

## Objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten

(art. 8e, lid 1, aanhef en onder a, 3°; art. 8f, lid 1, onder a, Wet Vpb 1969)

### Inleiding

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

Door toepassing van de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten blijven bij een directe of indirecte overheidsonderneming buiten de winst voordelen behaald met activiteiten verricht op basis van een dienstverleningsovereenkomst die de uitoefening van een niet feitelijk concurrerende overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid betreffen.<sup>1</sup>

### Dienstverleningsovereenkomst

Een dienstverleningsovereenkomst is een op basis van het burgerlijk recht tot stand gekomen overeenkomst van opdracht tussen opdrachtgever en opdrachtnemer, waarbij de opdrachtnemer zich verbindt om diensten te verlenen aan de opdrachtgever, zonder dat sprake is van een gezagsverhouding tussen opdrachtgever en opdrachtnemer.

Als de ene overheid voor een andere overheid diensten verricht op basis van een dienstverleningsovereenkomst, kan voor de dienstverlenende overheid sprake zijn van een ondernemingsactiviteit. De dienstverlenende overheid kan voor de beoordeling of sprake is van een ondernemingsactiviteit gebruik maken van het [Schema Ondernemingstoets](#).

Als sprake is van een ondernemingsactiviteit, dan is de vervolgvraag of en in hoeverre de voordelen (positief dan wel negatief) die worden behaald met de activiteiten die op basis van de dienstverleningsovereenkomst worden uitgeoefend, vallen onder de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten (artikel 8e, lid 1, aanhef en onder a, 3°; artikel 8f, lid 1, onder a, Wet Vpb).

### Cumulatieve voorwaarden voor de toepassing van de objectvrijstelling

- 1) de activiteiten worden verricht *door* een (onderdeel van een) publiekrechtelijk rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam<sup>2</sup> (dus door een directe of indirecte overheidsonderneming);

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2014-2015, 34003, D, p.2.

<sup>2</sup> Onder een privaatrechtelijk overheidslichaam wordt verstaan:

1. een lichaam zonder aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden en leden, waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtsperso(n)en, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van deze publiekrechtelijke rechtspers(o)on(en) komt (bijv. overheidsstichting); en

- 2) de activiteiten worden verricht voor een (onderdeel van een) publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam in het kader van een dienstverleningsovereenkomst;
- 3) als de publiekrechtelijke rechtspersoon of het privaatrechtelijke overheidslichaam waarvoor de activiteiten worden verricht de activiteiten zelf zouden uitoefenen, dan zouden de daarmee behaalde voordelen bij het bepalen van de winst voor de vennootschapsbelasting buiten aanmerking blijven; en
- 4) de activiteiten kwalificeren op zichzelf beschouwd als overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden van de rechtspersoon/ het lichaam waarvoor de activiteiten worden verricht, en met deze overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden wordt feitelijk niet in concurrentie getreden.

De objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten is niet bedoeld om ondersteunende diensten, zoals bijvoorbeeld ICT-diensten die op basis van een dienstverleningsovereenkomst worden verricht, onder het bereik van de vrijstelling te brengen. Hierbij is niet van belang of die (ondersteunende) diensten door de afnemer worden gebruikt voor het verrichten van overheidstaken.<sup>3</sup>

Niet voor de vrijstelling kwalificerende maar wel in een dienstverleningsovereenkomst genoemde ondernemingsactiviteiten zullen in beginsel dan ook in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken worden.<sup>4</sup>

### Concurrentie

De objectvrijstelling geldt niet als met de overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen (voorwaarde 4). Onder private ondernemingen worden zowel ondernemers in de inkomstenbelasting alsmede ondernemingen in de vennootschapsbelasting verstaan. Dit betekent dat als in concurrentie wordt getreden met directe overheidsondernemingen, zijnde niet private ondernemingen, de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten alsnog van toepassing kan zijn, mits wordt voldaan aan de overige voorwaarden.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval kan sprake zijn van een concurrerende overheid. Concurrentie kan worden onderverdeeld in feitelijke concurrentie en potentiële concurrentie. Voor de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten is, net zoals bij de overheidstakenvrijstelling, uitsluitend feitelijke concurrentie van belang. Daarbij is de aard van het werkteerrein van belang. Om te bepalen of de overheid feitelijk in concurrentie treedt, wordt niet alleen gekeken naar de directe omgeving, maar ook naar de omgeving daarbuiten (geografische markt). Daarnaast is de juridische context waarin de activiteiten worden verricht relevant. Als de overheid in een ander juridisch regime handelt dan een andere aanbieder, dan wordt er niet gehandeld binnen dezelfde productmarkt.<sup>5</sup> In een dergelijk geval kan er geen sprake zijn van feitelijke concurrentie. Een voorbeeld ter verduidelijking: van de rechterlijke macht kan niet worden gezegd

---

2. een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen als bedoeld in onderdeel 1, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn.

<sup>3</sup> Kamerstukken I 2014-2015, 34003, D, p.2.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2014-2015, 34003, F, p. 5-6.

<sup>5</sup> HR 22 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR6294, BNB 2012/226.

dat die in concurrentie treedt met private aanbieders van geschilbeslechting.<sup>6</sup> Een ander voorbeeld betreft de werkzaamheden van een buitengewoon opsporingsambtenaar (BOA), welke in voorbeeld 2 hieronder nader wordt toegelicht.

### Overheidstaken op basis van een dienstverleningsovereenkomst

Overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden die worden verricht op basis van een dienstverleningsovereenkomst, kunnen niet worden vrijgesteld op basis van de objectvrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Onder bovengenoemde voorwaarden worden de voordelen uit deze overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden dus vrijgesteld op grond van de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten.

#### Voorbeeld 1

Op grond van de Algemene wet bestuursrecht is de gemeente verplicht een onafhankelijke klachteninstantie (ombudsman, ombudscommissie) in te stellen. Gemeente A heeft daartoe een ombudsman benoemd. Deze ombudsman voert deze activiteit ook voor gemeente B uit op basis van een dienstverleningsovereenkomst tussen gemeente A en gemeente B. In dit voorbeeld gaan wij er vanuit dat gemeente A met deze activiteiten door de ondernemingspoort komt, zodat – afgezien van de eventuele toepassing van een vrijstelling – sprake is van belastingplichtige activiteiten.

Indien de dienstverlening bestaat uit het – ten behoeve van gemeente B – behandelen van klachten als ombudsman, kwalificeert deze activiteit bij gemeente A als een activiteit welke zal worden vrijgesteld onder de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten, omdat aan alle voorwaarden voor toepassing van deze objectvrijstelling is voldaan. Als gemeente B zelf een ombudsman zou benoemen, zou geen sprake zijn van een vennootschapsbelastingplichtige activiteit voor gemeente B. De activiteit klachtbehandeling door de ombudsman is immers een activiteit die kwalificeert als een overheidstaak in de zin van de overheidstakenvrijstelling, waarmee feitelijk niet in concurrentie wordt getreden.

Heeft gemeente B echter een eigen ombudsman benoemd en leent gemeente A ondersteunend personeel uit om de ombudsman van gemeente B bij de uitvoering van zijn taken te ondersteunen, dan is de activiteit bij gemeente A niet het uitvoeren van de overheidstaak ‘ombudsman’ bij gemeente B, maar detachering van personeel. Op deze activiteit is de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten niet van toepassing.

#### Voorbeeld 2

De bevoegdheden en de functies van buitengewone opsporingsambtenaren (BOA's) zijn divers en verdeeld over zes werkterreinen, te weten: 1) openbare ruimte, 2) milieu, welzijn en infrastructuur, 3) onderwijs, 4) openbaar vervoer, 5) werk, inkomen en zorg en 6) generieke opsporing. In de praktijk is een BOA op één van deze werkterreinen werkzaam. Daarbij zal naar de aard van deze werkterreinen van feitelijk in concurrentietreden geen sprake zijn. Als de gemeente A op basis van een dienstverleningsovereenkomst verschillende activiteiten, waaronder BOA-activiteiten, voor de gemeente B uitvoert en de gemeente A gaat hierdoor door de ondernemingspoort, dan vallen de (voordelen uit de) BOA-activiteiten onder de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten.

---

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 39.

Indien deze ambtenaar echter wordt ingezet voor beveiligingswerkzaamheden, dan is hij niet werkzaam op één van de werkterreinen van een BOA. Deze activiteit kan afhankelijk van de feiten en omstandigheden bij de gemeente A al tot het drijven een onderneming leiden. Als sprake is van het drijven van een onderneming is hierop bij de gemeente A de overheidstakenvrijstelling niet van toepassing, aangezien beveiligingswerkzaamheden ook door private ondernemers worden uitgeoefend en dus met hen feitelijk in concurrentie wordt getreden. De objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten leidt er vervolgens niet toe dat deze activiteit toch buiten de heffing kan vallen, indien deze op basis van een dienstverleningsovereenkomst voor een andere gemeente wordt verricht. Dat is ook niet de bedoeling van deze bepaling. Een andersluidende opvatting zou er dan toe kunnen leiden dat gemeenten voor elkaar via dienstverleningsovereenkomsten over en weer belastbare activiteiten zouden kunnen gaan verrichten die dan buiten de heffing zouden blijven. En dat zou weer afbreuk doen aan het streven naar een gelijk speelveld.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Kamervragen 2016Z00508.