

Inleiding

Op basis van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen geldt per 1 januari 2016 belastingplicht voor overheidsondernemingen. Gemeenten, provincies, waterschappen, maar ook andere publiekrechtelijke lichamen en overheidsstichtingen en –verenigingen zullen in dat kader per activiteit moeten beoordelen of met de uitoefening van de betreffende activiteit een onderneming in fiscaalrechtelijke zin wordt gedreven. Voor de vraag of een activiteit (dan wel een clustering van meerdere activiteiten, zie hiervoor het afbakeningsschema) voor fiscale doeleinden kwalificeert als onderneming, is van belang om vast te stellen of sprake is van:

1. een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal;
2. waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer; en
3. waarmee een winst wordt beoogd/behaald.

In deze notitie wordt nader ingegaan op bovenstaande derde voorwaarde: wanneer is voldaan aan het vereiste van een winstoogmerk? Welke elementen zijn in dit kader relevant? Dit wordt ook wel de winstoogmerktoets genoemd. Winst beogen is een subjectief gegeven. Het wordt mede fiscaal geobjectiveerd door een winstoogmerk aan te nemen als met een activiteit structureel overschotten worden gerealiseerd.

Opbouw notitie

Uit praktisch oogpunt is de winstoogmerktoets onderverdeeld in een viertal stappen. Dit zijn:

Stap 1: Bepaal de relevante commerciële jaarcijfers.

Stap 2: Bepaal de (evidente) fiscale verschillen in opbrengsten en kosten en elimineer deze.

Stap 3: Bepaal of met de resultante structureel winst wordt gemaakt.

Indien op grond van stap 3 wordt geconcludeerd dat geen structurele winst wordt behaald:

Stap 4: Bepaal of sprake is van potentiële concurrentie en bescheiden bestaan.

In deze notitie wordt niet ingegaan op de situatie waarin niet langer wordt voldaan aan de winstoogmerktoets. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de wijze van beoordeling (waaronder de beoordelingsperiode) dat sprake is van deze situatie overeenkomt met de wijze als beschreven in de vier stappen.

Per stap zijn ter verduidelijking één of meer voorbeelden opgenomen. In bijlage 1 is per stap de bijbehorende parlementaire geschiedenis bij het wetsvoorstel en de jurisprudentie opgenomen. In bijlage 2 is inzichtelijk gemaakt hoe de (waar mogelijk verkorte) toets aan het winstoogmerk uitwerkt door middel van de ‘afpelmethode’, zie bijgaande stroomschema’s waarin een onderscheid is gemaakt tussen situatie 1 ‘alleen externe prestaties’ en situatie 2 ‘interne en externe prestaties’. In bijlage 3 is aan de hand van de opbrengsten en kostensoorten met een markering aangegeven ten aanzien van welke categorieën er in het kader van de winstoogmerktoets verschillen kunnen zijn tussen de fiscale cijfers en de cijfers op grond van het BBV/Waterschapsbesluit.

Stap 1: Bepaal de relevante commerciële jaarcijfers

Kort gezegd is sprake van een winstoogmerk (of winststreven) indien met een (geclusterde) activiteit stelselmatig overschotten worden behaald.¹ Hierbij zijn drie elementen van belang:

1. Commerciële cijfers zijn het vertrekpunt.
2. Beoordelingsperiode.
3. Toerekening kosten en opbrengsten aan de (geclusterde) activiteit.

Hierna worden deze drie punten toegelicht.

¹ HR 29 juni 1955, nr. 12383, ECLI:NL:HR:1955:AY2534.

Ad 1. Commerciële cijfers zijn het vertrekpunt

De commerciële jaarstukken vormen het vertrekpunt voor het beoordelen of sprake is van (structurele) overschotten. In de non-profit sector van gemeenten, provincies en waterschappen zijn dit de stukken die worden opgesteld op basis van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en hoofdstuk 4 van het Waterschapsbesluit.

Ad 2. Beoordelingsperiode

Bij de beoordeling van het streven naar overschotten (winststreven) gaat het om de vraag of met een (geclusterde) activiteit naar verwachting over meerdere jaren bezien positieve resultaten behaald kunnen worden. Een enkel winstjaar is in zijn algemeenheid niet voldoende om van structurele overschotten te spreken. Ligt het echter in de lijn der verwachting dat de gerealiseerde overschotten niet incidenteel van aard zijn, dan zal in de regel sprake zijn van het structureel behalen van overschotten.²

Voor de praktijk geldt als vuistregel dat - bij ongewijzigde omstandigheden in de bedrijfsvoering – de volgende jaren in de beoordeling moeten worden meegewogen:

- het belastingjaar zelf (jaar t);
- het aan het belastingjaar voorafgaande jaar (jaar t-1); en
- de verwachting in het op het belastingjaar volgende jaar (jaar t+1).

De vraag of sprake is van een geobjectiveerd winstoogmerk in de zin van structurele vermogensoverschotten wordt in de praktijk beoordeeld aan de hand van gerealiseerde cijfers. Zo wordt er in de praktijk bij private stichtingen en verenigingen – deze staan in art. 2 van de Wet vennootschapsbelasting 1969, waar het gaat om subjectieve belastingplicht, op één lijn met overheidsondernemingen – eerst achteraf aan de hand van werkelijke cijfers bepaald of bij een activiteit sprake is van het drijven van een onderneming.

Omdat de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen nieuwe wetgeving is die toepassing vindt per 1 januari 2016, bestaat bij overheden - vanuit het oogpunt van risico en beheersing daarvan - de behoefte om vooraf te kunnen inschatten of in 2016 wellicht sprake is van een winstoogmerk en (dus) van het drijven van een onderneming (gesteld dat ook is voldaan aan de criteria van het hebben van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid alsmede deelname aan het economisch verkeer). Indien per 1 januari 2016 een onderneming wordt gedreven, dient namelijk een openingsbalans te worden opgesteld. Het is daarom wenselijk dat overheden vooraf een inschatting kunnen maken op basis van geschatte cijfers.

Dit laat echter onverlet dat uiteindelijk de feitelijke – nacalculatorische – cijfers leidend zijn bij de werkelijke bepaling van de belastingplicht voor een overheidsonderneming in - in dit geval - het jaar 2016. De in stap 2 gepresenteerde apfelmethode biedt hiertoe zowel bij de geschatte als feitelijke cijfers een hulpmiddel.

Beoordeling winstoogmerk 2016

Omdat 2016 het eerste jaar is dat getoetst moet worden of sprake is van structurele overschotten, zullen de (definitieve) jaarstukken over 2016 het uitgangspunt vormen voor de definitieve beoordeling of sprake is van een winststreven.³ Om te bepalen of structureel sprake is van winst/verlies, wordt het resultaat in 2016 vergeleken met het resultaat van dezelfde (geclusterde) activiteit zoals gerealiseerd in 2015 en het verwachte resultaat in 2017.

² HR 17 oktober 2008, nr. 43641, ECLI:NL:HR:2008:BB3485.

³ Kamerstukken I 2015-2015, nr. F, p. 3-4

Indien het gewenst is om al voorafgaand of tijdens 2016 een inschatting te maken, dan kunnen voor 2016 geschatte cijfers worden gehanteerd. Deze inschatting geeft geen definitief antwoord op de vraag of in 2016 al dan niet een winstoogmerk aanwezig is. Hiervoor is (naast het definitieve resultaat over 2015 en de inschatting over 2017) het definitieve resultaat over 2016 leidend.⁴

Ad 3. Toerekening kosten en opbrengsten aan de (geclusterde) activiteit

Per (geclusterde) activiteit moet worden gekeken welke commerciële baten en lasten hier aan toegerekend kunnen worden. Veelal zal de activiteit aansluiten bij de verschillende BBV-producten die zijn opgenomen in de jaarrekening, waardoor deze toedeling relatief eenvoudig uit de administratie kan worden gehaald. Hierbij moeten zowel de directe - als de indirecte kosten en opbrengsten worden toegerekend aan de activiteit.⁵

In onderstaande tabel zijn voorbeelden van directe en indirecte kosten en opbrengsten opgenomen:

Directe kosten	Indirecte kosten
Personeel	Elektra
Materiaal	Onderhoud hoofdgebouw
Directe opbrengsten	Indirecte opbrengsten
Toegangsprijzen	Interne afname ict-dienst
Vergunningverlening	
	Etc.

Onderbouwing doorbelaste of toegerekende kosten en opbrengsten

Er bestaat een grote diversiteit in kosten- en opbrengstesoorten welke moeten worden toegerekend aan de (geclusterde) activiteit(en). Directe kosten en opbrengsten worden toegerekend op basis van de aard van deze kosten en opbrengsten. Indirecte kosten en opbrengsten worden doorgaans toegerekend op basis van een vaste verdeelsleutel. In het kader van de winstoogmerktoets is van belang dat het publiekrechtelijk lichaam een onderbouwing heeft (vastgelegd) voor de in aanmerking genomen verdeelsleutel en deze consequent toepast (bestendige gedragslijn). Wijziging van de verdeelsleutel uit hoofde van een gewijzigde bedrijfsvoering is uiteraard mogelijk. Van belang is, dat uiteindelijk de directe en indirecte kosten drukken op het resultaat van de te beoordelen activiteiten.⁶

Ter nadere onderbouwing van de gehanteerde verdeelsleutel kan bijvoorbeeld in aanmerking worden genomen:

- welke verdeelsleutel(s) in het kader van de btw wordt (worden) gehanteerd;
- of de opbrengsten bestaan uit rechten/leges;⁷
- een verdeelsleutel op basis van fte's / werkplekken etc.

Ervan uitgaande dat de in de commerciële cijfers gehanteerde systematiek voor doorbelasting van indirecte kosten aansluit bij bovenstaande uitgangspunten, zal in het algemeen de systematiek/de

⁴ Indien voor een (geclusterde) activiteit op enig moment geconcludeerd is dat sprake is van een ondernemingsactiviteit (en derhalve op dat moment een winstoogmerk aanwezig werd geacht), is van belang te toetsen of dit winstoogmerk aanwezig blijft. Immers, indien niet langer aan het winstoogmerk wordt voldaan, heeft dit tot gevolg dat vanaf dat moment niet langer sprake is van een ondernemingsactiviteit.

⁵ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 16 en Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 30

⁶ Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling dat, als gevolg van de te hanteren systematiek, uiteindelijk de kosten dubbel drukken op de activiteiten. De eenmaal doorbelaste kosten van een activiteit kunnen met andere woorden niet nogmaals worden doorbelast aan een andere activiteit (bezien vanuit de doorbelaster).

⁷ Bij rechten/leges geldt reeds een verzwaarde wettelijke toets voor toerekening van kosten.

kostenverdeelsleutel(s) ook ten behoeve van de beoordeling van het winstoogmerk kunnen worden gehanteerd.

Concreet:

1. De jaarstukken 2016 (opgesteld conform BBV/Waterschapsbesluit) zullen ten grondslag liggen aan de definitieve beoordeling of er sprake is van een winststreven.
2. Voor de beoordeling van een winststreven/overschot worden de integrale kosten en opbrengsten van een (geclusterde) activiteit op een juiste wijze toegerekend en gewogen.
3. Een incidenteel overschot, waarbij de potentiële belastingplichtige kan onderbouwen dat geen overschotten meer verwacht worden, leidt niet tot de constatering dat sprake is van de aanwezigheid van een winststreven/overschot.
4. Als over een periode van enkele jaren overschotten worden gerealiseerd, is in ieder geval sprake van het stelselmatig behalen van overschotten.

Stap 2: Bepaal de (evidente) fiscale verschillen in opbrengsten en kosten

Op de bij stap 1 vastgestelde ‘commerciële’ cijfers, dient in een aantal gevallen een fiscale vertaalslag gemaakt te worden. Hierbij wordt nadrukkelijk opgemerkt dat deze vertaalslag voor het bepalen van het winststreven afwijkt van de winstbepaling in de aangifte Vpb.

Hulpmiddel ‘afpelmethode’

Ter beperking van de administratieve lasten die gepaard gaan met een dergelijke fiscale vertaalslag heeft SVLO een hulpmiddel ontwikkeld: een (verkorte) winstoogmerktoets op basis van de ‘afpelmethode’. Deze methode heeft als voordeel dat afhankelijk van de situatie volstaan kan worden met een beperkt(er) aantal fiscale herleidingen.

Zoals bij stap 1 onder ad 2 toegelicht kan het van belang zijn om reeds voorafgaand of tijdens een kalenderjaar te onderzoeken of mogelijk sprake is van belastingplicht in dat kalenderjaar voor een bepaalde (geclusterde) activiteit. De afpelmethode is geschikt voor het maken van deze voorlopige inschatting. Bedacht dient te worden dat pas een definitieve beoordeling kan plaatsvinden indien het resultaat over het onderzochte kalenderjaar vaststaat. De ‘afpelmethode’ geldt daarbij als handvat voor de praktijk, waarbij het risico voor andersluidende cijfers achteraf bij het overheidslichaam zelf ligt.

Toepassing ‘afpelmethode’

De ‘afpelmethode’ is in bijlage 2 in kaart gebracht, waarbij een onderscheid is gemaakt tussen situatie 1 ‘alleen externe prestaties’ en situatie 2 ‘interne en externe prestaties’.

De verwachting is dat met deze ‘afpelmethode’ voor een groot aantal activiteiten relatief snel kan worden vastgesteld dat deze niet door de winstoogmerktoets komen.

Voor de praktijk betekent dit dat aanvullende administratieve handelingen (vooralsnog) achterwege kunnen blijven. Immers, wanneer van een bepaalde (geclusterde) activiteit de opbrengsten (gecorrigeerd) zijn vastgesteld en op basis van één of enkele kostensoorten die geen verschil commercieel-fiscaal kennen (zie volgend onderdeel), kan worden gesteld dat met deze (geclusterde) activiteit geen winst wordt behaald, is het niet noodzakelijk om andere kostensoorten nader te toetsen. Er wordt dan immers voor deze (geclusterde) activiteit niet aan de winstoogmerktoets voldaan. Uiteraard blijft het van belang om voor de beoordeling van het winstoogmerk de daadwerkelijk gerealiseerde cijfers te hanteren en de feiten en omstandigheden (bijvoorbeeld ten aanzien van de eventuele clustering van activiteiten) goed te (blijven) beoordelen.

Middels de afpelmethode worden verschillen in beeld gebracht met betrekking tot de kosten en opbrengsten zoals deze volgens het BBV/Waterschapsbesluit worden bepaald en de fiscale resultaatbepaling, voor zover deze relevant zijn in het kader van de winstoogmerktoets. Deze verschillen worden hierna toegelicht.

Verschillen BBV/Waterschapsbesluit - fiscaal

Een ondernemer is vrij in het bepalen van zijn ondernemingsbeleid. De Belastingdienst kan op grond van jurisprudentie slechts marginaal het ondernemingsbeleid, waaronder ook dat van overheidsondernemingen, toetsen. De hoofdregel is dan ook dat de werkelijke kosten en werkelijke opbrengsten tot de fiscale winst behoren. De feitelijke bedrijfsvoering en de werkelijk gehanteerde prijzen vormen hierbij het uitgangspunt.

De kosten en opbrengsten volgens het BBV/Waterschapsbesluit vormen het vertrekpunt. Hierop dient in een aantal gevallen een correctie plaats te vinden ten behoeve van de winstoogmerktoets. Als handvat voor de praktijk zijn in bijlage 3 de economische kosten- en opbrengstsoorten⁸ aangegeven, waarvoor deze correctie geldt. Naast deze kosten en opbrengsten dienen de overeengekomen prijzen voor diensten/leveringen binnen het eigen lichaam beoordeeld te worden. De volgende opbrengsten en kosten dienen (mogelijk) gecorrigeerd te worden:

1. interne diensten of leveringen;
2. dotaties en onttrekkingen reserves of voorzieningen;
3. rente;
4. afschrijvingen;
5. belastingen.

Hierna worden deze posten toegelicht.

Ad 1. Interne diensten of leveringen

Op basis van het afbakeningsschema zullen bij publiekrechtelijke lichamen doorgaans meerdere activiteiten worden vastgesteld. Voor de winstoogmerktoets is het van belang vast te stellen of (over en weer) interne diensten en/of leveringen plaatsvinden en/of in rekening worden gebracht. Deze diensten en/of leveringen worden doorgaans niet meegenomen in de cijfers op grond van het BBV/Waterschapsbesluit.

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.

Dit betekent dat indien Activiteit A een dienst of levering verricht aan Activiteit B en in de 'commerciële' cijfers geen kosten door Activiteit A bij Activiteit B in rekening zijn gebracht, in het kader van de winstoogmerktoets alsnog rekening wordt gehouden met deze kostentoerekening. Dit betekent dat voor de winstoogmerktoets Activiteit A extra opbrengsten wordt geacht te hebben ter grootte van de integrale kosten en Activiteit B extra kosten heeft ter grootte van dezelfde integrale kosten.

⁸ Dit zijn de opbrengsten en kostensoorten als genoemd in BBV en in bijlage 2 van de Regeling beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen.

Voorbeeld

Onderzocht wordt of de activiteit het gemeentelijk theater (een onderdeel van de gemeente, dus binnen het eigen lichaam) een correctie moet maken op basis van de interne afnames of leveringen.

De financiële afdeling van de gemeente heeft als jaarlijkse afdelingsuitje een bezoek aan het theater. Het theater krijgt hier geen vergoeding voor. De kosten van het theater bedragen 100 en de opbrengsten 80.

Wanneer het bezoek van de financiële afdeling wel in rekening zou worden gebracht door het theater, zou hiervoor bij het theater een extra opbrengst ontstaan van 25 (dit bedrag betreft een doorbelasting van de integrale kosten).

Aangezien geen vergoeding in rekening wordt gebracht, wordt voor de winstoogmerktoets alsnog rekening gehouden met een fictieve vergoeding door de financiële afdeling van de gemeente van 25. Hierdoor bedragen voor de winstoogmerktoets de kosten nog steeds 100, maar worden de opbrengsten gecorrigeerd naar 105. Na correctie wordt een winstoogmerk geacht aanwezig te zijn.

Doorbelasting van kosten van activa

Bij lokale overheden vinden intern veelal doorbelastingen plaats, bijvoorbeeld voor het gebruik van werkplekken (inclusief bureau, vaste telefoon, computer e.d.) of van (een deel) van een onroerende zaak. In dergelijke gevallen staan de activa niet op de balans van de activiteit die deze gebruikt, maar op de balans van de activiteit die de doorbelasting doet.

Indien de doorbelasting voldoet aan de op pagina 3 (onder 'onderbouwing doorbelaste of toegerekende kosten en opbrengsten') genoemde uitgangspunten, kan deze doorbelasting ten behoeve van de winstoogmerktoets⁹ in beginsel worden gevolgd (zie stap 1, onderdeel 3). Uitzondering hierop is de situatie waarbij het resultaat (de opbrengsten minus de kosten) van de betreffende activiteit op of richting nihil uitkomt. In dergelijke gevallen zal de doorbelasting alsnog moeten worden beoordeeld op fiscale aanvaardbaarheid. Vervolgens wordt het resultaat van de activiteit (waaronder de doorbelaste kosten) voor de winstoogmerktoets met inachtneming van de navolgende regels (zie ad 2 t/m 5) bepaald.

Ad 2. Dotaties en onttrekkingen aan reserves en/of voorzieningen

Op basis van het BBV/Waterschapsbesluit kunnen dotaties en onttrekkingen aan een reserve of voorziening worden geboekt. Volgens het BBV/Waterschapsbesluit zijn deze dotaties en onttrekkingen lasten respectievelijk baten. Voor de winstoogmerktoets worden deze doorgaans echter niet als lasten of baten geaccepteerd en dienen deze te worden geëlimineerd. Dit komt doordat de fiscale regels voor het vormen van een reserve/voorziening afwijken van de regels op basis van het BBV/Waterschapsbesluit. Slechts in uitzonderingsgevallen kwalificeert een dotatie of onttrekking ook als last of bate voor de winstoogmerktoets.¹⁰

⁹ Dit geldt derhalve uitsluitend bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een ondernemingsactiviteit. Indien is vastgesteld dat sprake is van een onderneming, zal in het kader van winstbepaling vervolgens moeten worden bepaald of de doorbelasting inderdaad volledig fiscaal aanvaardbaar is.

¹⁰ Bijvoorbeeld bij een dotatie of onttrekking aan een kostenegaliseringsreserve.

Voor fiscale doeleinden mag een voorziening enkel worden gevormd indien cumulatief aan de volgende vereisten is voldaan:¹¹

1. Oorsprongseis: de toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan. Voorbeeld is een reeds afgesloten contract of een besluit van de gemeenteraad op grond waarvan in de toekomst uitgaven zullen plaatsvinden.
2. Toerekeningseis: de uitgaven kunnen worden toegerekend aan de jaren voorafgaand aan het jaar waarin de uitgaven plaats zullen vinden. Aan deze voorwaarde is niet voldaan indien de toekomstige uitgaven direct zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen of naar hun aard kosten zijn van de toekomstige jaren (zoals toekomstige huur- of rentelasten).
3. Zekerheidseis: er bestaat een redelijke mate van zekerheid dat de toekomstige uitgaven ook daadwerkelijk plaats zullen vinden.

Ad 3. Rente

Binnen het BBV/Waterschapsbesluit is enerzijds sprake van interne rentekosten. Anderzijds is er sprake van rentekosten en rentebaten met betrekking tot vreemd vermogen. In het kader van de winstoogmerktoets dient in ieder geval de interne rente te worden gecorrigeerd. Aangezien rentekosten en rentebaten als hiervoor aangegeven bij een globale beoordeling van de winstoogmerktoets in het algemeen geen grote invloed zullen hebben, komt de correctie van rentekosten en rentebaten dan ook pas aan de orde bij fase 2 (situatie 1 'alleen externe presentaties') respectievelijk fase 3 (situatie 2 'interne en externe prestaties') van de afpelmethode (zie bijlage 2).

Ad 4. Afschrijvingen

Op basis van het BBV/Waterschapsbesluit is aan de provincies, gemeenten en waterschappen een mate van vrijheid toegekend op welke wijze de commerciële afschrijvingen worden bepaald. Deze afschrijvingen worden getoetst door de accountant. In het kader van de winstoogmerktoets wordt onderscheid gemaakt tussen:

- a) roerende zaken; of
- b) onroerende zaken.

Ad a) roerende zaken

Een fiscale herleiding van de afschrijvingen op roerende zaken zal in het kader van de winstoogmerktoets in het algemeen niet leiden tot een evident verschil. In het kader van de beperking van administratieve lasten kan een fiscale herleiding van de afschrijving op roerende zaken derhalve doorgaans achterwege blijven.

Ad b) onroerende zaken

In tegenstelling tot de afschrijving bij roerende zaken, zal de afschrijving bij onroerende zaken in het kader van de winstoogmerktoets wel tot een evident verschil kunnen leiden. Voor de bepaling van het winstoogmerk gelden hierbij de volgende regels:

- Startpunt is de "commerciële" waardering (of afschrijvingsbasis); in het kader van de winstoogmerktoets wordt geen openingsbalans naar fiscale waarde opgesteld.
- Afschrijving vindt plaats in overeenstemming met goedkoopmansgebruik. Dit betekent dat het activum gelijkmatig op basis van de (resterende) gebruiksduur en de restwaarde wordt afgeschreven. Dit zal in veel gevallen overeenkomen met de afschrijving volgens het BBV/Waterschapsbesluit.

¹¹ HR 26 augustus 1998, 33 41, LJN AA2555, BNB 1998/409, het "Baksteenarrest"

- Met de afschrijvingsbeperking (tot de bodemwaarde) van artikel 3.30a Wet inkomstenbelasting 2001 hoeft geen rekening te worden gehouden in het kader van de winstoogmerktoets.

NB: Ingeval van verkoop/desinvestering van een onroerende zaak in het beoordelingsjaar is de commerciële boekwaarde niet maatgevend (voor de bepaling van het resultaat) maar dient het fiscale resultaat bij verkoop te worden bepaald.

Ad 5. Belastingen

NB: In het kader van de winstoogmerktoets is vennootschapsbelasting geen kostenpost. Dit betekent dat indien onder de kostensoort belastingen ook vennootschapsbelasting wordt geboekt, dit dient te worden gecorrigeerd.

Stap 3: Bepaal of met de resultante structureel winst wordt gemaakt

Met de stappen 1 en 2 wordt per (geclusterde) activiteit de fiscale winst (of verlies) voor de winstoogmerktoets bepaald. Hierbij is het resultaat in het te beoordelen belastingjaar leidend. Om te bepalen of de winst/het verlies in het belastingjaar structureel van aard is, wordt een vergelijk gemaakt met het voorafgaande jaar en de verwachting over het op het belastingjaar volgende jaar.

Op het moment dat de resultaten per activiteit bekend zijn, is van belang om te beoordelen of de instelling / het lichaam een beroep kan doen op de goedkeuring van de staatssecretaris zoals opgenomen in onderdeel 3 van het besluit van 23 december 2005, CPP2005/2730M.

Subsidies

In zijn algemeenheid worden ontvangen subsidies¹² voor de winstoogmerktoets tot de opbrengsten gerekend. Dit kan vervolgens betekenen dat hierdoor structureel vermogensoverschotten ontstaan. Genoemd besluit luidt op dit punt als volgt:

“Van een winststreven is echter geen sprake voor zover gesubsidieerde instellingen, volgens statuten of subsidieregels, de behaalde overschotten moeten aanwenden overeenkomstig de subsidiedoeleinden of terug moeten betalen aan de subsidieverstrekker. Naast het feit dat de gevormde overschotten niet vrij besteedbaar zijn, wordt er geen voordeel beoogd en verwacht. Van het ontbreken van een winststreven kan ook sprake zijn als de instelling haar inkomsten met betrekking tot gesubsidieerde activiteiten hoofdzakelijk verkrijgt uit subsidies en daarnaast slechts eigen bijdragen ontvangt van degenen voor wie de instelling prestaties verricht. Uiteraard moet de instelling ook feitelijk conform deze statuten of subsidieregels handelen.”

Het hiervoor opgenomen citaat wordt mede gelet op de ontstaansgeschiedenis door de Belastingdienst in de praktijk zo toegepast, dat de beoordeling daarvan op het niveau van de instelling dient plaats te vinden (dus niet op het niveau van de activiteit) en dat de voorwaarden die

¹² Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat situaties denkbaar zijn waarin een bijdrage uit de algemene middelen voor de winstoogmerktoets ook als opbrengst kwalificeert, aangezien deze vergelijkbaar is met een subsidie. Dit is in het kader van het winstoogmerk niet het geval wanneer de bijdrage is te typeren als aanzuivering van een verliessituatie. Uit het SVLO-overleg zijn geen situaties naar voren gekomen waarin de aanzuivering wel de kenmerken van een subsidie heeft en tot overschotten leidt.

zijn benoemd cumulatief moeten worden toegepast (dus niet alternatief). Analoge toepassing van deze uitleg voor publiekrechtelijke rechtspersonen zal gezien de veelheid van activiteiten die worden verricht er in de praktijk nagenoeg altijd toe leiden dat niet aan de in het besluit genoemde criteria zal worden voldaan. Vanuit de lokale praktijk wordt daarom aangedrongen op aanvullend beleid. Voor de mogelijke ontwikkeling daarvan moet nader inzicht worden verkregen in concrete situaties.

Voorbeeld

Een theater, dat wordt geëxploiteerd in een zelfstandige entiteit en dus geen onderdeel uitmaakt van de gemeente, ontvangt een subsidie van € 500.000 vanuit het Rijk. De subsidie wordt specifiek ontvangen voor een nieuwe theaterproductie van het theater. In de subsidiebeschikking is bepaald dat voor zover de subsidie leidt tot een overschot op de (jaar)exploitatie van het theater, deze moet worden terugbetaald.

Aan het eind van het jaar blijkt dat het theater een overschot heeft gerealiseerd van € 100.000 en het theater derhalve een terugbetaalverplichting heeft aan het Rijk van € 100.000. Vanwege de terugbetaalverplichting wordt niet voldaan aan het winstoogmerk.

Indien sprake is van een structurele winst en bovenstaande situaties niet van toepassing zijn, dient het resultaat van de activiteit te worden verantwoord in de in te dienen aangifte Vpb van het lichaam.

Indien blijkt dat geen structurele overschotten worden behaald, dient de vervolgvraag te worden beantwoord of mogelijk sprake is van 'potentiële concurrentie' met andere belastingplichtigen. Dit is stap 4, zie hierna.

Stap 4: Bepaal of sprake is van potentiële concurrentie en bescheiden bestaan

Wanneer op basis van het voorgaande wordt geconcludeerd dat van een structurele winst geen sprake is, kan de te toetsen activiteit alsnog Vpb-plichtig zijn, indien sprake is van potentiële concurrentie.

Er is sprake van potentiële concurrentie indien werkzaamheden worden verricht welke ten koste van het debiet van (private) ondernemingen kunnen gaan. Er moet echter wel een zekere mate van winstpotentie bestaan. Hiervan is in ieder geval sprake als de resultaten van een dusdanige omvang zijn dat een particulier er een 'bescheiden bestaan' aan kan ontleen. Tijdens de parlementaire behandeling is aan dit begrip enige invulling gegeven (zie bijlage 1, pagina 7).

Bijlage 1: Parlementaire behandeling

Algemeen

Wat staat er in de parlementaire geschiedenis?

In de Nadere Memorie van antwoord¹³ staat:

“Bij de beoordeling van het streven naar overschotten (winststreven) gaat het om de vraag of met activiteiten naar verwachting over meerdere jaren gezien positieve resultaten gehaald kunnen worden. Dit kan worden afgeleid uit een toename van het eigen vermogen in samenhang met de daadwerkelijk behaalde jaarlijkse resultaten.”

Stap 1: Bepaal de relevante commerciële jaarcijfers

Wat staat er in de parlementaire geschiedenis?

De Memorie van antwoord¹⁴ stelt:

“Om een eerste beoordeling te maken of (structurele) overschotten worden gerealiseerd, wordt gekeken naar het resultaat van het betreffende jaar. De commerciële jaarstukken mogen hierbij als uitgangspunt genomen worden, waarbij uiteraard wel rekening gehouden moet worden met evidente verschillen tussen de commerciële en fiscale winstbepalingsregels. Op de cijfers in de commerciële jaarstukken kan namelijk regelgeving – te denken valt hierbij aan de voorschriften die voortvloeien uit het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) – van toepassing zijn die een winststreven in fiscaalrechtelijke zin niet direct zichtbaar maakt. In dergelijke gevallen dient een vertaalslag te worden gemaakt naar bedragen die de fiscale resultaten weergeven.”

De Nota n.a.v. Verslag vermeldt het volgende:¹⁵

“In jurisprudentie is ook bepaald dat voor de vraag of sprake is van structurele overschotten veelal gekeken wordt naar de resultaten over meerdere jaren. Een enkel winstjaar is in zijn algemeenheid gezien niet voldoende om van structurele overschotten te spreken. Ligt het echter in de lijn der verwachting dat de gerealiseerde overschotten niet incidenteel van karakter zijn dan zal in de regel sprake zijn van het structureel behalen van overschotten.”

In het kader van vragen van de CDA fractie of het mogelijk is om het winstoogmerk te toetsen over het gehele bestaan (de levensduur) van een activiteit, antwoordt de Staatssecretaris:¹⁶

“Alhoewel het voorstel om gebruik te maken van het totaalwinstbegrip (maar dan wel over de fiscale ondernemingsperiode) mij tot op zekere hoogte conceptueel zeker aanspreekt, vraag ik mij ten eerste af in hoeverre dit in de praktijk uitvoerbaar zal zijn. Publiekrechtelijke lichamen lijken – met uitzondering van bijvoorbeeld twee gemeenten die fuseren – in veel gevallen een in beginsel onbepaalde levensduur te kennen. Ook een bepaalde activiteit kan een lange en op voorhand onbekende levensduur hebben. Zowel de totale winst van een onderneming alsook de levensduur van een activiteit lijken derhalve in beginsel niet te kunnen worden vastgesteld, omdat simpelweg niet in een glazen bol gekeken kan worden. De omvang van de totaalwinst kan dan uiteindelijk slechts achteraf worden vastgesteld. Daarom wordt in het wettelijk systeem aangesloten bij de heffing over jaarwinsten.”

¹³ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. F, p. 3-4

¹⁴ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 8-10

¹⁵ Kamerstukken II 2014 – 2015, nr. 6, p. 13-14

¹⁶ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 8-10

Op de vraag hoe de eerste toets over 2016 moet worden uitgevoerd is in de Memorie van Antwoord het volgende opgenomen:¹⁷

“De leden van de fractie van D66 vragen hoe de Belastingdienst voor het jaar 2016 gaat beoordelen of sprake is van het behalen van overschotten (winstoogmerk). Uit vaste jurisprudentie blijkt dat reeds sprake is van het stelselmatig behalen van overschotten als over enkele jaren overschotten worden gerealiseerd. Tevens lijkt hieruit afgeleid te kunnen worden dat indien in een enkel jaar een overschot worden gerealiseerd een winststreven kan worden verondersteld, mits te verwachten valt dat ook in latere boekjaren overschotten zullen worden gerealiseerd. Ten aanzien van overschotten met een incidenteel karakter lijkt niet snel aangenomen te kunnen worden dat sprake is van een winstoogmerk. Omdat 2016 het eerste jaar is dat getoetst moet worden of overheidslichamen met (een) activiteit(en) een onderneming / meerdere ondernemingen drijven of niet, en het winstoogmerk deel uitmaakt van deze toets, zullen de jaarstukken over 2016 ten grondslag liggen aan de definitieve beoordeling of sprake is van een winststreven of niet. Vanuit een praktische invalshoek kunnen voor de beoordeling van het winststreven de jaren hieraan voorafgaand een indicatie geven. Op deze wijze kan worden voorkomen dat indien zich in een enkel te beoordelen jaar een incidenteel voordeel voordoet, meteen een belastingplicht ontstaat dan wel dat bij een incidenteel verliesjaar ten onrechte tot geen belastingplicht wordt geconcludeerd. Ingeval een overheidslichaam zelf voor aanvang van het boekjaar 2016 een inschatting wil maken of bij de uitoefening van een activiteit al dan niet sprake is van een winststreven, kan het overheidslichaam zelf aan de hand van de – reeds bekende - cijfers over bijvoorbeeld 2013 en 2014 een eerste voorlopige beoordeling maken.”

Stap 2: Bepaal de (evidente) fiscale verschillen in opbrengsten en kosten

Wat staat er in de parlementaire geschiedenis?

De Nadere Memorie van antwoord¹⁸ geeft aan:

“Aangezien de aanwezige jaarstukken veelal zullen zijn opgesteld volgens bepaalde normen voor de (non-profit) sector (bijvoorbeeld de voorschriften die voortvloeien uit het Besluit Begroting en Verantwoording), betekent dit dat uit deze jaarstukken de fiscale overschotten of tekorten moeten worden herleid. Zo kan het zijn dat op grond van het Besluit Begroting en Verantwoording een voorziening of een reserve gevormd kan worden, dan wel een bepaald afschrijvingsstelsel wordt gehanteerd, terwijl dit fiscaal niet is toegestaan omdat dit niet past binnen het fiscale beginsel van goedkoopmansgebruik. Dit zijn voorbeelden van de evidente verschillen tussen een commerciële en fiscale uitwerking waar de leden van de fracties van de VVD en het CDA naar vragen. In de gevallen waarin zowel commercieel als fiscaal (voldoende) duidelijk sprake is van stelselmatige overschotten en dit zichtbaar is in een toename van het eigen vermogen, zal dit in de praktijk niet tot discussie leiden over het al dan niet aanwezig zijn van een winstoogmerk. Waar dat niet aanstonds duidelijk is, zullen mogelijke verschillen tussen de commerciële en de fiscale cijfers nader geanalyseerd moeten worden. Dat is op zich niets nieuws en gebeurt ook nu al bij particuliere belastingplichtigen, zoals verenigingen en stichtingen.”

¹⁷ Kamerstukken 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 28

¹⁸ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. F, p. 3-4

De Memorie van antwoord¹⁹ vermeldt over het verschil tussen commerciële en fiscale cijfers:

“De fiscale jaarwinsten dienen volgens goedkoopmansgebruik bepaald te worden. Op dit beginsel wordt in diverse wettelijke bepalingen inbreuk gemaakt. Denk bijvoorbeeld aan de afschrijvingsbeperking op gebouwen (artikel 3.30a van de Wet IB 2001). Een dergelijke door beleidsmatige overwegingen ingegeven beperking kan in een individueel geval ertoe leiden dat een hoge jaarwinst (piek) wordt gepresenteerd die er commercieel niet is en er fiscaal ook niet zou zijn als deze afschrijvingsbeperking niet zou gelden. Ik kan mij voorstellen dat in een dergelijk geval en louter in het kader van de toets van het winstoogmerk, van het effect van die afschrijvingsbeperking wordt geabstraheerd. Het is in het algemeen niet nodig om voor de beoordeling van een winstoogmerk eerst een volledige fiscale balans op te stellen. Op een andere wijze wordt de gedachte van de leden van de fractie van het CDA wel tot uitdrukking gebracht. Indien met een activiteit in een jaar een incidenteel overschot is gerealiseerd en de potentieel belastingplichtige kan onderbouwen dat van enige winstpotentie geen sprake is, dan zal een winstoogmerk (vooralnog) ontbreken. Ten overvloede wil ik hierbij wel benadrukken dat ook in dergelijke gevallen de fiscaal herleide cijfers als uitgangspunt dienen te gelden bij de toets of sprake is van overschotten.

Ook bij niet-overheidsondernemingen wordt bij de vaststelling of al dan niet sprake is van een winstoogmerk uitgegaan van de jaarwinst. Wanneer bij overheidsondernemingen van een ander startpunt zou worden uitgegaan, is dit niet in lijn met het nagestreefde gelijke speelveld.”

Het aantal tijdens de parlementaire behandeling gegeven voorbeelden van ‘door beleidsmatige overwegingen ingegeven beperkingen’ is beperkt. In de Nadere Memorie van antwoord wordt hierover het volgende gezegd:²⁰

“In mijn antwoord op eerdere vragen van uw Kamer heb ik een voorbeeld gegeven van een situatie waarin een hoge jaarwinst wordt gepresenteerd als gevolg van de afschrijvingsbeperking op gebouwen als bedoeld in artikel 3.30a van de Wet IB 2001. In een dergelijk geval kan ik mij voorstellen dat er geen winststreven aanwezig is als het positieve resultaat enkel is te herleiden tot deze fiscale afschrijvingsbeperking. Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een winststreven wordt overigens ook geabstraheerd van fiscale stimuleringsmaatregelen. In dat kader roep ik de wetsgeschiedenis van de Kamerstukken I 2014/15, 34 003, D, blz. 9.5 (ingetrokken) filmexploitatievrijstelling in herinnering. Ook dit is een voorbeeld waaruit volgt dat niet met alle fiscale winstbepalingsregels rekening moet worden gehouden voor het antwoord op de vraag of van een winststreven sprake is. Kortom, de basis voor de beoordeling van het winststreven is het fiscale winstbegrip volgens goed koopmansgebruik.”

Indien het lichaam voor een activiteit opbrengsten genereert omdat het activiteiten ontplooit welke worden vergoed door derden (gebruikers), dient de in rekening gebrachte prijs in aanmerking te worden genomen. De Nota naar aanleiding van het verslag²¹ vermeldt hierover:

“Dit betekent dat ingeval een potentieel belastingplichtige om maatschappelijke redenen aan derden een lagere prijs in rekening brengt dan reëel mogelijk zou zijn, er vanuit dit beoordelingsperspectief geen aanleiding bestaat deze prijs te corrigeren.

Als een overheid ervoor kiest om wegens maatschappelijke redenen de prijs laag te houden, de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar, kan echter toch sprake zijn van winstpotentie, bijvoorbeeld omdat een natuurlijk persoon aan het werkelijk resultaat een bescheiden bestaan kan ontleen. Of sprake is van winstpotentie is derhalve afhankelijk van

¹⁹ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 8-10

²⁰ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. F, p. 3-4

²¹ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 16

meer feiten en omstandigheden dan alleen een lage prijs. Hierbij kan gedacht worden aan het kostenniveau en de aanwezigheid van andere baten.”

Zelfs indien een te lage prijs of geen vergoeding wordt bedongen, is deze (aan een niet gelieerde derde in rekening gebrachte) prijs leidend. De Memorie van toelichting²² vermeldt hierover:

“Als de publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht voor individuele derden, waarvoor geen externe vergoedingen worden ontvangen, of waarvoor vanuit fiscale optiek een niet-kostendekkende vergoeding wordt ontvangen, ligt het voor de hand om aan te nemen dat met deze activiteiten in zijn algemeenheid geen structurele overschotten worden behaald. Een winstoogmerk wordt dan niet aangenomen.”

Kosten samenhangend met (interne) prestatie

Voor opbrengsten welke opkomen binnen het lichaam geldt dat hiervoor de integrale kosten in rekening moeten worden gebracht of toegerekend. Hierover meldt de Nota naar aanleiding van het verslag²³ het volgende:

“In de situatie waarin bijvoorbeeld vanuit een publiekrechtelijk lichaam personeel ter beschikking wordt gesteld aan een potentieel belastingplichtig onderdeel van datzelfde publiekrechtelijke lichaam, dienen de toerekenbare integrale loonkosten als uitgangspunt te worden genomen.”

Op pagina 30 van de Memorie van Antwoord wordt nader ingegaan op de integrale kostprijs:²⁴

“In voorkomende gevallen waarin personeelsleden werkzaamheden verrichten voor zowel activiteiten waar geen onderneming mee wordt gedreven, alsook activiteiten waar wel een onderneming mee wordt gedreven, zal een kostentoe rekening moeten plaatsvinden. Voor deze (personeels-)kosten, de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar, geldt als uitgangspunt dat de integrale kosten naar rato dienen te worden toegerekend. Onder de integrale kosten worden zowel de directe- als indirecte kosten verstaan. In de uitvoering zal bezien dienen te worden in hoeverre de integrale kostprijsbepaling die in voorkomende gevallen wordt toegepast gelet op de Wet Markt en overheid, als aanknopingspunt kan dienen voor interne kostentoe rekening in geval van vennootschapsbelastingplicht.”

Hieruit blijkt dat onder integrale kosten zowel de directe als indirecte kosten worden verstaan.

Is sprake van een interne afname, dan kan volgens de NNAVv een correctie op basis van artikel 3.8 plaatsvinden. Zie:²⁵

“De leden van de fractie van de PvdA en het CDA merken op dat voor de bepaling van de totaalwinst de werkelijke opbrengsten en werkelijke kosten tot de winst behoren. Zij vragen in welke gevallen van deze hoofdregel wordt afgeweken. De Orde gaat ook in op winstcorrecties en vraagt of een winstcorrectie alleen in een situatie van activiteiten tussen gelieerde entiteiten aan de orde komt. In gelieerde verhoudingen is het mogelijk dat transacties tegen andere voorwaarden plaatsvinden dan tussen onafhankelijke partijen. In afwijking van de hoofdregel dat de werkelijke opbrengsten en de werkelijke kosten de fiscale winst bepalen kan dan een winstcorrectie plaatsvinden. Deze correctie vindt dan – onder voorwaarden – plaats op grond van artikel 8b van de Wet Vpb 1969...{...}.”

En

²² Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 3, p. 13-14

²³ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 16

²⁴ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 30

²⁵ TK 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 19-21

“Ook in het geval van een publiekrechtelijke rechtspersoon en een daarbinnen opererende onderneming kan sprake zijn van winstcorrecties. Deze correcties vinden dan plaats op basis van artikel 3.8 van de Wet IB 2001...{...}.”

En

“Uitgangspunt is dat de prijs, die aan derden wordt gevraagd in de relatie gemeentelijk zwembad en de derde, fiscaal niet kan worden gecorrigeerd. De prijs die de gemeente aan de burger in rekening brengt wordt dus niet gecorrigeerd. Indien het zwembad onrendabel wordt geëxploiteerd, dient wel beoordeeld te worden of er kosten ten laste van de zwembadexploitatie gebracht worden, die niet tot de onderneming van het zwembad behoren. Zo is het denkbaar dat er geen juiste prijzen in rekening gebracht worden aan gelieerde partijen of andere onderdelen van het overheidslichaam. Dit zijn voorbeelden die tot een correctie kunnen leiden bij de bepaling van het winststreven.”

Subsidies

Bij subsidies speelt volgens de Nota naar aanleiding van het verslag een rol of sprake is van een terugbetalingsverplichting:²⁶

“Indien (...) een overheidsonderneming «juridisch verplicht» wordt gerealiseerde overschotten terug te betalen aan de gemeente, is het de vraag of in dat geval gesproken kan worden van gerealiseerde overschotten. In het geval van een wettelijke verplichting om gerealiseerde overschotten terug te storten zal er bijvoorbeeld eerder sprake zijn van het ontbreken van structurele overschotten dan in het geval van een statutaire verplichting. De uiteindelijke conclusie zal echter altijd afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval.”

In verband met de kwalificatie van de verschillende geldstromen is in de Nota naar aanleiding van het Verslag²⁷ het volgende opgemerkt:

“Voor zover de geldstroom verband houdt met de (potentiële) ondernemingsactiviteit van het publiekrechtelijk lichaam is de vraag van belang of deze geldstroom plaatsvindt binnen de winstsfeer dan wel de kapitaals-sfeer. Indien een derde er ook aanspraak op zou kunnen maken, er bestaat een subsidieregeling voor de betreffende activiteit, kan de conclusie zijn dat de geldstroom voor wat betreft de fiscale behandeling vergelijkbaar is met een «echte» subsidie als bedoeld in artikel 4.21, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Een duiding in de winstsfeer ligt in dat geval eerder voor de hand. De geldstroom telt dan mee voor de toets of sprake is van een winststreven en voor de toets of sprake is van winstpotentie.”

Kosten van kapitaal (kapitaallasten en afschrijvingen)

Voor iedere (geclusterde) activiteit is naast arbeid ook kapitaal benodigd. Aangezien de publiekrechtelijke rechtspersoon meerdere activiteiten heeft en de winstoogmerktoets per (geclusterde) activiteit plaatsvindt, zal het kapitaal moeten worden toegerekend aan de verschillende (geclusterde) activiteiten. Dit wordt ook wel vermogensetikettering genoemd. De Memorie van Antwoord zegt hierover:²⁸

“Bovendien wordt op basis van de vermogensetiketteringsregels bepaald welke vermogensbestanddelen tot de onderneming gerekend moeten worden. Tevens vindt op grond van de fiscale regels een kostentoe rekening plaats, waardoor de juiste kosten ook aan het ondernemingsdeel worden toegerekend en er geen winsten van het ondernemingsdeel in het onbelaste deel kunnen vallen. In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van het CDA het kabinet aan te geven hoe bij gemeenschappelijk gebruik van bedrijfsmiddelen de

²⁶ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 15

²⁷ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 18

²⁸ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 29

doorbelasting van kosten dient plaats te vinden tussen de belaste en de onbelaste sfeer binnen het publiekrechtelijke lichaam en in hoeverre zich dat verhoudt tot de Wet Markt en overheid. Alvorens toegekomen wordt aan de vraag hoe kosten worden toegerekend, dient eerst te worden bepaald of het vermogensbestanddeel al dan niet tot het ondernemingsvermogen behoort. Hiervoor wordt aangesloten bij de vermogensetiketteringsregels zoals die ook in de vennootschapsbelasting voor stichtingen en verenigingen gelden. Indien het vermogensbestanddeel op basis van de vermogensetikettering deel uitmaakt van het ondernemingsvermogen, wordt het vermogensbestanddeel per 1 januari 2016 op de openingsbalans geactiveerd tegen de waarde in het economische verkeer. Wanneer het vermogensbestanddeel tevens wordt aangewend voor een activiteit uitgeoefend vanuit het niet-ondernemingsdeel dienen de daaraan toerekenbare kosten – derhalve zonder winstopslag – voor de winstbepaling als onttrekking in aanmerking te worden genomen, opdat deze kosten niet drukken op het fiscale resultaat van de onderneming.”

De toerekening van kosten mag op pragmatische wijze plaatsvinden, zo volgt uit de Memorie van Antwoord:²⁹

“Hierbij kan gedacht worden aan de situatie waarin de gemeente een vrachtwagen heeft aangeschaft waarmee hoofdzakelijk bedrijfsafval wordt opgehaald. Deze vrachtwagen wordt tot het ondernemingsvermogen gerekend. Tijdens de ophaalronde wordt in één wijk binnen de gemeente tevens het huisvuil door deze vrachtwagen meegenomen. Met het ophalen van het huisvuil wordt geen onderneming in fiscaalrechtelijke zin gedreven, omdat hiermee niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Voor het gebruiken van de vrachtwagen ten behoeve van het ophalen van huisvuil dienen de daaraan verbonden kosten gecorrigeerd te worden op de ondernemingskosten. Voor de winstbepaling van het ondernemingsdeel worden derhalve deze kosten niet in aanmerking genomen, omdat zij verband houden met een niet-ondernemingsactiviteit. De berekening van deze kosten kan bijvoorbeeld plaatsvinden op basis van het aantal gereden kilometers, het aantal adressen waar afval is opgehaald of het gewicht. Wanneer de vrachtwagen in het hiervoor vermelde voorbeeld op basis van de omgekeerde situatie echter is toe te rekenen aan het niet-ondernemingsdeel, te weten de onbelaste activiteiten van het publiekrechtelijke lichaam, vindt geen activering plaats op de fiscale balans. Voor het gebruik van de vrachtwagen voor het ophalen van het bedrijfsafval dienen de kosten die samenhangen met het gebruik van de vrachtwagen door het ondernemingsdeel wel in aftrek gebracht te worden bij het bepalen van het resultaat van die onderneming. Ook hier kan naar mijn mening op een pragmatische grondslag een toerekening plaatsvinden.”

Ten aanzien van kapitaal bestaan diverse verschillen tussen de berekening van kosten (lasten) volgens het BBV/Waterschapsbesluit en de fiscale berekening van kosten (lasten). Dit heeft onder meer te maken met een fiscaal afwijkende berekening van rentelasten, afschrijving en waardering. In bijlage 2 is een aantal van deze verschillen toegelicht. Voor de winstoogmerktoets dient een correctie te worden aangebracht in de berekening van kosten (lasten) volgens het BBV/Waterschapsbesluit. Deze fiscale correctie kan voor de winstoogmerktoets in enkele gevallen achterwege blijven. Dit volgt uit de Memorie van antwoord:³⁰

“De fiscale jaarwinsten dienen volgens goedkoopmansgebruik bepaald te worden. Op dit beginsel wordt in diverse wettelijke bepalingen inbreuk gemaakt. Denk bijvoorbeeld aan de afschrijvingsbeperking op gebouwen (artikel 3.30a van de Wet IB 2001). Een dergelijke door beleidsmatige overwegingen ingegeven beperking kan in een individueel geval ertoe leiden

²⁹ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 29-30

³⁰ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. D, p. 8-10

dat een hoge jaarwinst (piek) wordt gepresenteerd die er commercieel niet is en er fiscaal ook niet zou zijn als deze afschrijvingsbeperking niet zou gelden. Ik kan mij voorstellen dat in een dergelijk geval en louter in het kader van de toets van het winstoogmerk, van het effect van die afschrijvingsbeperking wordt geabstraheerd.”

En in de Nadere Memorie van Antwoord wordt hieraan toegevoegd:³¹

“Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een winststreven wordt overigens ook geabstraheerd van fiscale stimuleringsmaatregelen. In dat kader roep ik de wetsgeschiedenis van de (ingetrokken) filmexploitatievrijstelling in herinnering. Ook dit is een voorbeeld waaruit volgt dat niet met alle fiscale winstbepalingsregels rekening moet worden gehouden voor het antwoord op de vraag of van een winststreven sprake is. Kortom, de basis voor de beoordeling van het winststreven is het fiscale winstbegrip volgens goed koopmansgebruik.”³²

Stap 3: Bepaal of met de resultante structureel winst wordt gemaakt

Geen citaten.

Stap 4: Bepaal of sprake is van potentiële concurrentie en bescheiden bestaan

In de Memorie van toelichting³³ is het volgende opgemerkt:

“Indien een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid deelneemt aan het economische verkeer, maar geen winstoogmerk heeft, kan toch sprake zijn van het drijven van een onderneming voor de vennootschapsbelasting. Onder het drijven van een onderneming wordt mede verstaan een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door (belastingplichtige) lichamen. Uit de wetsgeschiedenis van artikel 4 Wet Vpb 1969 blijkt dat op grond van deze bepaling lichamen die geen winst beogen, maar feitelijk wel, zij het niet doorlopend, winsten realiseren, alsnog in de heffing kunnen worden betrokken. Indien de publiekrechtelijke rechtspersoon werkzaamheden verricht ten koste van het debiet van (private) ondernemingen wordt concurrentie aangenomen. Wel moet bij het onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon dat de activiteiten verricht een zekere mate van winstpotentie aanwezig zijn. Hiervan is in ieder geval sprake als de resultaten van een zodanige omvang zijn dat een particulier er een bescheiden bestaan aan kan ontlene.”

Daarnaast is een nadere toelichting te vinden in de Nota naar aanleiding van het verslag³⁴: Zoals uit het voorgaande blijkt en ook in de memorie van toelichting is genoemd, speelt de term «een zekere mate van winstpotentie» een rol binnen het concurrentiecriterium. Van een zekere mate van winstpotentie is in ieder geval sprake als met deze activiteiten een resultaat wordt behaald waaraan een particulier een bescheiden bestaan kan ontlene. Hiervan is geen sprake in een situatie van structurele verliezen of (per saldo) zeer geringe resultaten. Met de woorden «in ieder geval» heeft het kabinet aan willen geven in welke situatie er zonder meer een zekere mate van winstpotentie aanwezig is. Denkbaar is evenwel dat zich in de praktijk nog andere situaties kunnen (gaan) voordoen waarin een zekere mate van winstpotentie aanwezig is. Gezien het feit dat er op dit

³¹ Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. F, p. 3-4

³² Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, 106-107

³³ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 3, p. 13-14

³⁴ Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 15

moment nog nauwelijks ervaring is met de belastingplicht van directe overheidsondernemingen is het voor het kabinet niet mogelijk om aan te geven aan welke situaties nog meer gedacht kan worden.

De Memorie van Antwoord vermeldt nog:³⁵

“De leden van de fractie van het CDA vragen of voor de beoordeling of sprake is van het ontbreken van een winstpotentieel aangesloten mag worden bij de marges uit artikel 6 van de Wet Vpb 1969. Het winstpotentieel speelt bij belastingplichtigen waarbij de belastingplicht afhangt van de aanwezigheid van een materiële onderneming en waarbij niet vastgesteld kan worden dat sprake is van een winststreven. Voor dergelijke gevallen zal het bedrag dat is opgenomen in artikel 6 van de Wet Vpb 1969³⁶ naar de mening van het kabinet niet snel voldoende zijn om van een bescheiden bestaan te kunnen spreken. Van “in concurrentie treden” (als opgenomen in artikel 4 van de Wet Vpb 1969) is in dat geval niet snel sprake.”

³⁵ Kamerstukken I 2014-2015, 34003, nr. D, p. 14

³⁶ € 15.000 per jaar (of € 75.000 in vijf jaren)

Bijlage 2: Afpelmethode (alléén externe prestaties)

Onderdeel	Winstoogmerktoets: de afpelmethode voor situatie 1: externe prestaties	Toelichting
<p>Afbakening</p> <p>Zicht op activiteiten binnen publiekrechtelijk lichaam en overheidsstichting</p>	<p>Situatie 1</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Dit kan een mogelijke uitkomst zijn van het "Schema afbakening". • Voorbeeld: de gemeentelijke begraafplaats
<p>Winstoogmerk</p> <p>Beoordeling van het winstoogmerk aan de hand van de afpelmethode</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Breng de opbrengsten verkregen van derden in kaart, denk hier bijvoorbeeld aan de leges en retributies, diverse belastingen en overige rechten en tarieven. • NB: Let op de verschillen in behandeling tussen bijdragen uit de algemene middelen en de geoomerkte gelden, zoals bijvoorbeeld subsidies. • Breng vervolgens in kaart of alle kosten daadwerkelijk samenhangen met de prestaties aan derden. Zo nee, behoren de kosten dan bij een andere activiteit? • Denk bij Fase 1 aan salariskosten, huur, kortom de groene vlakken uit het overzicht van de economische categorieën. • NB: Het winstoogmerk wordt getoetst aan de hand van meerdere (doorgaans 3) jaren. Bijgaande stappen kunnen in al deze jaren een handvat bieden bij het beoordelen van de winstoogmerktoets. • Denk bij Fase 2 bijvoorbeeld aan dotaties aan voorzieningen dan wel reserves. Of aan afschrijvingen op onroerende zaken. Sluit aan bij het overzicht van de economische categorieën. • Denk bij Fase 3 bijvoorbeeld aan afschrijvingen op roerende zaken, dat wil zeggen fiscaal afwijkende afschrijvingstermijnen. Sluit aan bij het overzicht van de economische categorieën.

Bijlage 2: Afpelmethode (interne en externe prestaties)

Onderdeel	Winstoogmerktoets: de afpelmethode voor situatie 2: in- en externe prestaties	Toelichting
Afbakening Zicht op activiteiten binnen publiekrechtelijk lichaam en overheidsstichting	Situatie 2 	<ul style="list-style-type: none"> Dit kan een mogelijke uitkomst zijn van het "Schema afbakening". Voorbeeld: de interne ICT-afdeling welke prestaties levert aan zowel het lichaam zelf als aan externe derde partijen.
Winstoogmerk Beoordeling van het winstoogmerk aan de hand van de afpelmethode		<ul style="list-style-type: none"> Geclusterde activiteiten hebben een apart startpunt: Breng eerst in kaart, of er een positief bedrag over blijft nadat de bijdragen uit de algemene middelen in mindering zijn gebracht op de opbrengsten vastgesteld volgens 1) of 2). NB: Let ook op de verschillen in behandeling tussen bijdragen uit de algemene middelen en de geoordeelde gelden, zoals bijvoorbeeld subsidies. Onderbouw welk deel van de kosten daadwerkelijk relateert aan de externe prestaties! Denk bij Fase 2 bijvoorbeeld aan salariskosten, huurkosten: kortom de groene vlakken uit het overzicht van de economische categorieën. Is er een mechanisme aanwezig waardoor interne opbrengsten worden meegenomen? Of: staan de kosten daadwerkelijk in relatie tot de interne opbrengsten? NB: Het winstoogmerk wordt getoetst aan de hand van meerdere (doorgaans 3) jaren. Bijgaande stappen kunnen in al deze jaren een handvat bieden bij het beoordelen van de winstoogmerktoets. Denk bij Fase 3 bijvoorbeeld aan dotaties aan voorzieningen dan wel reserves. Ook bijvoorbeeld afschrijvingen op onroerende zaken. Sluit ook aan bij het overzicht van de economische categorieën. Denk bij Fase 4 bijvoorbeeld aan afschrijvingen op roerende zaken. Met andere woorden fiscaal afwijkende afschrijvingstermijnen. Sluit aan bij het overzicht van de economische categorieën.

Bijlage 3: Categoriële indeling conform BBV / Waterschapsbesluit:

Categoriële indeling conform BBV / Waterschapsbesluit:					
LASTEN					
Provincie		Gemeenten		Waterschappen	
Nummer	Categorie Omschrijving	Nummer	Categorie Omschrijving	Nummer	Categorie Omschrijving
1	Salarissen en sociale lasten	1	Salarissen en sociale lasten	1	Rente en afschrijvingen
1.1	Loonbetalingen en sociale premies	1.1	Loonbetalingen en sociale premies	1.1	Externe rentelasten
1.2	Sociale uitkeringen personeel	1.2	Sociale uitkeringen personeel	1.2	Interne rentelasten
2	Goederen en diensten	2	Rente en afschrijvingen	1.3	Afschrijvingen van activa
2.0	Onroerende zaken	2.1	Werkelijke betaalde rente	1.4	Afschrijvingen van boekverliezen
2.0.1	Aankoop grond	2.2	Toegerekende rente*	2	Personeelslasten
2.0.2	Overige aankopen onroerende zaken	2.3	Afschrijvingen	2.1	Salarissen huidig personeel en bestuurders
2.1	Uitbestede investeringen	3	Goederen en diensten	2.2	Sociale premies
2.2	Aankoop van duurzame roerende goederen	3.0	Personeel van derden	2.3	Rechtstreekse uitkeringen huidig personeel en bestuur
2.3	Aankopen niet duurzame goederen en diensten	3.1	Energie	2.4	Overige personeelslasten
2.3.1	Aankopen niet duurzame goederen en diensten	3.3		2.5	Personeel van derden
2.3.2	Betaalde pachten en erfpachten	3.3.1	Kosten algemene plannen	2.6	Uitkeringen voormalig personeel en bestuurders
3	Belastingen	3.3.2	Aankoop gronden	3	Goederen en diensten van derden
4	Overdrachten	3.3.3	Overige aankopen en uitbesteding duurzame goederen	3.1	Duurzame gebruiksgoederen
4.0		3.4		3.2	Overige gebruiksgoederen en verbruiksgoederen
4.0.1	Subsidies aan producenten	3.4.1	Betaalde belastingen	3.3	Energie
4.0.2	Inkomstenoverdrachten aan overheden	3.4.2	Betaalde pachten en erfpachten	3.4	Huren en rechten
4.0.3	Overige inkomstenoverdrachten	3.4.3	Aankopen niet duurzame goederen en diensten	3.5	Leasebetalingen operational lease
4.1		4	Overdrachten	3.6	Pachten en erfpachten
4.1.1	Vermogensoverdrachten aan overheden	4.1		3.7	Verzekeringen
4.1.2	Overige vermogensoverdrachten	4.1.1	Inkomstenoverdrachten aan het Rijk	3.8	Belastingen
4.0.3	Overige inkomstenoverdrachten	4.1.2	Vermogensoverdrachten aan het Rijk	3.9	Onderhoud door derden
4.1		4.2		3.10	Overige diensten door derden
4.1.1	Vermogensoverdrachten aan overheden	4.2.1	Subsidies aan marktproducenten	4	Bijdragen aan derden
4.1.2	Overige vermogensoverdrachten	4.2.2	Sociale uitkeringen in geld	4.1	Bijdragen aan bedrijven
5	Rente	4.2.3	Sociale verstrekkingen in natura aan personen	4.2	Bijdragen aan het Rijk
6	Administratieve boekingen afschrijvingen	4.2.4	Inkomstenoverdrachten aan overheid (niet Rijk)	4.3	Bijdragen aan openbare lichamen
8	Toegerekende apparaatskosten	4.2.5	Overige inkomstenoverdrachten	4.4	Bijdragen aan overigen
8.1	Verrekening voor investeringsprojecten	4.3		5	Toevoegingen voorzieningen
8.2	Overige verrekeningen	4.3.1	Investeringsbijdragen en overige kapitaaloverdrachten aan overheid (niet Rijk)	5.1	Toevoegingen aan voorzieningen
		4.3.2	Overige investeringsbijdragen en overige kapitaaloverdrachten		
		6	Verrekeningen		
		6.0	Reserveringen		
		6.1	Kapitaallasten		
		6.2			
		6.2.1	Verrekening kostenplaatsen voor investeringsprojecten		
		6.2.2	Overige verrekeningen van kostenplaatsen		
		6.3	Overige verrekeningen		

* Opgemerkt wordt dat het BBV op dit onderdeel naar verwachting wordt gewijzigd per 1 januari 2016, waarna deze van "rood" naar "groen" gaat.

Categoriële indeling conform BBV/Waterschapsbesluit:					
BATEN					
Provincie		Gemeenten		Waterschappen	
Nummer	Categorie Omschrijving	Nummer	Categorie Omschrijving	Nummer	Categorie Omschrijving
1	Heffingen	2	Rente en afschrijvingen	1	Financiële baten
1.0		2.1.1	Werkelijke ontvangen rente	1.1	Externe rentebaten
1.0.1	Belastingen op producenten	2.1.2	Winstuitkeringen	1.2	Interne rentebaten
1.0.2	Belasting op inkomen van gezinnen	2.2	Toegerekende rente*	1.3	Dividenden en bonusuitkeringen
1.1	Leges en andere rechten	2.3	Afschrijvingen	2	Personeelsbaten
2	Goederen en diensten	3	Goederen en diensten	2.1	Baten in verband met salarissen en sociale lasten
2.0		3.0	Vergoeding voor personeel	2.2	Uitlating van personeel
2.0.1	Verkoop grond	3.2		3	Goederen en diensten van derden
2.0.2	Overige verkopen onroerende zaken	3.2.1	Huren	3.1	Verkoop van grond
2.1	Verkoop van duurzame roerende zaken	3.2.2	Pachten	3.2	Verkoop van duurzame goederen
2.2		3.3		3.3	Verkoop van overige goederen
2.2.1	Huren	3.3.1	Opbrengst van grondverkoop	3.4	Opbrengst uit grond en water
2.2.2	Pachten en erfpachten	3.3.2	Overige verkopen duurzame goederen	3.5	Huuropbrengst uit overige eigendommen
2.3	Overige goederen en diensten	3.4	Overige goederen en diensten	3.6	Diensten voor derden
3	Dividenden en winsten	4	Overdrachten	4	Bijdragen van derden
4	Overdrachten	4.0		4.1	Bijdragen van de Europese Unie
4.0		4.0.1	Belasting op producenten	4.2	Bijdragen van het Rijk
4.0.1	Inkomstenoverdrachten van overheden	4.0.2	Belasting op inkomen van gezinnen	4.3	Bijdragen van provincies
4.0.2	Overige inkomstenoverdrachten	4.0.3	Vermogensheffing	4.4	Bijdragen van overige openbare lichamen
4.1		4.1		4.5	Bijdragen van overigen
4.1.1	Vermogensoverdrachten van overheden	4.1.1	Inkomstenoverdrachten van het Rijk	5	Waterschapsbelastingen opbrengsten
4.1.1	Vermogensoverdrachten van overheden	4.1.2	Vermogensoverdrachten van het Rijk	5.1	Opbrengst watersysteem- en wegenbeheer gebouwd
4.1.2	Overige vermogensoverdrachten	4.2		5.2	Opbrengst watersysteem- en wegenbeheer ingezetenen
5	Rente	4.2.1	Baten met betrekking tot vergoeding en verhaal sociale uitkeringen	5.3	Opbrengst watersysteem- en wegenbeheer ongebouwd
6	Administratieve boekingen Afschrijvingen	4.2.2	Overige inkomstenoverdrachten van overheid (niet Rijk)	5.4	Opbrengst watersysteem- en wegenbeheer natuur
8	Toegerekende apparaatskosten	4.2.3	Overige inkomstenoverdrachten	5.5	Opbrengst verontreinigingsheffing
8.1	Verrekening voor investeringsprojecten	4.3		5.6	Opbrengst zuiveringsbeheer bedrijven
8.2	Overige verrekeningen	4.3.1	Investeringsbijdragen en overige kapitaaloverdrachten van overheid (niet Rijk)	5.7	Opbrengst zuiveringsbeheer huishoudens
		4.3.2	Overige investeringsbijdragen en overige kapitaaloverdrachten	6	Interne verrekeningen
		6	Verrekeningen	6.1	Onttrekkingen aan voorzieningen
		6.0	Reserveringen	6.2	Geactiveerde lasten
		6.1	Kapitaallasten		
		6.2			
		6.2.1	Verrekening kostenplaatsen voor investeringsprojecten		
		6.2.2	Overige verrekeningen van kostenplaatsen		
		6.3	Overige verrekeningen		

* Opgemerkt wordt dat het BBV op dit onderdeel naar verwachting wordt gewijzigd per 1 januari 2016, waarna deze van "rood" naar "groen" gaat.

Deze kosten- en opbrengstsoorten behoeven in het kader van de winsttoegerechtigde doorgaans niet te worden gecorrigeerd.
Fiscale relevantie bepalen