. De baten worden bepaald aan de hand van het veroorzakingsbeginsel.¹⁴¹ Vervolgens worden de lasten vastgesteld die aan de baten zijn toe te rekenen. Bij beide deelbeginselen wordt de realiteit niet uit het oog verloren.

▪ Het voorzichtigheidsbeginsel

Op grond van dit beginsel mogen kosten worden genomen op het moment dat je ze voorziet. Opbrengsten worden daarentegen pas genomen indien deze daadwerkelijk zijn gerealiseerd.¹⁴² De ondernemer handelt door deze werkwijze 'voorzichtig' en rekent zichzelf niet rijker dan hij daadwerkelijk is.

▪ Het eenvoudsbegin­sel

Het toerekenen van opbrengsten en kosten dient tot slot eenvoudig hanteerbaar en controleerbaar te zijn. Vooral voor kleine ondernemers voorkomt een dergelijke vereenvoudiging van een waardering (onnodig) hoge administratieve kosten.¹⁴³ Zo is het toegestaan dat kleine ondernemers het kasstelsel mogen toepassen in plaats van een van de bovenstaande beginselen.¹⁴⁴ Daarnaast is het bijvoorbeeld niet noodzakelijk om in bepaalde situaties elke post exact te waarderen. Dit komt voort uit een uitspraak van Het Hof Arnhem van 31 januari 1980¹⁴⁵. In deze zaak werd goedgekeurd dat een apotheker de waarde van de geneesmiddelen jaarlijks globaal inschat. Het is namelijk in strijd met het eenvoudsbegin­sel om elk object apart te waarderen. Het is tevens van belang dat de toegepaste methoden controleerbaar zijn voor de Belastingdienst.

De ondernemer is in beginsel vrij om de opbrengsten en kosten toe te rekenen aan verschillende boekjaren volgens een van de bovenstaande beginselen. De Hoge Raad geeft per situatie voorrang aan een bepaald beginsel. Het hangt namelijk van het soort onderneming af welk beginsel het meest geschikt is. Een stelselwijziging wordt slechts aanvaardt indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt. Als er eenmaal gekozen is voor een van de bovenstaande beginselen, dan dient deze systematiek consequent toegepast te worden. Willekeur of fiscale motieven geven dus geen rechtvaardiging voor een dergelijke stelselwijziging.¹⁴⁶

¹³⁹ HR 8 april 1953, nr. 11 257, *BNB* 1953/146

¹⁴⁰ HR 7 juni 1961, nr. 14 564, *BNB* 1961/314

¹⁴¹ Berkhout, T., & van der Heijden, J. (2013, januari 11). p. 242.

¹⁴² Essers, P.H.J., (2017, april 4). (*IB.3.2.16.B.b3*).

¹⁴³ Essers, P.H.J., (2017, april 4). (*IB.3.2.16.B.b4*).

¹⁴⁴ Hoge Raad 24 februari 1960, nr. 14 197, *BNB* 1960/84.

¹⁴⁵ Hof Arnhem 31 januari 1980, nr. 879/1978, *BNB* 1981/154.

¹⁴⁶ Essers, P.H.J., (2017, april 4). (*IB.3.2.16.C.a*).

In de jurisprudentie is er geen duidelijke rangorde tussen de verschillende beginselen vast te stellen. Een aantal deskundigen verschillen dan ook sterk van mening.¹⁴⁷ Door het wijzigen van de maatschappelijke en economische omstandigheden kan een beginsel van goed koopmansgebruik op een bepaald moment worden verworpen of geaccepteerd. Goed koopmansgebruik blijft dan ook een dynamisch begrip.

¹⁴⁷ Onder andere J. Doornebal, T. Berkhout, J. van der Heijden, en O. Lubbers, R.P.C. Cornelisse hebben hun zienswijze omtrent de rangorde van de beginselen van goed koopmansgebruik vastgelegd

Bijlage VIII: De kostprijsberekening

Kostprijsberekening

Zie bijlage I voor de benodigde cijfers

kWh 2016

Totale financiële opbrengst	€	66.308	
Opbrengst per kWh	€	0,045	÷
Totale kWh in 2016		1473515	

Kosten

Exploitatiekosten 2016	€	30.695	
Afschrijving lineair	€	144.143	
Rentelast 2016	€	64.864	+
Kosten 2016			€ 239.702
Exploitatiesubsidie			€ 182.126 -
Totale kosten 2016			€ 57.576

Kostprijs per kWh

Totale kWh in 2016		1473515	
Totale kosten 2016	€	57.576	÷
Kostprijs per kWh	€	0,039	

Bijlage IX: Het belastbare resultaat

Belastbare resultaat 2016

Jaarwinst		€	8.732	(Bijlage I)
Objectief vrijgesteld resultaat		€	-	
EIA grondslag totale investering	€	2.162.144		(Bijlage VI)
EIA %		58% *		
EIA aftrek			€ 1.254.043 -	
Belastbaar bedrag		€	-1.245.311	
Nog te verrekenen verlies (9jaar)		€	1.245.311	

Bijlage X: Verklaring van Authenticiteit

Verklaring van authenticiteit

Ik heb deze scriptie zelf geschreven en ik heb daarbij geen teksten overgenomen uit andere scripties, literatuur en overige geschriften zonder de bron op juiste wijze te hebben vermeld. Ik verklaar derhalve dat ik geen plagiaat heb gepleegd en niet ongeoorloofd met anderen heb samengewerkt of gebruik gemaakt van het gedachtegoed van anderen.

Datum:

15 januari 2018

Handtekening

Lynn Leers