

## Objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden

(art. 8e, lid 1, aanhef en onder c, 1<sup>e</sup>, 2<sup>e</sup> en 3<sup>e</sup>; art. 8f, lid 1, aanhef en onder c, 1<sup>e</sup>, 2<sup>e</sup> en 3<sup>e</sup> Wet Vpb 1969)

### Inleiding

In deze notitie wordt ingegaan op de objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden in relatie tot de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen (hierna: de wet). Dit product heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. Dit product beoogt de overheidslichamen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door het overheidslichaam, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

### Objectvrijstelling

Samenwerking tussen overheden doet zich op allerlei terreinen voor en kan in verschillende vormen plaatsvinden (zie de [SVLO notitie Toerekening activiteiten bij samenwerking](#)). Vaak liggen aan dergelijke samenwerkingsvormen efficiëntie- of kwaliteitsredenen ten grondslag. De wetgever vindt het ongewenst als door samenwerking de voordelen die worden behaald met de activiteiten die door het samenwerkingsverband worden verricht in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, terwijl de betreffende activiteiten niet zouden zijn belast of zouden zijn vrijgesteld indien geen sprake zou zijn van samenwerking en elk van de overheden de activiteiten zelf zou hebben uitgevoerd. Om deze reden is de objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de wetgeving opgenomen. Voor de toepassing van de vrijstelling is sprake van een samenwerkingsverband bij samenwerking tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen.

### Ondernemerschap samenwerkingsverbanden

Aan de toepassing van de samenwerkingsvrijstelling gaat voor een samenwerkingsverband met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid (bijvoorbeeld op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen) of in de vorm van een stichting of een vereniging nog de beoordeling vooraf of het samenwerkingsverband een onderneming drijft. Als dat niet het geval is, is geen sprake van belastingplicht en wordt niet toegekomen aan de samenwerkingsvrijstelling. Indien het samenwerkingsverband transparant is, hetgeen bijvoorbeeld aan de orde is bij een maatschap of een op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen ingesteld samenwerkingsverband waaraan geen rechtspersoonlijkheid is toegekend, wordt het 'eigen' aandeel in het samenwerkingsverband bij de achterliggende participanten afzonderlijk in aanmerking genomen (zie de [SVLO notitie toerekening activiteiten bij samenwerking](#)).

Met inachtneming van het voorgaande geldt de vrijstelling voor alle samenwerkingsvormen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de keuze voor de meest geschikte samenwerkingsvorm zo min mogelijk moet worden beïnvloed door de fiscaliteit.

### Voorwaarden objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden

De vrijstelling is van toepassing voor zover aan drie cumulatief geldende voorwaarden is voldaan:

1. De activiteiten van het samenwerkingsverband worden verricht voor:
  - a) de onmiddellijk of middellijk participerende publiekrechtelijke rechtspersonen; dan wel
  - b) de onmiddellijk of middellijk participerende privaatrechtelijke overheidslichamen; of
  - c) niet participerende privaatrechtelijke overheidslichamen van de onmiddellijk of middellijk participerende publiekrechtelijke rechtspersonen.

2. De activiteiten zouden bij de participanten in het samenwerkingsverband niet tot belastingplicht hebben geleid of zouden zijn vrijgesteld als zij de activiteiten zelf zouden hebben verricht.

Dit betekent dat de vrijstelling openstaat voor activiteiten die bij een participant niet zouden zijn aangemerkt als onderneming of die bij de participant zouden zijn vrijgesteld.

3. De participanten moeten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten van het samenwerkingsverband bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat aan laatstgenoemde voorwaarde in ieder geval is voldaan als het samenwerkingsverband kwalificeert als een gemeenschappelijke regeling in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen.<sup>1</sup>

In de Nota naar aanleiding van het Verslag is ook nog een opmerking over de kostenverdeling opgenomen:

*“Het kabinet gaat ervan uit dat overheden die samenwerken er alle belang bij hebben de verdeelsleutel al dan niet ex ante op een nauwkeurige en evenwichtige wijze vast te stellen en te gebruiken. Immers, de deelnemers zullen naar mijn verwachting niet graag bijdragen in elkaars kosten. Wanneer het type of de omvang van de activiteiten van het samenwerkingsverband en de kosten die daaruit voortkomen bijvoorbeeld causaal samenhangen met het inwoneraantal van de deelnemers, kan het kabinet zich goed voorstellen dat het inwonersaantal als verdeelsleutel wordt gehanteerd. In andere gevallen liggen wellicht andere verdeelsleutels meer voor de hand. Het gaat er om of op grond van het kostenverdeelmechanisme, met de feiten en omstandigheden op het moment van de vaststelling van dat mechanisme, in alle redelijkheid kan worden verwacht dat dat mechanisme leidt tot een kostenverdeling die overeenkomt met de feitelijke afname van de activiteiten door de deelnemende partijen, in relatie tot hun inbreng.”<sup>2</sup>*

Het bovenstaande impliceert dat samenwerkende overheden in veel gevallen op basis van evenredige kostenverdeling zullen werken. Het blijft echter aan de zijde van de belastingplichtige om, op basis van haar administratie, aannemelijk te kunnen maken dat van een dergelijke evenredige kostenverdeling sprake is (geweest).

### Voorbeelden samenwerkingsvrijstelling

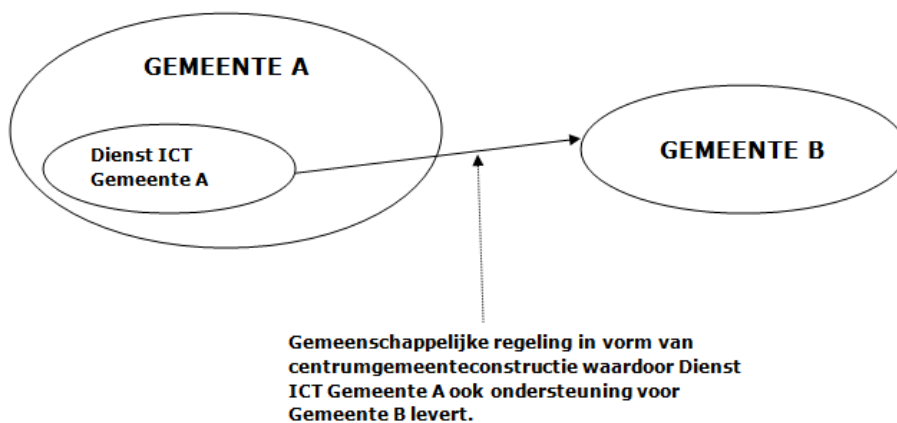
Zie ter illustratie figuur 1 voor een voorbeeld waarin wordt aangenomen dat gemeente A en gemeente B door middel van een gemeenschappelijke regeling overeenkomen dat de Dienst ICT ook ondersteunende diensten voor gemeente B zal gaan verrichten. In dat geval is de samenwerkingsvrijstelling in beginsel van toepassing.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 22

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, p. 29-30

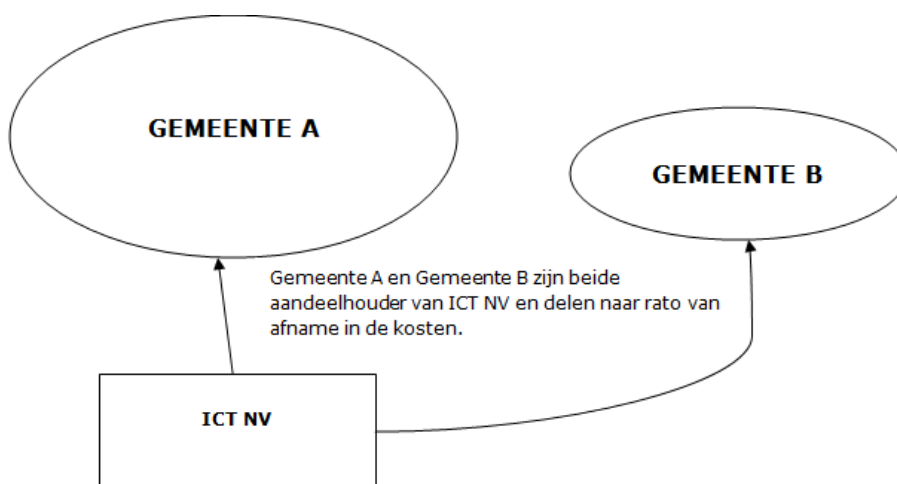
Figuur 1



Aan de samenwerkingsvrijstelling wordt alleen toegekomen als de samenwerking reëel is. Er mag dan ook geen sprake zijn van een (verkapte) dienst. Een overeenkomst van opdracht (zoals een dienstverleningsovereenkomst) kwalificeert niet als een samenwerkingsverband. Indien in het bovengenoemde voorbeeld Dienst ICT Gemeente A met gemeente B in een dienstverleningsovereenkomst overeenkomt dat de Dienst ICT Gemeente A ook voor gemeente B tegen betaling ondersteunende ICT-diensten gaat verzorgen, komt Dienst ICT Gemeente A niet in aanmerking voor de samenwerkingsvrijstelling.

De samenwerkingsvrijstelling kan ook van toepassing zijn als activiteiten worden ondergebracht in bijvoorbeeld een bv of nv waarin publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen tezamen alle aandelen houden. Zie ter illustratie van de samenwerkingsvrijstelling figuur 2 waarin wordt aangenomen dat ICT NV ook diensten gaat verrichten voor gemeente B. Gemeente B en gemeente A komen overeen dat gemeente B daarvoor rechtstreeks gaat participeren in de nv en naar evenredigheid gaat delen in de kosten. De samenwerkingsvrijstelling is hierop van toepassing.

Figuur 2



### Samenwerkingsvrijstelling en attributie, delegatie en mandaat

Samenwerkingsverbanden kunnen zelf ook een overheidstaak geattribueerd of gedelegeerd hebben gekregen. Ingeval een overheidslichaam kwalificeert als samenwerkingsverband en het samenwerkingsverband een op dat samenwerkingsverband rustende overheidstaak (verkregen middels attributie, dan wel delegatie) uitoefent, komt de overheidstakenvrijstelling in beeld. Mocht de overheidstakenvrijstelling geen toepassing vinden, dan kan in geval van delegatie worden bezien of de samenwerkingsvrijstelling van toepassing is. Delegatie betekent dat het samenwerkingsverband de taak – al dan niet onder voorwaarden – onder eigen verantwoordelijkheid verricht. Hierdoor wordt niet aan de eerste voorwaarde voldaan. Voor de toepassing van de samenwerkingsvrijstelling mag, op basis van uitspraken in de parlementaire behandeling, de samenwerkingsvrijstelling ook worden toegepast op aan het samenwerkingsverband gedelegeerde taken. Indien ook aan de overige twee voorwaarden van de samenwerkingsvrijstelling wordt voldaan, is de samenwerkingsvrijstelling van toepassing.

Ingeval het samenwerkingsverband *namens* de participanten een overheidstaak uitoefent (en de verantwoordelijkheid voor de taak dus nog steeds bij de participanten ligt), dan is de overheidstakenvrijstelling niet van toepassing. Dit is aan de orde indien een overheidstaak is gemandateerd aan een samenwerkingsverband. Zie hiervoor ook de [SVLO notitie Objectvrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden](#). In dat geval komt eveneens de samenwerkingsvrijstelling in beeld. De samenwerkingsvrijstelling is in de situatie van mandatering van toepassing als aan de drie voorwaarden wordt voldaan.

Hieronder worden enkele casusposities beschreven ter illustratie van de samenwerkingsvrijstelling.

### Casus 1 Openbaar lichaam met dienstverlening aan participanten

Zes gemeenten hebben een gemeenschappelijke regeling (GR) getroffen onder instelling van een openbaar lichaam met als doel het op basis van mandaat verrichten van diverse ondersteunende taken. Hierbij moet worden gedacht aan activiteiten op het gebied van financiële administratie, personeelsbeheer, personeelsadvies en schoonmaak.

Omdat hier sprake is van een zelfstandige organisatie met rechtspersoonlijkheid (openbaar lichaam) is er sprake van een beperkte belastingplicht ('voor zover een onderneming wordt gedreven') en zal de GR zelf aangifte moeten doen indien blijkt dat één of meer van haar activiteiten als een onderneming worden gekwalificeerd. Indien dit het geval is – in deze casus wordt daarvan uitgegaan – dan moet worden nagegaan of de samenwerkingsvrijstelling van toepassing is. Hiervoor is een drietal criteria van belang:

1. De activiteiten worden verricht voor de onmiddellijk of middellijk in het samenwerkingsverband deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen, of voor niet participerende privaatrechtelijke overheidslichamen van genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen.
2. De activiteiten zouden niet tot belastingplicht hebben geleid of de voordelen hieruit zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de onmiddellijk of middellijk deelnemende rechtspersonen of lichamen.
3. Door deze rechtspersonen en lichamen wordt naar evenredigheid van de afname van de activiteiten bijgedragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

De GR heeft in een bijdrageverordening vastgelegd hoe de lasten over de participanten moeten worden verdeeld. Per activiteit is een passende verdeelsleutel gekozen.

1. Aantal salarisstroken voor personeelsbeheer. De handelingen van deze afdeling zijn voor een fulltime medewerker vergelijkbaar met die voor een parttime-medewerker. Daarnaast tellen vrijwilligers niet mee in het aantal fte. Een gemeente met relatief weinig parttime-medewerkers zou bij een sleutel 'fte' te veel doorbelast krijgen in vergelijking met een gemeente met relatief veel parttimers en/of vrijwilligers. Een sleutel 'salarisstroken' sluit uit dat op deze manier een onevenwichtige verdeling van de lasten plaatsvindt.
2. Werkelijke aantal advies-uren voor de afdelingen personeelsadvies en financiële administratie. Door het aantal uren als sleutel te hanteren, sluit de afname aan bij de werkelijke klantvraag. De praktijk heeft uitgewezen dat de ene gemeente relatief meer uren per medewerker nodig heeft dan een andere gemeente. Door werkelijke uren te hanteren wordt hiermee rekening gehouden.
3. Vierkante meters voor facilitaire zaken. Het aantal vierkante meters sluit het beste aan bij de oppervlakte die moet worden schoongemaakt. Gemeenten die relatief krap gehuisvest zijn, dragen hierdoor niet de lasten van gemeenten die ruim gehuisvest zijn. Aan criterium 1 van de samenwerkingsvrijstelling wordt voldaan, aangezien de GR ondersteunende taken verricht ten behoeve van het primaire proces van de deelnemende gemeenten. Ook aan het tweede criterium wordt voldaan, omdat de activiteiten bij zelf doen niet tot belastingplicht van de deelnemende gemeenten zelf zouden leiden. Het derde criterium houdt in dat sprake moet zijn van een reële samenwerking. In het voorbeeld is daarvan sprake, omdat de kosten worden verdeeld op basis van een passende verdeelsleutel. Overigens wordt ingeval van een GR per definitie aan de derde voorwaarde voldaan.<sup>3</sup>

Omdat de bijdrage van de participanten op basis van de begroting wordt vastgesteld, kan er per jaareinde nog wel een resultaat ontstaan. Het eventuele ontstane saldo valt dan onder de samenwerkingsvrijstelling<sup>4</sup>.

### Casus 2 Openbaar lichaam met aanvullende dienstverlening aan participanten

Gedurende het jaar blijkt dat één of meer participanten van de GR zoals deze is beschreven in casus 1 meer dienstverlening nodig hebben dan waarop zij volgens eerdere verdelingen recht hadden. Gedacht moet worden aan meer financiële administratieve ondersteuning als gevolg van herinrichting van de begroting. De participant maakt in dit geval aanvullende afname-afspraken met de GR over de meer-uren die zij nodig heeft van de GR. Deze aanvullende afspraken zorgen voor een zuivere kostenverdeling. Hierdoor wordt aan de vereisten van de samenwerkingsvrijstelling voldaan. Juist met het aangaan van de aanvullende afspraken vindt een corrigerend mechanisme plaats op de vooraf gemaakte afspraken. Dit betekent dat eventuele resultaten behaald op deze aanvullende afspraken onder de samenwerkingsvrijstelling vallen.

### Casus 3 Samenwerking op basis van delegatie

De raden en colleges van vier gemeenten hebben een openbaar lichaam (GR) opgericht en aan de GR de bevoegdheden van regeling en bestuur van de overheidstaak schuldhelpverlening overgedragen (delegatie). Voor de hulp die zij aanbiedt, ontvangt de GR een vergoeding van de cliënt. Deze vergoeding is niet voldoende om de kosten te dekken. Voor deze casus is gegeven dat het exploitatietekort door de vier gemeenten (participanten in de GR) uit de algemene middelen wordt

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3. p. 22

<sup>4</sup> Bij toe- of uittreding zal verrekening plaatsvinden. Daarin onderscheiden de activiteiten die de GR aan haar participanten verricht zich van de activiteiten die louter op basis van een dienstverleningsovereenkomst voor een derde worden verricht.

aangevuld om de begroting sluitend te maken. Dit doen zij op basis van de ratio inwonertal. Een eventueel overschot op rekeningbasis mag de GR gebruiken voor het vormen van een buffer. Deze buffer mag niet meer dan € 500.000 bedragen. Gedurende een reeks van jaren is een overschot op rekeningbasis gerealiseerd. Eén jaar is sprake geweest van een tekort. Op 1 januari 2016 bedraagt de buffer € 300.000.

De GR is een publiekrechtelijke rechtspersoon die beperkt belastingplichtig is ('voor zover een onderneming wordt gedreven'). Zij voldoet aan de criteria voor het drijven van een onderneming in fiscale zin. Er is sprake van een organisatie van kapitaal en arbeid, die deelneemt aan het economische verkeer. Door de daadwerkelijke buffervorming is sprake van een winststreven/structurele overschotten. Vervolgens is de vraag of een objectvrijstelling van toepassing is. In aanmerking komen de overheidstakenvrijstelling en de samenwerkingsvrijstelling.

Gemeenten zijn verplicht om schuldhulpverlening aan te bieden<sup>5</sup>. Er is dus sprake van een overheidstaak. Echter, er zijn ook private partijen die schuldhulpverlening aanbieden. In deze casus wordt feitelijke concurrentie verondersteld, zodat de overheidstakenvrijstelling niet van toepassing is. De samenwerkingsvrijstelling kan, mede gelet op de parlementaire geschiedenis, wel toepassing vinden in deze casus.

Als deze gemeenten de schuldhulpverlening zelf zouden doen, zou in deze casus sprake zijn van een verliesgevende activiteit die aangevuld wordt vanuit de algemene middelen. De activiteit leidt dan niet tot belastingplicht, zodat aan de tweede voorwaarde wordt voldaan.

De deelnemende gemeenten dragen evenredig bij naar rato van de afname van de diensten. In dit geval kan de GR die de schuldhulpverlening aanbiedt de samenwerkingsvrijstelling toepassen, nu ook aan de laatste voorwaarde wordt voldaan.<sup>6</sup>

#### Casus 4 Inzameling afval

Een GR (openbaar lichaam) zamelt namens de vijf gemeenten die in de GR participeren het huishoudelijk en bedrijfsafval in.<sup>7</sup> De (begrote) kosten van de GR die verband houden met de inzameling van het afval worden gedragen door de gemeenten naar rato van het aantal inzameladressen. Daarbij is steeds de situatie per 1 juli van het aan het begrotingsjaar voorafgaande jaar bepalend. Een eventueel overschot mag in de GR gereserveerd blijven (tot een bepaald maximum). Bij toe- en uittreden worden gereserveerde saldi met de toe- of uittreder verrekend.

Naast de inzameling van het afval (bedrijfs- en huishoudelijk afval) verricht de GR ook veegactiviteiten voor twee van de vijf deelnemers. In het oprichtingsdocument van de GR is ook in deze activiteiten voorzien.<sup>8</sup> De verrekening van de afgenomen prestaties vindt plaats op uurbasis volgens een van tevoren vastgesteld tarief (gebaseerd op integrale kostprijs) dat nader is vastgelegd in een separate overeenkomst (bijvoorbeeld onder de noemer van een dienstverleningsovereenkomst). Afrekening vindt in beginsel niet plaats zolang het vooraf bepaalde uurtarief als reëel wordt beschouwd door de vijf participerende gemeenten. Indien blijkt dat de kostprijsinschatting achteraf niet correct is, zal wel afrekening moeten plaatsvinden. Immers, de deelnemers die de veegactiviteit niet afnemen zullen niet voor deze verliesgevende activiteit willen betalen en daarnaast zullen de twee deelnemers het te veel betaalde terug willen zien.

---

<sup>5</sup> Artikel 3 Wet gemeentelijke schuldhulpverlening

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3. p. 21-24

<sup>7</sup> Ingeval van delegatie aan de GR is met betrekking tot de inzameling van het huishoudelijk afval geen sprake van deelname aan het economische verkeer (Kamerstukken I 2014/15, 34003, nr. D, pag. 12). Ditzelfde geldt voor de veegdiensten.

<sup>8</sup> Als de veegactiviteiten niet zijn benoemd in de GR, maar alleen in een separate overeenkomst, is sprake van een dienstverleningsovereenkomst.

De vierde activiteit van de GR bestaat uit het legen van prullenbakken langs de openbare weg. In de gemeenschappelijke regeling is voorzien in deze activiteit. Door onvoorziene omstandigheden wordt deze activiteit tijdelijk afgenomen door één participerende gemeente.

*Vraag:*

Is in de onderhavige situatie een vrijstelling van toepassing indien sprake is van een belastingplichtige onderneming?

*Antwoord:*

De GR oefent de taken uit krachtens machtiging (mandaat). Daardoor is geen sprake van een eigen overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid van de GR. De overheidstakenvrijstelling is daardoor niet van toepassing.

Voor de inzamelactiviteiten wordt voldaan aan de participatievoorwaarde (activiteiten worden verricht voor de deelnemers in de GR) en de evenredigheidsvoorwaarde (bijdrage in de kosten van het samenwerkingsverband naar evenredigheid van de afname van de activiteiten). In tegenstelling tot de inzameling van het huishoudelijk afval wordt met betrekking tot de inzameling van het bedrijfsafval niet voldaan aan de eis dat in de situatie van 'zelf doen' door de deelnemer(s) geen sprake is van belastingplicht of een vrijstelling kan worden toegepast. De inzameling van bedrijfsafval is immers in beginsel een belastingplichtige activiteit, zodat op het resultaat daaruit de samenwerkingsvrijstelling niet kan worden toegepast. Overigens zal het van de specifieke feiten en omstandigheden afhangen of de GR voor de inzameling van het bedrijfsafval daadwerkelijk belastingplichtig is. De uitwerking van deze laatste vraag valt buiten het kader van deze analyse.

De veegactiviteiten worden weliswaar krachtens een separate overeenkomst uitgevoerd, maar vormen onderdeel van de samenwerking tussen de gemeenten. Niet is vereist, dat alle deelnemers dezelfde activiteiten afnemen. Ook zogenoemde 'plus-pakketten' kunnen derhalve onder de samenwerkingsvrijstelling vallen. Daarnaast leidt de afrekening op basis van een uurtarief ertoe dat naar evenredigheid van de afname van de activiteiten wordt bijgedragen in de kosten van de veegactiviteit. Tot slot wordt voldaan aan de eis dat bij 'zelf doen' geen sprake is van belastingplicht. Immers, als de gemeente zelf haar openbaar gebied veegt, dan is geen sprake van deelname aan het economische verkeer en is er dus ook geen onderneming.

Het legen van de prullenbakken langs de openbare weg vormt onderdeel van de gemeenschappelijke regeling. Het gegeven dat door onvoorziene omstandigheden tijdelijk aan één participant gepresteerd wordt, staat de toepassing van de samenwerkingsvrijstelling niet in de weg.

Concluderend: de samenwerkingsvrijstelling is van toepassing op het resultaat uit de inzameling van het huishoudelijk afval, de veegactiviteiten en het legen van de prullenbakken. Voor de inzameling van het bedrijfsafval zal afzonderlijk moeten worden beoordeeld of op het niveau van de GR sprake is van vennootschapsbelastingplicht.

### Casus 5 GR Bedrijfsvoering organisatie – één ambtelijke organisatie

Drie gemeenten hebben een GR in de vorm van een bedrijfsvoering organisatie opgericht. Binnen deze GR is vrijwel het gehele ambtenarenkorps van de drie gemeenten ondergebracht. De GR voert de PIOFACH<sup>9</sup>-taken uit alsmede beleidsvoorbereiding. Gegeven in deze casus is dat enkel sprake is van interne activiteiten dan wel dat niet wordt deelgenomen aan het economisch verkeer indien de gemeenten de taken zelf hadden uitgevoerd. Alle kosten van de GR worden doorbelast via een

---

<sup>9</sup> Deze term staat voor personeel, informatievoorziening, organisatie, financiën, algemene zaken (facilitaire diensten), communicatie en huisvesting.

uurtarief dat per ingezette medewerker kan verschillen. Het uurtarief wordt maandelijks in rekening gebracht op basis van de werkelijk aan de diverse deelnemers bestede tijd (vastgelegd in urenregistratie). De werkzaamheden die voor de deelnemers worden verricht kunnen enorm verschillen, zowel in omvang als in karakter.

*Vraag:*

Is in de onderhavige situatie de samenwerkingsvrijstelling van toepassing, indien sprake is van een belastingplichtige onderneming?

*Antwoord:*

Ja. Aan alle voorwaarden wordt voldaan. Er worden slechts activiteiten verricht voor de deelnemers. Ervan uitgaande dat de afrekening op uurbasis door de gemeenten als geschikte verdeelsleutel van de kosten wordt ervaren, wordt ook aan de evenredigheidsvoorwaarde voldaan.

Tot slot betreft het activiteiten die in de situatie van 'zelf doen' kwalificeren als interne activiteiten, dan wel activiteiten waarmee niet aan het economische verkeer wordt deelgenomen. Het feit dat de activiteiten die door de GR worden verricht zeer verschillend zijn, doet aan deze conclusie niets af.

### Casus 6 Gemeentelijke ICT Diensten NV

Gemeentelijke ICT Diensten NV verricht de volledige ICT ondersteuning voor vier gemeenten. Iedere gemeente heeft 25% van de aandelen, hetgeen overeenkomt met de vastgestelde afnameverplichting bij de oprichting van de NV. De vastgestelde afnameverplichting wordt voor minimaal 5 boekjaren overeengekomen en stilzwijgend verlengd. Iedere aandeelhouder kan tussentijds de afnameverplichting vergroten, verminderen of volledig opzeggen met een overgangstermijn van 2 boekjaren. Schade die door aandeelhouders in de NV dan wel de NV zelf wordt geleden door de beëindiging dan wel substantiële vermindering van de afname door één van de andere aandeelhouders, wordt vergoed.

Jaarlijks wordt een positief resultaat behaald met de verrichte diensten. Ten behoeve van de continuïteit wordt een vermogensbeleid gevoerd, waarbij een solvabiliteit wordt nagestreefd van 30% en de vlottende activa groter dienen te zijn dan de kortlopende schulden. Beneden een solvabiliteit van 30% wordt geen dividend uitgekeerd. Op basis van de statuten kan iedere drie boekjaren een wijziging worden aangebracht in de verdeling van het aandelenkapitaal, indien de onderlinge afnameverhoudingen van de ondersteunende ICT-diensten wijzigen.

Voor belangrijke beslissingen van de Gemeentelijke ICT Diensten NV hebben individuele aandeelhouders een vetorecht.

De Gemeentelijke ICT Diensten NV is integraal belastingplichtig, hetgeen betekent dat zij vennootschapsbelastingplichtig is voor al haar activiteiten en dat zij over haar behaalde positieve resultaat vennootschapsbelasting verschuldigd is. De samenwerkingsvrijstelling is van toepassing op de ICT-ondersteunende activiteiten die Gemeentelijke ICT Diensten NV verricht voor haar aandeelhouders. Aan de eerste voorwaarde wordt voldaan, omdat zij in de hoedanigheid van privaatrechtelijk overheidslichaam de activiteiten verricht aan de participerende gemeenten. Aan de tweede voorwaarde wordt ook voldaan. Indien de gemeenten de activiteiten zelf hadden verricht, dan was geen sprake geweest van een fiscale onderneming (geen deelname aan het economische verkeer) of de objectvrijstelling voor interne diensten had toegepast kunnen worden. Gezien de afspraken die zijn gemaakt tussen de participerende gemeenten kan gesteld worden dat zij ook voldoen aan de laatste voorwaarde, zijnde de evenredigheidsvoorwaarde. Het samenstel van rechten en plichten dat is overeengekomen tussen de participerende gemeenten duidt op een reële samenwerking en zou niet zijn overeengekomen ingeval enkel een overeenkomst van opdracht of aanneming was beoogd.