

Inleiding

Deze notitie heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De notitie beoogt de overheden te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

Zakelijkheidsbeginsel ('at arm's length')

Zodra onafhankelijke partijen met elkaar handelen, komt door de marktwerking automatisch een zakelijke prijs met zakelijke voorwaarden tot stand. Echter, op het moment dat (fiscaal) gelieerde partijen¹ met elkaar handelen, kunnen prijzen en voorwaarden (vanwege deze gelieerdheid) zodanig worden gehanteerd, dat onafhankelijke partijen dit in dezelfde situatie nooit zouden accepteren. Tussen de gelieerde partijen wordt dan (voor fiscale doeleinden) onzakelijk gehandeld.

Het belang om onderscheid te maken tussen zakelijk handelen en onzakelijk handelen is gelegen in het totaalwinstbegrip van artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), dat ook voor de vennootschapsbelasting geldt (artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)). Op basis van dit artikel is winst het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen *uit* een onderneming. Voordelen die hun oorzaak vinden buiten de ondernemings sfeer, behoren dus niet tot de fiscale winst. Bijvoorbeeld transacties waaraan geen zakelijke motieven ten grondslag liggen. Onzakelijke transacties dienen daarom te worden gecorrigeerd tot transacties onder zakelijke voorwaarden (ook wel het zakelijkheidsbeginsel of 'at arm's length' genoemd). Artikel 8b Wet Vpb 1969 regelt dat – voor fiscale doeleinden – tussen gelieerde lichamen zakelijke voorwaarden in acht worden genomen.² Binnen een en hetzelfde lichaam dient op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001 een eventuele correctie plaats te vinden op onzakelijk handelen tussen de belaste en onbelaste sfeer.³

Kortom:

1. Bij transacties binnen een lichaam (interne prestaties) kan een fiscale correctie nodig zijn.
2. Bij transacties tussen onafhankelijke partijen/ondernemingen is zakelijk handelen het uitgangspunt, zodat geen fiscale correctie hoeft te worden gemaakt.
3. Bij transacties tussen gelieerde partijen/ondernemingen kan voor belastingdoeleinden een correctie van voorwaarden en prijsstelling plaatsvinden tot voorwaarden of prijzen die onafhankelijke partijen in vergelijkbare omstandigheden zouden zijn overeengekomen (verrekenprijzen).

¹ De betekenis van (fiscaal) gelieerde partijen wordt later in deze notitie nader toegelicht.

² Het 'at arm's length'-beginsel is internationaal geaccepteerd en ligt vast in OESO-richtlijnen ([Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations](#)). De staatssecretaris van Financiën heeft zich gecommitteerd aan deze richtlijnen en in het [Verrekenprijzenbesluit](#) nadere regels en uitleg gegeven (Besluit van 14 november 2013, nr. IFZ2013/184M, Stcrt. 2013, 32854).

³ Zie pag. 5 van de [SVLO-notitie Winstoogmerk](#).

Transacties binnen een lichaam – kostentoerekening

In diverse SVLO-notities⁴ is het toerekenen van kosten aan de orde gekomen. Hierna wordt enkel ingegaan op kostentoerekening, niet op eventuele andere transacties die zich binnen een lichaam kunnen voordoen. NB: toerekening – of allocatie – speelt alleen binnen een lichaam. Dus bij toerekening van kosten van de belaste sfeer aan de onbelaste sfeer en vice versa. Ingeval van transacties tussen twee lichamen, zoals bij kosten doorberekend van een direct overheidslichaam aan een indirect overheidslichaam, spreken we van kostendoorbelasting.

Het berekenen van de jaarlijkse winst, en dus ook het toerekenen van kosten, vindt plaats volgens goed koopmansgebruik. Bij het toerekenen van kosten aan de onderneming (belaste sfeer) moet rekening worden gehouden met de volgende criteria:

- causaliteit: is er een oorzakelijk verband tussen de kosten en de ondernemingsactiviteit?
- finaliteit: met welk doel zijn de kosten gemaakt?
- milieu: horen de kosten tot de onbelaste of belaste sfeer? Zou een redelijk denkend ondernemer, gelet op het doel van de uitgave, bereid zijn de desbetreffende kosten tot het daadwerkelijk gemaakte bedrag te maken.⁵

Het toerekenen van de directe kosten zal over het algemeen relatief eenvoudig zijn (zie hiervoor de SVLO-notitie Winstoogmerk), maar voor de indirecte kosten kan dit een ander verhaal zijn.

Voor de toerekening van indirecte kosten zijn veel varianten op basis van verschillende verdeelsleutels denkbaar. Zo kan aan een vrachtwagen die bedrijfsafval en huisafval ophaalt een toerekening van de kosten plaatsvinden bijvoorbeeld op basis van het aantal gereden kilometers, het aantal adressen waar afval is opgehaald of het gewicht.⁶ Voor een andere activiteit zal een andere verdeelsleutel weer logischer zijn, zoals bijvoorbeeld een verdeelsleutel op basis van m².

Bij de kostentoerekening is in ieder geval een aantal zaken van belang:

- Alleen de relevante kosten kunnen worden toegerekend, dat wil zeggen dat de kosten verband moeten houden met de activiteit (dit moet verdedigbaar zijn).
- Overheadkosten die verband houden met goederen, diensten of werkzaamheden die vanuit het perspectief van de ontvangende activiteit, cluster van activiteiten/onderneming van belang zijn, komen voor toerekening in aanmerking.
- Let erop dat dezelfde kosten niet tweemaal worden toegerekend. Een eenvoudige methode beperkt de uitvoerings- en toezichtskosten.
- Bij toerekening van kosten blijft een 'winstopslag' in beginsel buiten aanmerking.
- Hanteer een bestendige gedragslijn. Als bijvoorbeeld gekozen wordt voor verdeling per m², dan moet dit bij gelijke omstandigheden ook in volgende jaren gebeuren.
- Documenteer de methode goed. Uit deze documentatie moet blijken hoe de verdeling tot stand is gekomen.
- Aansluiting bij de bestaande methode is vaak het meest pragmatisch. Let echter op dat voor de winstbepaling sommige kosten tot discussie kunnen leiden, zoals kosten inzake kwijtschelding of compensabele btw.

⁴ Zie bijvoorbeeld de [SVLO Notitie Activiteitenlijst provincies](#), de [SVLO Notitie Winstoogmerk](#) en de [SVLO Notitie Objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden](#).

⁵ HR 14 juni 2002, [ECLI:NL:HR:2002:AB2865](#), BNB 2002/290 (Renpaardenarrest).

⁶ Kamerstukken I 2014/15, [34_003_nr_D](#), pagina 29 (memorie van antwoord).

Iedere organisatie (gemeente, waterschap of provincie) heeft zo haar eigen kenmerken en werkwijze waarop zij de kosten toerekent.⁷ Voor de beoordeling of de gebruikte werkwijze toelaatbaar is, zijn de feiten en omstandigheden van belang, waardoor dit niet in algemene bewoordingen is vast te leggen. Desgewenst kan hierover (individueel) overleg met de Belastingdienst plaatsvinden.⁸

Transacties tussen lichamen – verrekenprijzen ('transfer pricing')

De basis voor de correctie van de voorwaarden waaronder transacties tussen gelieerde partijen/ondernemingen plaatsvinden (verrekenprijzen) is artikel 8b Wet Vpb 1969. Het gaat over alle voorwaarden, waaronder de prijs of de vergoeding. Meestal wordt voor verrekenprijzen de Engelse term 'transfer pricing' gebruikt. Voor de winstbepaling in de Vpb kan correctie van deze voorwaarden tussen gelieerde partijen aan de orde zijn, namelijk als geen sprake is van zakelijk handelen ('at arm's length' handelen). Het uitgangspunt bij het beoordelen van een verrekenprijs is dat rationeel handelende contractpartijen transactievoorwaarden overeenkomen die helpen de bedrijfsdoelstellingen te realiseren en het resultaat te optimaliseren (er wordt gekozen voor de beste transactie, dat wil zeggen een betere dan alternatieve transacties of voorwaarden).

In geval op een belastingplichtige onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon of privaatrechtelijk overheidslichaam een vrijstelling van toepassing is (zoals de samenwerkingsvrijstelling of de vrijstelling voor quasi-inbesteding), waardoor het resultaat van de vrijgestelde activiteit per saldo niet in de belastingheffing wordt betrokken, hoeft geen 'arm's length'-correctie te worden toegepast ten aanzien van die activiteit.⁹

Gelieerde en/of verbonden partijen

Partijen worden als gelieerde lichamen beschouwd als een lichaam onmiddellijk of middellijk deelneemt in het kapitaal, management of toezicht van een ander lichaam. Het lichaam moet invloed van betekenis (kunnen) hebben in het andere lichaam. Met andere woorden: het lichaam moet voldoende potentiële zeggenschap hebben om invloed te kunnen uitoefenen op de voorwaarden of de prijsstelling van de gelieerde transactie. Hiervan is in ieder geval sprake bij een meerderheidsbelang/-positie. Ook bij kleinere belangen kan sprake zijn van voldoende potentiële zeggenschap en dus van gelieerdheid. De feiten en omstandigheden van het geval zijn doorslaggevend. Verwezen wordt naar de in bijlage 1 opgenomen algemene voorlichting 'Aspecten van gelieerdheid' waarin aandachtspunten bij de toetsing van gelieerdheid worden gegeven.¹⁰

⁷ De financiële verordening ex artikel 216 Provinciewet, artikel 212 Gemeentewet en artikel 108 Waterschapswet en de paragraaf lokale heffingen, onderscheidenlijk de paragrafen waterschapsbelastingen en kostentoerekening bevatten regels voor de kostentoerekening. Zie bijvoorbeeld artikel 12 van de [Model Financiële verordening 2016](#) en de [Handreiking kostenonderbouwing paragraaf lokale heffingen](#) van de VNG waarin verdeelsleutels zijn opgenomen. Het vierde lid van dat artikel bepaalt dat de overheadkosten die aan de kostprijs van vennootschapsbelastingplichtige activiteiten kunnen worden toegerekend, binnen het taakveld overhead apart worden geadmistreerd. Dit afzonderen kan door voor deze kosten in het taakveld overhead aparte (hulp-)kostenplaatsen aan te maken en de kosten voortaan op deze (hulp-)kostenplaatsen te boeken.

⁸ In het [Besluit Fiscaal Bestuursrecht](#) (BFB) staan de voorwaarden voor vooroverleg met de Belastingdienst (Besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19).

⁹ Kamerstukken I 2014/15, [34 003, nr. D](#), pagina 10 (memorie van antwoord).

¹⁰ Er bestaat verschil van mening tussen de koepelverenigingen en de Belastingdienst waar het gaat om toepassing van artikel 8b Wet Vpb bij de toets aan het winsttoegmerk (vóór de ondernemingspoort) bij transacties tussen een belastingplichtig en niet-belastingplichtig lichaam. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat artikel 8b ook een rol speelt bij de winsttoegmerkttoets ingeval van transacties tussen twee gelieerde lichamen. Er bestaat overeenstemming dat er in die situaties fiscale correcties kunnen plaatsvinden in het kader van het totaalwinstbegrip.

Provincies, gemeenten en waterschappen kennen het begrip 'verbonden partijen' in het kader van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten respectievelijk het Waterschapsbesluit. Daarbij gaat het om het hebben van een bestuurlijk (zeggenschap uit hoofde van vertegenwoordiging in het bestuur of uit hoofde van stemrecht) en een financieel belang in een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke organisatie. Ten aanzien van deze verbonden partijen moet worden getoetst of sprake is van gelieerdheid in bovengenoemde zin. In bijlage 2 bij deze notitie zijn twee voorbeelden opgenomen waarin wordt getoetst aan genoemde aspecten van gelieerdheid.

Beoordeling verrekenprijzen (vergelijkbaarheidsanalyse)

Om te beoordelen of sprake is van een aanvaardbare verrekenprijs bij een transactie tussen gelieerde partijen dient een vergelijkbaarheidsanalyse plaats te vinden: de gelieerde transactie wordt vergeleken met een niet-gelieerde transactie. Hierbij is van belang dat deze onder vergelijkbare feiten en omstandigheden heeft plaatsgevonden. Vergelijkingsfactoren in de analyse zijn¹¹:

- kenmerken van de goederen en diensten: fysieke eigenschappen, kwaliteit, betrouwbaarheid, beschikbaarheid en aanbod, aard en omvang van de diensten;
- functionele analyse: aard van de activiteiten, gebruikte activa en risico's;
- contractuele voorwaarden;
- economische omstandigheden: vergelijkbare afzetmarkt (ook qua omvang), geografische locatie, mate van concurrentie, verschillen in koopkracht, overheidsregels, hoogte van de kosten van arbeid en/of kapitaal;
- ondernemingsstrategieën (bijv. strategie om een marktaandeel te veroveren).

Als de overheidsonderneming vergelijkbare transacties met derde partijen aangaat, kunnen de voorwaarden waaronder of prijzen waartegen deze plaatsvinden als zakelijke prijs voor een transactie met het gelieerde lichaam worden gebruikt (zogenaamde 'internal comparables'). Doet zich dit niet voor, dan moet worden gekeken of er vergelijkbare transacties tussen derde partijen zijn (zogenaamde 'external comparables'). De verzamelde gegevens dienen als uitgangspunt voor het bepalen van de 'arm's length'-vergoeding.¹²

Bepalen 'arm's length'-vergoeding (verrekenprijsmethoden)

In de OESO-richtlijnen zijn vijf methoden beschreven voor het vaststellen van een arm's length vergoeding.¹³ Deze zijn als volgt onder te verdelen:

- Traditionele transactiemethoden ('traditional transaction'-methoden):
 - o De vergelijkbare derde-prijs: vergelijking met transactie aan derden, dan wel tussen onafhankelijke derden ('Comparable Uncontrolled Price (CUP)');
 - o Vergelijking (door)verkoopprijs van gelieerde partij aan onafhankelijke derde met inkoopprijs van gelieerde partij, met inachtneming redelijke winstmarge ('Resale Price');
 - o Opslag op de gemaakte kosten ('Cost Plus'), rekening houdend met de vergelijkingsfactoren uit de vergelijkbaarheidsanalyse.
- Transactionele winstmethoden ('transactional-profit'-methoden):
 - o Vergelijking van netto-winstmarges ('Transactional Net Margin');

¹¹ Paragraaf 1.36, 1.39 t/m 1.63 van de [OESO-richtlijnen](#).

¹² In paragraaf 3.4 van de [OESO-richtlijnen](#) zijn negen stappen beschreven om een vergelijkbaarheidsanalyse uit te voeren, aangeduid als 'good practice'. Het volgen van deze stappen geeft geen garantie dat een 'arm's length'-prijs wordt gevonden. Het niet volgen van deze stappen betekent niet dat geen 'arm's length'-prijs kan resulteren.

¹³ Hoofdstuk 2 van de [OESO-richtlijnen](#).

- Bepalen van gecombineerde winst of verlies van een samenstel van transacties tussen gelieerde partijen en verdelen daarvan over partijen volgens een bepaalde verdeelsleutel ('Transactional Profit Split').

Voor de meeste overheidslichamen zal een van de traditionele transactiemethoden gebruikt kunnen worden, met name de 'CUP'-methode bij 'internal comparables' en de 'Cost Plus'-methode bij 'external comparables'. Bij overheidsondernemingen gaat het immers vooral om het vergelijken van prijzen; niet van winstmarges. In de wet- en regelgeving wordt geen voorkeur voor een methode uitgesproken. Van geval tot geval wordt bezien welke methode als geschikt is aan te merken.

Marge

Het vaststellen van verrekenprijzen is geen exacte wetenschap. Wel wordt uitgegaan van rationeel handelende contractpartijen. Als geen eenduidige verrekenprijs is te bepalen, kan veelal een marge worden bepaald waar binnen nog sprake is van een aanvaardbare 'arm's length'-prijs (par. 3.55-3.66 van de OESO-richtlijnen). Op basis van deze richtlijnen kan in zo'n geval de correctie plaatsvinden tot het punt binnen de range dat zo goed mogelijk aansluit bij de feiten en omstandigheden van de betreffende transactie. Als zo'n punt niet valt aan te wijzen, gaat het Verrekenprijzenbesluit uit van correctie tot op de mediaan (dat is de middelste waarneming binnen de range).

Bewijslast en documentatieplicht

Gelieerde overheidslichamen moeten in hun administratie gegevens opnemen waaruit blijkt hoe de verrekenprijzen van onderlinge transacties tot stand zijn gekomen en waaruit kan worden opgemaakt of er met betrekking tot de tot stand gekomen verrekenprijzen sprake is van 'arm's length'-prijzen.¹⁴ Dat betekent dat de gevolgde stappen, gebruikte rekenmethode(n), resultaten en vastgestelde verrekenprijs goed gedocumenteerd moeten worden.

Bijlagen

Bijlage 1 : Algemene voorlichting Belastingdienst – Aspecten van gelieerdheid

Bijlage 2 : Voorbeelden gelieerdheid

¹⁴ Artikel 8b, lid 3 Wet Vpb.

Bijlage 1 Algemene voorlichting Belastingdienst

Aspecten van gelieerdheid

De beoordeling van gelieerdheid als bedoeld in artikel 8b Wet Vpb 1969 (hierna: gelieerdheid) kent ten minste zeven aspecten. Onderstaand worden deze aspecten benoemd en toegelicht. De bedoeling hiervan is om lichamen te helpen bij het vaststellen van het bestaan van gelieerdheid; er kunnen geen rechten of plichten aan worden ontleend. Of gelieerdheid bestaat, zal steeds afhangen van de feiten en omstandigheden die per situatie kunnen verschillen. Achter de volgorde van de aspecten zit geen bedoeling.

1. Lichamen

Gelieerdheid kan alleen bestaan tussen lichamen. Veelal gaat het om belastingplichtige lichamen, maar niet uitsluitend. Gelieerdheid kan zowel op belastingplichtige- als niet belastingplichtige lichamen zien.

Overheid

De vraag naar gelieerdheid is relevant zowel bij de beoordeling van het winststreven in het kader van de vaststelling van de belastingplicht, als bij de winstberekening in het kader van de vaststelling van de aanslag vennootschapsbelasting. Beide winstbegrippen worden vastgesteld met in achtneming van het zakelijkheidsbeginsel. Dit beginsel wordt soms het at-arm's-lengthbeginsel genoemd.

2. Voldoende zeggenschap

Van gelieerdheid is sprake als een lichaam voldoende zeggenschap kan uitoefenen op een ander lichaam, meer in het bijzonder op de voorwaarden van een rechtsverhouding met dat andere lichaam. Het criterium van voldoende zeggenschap is bewust een open norm. Van dergelijke zeggenschap zal al zeer snel sprake zijn als wordt voldaan aan het verbondenheids criterium dat elders in de Wet Vpb geldt. Van belang is dat alle feiten en omstandigheden worden meegewogen die afzonderlijk of tezamen een zekere mate van invloed op de onderlinge voorwaarden kunnen hebben. De beoordeling richt zich op potentiële zeggenschap, waarbij feitelijke, aangewende (voldoende) zeggenschap daarvan een logisch gevolg is.

Over het algemeen zal de aanwezigheid van normaal toezicht niet tot een dergelijke zeggenschap leiden. Dit betekent dat van een dergelijke zeggenschap niet snel sprake zal zijn bij de veel voorkomende situatie dat een bank in het kader van kredietverstrekking een toezichhoudende functie vervult bij een onderneming. Ook een commissaris zal als toezichthouder een dergelijke zeggenschap over het algemeen niet kunnen beïnvloeden.

Overheid

Een belangrijke aanwijzing voor gelieerdheid is de aanwezigheid in het dagelijks bestuur van een gemeenschappelijke regeling (openbaar lichaam) van functionarissen die mede (bestuurs)werkzaamheden verrichten voor of namens de deelnemende overheden in dat lichaam. Niet snel zal sprake zijn van een dergelijke aanwijzing in het geval een dergelijke functionaris deelneemt aan het algemeen bestuur van een gelieerd lichaam.

3. Materiële beoordeling

Het gaat om een zekere mate van invloed op de voorwaarden van de onderlinge transacties. Dat betekent dat moet worden gekeken naar de handelingen van functionarissen met een zekere bekwaamheid en bevoegdheid in het kader van de onderzochte transactie of rechtshandeling, wat bij directie- en/of bestuursleden in beginsel zal worden verondersteld.

Gelieerdheid is een materieel begrip. Het feitelijke gedrag van lichamen / partijen weegt zwaarder dan de inrichting 'op papier'. Dat wil niet zeggen dat de wettelijke, statutaire of formele bevoegd- en verantwoordelijkheden aangaande de voorwaarden rondom een onderlinge rechtsverhouding geen betekenis hebben. Integendeel, een beoordeling van gelieerdheid zal daarmee in eerste instantie aanvangen. Eerst als er aanwijzingen zijn dat het feitelijk gedrag daarvan afwijkt, is er aanleiding om nadere informatie in de beoordeling te betrekken. Een voorbeeld daarvan kan zijn als een functionaris die geen formeel bestuurder is in feite bestuurshandelingen verricht of bestuurdersbevoegdheid uitoefent.

4. Transactioneel perspectief

Gelieerdheid moet worden beoordeeld aan de hand van een rechtsverhouding (of samenstel van met elkaar verband houdende rechtsverhoudingen) met een ander lichaam. Als de gelieerdheid voor een rechtsverhouding eenmaal is vastgesteld, geldt gelieerdheid ook voor vergelijkbare transacties onder gelijke omstandigheden tussen die lichamen.

5. Continue beoordeling

De gelieerdheid dient telkens te worden vastgesteld op het moment dat voorwaarden voor een onderlinge rechtsverhouding worden vastgesteld of gewijzigd. Vanuit toezichtsoogpunt is het efficiënt om de gelieerdheid te beoordelen op het moment dat de financiële resultaten van onderlinge transacties kenbaar worden; veelal op het moment dat een aangifte vennootschapsbelasting wordt ingediend. Er is in het algemeen geen aanleiding het oordeel over gelieerdheid te wijzigen als er geen wijzigingen zijn geweest in de daarvoor relevante feiten en omstandigheden (waaronder wet- en regelgeving).

6. Individuele beoordeling

Gelieerdheid moet per lichaam worden beoordeeld. Dat speelt in situaties waarin meerdere lichamen (bijvoorbeeld A, B en C) samenwerken in een ander lichaam (bijvoorbeeld X). Als A en X een onderlinge rechtsverhouding hebben, is het goed mogelijk dat A en X gelieerd zijn. Dat wil dan nog niets zeggen over de gelieerdheid van B en C met X of met A. Dat vergt een afzonderlijke beoordeling van die situaties.

Maar niet alleen de individuele invloed van een lichaam op de voorwaarden van de onderlinge rechtsverhouding kan leiden tot gelieerdheid. Een aandeel- of toezichthouder kan ook gelieerd zijn op grond van de invloed die hij kan uitoefenen samen met anderen. Het gaat dan niet om incidentele invloed of invloed die 'rekenkundig' ontstaat door ongeorganiseerd gelijk stemgedrag, maar om een in zekere mate georganiseerde belangengelijkschakeling tussen (groepen) van aandeel- en/of toezichthouders. Een voorbeeld hiervan kan zijn dat sprake is van een aandeelhouders- of stemovereenkomst.

7. Bewijslast en bewijslastverdeling

Voor de gelieerdheidsbeoordeling geldt geen bijzondere bewijslast of bewijslastverdeling. Het lichaam heeft een relatief beperkte onderzoeksplicht naar het bestaan van mogelijke gelieerdheid. De belastingdienst kan een begin van bewijs leveren met betrekking tot de gelieerdheid, veelal op het moment dat onzakelijke voorwaarden worden vermoed. Daarna is de belanghebbende aan zet om dat begin van bewijs te ontzenuwen. In de meeste gevallen kunnen de feiten en omstandigheden bij de belanghebbende beschikbaar worden geacht, zodat hij de meest gereede partij vormt om iets te zeggen over de mate waarin al dan niet voldoende zeggenschap wordt uitgeoefend. De bewijslast houdt in dat het gestelde aannemelijk moet worden gemaakt.

Bijlage 2 Voorbeelden gelieerdheid

Deze bijlage omvat twee voorbeelden van gelieerdheid. Voorbeeld 1 betreft de gelieerdheid gemeenschappelijke regeling (openbaar lichaam) en voorbeeld 2 betreft de gelieerdheid met NV.

1. Voorbeeld gelieerdheid gemeenschappelijke regeling (openbaar lichaam)

Dit is een gestileerd voorbeeld dat is gebaseerd op feiten en omstandigheden van een reële situatie. Het voorbeeld dient als illustratie van de manier waarop overheidslichamen kunnen nagaan of sprake is van gelieerdheid. Dit voorbeeld moet tezamen worden gelezen met de algemene voorlichting 'Aspecten van gelieerdheid'. In dit voorbeeld wordt met nummers naar de idem genummerde aspecten in deze voorlichting (bijlage 1) verwezen.

Feiten en omstandigheden

1. X is samen met D, E, F en G deelnemer in de gemeenschappelijke regeling B ('GRB').
2. GRB is op grond van die regeling een openbaar lichaam met rechtspersoonlijkheid.
3. GRB verzorgt voor de deelnemers de heffing en inning van lokale belastingen en retributies.
4. GRB kent een algemeen bestuur ('ab') en een dagelijks bestuur ('db').
5. GRB heeft een ambtelijke organisatie waaraan een directeur leiding geeft.
6. Getalsmatig zien het ab en db er als volgt uit:

Algemeen bestuur

| Deelnemer | Aantal leden | Aantal stemmen |
|-----------|--------------|----------------|
| X | 2 | 18 |
| D | 2 | 18 |
| E | 1 | 12 |
| F | 1 | 8 |
| G | 1 | 8 |

Dagelijks bestuur

| Deelnemer | Aantal leden |
|-----------|----------------|
| X | 1 |
| D | 1 (voorzitter) |
| E | 1 |

1. De GR bepaalt (o.a.) dat het db is belast met de organisatorische inrichting, personele aangelegenheden en de bedrijfsvoering van GRB, het houden van toezicht op de uitvoering van taken en bevoegdheden van (ambtenaren van) GRB, het houden van toezicht op al wat de GRB aangaat en het beslissen tot privaatrechtelijke rechtshandelingen van de GRB.
2. Het db is (o.a.) bevoegd personeel van de GRB te benoemen, schorsen en te ontslaan, te besluiten tot het aanbesteden van leveringen en diensten binnen de kaders van de begroting, te besluiten tot het aangaan van privaatrechtelijke handelingen van de GRB.
3. In de begroting van de GRB wordt opgenomen in welke verhouding de deelnemers bijdragen aan de kosten van de GRB. De bijdragen worden bij voorschot aan de GRB betaald. Er is sprake van nacalculatie van de voorschotten op basis van de jaarrekening. De begroting en jaarrekening worden voorbereid door het db en vastgesteld door het ab.
4. De deelnemers aan de GRB staan proportioneel garant voor het voldoen van verplichtingen van de GRB jegens derden.

5. Gekwalificeerde besluiten dienen unaniem te worden genomen (vetorecht).
6. X sluit met GRB een samenwerkingsovereenkomst, waarbij X voor GRB personeelsdiensten verricht, zoals het voeren van de salarisadministratie en het adviseren over ontwikkeling, werving en selectie van personeel. De te verrichten werkzaamheden en de nadere voorwaarden die bij de overeenkomst gelden zijn gedetailleerd omschreven. De werkzaamheden zullen worden verricht door drie werknemers van X. X brengt hun salariskosten via een verdeelsleutel in rekening aan GRB. De verdeelsleutel is gebaseerd op de ingeschatte tijdsbesteding en er vindt nacalculatie plaats.

Vraag

De vraag is of tussen X en GRB een gelieerdheid bestaat als bedoeld in artikel 8b Wet Vpb 1969.

Toetsingsaspecten

Er is sprake van twee lichamen. Niet van belang is of het gaat om belastingplichtige lichamen. In beginsel is dus niet relevant of deze vraag wordt gesteld in het kader van een beoordeling van het winststreven (de aanwezigheid van een onderneming bij X). Dit zal in veel gevallen echter wel de aanleiding tot de toetsing zijn (aspect 1).

Aangezien zowel X als GRB lichamen zijn in de zin van artikel 8b Wet Vpb en tussen hen een onderlinge rechtsverhouding bestaat (de personeelsdienst), dient X zich af te vragen of er sprake is van gelieerdheid met GRB. X hoeft hier geen uitvoerig onderzoek naar te doen en hiervan geen uitgebreide documentatie aan te houden. Er bestaat een relatief beperkte onderzoeksplicht voor X. X zal op verzoek van de Belastingdienst wel moeten kunnen laten zien hoe zijn initiële toetsing eruit heeft gezien. Documentatie die daarop ziet, behoort tot de administratie van X (aspect 7).

X dient in zijn onderzoek na te gaan of X zeggenschap kan uitoefenen op de voorwaarden van de personeelsdienst (aspect 4). Daartoe is van belang of hij deelneemt aan de leiding van of het toezicht op GRB, dan wel deelneemt in het kapitaal van GRB. Met betrekking tot dat laatste zou een discussie kunnen ontstaan over de vraag of en in hoeverre GRB een kapitaal heeft waarin kan worden deelgenomen. Feit is evenwel dat de exploitatie van GRB en mogelijke vorming van, al dan niet tijdelijke, overschotten en tekorten in een afgesproken verhouding via voor- en nacalculatie en via garantstelling voor rekening en risico van X komt. Dit type van bescherming van derden tegen een default van GRB is in economische zin equivalent met het storten van kapitaal in GRB. Ook juridisch is X – pro rata parte – gerechtigd tot het vermogen dat zich vormt bij GRB. Deze analyse kan leiden tot de opvatting dat X deelneemt in het kapitaal/vermogen van GRB, hetgeen de aanwijzing staft dat er sprake is van voldoende zeggenschap om tot gelieerdheid te concluderen (aspect 2).

In dit geval leidt de kapitaal-/vermogensgerechtigdheid tot een vermoeden van gelieerdheid. Of dit 'voldoende zeggenschap' oplevert, zal later in deze uitwerking aan de orde komen. Voor doeleinden van dit voorbeeld zal ook een toetsing van de gelieerdheid van X en GRB langs de lijnen van leiding en/of toezicht volgen (aspect 2). De leiding van de GRB ligt primair bij het dagelijks bestuur, ondersteund door een directiestaf. Het algemeen bestuur houdt toezicht op het dagelijks bestuur. X heeft een zware stem in het algemeen bestuur. Er zijn evenwel geen indicaties dat het algemeen bestuur andere taken en bevoegdheden heeft dan bij normaal toezicht kan worden verwacht. In zoverre kan dan niet gezegd worden dat het toezicht dat X uitoefent op GRB voldoende zeggenschap oplevert om gelieerdheid in de zin van artikel 8b Wet Vpb vast te stellen (aspect 2).

Een volgende stap in deze toetsing is om te bezien of er zeggenschap is via het dagelijks bestuur. En, voor dit voorbeeld, welke rol X daarbij heeft. Op grond van de statuten of instellingsregeling van de GR, wat een beginpunt van de beoordeling kan zijn, is aannemelijk dat het dagelijks bestuur bevoegdheid heeft en uitoefent – in voorkomende gevallen voorbereid en ondersteund door de directiestaf – om beslissingen te nemen over transacties met derden en de voorwaarden van die transactie. Dat X een van de drie bestuurders levert in het db, brengt het vermoeden mee dat X binnen het bestuur een voldoende mate van zeggenschap uitoefent of kan uitoefenen (aspecten 2 en 6). Het lichaam kan volgens normale bewijsregels het tegendeel aannemelijk maken (aspect 7).

Ervan uitgaande dat er sprake is van een vermoeden van gelieerdheid, komt de vraag op of de zeggenschap ziet op de potentie om de voorwaarden van de personeelsdienst te kunnen beïnvloeden (aspect 4). Minder relevant is of dat ook daadwerkelijk is gebeurd (aspect 2). Vanuit de statuten en reglementen komt het beeld naar voren dat het db de bevoegdheid heeft om privaatrechtelijke overeenkomsten te sluiten en de voorwaarden daarvan te bepalen, en in staat is deze bevoegdheid zelfstandig uit te oefenen (bekwaamheid). Dit behoort in zijn algemeenheid tot de bevoegdheid van het db; alleen in uitzonderingsgevallen zal dit niet 'des db-s' zijn. Betekenis komt toe aan het vetorecht van de deelnemers. Al snel laat zich indenken dat dit recht materieel een belangrijke rol speelt bij het nemen van besluiten, ook die besluiten die op meer indirecte wijze door het vetorecht worden geraakt. In zijn algemeenheid heeft een vetorecht een grote invloed op te nemen besluiten, zodanig dat voldoende zeggenschap zich hieruit laat afleiden (aspecten 3 en 6). Het lichaam kan evenwel het tegendeel aannemelijk maken (aspect 7).

Steeds kan een beoordeling starten vanuit de statuten of reglementen, maar als er aanwijzingen zijn dat het feitelijk gedrag van partijen daarmee niet overeenstemt, is het feitelijk gedrag leidend en zal daarnaar verder onderzoek moeten plaatsvinden, bijvoorbeeld via notulen of gespreksverslagen van ab- en db-vergaderingen, e-mailverkeer of interviews met de betrokken functionarissen (aspecten 3 en 7).

De conclusie van deze toetsing is dat X gelieerd is met GRB in de zin van artikel 8b Wet Vpb. Deze gelieerdheid brengt het vermoeden mee dat voor alle transacties tussen X en GRB de 8b-documentatieverplichting geldt (aspect 4). De 8b-gelieerdheid van X en GRB zegt evenwel niets over de gelieerdheid van D, E, F en G met de GRB (aspect 6).

Mochten de voorwaarden van de personeelsdienst – of de voorwaarden van andere, onderlinge rechtsverhoudingen – meer dan bijkomstig worden aangepast dan moet dat aanleiding zijn om opnieuw te bezien of hierbij sprake was van voldoende zeggenschap van X (aspect 6).

Vervolg bijlage 2: Voorbeelden gelieerdheid

2. Voorbeeld gelieerdheid met NV

Dit is een gestileerd voorbeeld dat is gebaseerd op de feiten en omstandigheden van een reële situatie. Het voorbeeld dient als illustratie voor de manier waarop overheidslichamen kunnen nagaan of sprake is van gelieerdheid. Dit voorbeeld kan tezamen worden gelezen met de algemene voorlichting 'Aspecten van gelieerdheid'. In dit voorbeeld wordt met nummers naar de idem genummerde aspecten in deze voorlichting (bijlage 1) verwezen. Tevens wordt verwezen naar de algemene voorlichting 'Notitie verrekenprijzen' en naar het voorbeeld van de gemeenschappelijke regeling.

Feiten en omstandigheden

1. X NV is een samenwerkingslichaam van de gemeenten A, B, C en D. X NV verricht diensten aan de deelnemende gemeenten. Ten behoeve van dit voorbeeld betreft het activiteiten waarvan het resultaat niet is vrijgesteld.
2. De gemeenten en X NV hebben een basisovereenkomst gesloten. De basisovereenkomst is nader uitgewerkt in een productovereenkomst tussen X NV en elke afzonderlijke gemeente. In deze overeenkomsten zijn (onder meer) afspraken gemaakt over de tarieven.
3. Gemeenten A, B, C en D houden de aandelen van X NV. De aandelenverhouding (gewone aandelen) is als volgt:
 - Gemeente A: 69%
 - Gemeente B: 13%
 - Gemeente C: 10%
 - Gemeente D: 8%
4. Daarnaast heeft X NV ter voorkoming van de dominante invloed van de grootste gemeente 6 prioriteitsaandelen uitgegeven, namelijk:
 - Gemeente A: 3 prioriteitsaandelen
 - Gemeente B: 1 prioriteitsaandeel
 - Gemeente C: 1 prioriteitsaandeel
 - Gemeente D: 1 prioriteitsaandeel
5. Besluitvorming op grond van de prioriteitsaandelen is kort samengevat als volgt:
 - Besluit met algemene stemmen (unaniem):
 - Aangaan van fusies
 - Besluit met 3/4 meerderheid:
 - Statutenwijziging
 - Ontbinding
 - Vaststelling van de basis voor de tariefstelling
 - Goedkeuring strategisch plan
 - Vaststellen deelnemingen.
 - Besluiten met 2/3 meerderheid:
 - Overige zaken
6. De Raad van Bestuur (hierna: RvB) is verantwoordelijk voor de inrichting van de organisatie, het zorgdragen, de uitvoering van diensten of de levering van producten.
7. De RvB van X NV wordt gevormd door de heer E. De heer E is in dienst van X NV.

8. De Raad van Commissarissen (hierna: RvC) houdt toezicht op het beleid en adviseert de directeur. De RvC heeft de volgende bevoegdheden:
 - Benoemen, schorsen en ontslaan van RvB
 - Bezoldigen van RvB
 - Vaststellen van een strategisch plan
 - Goedkeuren van grote reorganisaties, fusies, deelnemingen, samenwerkingen, collectieve ontslagen, jaarbegroting, jaarrekening, jaarverslag
 - Goedkeuren van beslissingen met grote impact voor de bedrijfsvoering, bijvoorbeeld investeringen en leningen.
9. De leden van de RvC zijn niet verbonden met voornoemde gemeenten.

Vraag

De vraag is of tussen X NV en gemeenten A, B, C en D een gelieerdheid bestaat zoals bedoeld in artikel 8b Wet Vpb 1969? Er bestaat geen gelieerdheid tussen de verschillende gemeenten.

Toetsingsaspecten

Er is sprake van een rechtsverhouding tussen twee lichamen, namelijk een lichaam van publiekrechtelijke aard (de gemeente) en een lichaam van privaatrechtelijke aard (de NV) (aspect 1). De vraag of er gelieerdheid is, moet voor iedere gemeente afzonderlijk worden gesteld (aspect 6). De vraag naar de gelieerdheid moet in samenhang worden gezien met een onderlinge rechtsverhouding (aspect 4). Die rechtsverhouding is in dit geval (de basis- en) de productovereenkomst tussen X NV en elke gemeente afzonderlijk, waarin voorwaarden zijn afgesproken over de levering van diensten, waaronder het tarief. Beoordeeld moet worden of de gemeenten A, B, C of D voldoende zeggenschap kunnen uitoefenen op de totstandkoming van de basis- en productovereenkomst met X NV. Relevant is dan de wijze waarop de besluitvorming rondom die overeenkomst(en) is geregeld; in dit voorbeeld is een gekwalificeerde meerderheid van 3/4 van de prioriteitsstemmen in de Algemene Vergadering van Aandeelhouders (hierna: AVA) vereist (aspect 4). Omdat de zeggenschap in dit voorbeeld volgens de statuten samenhangt met het stemgedrag in de AVA, richt de beoordeling zich op de zeggenschap die het uitoefenen van de prioriteitsstem meebrengt.

Gemeente A heeft 3/6 van de prioriteitsstemrechten. Dit brengt mee dat sprake is van voldoende zeggenschap op de voorwaarden (waaronder het tarief) van de basis- en/of productovereenkomst die gemeente A met X NV heeft gesloten. (NB: het criterium is dus niet dat er sprake moet zijn van doorslaggevende zeggenschap.) Gemeente A en X NV worden dus als gelieerd beschouwd (aspect 2).

Voor gemeenten B, C en D ligt dat anders. Voor hen geldt dat hun 1/6-stembelang te weinig zeggenschap meebrengt om te kwalificeren als voldoende zeggenschap. De verdeling van de economische deelgerechtigdheid is in dit voorbeeld van minder belang, maar niet onbelangrijk. Voor gemeente A ondersteunt het belang in de gewone aandelen de conclusie dat gemeente A en X NV gelieerd zijn. Mocht er een gemeente zijn die in dat opzicht een flink kleiner of juist groter belang heeft (bijvoorbeeld dat gemeente B een belang in de gewone aandelen van 25% zou hebben gehad), dan moet beoordeeld worden welke invloed die omstandigheid op de zeggenschap kan hebben. In dit voorbeeld echter, hebben gemeenten B, C en D een kleinere deelgerechtigdheid in de gewone aandelen dan in de prioriteitsaandelen, op grond waarvan dit element de beoordeling niet materieel beïnvloedt. Gemeenten B, C en D mogen in hun analyse daarom tot de conclusie komen dat ze onvoldoende zeggenschap kunnen uitoefenen op de voorwaarden van de basis- en/of productovereenkomst met X NV. Deze gemeenten zijn niet gelieerd met X NV (aspect 2).

Hoewel de zeggenschap zich in dit voorbeeld richt op de formele stemrechtverdeling in de AVA, neemt dat niet weg dat zeggenschap ook op andere wijze kan worden uitgeoefend. Als eerste voorbeeld kan worden genoemd de situatie waarin een aandeelhouder ook schuldeiser of garantiesteller is. Dan kan de materiële zeggenschap afwijken van de formele zeggenschap. Een ander voorbeeld is als gemeente B met gemeente C meestemt vanuit een wederkerigheidsafpraak in een ander dossier. Dit maakt onderdeel uit van de materiële toets (aspect 3). In het kader van de bewijslastverdeling ligt het voor de hand om het eerste voorbeeld in een beschouwing mee te nemen, omdat dat een element is dat met een redelijk beperkt onderzoek kan worden vastgesteld (aspect 7).

De gelieerdheidsbeoordeling vindt in beginsel plaats voor iedere gemeente afzonderlijk (aspect 6). Deze beoordeling (een beperkt onderzoek) moet door een deelnemende gemeente zelf worden gedaan en vastgelegd. Zij is immers de meeste gerede partij (aspect 7). Gezien de achtergrond van de toekenning van prioriteitsaandelen, namelijk het beschermen van de belangen van de minderheidsaandeelhouders, is een relevante vraag of de minderheidsaandeelhouders in materiële zin samen optrekken (aspecten 3 en 6). Dan kan het immers zijn dat deze gemeenten een invloed op de voorwaarden van de overeenkomst kunnen uitoefenen die groter is dan de verdeling van gewone en prioriteitsaandelen suggereert. Een aanwijzing hiervoor kan bijvoorbeeld zijn dat de minderheidsaandeelhouders steeds op dezelfde wijze stemmen of dat uit notulen aannemelijk wordt dat zij zich in feite door één gemeente laten vertegenwoordigen. Deze aanwijzingen kunnen betekenen dat de bewijslast om het tegendeel (geen voldoende zeggenschap) aannemelijk te maken bij de gemeente ligt (aspect 7).

Omdat Gemeente A gelieerd is met X NV, dienen de transacties tussen deze partijen goed gedocumenteerd te zijn. Dit betekent dat zij aannemelijk moeten maken dat de voorwaarden en de prijsstelling overeenkomen met de voorwaarden en prijsstelling die onafhankelijke derden in vergelijkbare omstandigheden zouden zijn overeengekomen (aspect 7).