



Advies Raad van State betreffende het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen)

Nader Rapport

12 september 2014

Nr. DB 2014/367

Directie Directe Belastingen

Aan de Koning

Nader rapport betreffende het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 15 juli 2014, nr. 2014001402, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 4 september 2014, nr. W06.14.0252/III, bied ik U hierbij aan, mede namens de Minister van Financiën.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

1. Inleiding

- a. *Aanleiding modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*
- b. *Te nemen dienstige maatregelen*
- c. *Inhoud wetsvoorstel*

2. Reikwijdte wetsvoorstel

a. *Algemene aandachtspunten*

Het kabinet is verheugd dat de Afdeling de strekking van het onderhavige wetsvoorstel onderschrijft. Uit het advies van de Afdeling blijkt dat een eenvoudige oplossing voor het wegnemen van de concurrentievervalsing niet voor handen is. Het kabinet herkent die worsteling. Het kabinet en voorgaande kabinetten zijn immers al sinds 1997 over dit onderwerp in gesprek met de Europese Commissie (hierna: Commissie). Het voorgaande doet echter niets af aan de overtuiging van het kabinet dat de vennootschapsbelastingplicht (hierna: Vpb-plicht) voor overheidsondernemingen dient te worden gemoderniseerd.

Door het voorstel voor dienstige maatregelen in mei 2013 (hierna: besluit van 2 mei 2013)¹ en de opening van de formele onderzoeksprocedure op 9 juli 2014² is duidelijk geworden dat de Commissie wil dat Nederland haast maakt met de modernisering. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet dan ook in een modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen die effect zal hebben op boekjaren die op of na 1 januari 2016 aanvangen. Zonder coulance van de Commissie zal verder uitstel een nadrukkelijk terugvorderingsrisico met zich dragen.

Na een uitvoerige inventarisatie- en consultatieronde heeft het kabinet een vijftal uitgangspunten

¹ Het besluit van de Commissie is gepubliceerd in PbEU 2013, C 204. Het besluit is ook raadpleegbaar via navolgende link: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_1434332_131_2.pdf.

² Het besluit van de Commissie is gepubliceerd in PbEU 2014, C 280. Het besluit is ook raadpleegbaar via navolgende link: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253498/253498_1564413_30_2.pdf.



geformuleerd die leidend zijn bij de vormgeving van het onderhavige wetsvoorstel. Daarnaast heeft het Europese recht een belangrijke rol gespeeld bij de vormgeving van het onderhavige wetsvoorstel. Deze rol is in de memorie van toelichting in eerste instantie onvoldoende uitgewerkt, maar de beschrijving van de EU-aspecten is naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling aanzienlijk uitgebreid. Het wetsvoorstel heeft immers mede tot doel invulling te geven aan de dienstige maatregelen van de Commissie. Naar de mening van het kabinet wordt de kernboodschap van het besluit van 2 mei 2013 weergegeven door middel van het eerste uitgangspunt (paragraaf 4 van het algemeen deel van de memorie van toelichting). Dat uitgangspunt luidt dat het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen.

b. Specifieke aandachtspunten

i. Economische activiteiten uitoefenen op een markt

Het kabinet onderkent dat de grondslag van het wetsvoorstel zowel een Europeesrechtelijke dimensie als, in de woorden van de Afdeling, een nationale dimensie kent.

De Afdeling benoemt de kern van de dienstige maatregelen als het instellen van een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen die economische activiteiten uitoefenen. In de ogen van het kabinet laat zich dat vertalen in het wegnemen van een concurrentievoordeel dat dergelijke ondernemingen als gevolg van de thans geldende Vpb-plicht voor overheidsondernemingen kunnen genieten en het daarmee voorkomen of bestrijden van concurrentievervalsing. Naar de mening van het kabinet staat bij de Commissie het uitgangspunt voorop dat economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen op een gelijke wijze in de heffing van de vennootschapsbelasting dienen te worden betrokken als die van privaatrechtelijke lichamen. Dit uitgangspunt sluit volledig aan bij de uitgangspunten die leidend zijn geweest bij het onderhavige wetsvoorstel. De Commissie heeft dit in paragraaf 86 van haar besluit van 2 mei 2013 kernachtig onder woorden gebracht: 'De Nederlandse autoriteiten worden hierbij uitgenodigd om wetgeving vast te stellen die garandeert dat overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen op dezelfde wijze als private bedrijven aan vennootschapsbelasting zullen worden onderworpen. (...)'. Dat betekent volgens het kabinet in zijn algemeenheid dat als het resultaat uit een economische activiteit in de heffing van vennootschapsbelasting zou worden betrokken als deze activiteit door een private onderneming zou zijn verricht, dat ook dient te gelden als deze activiteit direct of indirect door een (mede)overheid wordt verricht. Daardoor wordt immers de marktverstoring die ontstaat door het verschil in vennootschapsbelasting effectief verholpen. Daarmee geldt in zijn algemeenheid dus dat de belastingregels zoals die gelden voor het resultaat uit economische activiteiten van overheidsondernemingen hetzelfde dienen te zijn als die voor private ondernemingen. Het voorgaande betekent volgens het kabinet dat – kort gezegd – nv's en bv's die volledig in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen (hierna: overheids-bv's en nv's) voor de bepaling van de belastingplicht hetzelfde zullen worden behandeld als nv's en bv's die (deels) in private handen zijn. Voor stichtingen en verenigingen die volledig worden beheerst door publiekrechtelijke rechtspersonen (hierna: overheidsstichtingen en verenigingen) geldt een vergelijkbare benadering. Zij zullen voor de bepaling van de belastingplicht hetzelfde worden behandeld als stichtingen en verenigingen die (deels) worden beheerst door anderen dan publiekrechtelijke rechtspersonen. Voor publiekrechtelijke rechtspersonen wordt eveneens voor de bepaling van de belastingplicht aangesloten bij de behandeling van stichtingen en verenigingen. Die vergelijking ligt naar de mening van het kabinet voor de hand omdat publiekrechtelijke rechtspersonen net als stichtingen en verenigingen geen aandeelhouders of leden et cetera hebben aan wie de winst toekomt maar primair zijn gericht op de behartiging van het algemene belang respectievelijk (in statuten) specifiek vastgelegde doelen. Slechts voor zover zij een onderneming drijven, zou naar de mening van het kabinet Vpb-plicht aan de orde moeten zijn. Het kabinet heeft deze benadering gekozen bij het ontwerp van het wetsvoorstel.

De aandachtspunten die de Afdeling in dit kader opwerpt, zouden ertoe leiden dat voor de belastingplicht van overheidsondernemingen, ongeacht de juridische verschijningsvorm, een nauwere aansluiting wordt gezocht bij het Europeesrechtelijke begrip 'economische activiteit' in plaats van de hiervoor geschetste benadering. Hierdoor zou voor de heffing naar de winst een onderscheid ontstaan tussen enerzijds overheidsondernemingen waarvoor, ongeacht de juridische verschijningsvorm, wordt aangesloten bij het begrip 'economische activiteit' en anderzijds niet-overheidsondernemingen (in de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting) waarvoor het bestaande recht zou blijven bestaan. Naar de mening van het kabinet zou daardoor een nieuwe ongelijkheid worden gecreëerd. Of deze ongelijke behandeling te rechtvaardigen is, is op voorhand onzeker. In het meest extreme geval zou in het gehele systeem van de belastingheffing over winsten, dus ook voor niet-overheidsondernemingen, moeten worden aangesloten bij 'economische activiteit'. Een dergelijke ingrijpende consequentie acht het kabinet onwenselijk.

De Afdeling signaleert voorts een afwijkende uitleg van het begrip onderneming doordat in de



nationale ondernemingsdefinitie een geobjectiveerd winststreven is opgenomen dat ontbreekt in de Europeesrechtelijke definitie, en mist hierover een analyse. Over het geobjectiveerde winststreven, merkt het kabinet op dat dit alleen relevant kan zijn voor ondernemingen die niet in een privaatrechtelijke rechtspersoon zijn ondergebracht, en voor bepaalde rechtspersonen als stichtingen en verenigingen. Immers, voor de privaatrechtelijke rechtspersonen, genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c en d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969), geldt dat deze geacht worden met hun gehele vermogen een onderneming te drijven (artikel 2, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969), ongeacht of de eigendom of zeggenschap in private of publieke handen is.

Als een publiekrechtelijk lichaam, een stichting of een vereniging met een potentieel als onderneming kwalificerende economische activiteit winst maakt, is er materieel weinig verschil tussen de nationale en Europese ondernemingsdefinitie. In beide gevallen zal de conclusie zijn dat er een subject (een belastingplichtige) is van wie vennootschapsbelasting wordt geheven, alsmede een object (de winst) waarover belasting wordt geheven. Een verschil kan formeel wel optreden in de situatie dat met economische activiteiten structurele verliezen worden gemaakt. Daarentegen is het materiële effect van beide benaderingen gelijk. Nationaalrechtelijk is er in een dergelijke situatie immers geen onderneming bij gebrek aan een (geobjectiveerd) winststreven, derhalve een subject noch een object van heffing. Aan de heffing van vennootschapsbelasting wordt niet toegekomen. Bij het hanteren van de Europese definitie zou er in een dergelijk geval wellicht wel een belastingplichtige zijn, met als gevolg – onder andere – dat een administratie dient te worden gevoerd en aangifte dient te worden gedaan, maar zou er door gebrek aan winst geen object van heffing zijn, waardoor ook geen vennootschapsbelasting is verschuldigd.

Hoewel de Commissie spreekt over een gelijkwaardige onderworpenheid, hetgeen slechts zou kunnen duiden op het subject van heffing, meent het kabinet dat de Commissie primair een materieel gelijkwaardige behandeling op het oog heeft. Zeker als daarmee een toename van de administratieve lasten, waar geen belastingopbrengst tegenover staat, kan worden voorkomen. Het kabinet benadrukt dat de nationaalrechtelijke uitleg van het ondernemingsbegrip geldt voor zowel de private sfeer als, via dit wetsvoorstel, voor de publieke sfeer, waardoor de wet geen marktverstoring onderscheid maakt ten gunste van economische activiteiten van overheden. Het kabinet stelt overigens met genoegen vast dat de Afdeling concludeert dat 'de in het wetsvoorstel gehanteerde terminologie (...) zowel voor overheidsondernemingen als voor private ondernemingen hetzelfde (is), zodat in zoverre beide partijen gelijk behandeld worden.'

Het kabinet meent dat het met dit wetsvoorstel het meeste tegemoetkomt aan het streven naar een gelijk speelveld, alsmede dat het de maatregelen treft die de Commissie de Nederlandse regering gevraagd heeft te treffen. Gelet op het overleg dat op dit punt met de Commissie is gevoerd, bestaat bij het kabinet de indruk dat het de Commissie niet te doen is om het sec hanteren van de Europeesrechtelijke terminologie. Voor de Commissie is van belang dat het effect van de gehanteerde Nederlandse terminologie (materieel) hetzelfde is. En dat is het geval.

Terminologie

Het kabinet heeft naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling het in de aan de Afdeling ter advisering voorgelegde versie van het wetsvoorstel opgenomen criterium van 'in concurrentie treden' als nadere voorwaarde voor belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen geschrapt. Ook de memorie van toelichting is op dit punt aangepast. Zodoende wordt voor de vormgeving van de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen zo goed mogelijk aangesloten bij die voor stichtingen en verenigingen. Dit betekent dat het concurrentiecriterium voor de vaststelling van de belastingplicht van een publiekrechtelijke rechtspersoon geen rol meer speelt, nadat is geconstateerd dat een werkzaamheid van een publiekrechtelijke rechtspersoon kwalificeert als onderneming. Bij stichtingen en verenigingen is dat ook het geval. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het voorgaande betekent dat bij de invulling van het ondernemersbegrip het in artikel 4 van de Wet Vpb 1969 opgenomen concurrentiecriterium voor publiekrechtelijke rechtspersonen dezelfde rol zal spelen als die thans ook voor de beoordeling van de belastingplicht van stichtingen en verenigingen aan de orde is.

Systematiek

Het kabinet vindt het belangrijk dat er een materieel gelijk speelveld wordt gecreëerd tussen overheidsondernemingen die (juridisch) verschillend zijn georganiseerd. Het kabinet beseft naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling wel dat uit de aanvankelijk in de memorie van toelichting opgenomen uitgangspunten niet helder naar voren kwam dat het om een materieel gelijk speelveld gaat. Dit is alsnog verduidelijkt in de uitgangspunten zoals thans verwoord in de memorie van toelichting. Omdat met het wetsvoorstel geen materiële ongelijkheid wordt geschapen, ziet het kabinet geen aanleiding de in het wetsvoorstel gehanteerde systematiek te wijzigen.



ii. Vrijstellingen/DAEB

Nieuwe subjectieve en objectieve vrijstellingen

De memorie van toelichting is op dit punt aangepast.

Bestaande vrijstellingen

De Commissie heeft in voetnoot 5 van haar besluit van 2 mei 2013 terloops belicht dat de bestaande vrijstellingen in de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb 1969 in bepaalde gevallen eveneens (bestaande) staatssteun zouden kunnen vormen. De Commissie heeft evenwel op dezelfde plaats verklaard dat haar uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen ten aanzien van de overheidsondernemingen zich niet uitstrekt tot deze vrijstellingen. Over de bestaande vrijstellingen in de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb 1969 heeft geen inhoudelijke gedachtewisseling plaatsgevonden tussen het kabinet en de Commissie.

Het kabinet beoogt met dit wetsvoorstel in de eerste plaats te bereiken dat een gelijk speelveld ontstaat tussen private ondernemingen enerzijds en overheidsondernemingen anderzijds. Daarnaast heeft dit wetsvoorstel tot doel om die dienstige maatregelen te treffen die het object vormen van de uitnodiging daartoe in het besluit van 2 mei 2013.

Gezien deze omstandigheden is het naar de mening van het kabinet niet aan de orde om gelijktijdig met de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen ingrijpende initiatieven te ontplooiën met betrekking tot de bestaande vrijstellingen van de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb 1969.

iii. Overige staatssteunaspecten

Fictie één overheidsonderneming

Ten aanzien van de in het wetsvoorstel voorgestelde fictiebepalingen van artikel 2, tweede lid, tweede volzin, en zevende lid, van de Wet Vpb 1969 merkt de Afdeling op dat directe overheidsondernemingen mogelijk een voordeel zouden genieten ten opzichte van private ondernemingen. Het kabinet deelt deze mening niet. Met deze fictiebepaling wordt bewerkstelligd dat alle resultaten die worden behaald met belastbare activiteiten binnen één rechtspersoon, dan wel op het niveau van een ministerie, worden gesaldeerd. Dit komt overeen met de wijze waarop bijvoorbeeld stichtingen, nv's en bv's in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. Van nieuwe staatssteun is met de introductie van deze fictiebepaling naar de mening van het kabinet dan ook geen sprake.

Zeehavens

De memorie van toelichting is op dit punt aangepast.

c. Conclusie

De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

3. Overleg met de Commissie

De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

4. Invoeringstermijn/ open wettelijke normen

a. Invoeringstermijn

Met de Afdeling onderschrijft het kabinet dat de implementatietermijn van een jaar kort is voor de betrokkenen, zowel voor (mede)overheden, publiekrechtelijke lichamen alsook voor de Belastingdienst. Het verheugt het kabinet dan ook dat de Afdeling hiervoor aandacht heeft. Het kabinet voelt zich op dit punt gesteund door de Afdeling. Het kabinet maakt zich echter, net als de Afdeling, weinig illusies over de slagingskansen van een pleidooi bij de Commissie voor meer tijd. Na de acceptatie van de dienstige maatregelen is al een jaar uitstel van de Commissie bedongen (1 januari 2016 in plaats van 1 januari 2015). Meer rek lijkt er niet in te zitten.

Om die reden benadrukt het kabinet dat een zo spoedig mogelijke parlementaire behandeling voor belanghebbenden en de Belastingdienst zeer wenselijk is. Het kabinet realiseert zich echter tegelijkertijd dat beide Kamers der Staten-Generaal over hun eigen agenda gaan. Desalniettemin doet het kabinet, zich gesteund voelend door de Afdeling, een beroep op beide Kamers der Staten-Generaal dit



aspect mee te nemen in de te maken afwegingen. Indien het wetsvoorstel voor 1 januari 2015 kan worden afgerond, is genoemde betrokkenen een implementatieperiode van één jaar gegund. Indien het parlementaire proces ook nog na 1 januari 2015 voortduurt, verkort dat de implementatieperiode voor belanghebbenden en de Belastingdienst.

Met betrekking tot de hiervoor genoemde zorgen merkt het kabinet ten overvloede nog op dat het door gesprekken met belanghebbenden, daar waar mogelijk, heeft geprobeerd in de vormgeving rekening te houden met de toename van de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Zeker naar aanleiding van de consultatie zijn op dat vlak belangrijke stappen gezet. Het voorgaande neemt niet weg dat het wetsvoorstel tot een toename van administratieve lasten en uitvoeringslasten leidt. Daarom zijn met de koepels van medeoverheden (de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen) raamafspraken gemaakt. Doel van deze afspraken is de bevordering van een effectieve en efficiënte implementatie van dit wetsvoorstel. Daarnaast kunnen deze afspraken bijdragen aan de beperking van de toename van administratieve lasten van de medeoverheden en van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.

b. Open wettelijke normen

i.

Met genoegen stelt het kabinet vast dat de Afdeling het een begrijpelijke keuze vindt dat geen limitatieve lijst met overheidstaken/publieke bevoegdheden in het wetsvoorstel wordt opgenomen. Met een dergelijke lijst zou de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen weer een statisch karakter krijgen. En juist dat statische karakter wordt in de thans bestaande Vpb-plicht voor overheidsondernemingen als knellend ervaren. Desalniettemin heeft het kabinet begrip voor de oproep van de Afdeling om enige indicatie te geven over wat typische overheidstaken zouden zijn of welke activiteiten (afhankelijk van feiten en omstandigheden) potentieel concurrentieverstorend zouden kunnen zijn. Aan deze opmerking van de Afdeling is dan ook gevolg gegeven door de memorie van toelichting aan te vullen met voorbeelden.

ii.

Het kabinet heeft het criterium van 'in concurrentie treden' als nadere voorwaarde voor de belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen naar aanleiding van een eerdere opmerking van de Afdeling uit het voorstel geschrapt. Ook de memorie van toelichting is op dit punt aangepast. Kortheidshalve wordt verwezen naar hetgeen daarover eerder in dit nader rapport is opgemerkt. Gelijktijdig wordt, samenhangend met het vervallen van voornoemd criterium in de bepaling van de belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen, in het voorgestelde artikel 8e van de Wet Vpb 1969 een overheidstakenvrijstelling voor publiekrechtelijke rechtspersonen geïntroduceerd. Voor de vormgeving van die overheidstakenvrijstelling wordt aangesloten bij de vergelijkbare vrijstelling voor privaatrechtelijke overheidslichamen zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 8f van de Wet Vpb 1969.

5. Vrijstelling interne activiteiten

Naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling is de memorie van toelichting aangevuld.

6. Overgangsrecht

Naar aanleiding van de twee opmerkingen van de Afdeling zijn het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangepast.

7. Redactionele opmerking

Aan de redactionele kanttekening die de Afdeling in de bijlage bij haar advies in overweging geeft, is geen gevolg gegeven. In de redactionele kanttekening wordt verwezen naar een voorgestelde zinsnede in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb 1969 ('ondernemingen gedreven door een of meer natuurlijke personen'). De betreffende zinsnede is naar aanleiding van een eerdere opmerking van de Afdeling geschrapt. Om die reden vervalt de directe noodzaak om een nagenoeg vergelijkbare zinsnede in het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 hiermee in overeenstemming te brengen in plaats van aan te blijven sluiten bij de formulering van het huidige artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting een aantal redactionele en technische wijzigingen aan te brengen.



Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

*De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes.*



Advies Raad van State

No. W06.14.0252/III
's-Gravenhage, 4 september 2014

Aan de Koning

Bij Kabinetsmissive van 15 juli 2014, no.2014001402, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen), met memorie van toelichting.

Het voorstel strekt ertoe de vennootschapsbelasting zodanig aan te passen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op een markt waarop ook niet-overheidsondernemingen (dat wil zeggen private ondernemingen) actief zijn, op dezelfde wijze aan de heffing van vennootschapsbelasting (Vpb) worden onderworpen als die private ondernemingen. Deze aanpassingen beogen een gelijk speelveld te creëren tussen partijen, zodat tevens tegemoet wordt gekomen aan de bezwaren die de Europese Commissie (vanuit een oogpunt van staatssteun en verstoring van de concurrentieverhoudingen) heeft tegen de thans geldende ruime Vpb-vrijstelling voor overheidsondernemingen.

De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt opmerkingen over de reikwijdte van het voorstel en over het overleg met de Europese Commissie. Zo merkt de Afdeling op dat bij de uitgangspunten die aan het voorstel ten grondslag liggen, de noodzakelijke aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten ontbreekt. Veeleer lijkt bij het opstellen van het voorstel de nationale dimensie uitgangspunt te zijn geweest. Gelet op de door de Afdeling gesignaleerde aandachtspunten en discrepanties, is het zeer de vraag of het voorstel (ook voor de toekomst) in overeenstemming is met het EU-recht. Een analyse van wat de Europese Commissie met de volgens haar te nemen 'dienstige' maatregelen beoogt vanuit staatssteun-optiek, evenals een analyse van de gevolgen ervan voor de bestaande systematiek van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, ontbreekt. Bepaalde onderdelen van het voorstel lijken te moeten worden beschouwd als nieuwe staatssteun die moet worden aangemeld bij de Europese Commissie omdat anders het risico bestaat dat deze zal worden teruggevorderd. Een gedegen motivering ten aanzien van de EU-aspecten van het voorstel ontbreekt in de toelichting. In het licht van het vorenstaande acht de Afdeling de opvatting van de Europese Commissie over het voorstel – welke opvatting niet uit de toelichting blijkt – van wezenlijk belang.

Daarnaast maakt de Afdeling opmerkingen over de invoeringstermijn. De gevolgen van het wetsvoorstel zijn zodanig ingrijpend, niet alleen voor de Belastingdienst maar ook voor (de)centrale overheden, dat er gerede twijfel is of de termijn van een jaar voldoende ruim is voor een zorgvuldige invoering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. Mede met het oog op die zorgvuldige invoering adviseert zij om in de toelichting de open normen die het voorstel kent (zoals 'overheidstaken' en 'in concurrentie treden') nader te concretiseren.

De Afdeling is van oordeel dat aanpassing van het wetsvoorstel wenselijk is.

1. Inleiding

Voordat de Afdeling hierna onder punt 2 (en volgende) van dit advies enkele opmerkingen maakt bij het voorliggende wetsvoorstel, lijkt het nuttig eerst kort in te gaan op de aanleiding voor de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen (onder a), op de volgens de Europese Commissie te nemen (zogenoemde dienstige) maatregelen (onder b) en op de inhoud van het wetsvoorstel (onder c).

a. Aanleiding modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen

Het huidige wettelijke systeem komt er op neer dat overheidsbedrijven slechts vennootschapsbelastingplichtig zijn voor zover de werkzaamheden van de onderneming vallen onder de wettelijke



limitatieve opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten¹ en van met naam aangeduide bedrijven.² Kort gezegd is een overheidsbedrijf 'niet belastingplichtig, tenzij'.

Dit systeem bestaat in hoofdlijnen sinds 1956 en is nadien niet wezenlijk gewijzigd. Sinds die tijd zijn de activiteiten van de overheid echter flink toegenomen en is ook het rechtskader waarbinnen zij beschouwd moeten worden fundamenteel gewijzigd met de komst van eerst de EEG en nadien de EU. Een groot deel van die activiteiten wordt verricht vanuit de wettelijke taken van de overheid en kunnen worden aangeduid als publieke taken. Dat wil overigens niet zeggen dat de overheid deze taken ook zelf uitvoert. Een deel van deze publieke taken wordt van overheidswege uitgevoerd door particuliere bedrijven. Daarnaast verricht of financiert de overheid vanuit de zorg voor de burger en het bedrijfsleven een scala aan taken, terwijl een deel van die overheidstaken inmiddels ook geheel of gedeeltelijk privaat kunnen worden aangeboden en gefinancierd. Deze ontwikkelingen maken dat de afbakening van de publieke taken minder eenduidig is dan in het verleden het geval was. Dit levert spanning op als het gaat om de concurrentieverhoudingen (zowel nationaal als intracommunautair) tussen publieke en private ondernemingen, nu de hoofdregel is – zoals hiervoor aangeduid – dat publieke ondernemingen (ook indien zij economische activiteiten verrichten) niet vennootschapsbelastingplichtig zijn en private ondernemingen wel. Die spanningen (er is sprake van een ongelijk speelveld) vormen een belangrijke reden om het huidige Vpb-regime voor overheidsbedrijven te herzien en op modernere leest te schoeien.

In dit verband is eveneens van belang dat de Europese Commissie (hierna: de Commissie) al geruime tijd³ onderzoek verricht naar mogelijke staatssteun als gevolg van de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Aanleiding voor dat onderzoek zijn klachten van private bedrijven. Het onderzoek van de Commissie heeft op 2 mei 2013 geleid tot een zogenoemde uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen.⁴ Uit deze brief volgt dat de Commissie van mening is dat de huidige regeling voor de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen onverenigbare staatssteun is in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) en dat die steun als bestaande steun kwalificeert.⁵ De Commissie is van oordeel dat 'Nederland dienstige maatregelen moet nemen om de bestaande belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven af te schaffen en ervoor te zorgen dat voor overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen – in de zin van het EU-recht – dezelfde regeling inzake vennootschapsbelasting geldt als voor private ondernemingen'.⁶ De Commissie nodigt de Nederlandse autoriteiten dan ook uit om 'wetgeving vast te stellen die het vorenstaande garandeert', welke wetgeving 'binnen een termijn van 18 maanden vanaf de ontvangst⁷ van dit besluit zal moeten worden vastgesteld en uiterlijk in het daaropvolgende belastingjaar in werking zal moeten treden'.⁸ Ook nodigt de Commissie de Nederlandse autoriteiten uit om haar voorstel voor dienstige maatregelen 'onvoorwaardelijk en ondubbelzinnig in zijn geheel te aanvaarden'.⁹

Nederland heeft de Commissie in mei 2013 meegedeeld dit voorstel voor dienstige maatregelen 'onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring' te aanvaarden.¹⁰ Bij brief van 9 juli 2014 geeft de Commissie aan dit voorbehoud niet te beschouwen als een onvoorwaardelijke en ondubbelzinnige

¹ Het gaat daarbij om zes typen bedrijfsactiviteiten/bedrijven, waaronder landbouwbedrijven, mijnbouwbedrijven en bepaalde handels- en vervoersbedrijven.

² Het gaat daarbij om zo'n zeventien met naam aangeduide bedrijven waaronder de Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij, de Koninklijke Nederlandse Munt N.V., de N.V. Luchthaven Schiphol, de N.V. Bank Nederlandse Gemeenten, de Nederlandse Waterschapsbank N.V. en enkele andere banken, waaronder Fortis Bank (Nederland) N.V., ABN AMRO Group N.V. en SNS REAAL N.V.

³ Al in 1997 hebben de diensten van de Commissie een onderzoek ingesteld naar de bijzondere fiscale regels die in de lidstaten gelden voor overheidsbedrijven en overheidsentiteiten die in concurrentie met private ondernemingen op de markt voor commerciële activiteiten actief zijn (zie overweging 1 in de brief van de Commissie van 2 mei 2013, C(2013) 2372 final, welke brief ook een beschrijving geeft van de nadien gezette stappen, waaronder – in overweging 10 – de Commissie-brief van 9 juli 2008 waarin de diensten van de Commissie hun preliminaire zienswijze geven dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting van Nederlandse overheidsbedrijven staatssteun lijkt te vormen in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie).

⁴ Brief van 2 mei 2013, C(2013) 2372 final.

⁵ Overwegingen 83 en 84 van de Commissie-brief van 2 mei 2013. In het bij deze brief behorende persbericht van de Commissie (gedateerd 2 mei 2013, IP/13/395) geeft de Commissie meer concreet aan dat weliswaar voor bepaalde economische activiteiten (zoals landbouw- of mijnbouwbedrijven) en voor bepaalde overheidsbedrijven (zoals Schiphol of de Staatsloterij) Vpb-plicht geldt, maar dat dit voor 'vele economische activiteiten van overheidsinstanties – onder meer alle diensten – en vele overheidsbedrijven' niet geldt: 'bij deze overheidsbedrijven gaat het onder meer om het havenbedrijf Rotterdam, de luchthaven van Maastricht, diverse ontwikkelingsmaatschappijen, de Industriebank LIOF of de Twinning Holding. Deze ondernemingen zijn rechtstreekse concurrenten van particuliere ondernemingen in Nederland en op de interne markt in de EU. Die particuliere ondernemingen krijgen niet dezelfde behandeling'.

⁶ Overweging 85 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

⁷ Niet duidelijk is wanneer de brief van de Commissie die als datum 2 mei 2013 kent, door geadresseerde is ontvangen.

⁸ Overweging 86 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

⁹ Overweging 87 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

¹⁰ Bijlage bij Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.



aanvaarding van de voorgestelde dienstige maatregelen¹¹ en zij heeft daarom de volgende stap gezet in de staatssteunprocedure (een zogenoemde formele onderzoeksprocedure).¹²

b. Te nemen dienstige maatregelen

De vanuit het oogpunt van staatssteun volgens de Commissie te nemen dienstige maatregelen laten zich in de kern als volgt samenvatten.

Op grond van artikel 107, eerste lid, VWEU zijn steunmaatregelen van de staten die in welke vorm dan ook met staatsmiddelen zijn bekostigd en die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.¹³

Anders gezegd mag vanuit staatssteun-optiek (in beginsel) Vpb-plicht niet ontbreken bij overheidsondernemingen die 'economische activiteiten verrichten op een markt waarop ook private ondernemingen actief zijn', althans voor zover het ontbreken van die Vpb-plicht er toe leidt dat daarmee het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloed.

Staatssteun is daarentegen wél verenigbaar met de interne markt – het ontbreken van een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen zou uit dien hoofde zijn toegestaan – indien sprake is van de in het VWEU genoemde uitzonderingen. Daarbij gaat het onder meer om steun van sociale aard aan individuele gebruikers of steun tot herstel van schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen.¹⁴ Daarnaast kan het bijvoorbeeld gaan om steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken, om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen en om andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad van de Europese Unie die verenigbaar met de interne markt kunnen worden geacht.¹⁵ Tot slot kan het gaan om situaties waarin de ontvanger van de steun belast is met het beheer van zogenoemde diensten van algemeen economisch belang (DAEB).¹⁶

c. Inhoud wetsvoorstel

In het voorstel wordt het huidige uitgangspunt voor de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen – zoals hiervoor onder a is aangegeven 'niet belastingplichtig, tenzij' – verlaten. Daarvoor in de plaats komt een tegenovergesteld uitgangspunt, namelijk 'belastingplichtig, tenzij'.

Meer concreet betekent dit dat voor publiekrechtelijke rechtspersonen (directe overheidsondernemingen¹⁷) als uitgangspunt gaat gelden dat Vpb-plicht ontstaat voor zover zij een onderneming drijven in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 én zij met deze onderneming in concurrentie treden met private ondernemingen.¹⁸ Indien geen sprake is van het drijven van een onderneming, ontstaat er ook Vpb-plicht voor zover er sprake is van uiterlijk met een onderneming overeenkomende werkzaamheden waardoor in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.¹⁹

Met betrekking tot indirecte overheidsondernemingen²⁰ gaat als uitgangspunt gelden dat de Vpb-plicht dezelfde is als voor rechtspersonen die in private handen zijn: bij een BV of NV is op grond van de rechtsvorm per definitie sprake van een (integrale) Vpb-plicht omdat zij wettelijk geacht worden met het gehele vermogen een onderneming te drijven.²¹ Bij een vereniging of een stichting is sprake

¹¹ Nadat de diensten van de Commissie bij brief van 11 maart 2014 het voorwaardelijke karakter van de aanvaarding bij de Nederlandse autoriteiten ter sprake hebben gebracht, op welke brief Nederland kennelijk niet heeft geantwoord (overweging 13 van de brief van de Commissie van 9 juli 2014).

¹² Brief van 9 juli 2014, C(2014) 4480 final, overwegingen 58 en 59.

¹³ Zie ook de brief van de Commissie van 2 mei 2013, overweging 53.

¹⁴ Artikel 107, tweede lid, VWEU; zie ook overweging 73 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

¹⁵ Artikel 107, derde lid, VWEU; zie ook overweging 74 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

¹⁶ Artikel 106, tweede lid, VWEU; zie ook overweging 76 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

¹⁷ Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon.

¹⁸ Voor publiekrechtelijke lichamen, niet zijnde de Staat, ingevolge het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g (nieuw), en zevende lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969 (artikel 1, onderdeel A, eerste lid respectievelijk derde lid). Voor de Staat als publiekrechtelijk lichaam ingevolge het voorgestelde artikel 2, tweede lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969 (artikel 1, onderdeel A, tweede lid).

¹⁹ Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 4 van de Wet Vpb 1969 (artikel 1, onderdeel C).

²⁰ Onder een indirecte overheidsonderneming wordt verstaan een separaat privaatrechtelijk lichaam waarvan – kort gezegd – het volledige belang en de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen zijn bij uitsluitend één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen.

²¹ Het thans alleen voor private NV's en BV's geldende artikel 2, vijfde lid, van de wet Vpb 1969 gaat in het voorstel (door het nieuwe uitgangspunt 'belastingplichtig, tenzij') automatisch ook gelden voor indirecte publiekrechtelijke NV's en BV's.



van Vpb-plicht voor zover zij een onderneming drijven²² en, indien geen sprake is van het drijven van een onderneming, voor zover een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid wordt verricht waardoor in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.²³

De facto betekent het vorenstaande dat directe en indirecte overheidsondernemingen enerzijds en private ondernemingen anderzijds voor de Vpb-plicht op voet van gelijkheid worden behandeld in die zin dat zij op gelijke wijze de nationale wettelijke criteria voor al dan niet Vpb-plicht doorlopen (zodat er in zoverre een gelijk speelveld is gecreëerd).

2. Reikwijdte wetsvoorstel

Indien de Europeesrechtelijke uitgangspunten voor de te nemen dienstige maatregelen (zoals hiervoor onder 1b beschreven) worden gelegd naast het voorliggende wetsvoorstel (zoals hiervoor onder 1c beschreven) komen de volgende algemene en meer specifieke aandachtspunten op (zie hierna onder a respectievelijk b) inzake de reikwijdte van het wetsvoorstel. De conclusie dienaangaande is opgenomen onder c hierna.

a. Algemene aandachtspunten

De toelichting noemt twee 'belangrijke' uitgangspunten die 'een leidende rol' hebben gespeeld bij de vormgeving van de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen:

1. 'Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen', en
2. 'Voor de fiscale behandeling van overheidsondernemingen wordt zo min mogelijk onderscheid gemaakt naar de wijze waarop deze (juridisch) zijn georganiseerd. In het verlengde hiervan moet de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal worden belemmerd'.²⁴

De toelichting vermeldt vervolgens dat bij de vormgeving tevens drie 'additionele' punten 'een belangrijke rol' hebben gespeeld:

3. 'Activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en overheidsbevoegdheden waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, blijven buiten de belastingplicht',
4. 'De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969', en
5. 'De stijging van de administratieve lasten voor de betrokken overheidsinstellingen en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst wordt zo beperkt mogelijk gehouden'.²⁵

De Afdeling merkt op dat bij deze opsomming van uitgangspunten aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten ontbreekt. De nationale dimensie lijkt bij het opstellen van het voorstel uitgangspunt te zijn geweest, namelijk (het vierde punt hierboven) dat de belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het huidige stelsel en binnen de systematiek van de Wet Vpb 1969. In de toelichting ontbreekt een analyse of en zo ja in hoeverre de te nemen dienstige maatregelen die de Commissie voorstelt passen in het huidige stelsel/systematiek. Die analyse zou kunnen uitwijzen dat dat niet het geval is en dat dus het stelsel dan wel de systematiek moet worden aangepast ten einde te voldoen aan de Europeesrechtelijke uitgangspunten/maatstaven. Juist omdat het voorstel mede dient voor het uitvoeren van de dienstige maatregelen van de Commissie, zou eveneens leidend uitgangspunt moeten zijn dat de op nieuwe leest te schoeien Vpb voldoet aan de eisen die het recht van de EU stelt op het gebied van mededinging en staatssteun.

Indien de Europeesrechtelijke uitgangspunten/maatstaven voor de te nemen dienstige maatregelen worden gelegd naast het voorstel komen de volgende meer specifieke aandachtspunten op inzake de reikwijdte van het wetsvoorstel.

b. Specifieke aandachtspunten

i. Economische activiteiten uitoefenen op een markt

Zoals hiervoor (onder 1c) is aangeduid hanteert het voorstel als essentiële elementen voor de

²² Het thans alleen voor private verenigingen en stichtingen geldende artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de wet Vpb 1969 gaat in het voorstel (door het nieuwe uitgangspunt 'belastingplichtig, tenzij') automatisch ook gelden voor indirecte publiekrechtelijke verenigingen en stichtingen.

²³ Het thans alleen voor private verenigingen en stichtingen geldende artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 gaat in het voorstel (door het nieuwe uitgangspunt 'belastingplichtig, tenzij') automatisch ook gelden voor indirecte publiekrechtelijke verenigingen en stichtingen.

²⁴ Toelichting, paragraaf 4, eerste tekstblok.

²⁵ Toelichting, paragraaf 4, tweede tekstblok.



aanwezigheid van Vpb-plicht voor zowel directe overheidsondernemingen als indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een vereniging of stichting, dat er (cumulatief) sprake is van de aanwezigheid van: rechtspersoonlijkheid, het drijven van een onderneming (winststreven implicerend) in de zin van de Wet IB 2001 (waaronder begrepen het verrichten van uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomende werkzaamheden waarmee in concurrentie wordt getreden) alsmede in concurrentie treden.

Kern van de dienstige maatregelen van de Commissie is een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen die economische activiteiten uitoefenen in de zin van het EU-recht.²⁶ Daar ligt aan ten grondslag, zoals de Commissie ook aangeeft,²⁷ dat volgens vaste rechtspraak 'het begrip onderneming elke eenheid omvat die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd', waarbij 'het feit dat een entiteit geen winst nastreeft, niet bepalend is om vast te stellen of zij al dan niet een onderneming is' en waarbij 'een economische activiteit elke activiteit is bestaande in het aanbieden van goederen en diensten op een markt (ook non-profit-entiteiten kunnen goederen en diensten aanbieden op een markt)' waarop ook private ondernemingen actief zijn.

De Afdeling leidt uit het voorgaande af dat het voorstel enerzijds en de te nemen dienstige maatregelen zoals de Commissie deze beschrijft anderzijds, qua systematiek en terminologie grote verschillen kennen. Het is daarbij dan ook zeer de vraag of het voorstel bereikt wat Europeesrechtelijk noodzakelijk is. Een analyse daarvan ontbreekt in de toelichting. Het argument zoals de toelichting dat hanteert met betrekking tot het nationaalrechtelijke begrip 'drijven van een onderneming', namelijk dat bij dit begrip wordt aangesloten (en dus niet bij een nieuw begrip uit het Europeesrechtelijke begrippenkader) omdat het een 'in de jurisprudentie nader ingekaderd begrip' betreft,²⁸ overtuigt niet. Ook het Europeesrechtelijke begrippenkader is in jurisprudentie ingekaderd, zoals ook blijkt uit de verwijzingen daarnaar in de brief van 2 mei 2013 van de Commissie. Daarnaast is ook het nationale begrippenkader nog aan inkadering onderhevig, getuige ook de recente jurisprudentie met betrekking tot het begrip 'in concurrentie treden'.²⁹ In verband met het vorenstaande merkt de Afdeling nog op dat in de Mededingingswet en vervolgens bij de aanpassing van de Mededingingswet ter invoering van gedragsregels voor de overheid (de zogenoemde Wet Markt en Overheid), mede na advies van de Raad van State³⁰, voor zover mogelijk aansluiting is gezocht bij het Europese begrippenkader ter zake.³¹

Meer concreet merkt de Afdeling over het vorenstaande nog het volgende op.

Terminologie

Met betrekking tot de in het voorstel gehanteerde terminologie stelt de toelichting dat 'in gevallen dat de begrippen³² niet geheel overeenkomen, dit evenzeer voor privaatrechtelijke ondernemingen geldt, waardoor naar de mening van het kabinet geen verstoring van het gelijke speelveld optreedt'.³³ De Afdeling merkt op dat de vraag niet zozeer is wat het kabinet van oordeel is, maar of de Commissie en eventueel het Hof van Justitie van de Europese Unie dit oordeel delen. De in het voorstel gehanteerde terminologie is inderdaad zowel voor overheidsondernemingen als voor private ondernemingen hetzelfde, zodat in zoverre beide partijen gelijk behandeld worden. Dat neemt echter niet weg dat, zo de Europeesrechtelijke terminologie inhoudelijk afwijkt van de terminologie in het voorstel, er toch sprake kan zijn van een vanuit staatssteunoptiek niet gewenst resultaat. Zo is denkbaar dat een overheidsinstelling economische activiteiten uitoefent op een markt maar daarmee feitelijk niet in concurrentie treedt (volgens de toelichting gaat het om 'feitelijk' in concurrentie treden met private partijen; zie nader daarover hierna onder punt 4b, onder ii). Dan is daarmee niet voldaan aan de voorgestelde wettelijke cumulatieve voorwaarden zodat Vpb-plicht ontbreekt. In die situatie kan echter niettemin sprake zijn van niet toegestane staatssteun omdat het ontbreken van Vpb-plicht de mededinging kan 'dreigen te vervalsen'.

²⁶ Zie ook de brief van de Commissie van 2 mei 2013, overweging 85.

²⁷ Brief van de Commissie van 2 mei 2013, overweging 54.

²⁸ Toelichting, paragraaf 4.1.2, eerste tekstblok, eerste en tweede volzin.

²⁹ Arrest Hoge Raad, 22 juni 2012, nr. ECLI:NL:HR:2012:BR6294, BNB 2012/226.

³⁰ Kamerstukken II 2007/08, 31 354, nr. 4.

³¹ In de brief van de Commissie van 9 juli 2014 (overweging 2) verwijst de Commissie expliciet naar de totstandkoming van de Wet Markt en Overheid. Zij merkt op dat de Nederlandse regering in de jaren 90 een wetsvoorstel had ingediend om overheidsentiteiten die in concurrentie waren met ondernemingen in de privésector aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen, maar dat de Nederlandse regering het voorstel in 2004 heeft ingetrokken.

³² Bedoeld zijn het nationale begrip 'materiële onderneming' enerzijds en het Europeesrechtelijke 'aanbieden van goederen en diensten op een markt' anderzijds.

³³ Toelichting, paragraaf 4.1.2, eerste tekstblok, laatste volzin.



Systematiek

Met betrekking tot de in het voorstel gehanteerde systematiek – die blijft aansluiten bij de bestaande Vpb-systematiek – merkt de Afdeling het volgende op.

Bij een indirecte overheidsonderneming in de vorm van een NV of BV geldt volgens het voorstel dat op grond van deze rechtsvorm per definitie sprake is van een (integrale) Vpb-plicht (omdat een NV of BV wettelijk geacht wordt met het gehele vermogen een onderneming te drijven). Van een Vpb-plicht is dus ook sprake indien het pure overheidstaken betreft die niet door private ondernemingen worden aangeboden. Om nu te bewerkstelligen dat er materieel gezien geen Vpb-heffing plaatsvindt, is er in het voorstel voor gekozen om de voordelen uit activiteiten die door deze indirecte overheidsonderneming worden verricht in verband met de uitoefening van de pure overheidstaken, bij het bepalen van de winst buiten aanmerking te laten.³⁴ Aldus is er weliswaar formeel sprake van Vpb-plicht maar materieel niet.

Daarentegen is bij een directe overheidsonderneming (die zelf de pure overheidsactiviteiten verricht), noch formeel noch materieel sprake van Vpb-plicht omdat niet is voldaan aan de wettelijke voorwaarde dat sprake is van in concurrentie treden (het betreft immers pure overheidstaken). Daarmee ontstaat in de systematiek van het voorstel een verschil in behandeling dat op gespannen voet staat met de eerder (onder punt 2a) vermelde uitgangspunten 2 en 3 voor de vormgeving van het voorstel. In de Europeesrechtelijke systematiek is er in het voorbeeld, anders dan in het voorstel, zowel bij een directe overheidsonderneming als bij een indirecte overheidsonderneming in de vorm van een NV of BV, noch formeel noch materieel sprake van Vpb-plicht, omdat er geen sprake is van het verrichten van 'economische activiteiten op een markt waarop ook private ondernemingen actief zijn'.

ii. Vrijstellingen/DAEB

Aan de al in de Wet Vpb 1969 *bestaande* subjectieve³⁵ en objectieve³⁶ vrijstellingen, voegt het voorstel een flink aantal *nieuwe* subjectieve³⁷ en objectieve³⁸ vrijstellingen toe.

Nieuwe subjectieve en objectieve vrijstellingen

Bij de voorgestelde *nieuwe* subjectieve vrijstellingen gaat het om een vrijstelling voor academische ziekenhuizen, voor bekostigd onderwijs en voor zeehavenbeheerders. Bij de voorgestelde *nieuwe* objectieve vrijstellingen gaat het om het buiten de winst blijven van voordelen uit activiteiten die overheidsondernemingen in verschillende onderlinge verhoudingen verrichten: binnen het lichaam zelf (zogenoemde interne activiteiten, helder geïllustreerd in de figuren 1 en 2 van de toelichting op het voorstel), buiten het lichaam zelf maar ten behoeve van een eigen gemeente-BV (zie figuur 4 van de toelichting), door middel van het laten 'uitzakken' van de activiteiten in een BV (zogenoemde quasi-inbesteding, zie figuur 5/6 van de toelichting), of in de vorm van een samenwerkingsverband (een gemeenschappelijke regeling, zie figuur 7 van de toelichting).

Zoals hiervoor (onder 1b) inzake de inhoud van de te nemen dienstige maatregelen al is opgemerkt, kan staatssteun verenigbaar zijn met de interne markt – het ontbreken van een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen zou uit dien hoofde zijn toegestaan – indien sprake is van een van de in het VWEU genoemde uitzonderingen, DAEB-diensten daaronder begrepen (artikelen 106, tweede lid, en 107, tweede en derde lid, VWEU).

De Afdeling merkt op dat in de toelichting op het voorstel een analyse ontbreekt in hoeverre de voorgestelde *nieuwe* subjectieve en objectieve vrijstellingen zijn toegestaan in het licht van bedoelde uitzonderingen van het VWEU. Het komt de Afdeling voor dat het argument uit de toelichting³⁹ dat een dergelijke objectieve vrijstelling strookt met de door het kabinet zo veel mogelijk nagestreefde neutraliteit en met het uitgangspunt dat de fiscaliteit zo min mogelijk bepalend moet zijn voor de gewenste structurering van activiteiten⁴⁰, op zich niet een voldoende rechtvaardiging vormt, maar moet worden gehouden tegen de uitzonderingsgronden van het VWEU.

³⁴ Het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, aanhef en onderdeel b, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel E).

³⁵ Bij een subjectieve vrijstelling is in beginsel sprake van Vpb-plicht, maar worden bepaalde lichamen niettemin vrijgesteld van Vpb-heffing: zie de artikelen 5, 6 en 6a van de Wet Vpb 1969.

³⁶ Bij een objectieve vrijstelling blijft bij het bepalen van het object van heffing (de winst) een gedeelte daarvan buiten aanmerking: zie bijvoorbeeld de artikelen 8c en 8d van de Wet Vpb 1969.

³⁷ Zie de voorgestelde artikelen 6b en 6c van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel D).

³⁸ Zie de voorgestelde artikelen 8e tot en met 8g van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel E).

³⁹ Toelichting op artikel I, onderdeel E, tweede alinea onder figuur 11.

⁴⁰ Met andere woorden, het argument dat het fiscaal niet mag uitmaken of de activiteiten binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf blijven of op afstand worden gezet in een aparte rechtspersoon.



Bestaande vrijstellingen

Met betrekking tot de al *bestaande* vrijstellingen in de Wet Vpb 1969 merkt de Afdeling nog het volgende op.

De Commissie stelt in haar brief van 2 mei 2013: 'Opgemerkt zij dat de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb, in combinatie met Uitvoeringsbesluit Vennootschapsbelasting 1971, voorzien in de vrijstelling van vennootschapsbelasting van bepaalde lichamen die een sociale doelstelling hebben of een non-profit karakter of een beperkt profit karakter hebben. Vrijgesteld zijn bijvoorbeeld ziekenhuizen, ouderenzorg, begrafenisdiensten en bibliotheken. Zoals de Commissie in haar artikel 17-brief reeds heeft opgemerkt, kunnen, aangezien volgens het EU-mededingingsrecht met het criterium maken van winst geen rekening moet worden gehouden bij het besluiten of een entiteit al dan niet een onderneming is, de vrijstellingen in artikel 5 en 6 Wet Vpb in bepaalde gevallen eveneens staatssteun vormen. Deze bepalingen worden evenwel niet verder onderzocht in voorliggend besluit, dat enkel betrekking heeft op de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven die zijn opgenomen in artikel 2, leden 1, 3 en 7, Wet Vpb'.⁴¹

Gelet op deze stellingname van de Commissie, is de Afdeling van oordeel dat ook met betrekking tot de al *bestaande* vrijstellingen in de Wet Vpb 1969 een analyse dient te worden gemaakt hoe deze zich verhouden tot de Europeesrechtelijke regels inzake staatssteun (de hiervoor aangeduide VWEU-uitzonderingen, DAEB-diensten daaronder begrepen). Aanpassingen van de Wet Vpb 1969 die op grond daarvan noodzakelijk zijn, zouden dan meteen in het voorstel kunnen worden meegenomen.

iii. Overige staatssteunaspecten

Fictie één overheidsonderneming

Met betrekking tot directe overheidsondernemingen, zijnde de Staat, stelt de toelichting: 'Uit praktische overwegingen worden alle (concurrerende en dus belastingplichtige) ondernemingen gedreven door de Staat die behoren tot hetzelfde ministerie geacht tezamen één onderneming gedreven door de Staat te vormen. Deze onderneming (van een ministerie) vormt daarmee het belastingplichtige lichaam (als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Hiermee wordt bereikt dat er op het niveau van de Staat per ministerie één aangifte wordt ingediend en kunnen de winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen van dat ministerie met elkaar worden verrekend'.⁴²

Met betrekking tot directe overheidsondernemingen, niet zijnde de Staat, stelt de toelichting: 'Op overeenkomstige wijze bepaalt het voorgestelde artikel 2, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dat de ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon, niet zijnde de Staat, tezamen één onderneming geacht worden te vormen'.⁴³

De Afdeling merkt op dat deze fictiebepaling ziet op directe overheidsondernemingen die in beginsel Vpb-plichtig zijn omdat ze in concurrentie treden met private ondernemingen. Zoals de aangehaalde toelichting ook duidelijk maakt, dienen deze verschillende ondernemingen hun winsten en verliezen onderling te verrekenen. Naar het de Afdeling voorkomt, kan dit onder omstandigheden een voordeel opleveren ten opzichte van private ondernemers waarmee in concurrentie wordt getreden. Dit roept de vraag op in hoeverre met de introductie van de fictiebepaling sprake is van nieuwe (en terugvorderbare) staatssteun die moet worden aangemeld bij de Commissie. De toelichting gaat hier niet op in. In dit verband merkt de Afdeling nog op dat deze fictiebepaling niet was opgenomen in de consultatieversie van voorliggend wetsvoorstel⁴⁴ en de bepaling uit dien hoofde niet bekend is bij de Commissie.

Zeehavens

Zoals uit punt 1a van onderhavig advies naar voren komt, brengt de huidige opzet van de Wet Vpb 1969 ('niet belastingplichtig, tenzij') mee dat voor veel overheidsondernemingen, waaronder zeehavens, thans geen sprake is van Vpb-plicht. Het voorstel wijzigt de systematiek van de Wet Vpb 1969 zodanig ('belastingplichtig, tenzij') dat beoogd wordt daarmee te voldoen aan de uitnodiging van de Commissie tot het nemen van dienstige maatregelen. Ondanks het feit dat het ontbreken van een Vpb-plicht juist met betrekking tot overheids-zeehavens onderwerp is van de staatssteunprocedure van de Commissie, wordt in het voorstel voor overheids-zeehavens toch een expliciete vrijstelling

⁴¹ Brief van de Commissie van 2 mei 2013, noot 5.

⁴² Toelichting op artikel I, onderdeel A, tweede tekstblok. Zie het voorgestelde artikel 2, tweede lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969.

⁴³ Toelichting op artikel I, onderdeel A, derde tekstblok, eerste volzin.

⁴⁴ Een conceptwetsvoorstel is van 14 april tot en met 2 mei 2014 in internetconsultatie geweest.



opgenomen.⁴⁵ Rechtvaardiging voor de continuering van de vrijstelling is dat, zolang Europese zeehavens die concurreren met Nederlandse zeehavens niet op dezelfde manier behandeld worden, de vrijstelling van Vpb-plicht in stand mag worden gehouden.⁴⁶

Het opnemen van deze expliciete vrijstelling doet de vraag rijzen of daarmee sprake is van nieuwe (en terugvorderbare) staatssteun die moet worden aangemeld bij de Commissie. Daarbij zij opgemerkt dat het feit dat in andere lidstaten gelijksoortige of identieke belastingstelsels bestaan die niet bij de Commissie werden aangemeld, geen invloed heeft op een onderzoek naar de vraag of een bepaalde maatregel staatssteun vormt.⁴⁷ Anders gezegd, een eventuele aanwezigheid van staatssteun in andere lidstaten (en een lopend onderzoek daarnaar), kan – hoezeer Nederland daardoor wellicht in een nadelige positie verkeert – geen rechtvaardiging vormen voor het continueren van een bestaande vrijstelling (verbod van eigenrichting).⁴⁸ Voor het aanpakken van (vergelijkbare) staatssteun in andere lidstaten is het aan de Commissie om adequaat te handhaven, waartoe zij inmiddels al stappen heeft gezet blijkens haar recente antwoord op een vraag dienaangaande van een lid van het Europees Parlement⁴⁹.

De toelichting gaat niet op het vorenstaande in.

c. Conclusie

Met betrekking tot de reikwijdte van het voorliggende wetsvoorstel merkt de Afdeling concluderend op dat bij de (opsomming van) uitgangspunten die aan het voorstel ten grondslag liggen, de noodzakelijke aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten ontbreekt. Veeleer lijkt bij het opstellen van het voorstel de nationale dimensie – bijvoorbeeld dat de belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het huidige stelsel en binnen de systematiek van de Wet Vpb 1969 – uitgangspunt te zijn geweest. Gelet op de door de Afdeling gesignaleerde aandachtspunten/ discrepanties is het niet duidelijk of het voorstel (ook voor de toekomst) in overeenstemming is met het EU-recht. De toelichting besteedt hier nauwelijks aandacht aan. Een analyse van wat de Commissie met de te nemen dienstige maatregelen beoogt vanuit staatssteun-optiek, evenals een analyse van de gevolgen ervan voor de bestaande systematiek van de Wet Vpb 1969 ontbreekt. Bepaalde onderdelen van het voorstel lijken te moeten worden beschouwd als nieuwe staatssteun die moet worden aangemeld bij de Commissie omdat anders het risico bestaat dat deze zal worden teruggevorderd.

De Afdeling adviseert in de toelichting een gedegen motivering ten aanzien van de EU-aspecten van het voorstel op te nemen in het licht van hetgeen hiervoor is opgemerkt, en zo nodig het voorstel aan te passen.

3. Overleg met de Commissie

De toelichting maakt duidelijk dat ‘vanaf het moment van acceptatie van de dienstige maatregelen in mei 2013 er regelmatig overleg is geweest met de Commissie over de invulling van de dienstige maatregelen en de vormgeving van het wetsvoorstel’. Daarbij stelt de toelichting dat met de opmerkingen van de Commissie tijdens dit proces ‘waar mogelijk’ rekening is gehouden.⁵⁰

De Afdeling merkt op dat niet duidelijk is over welke versie(s) van het voorstel – consultatieversie, versie(s) nadien, of de voorliggende versie – is overlegd. Evenmin is duidelijk met welke opmerkingen van de Commissie wél rekening is gehouden en met welke niet en waarom niet. Gelet op de eerdergenoemde brief van de Commissie van 9 juli 2014 is zij in ieder geval op de hoogte van de inhoud van de consultatieversie van het voorstel.⁵¹ De Commissie merkt namelijk op dat deze consultatieversie ‘er niet (volledig) voor zorgt dat voor overheidsbedrijven die bij economische activiteiten betrokken zijn – in de zin van het EU-recht – dezelfde regeling geldt als voor private ondernemingen’.⁵² Niet duidelijk is of deze opmerking van de Commissie alleen betrekking heeft op de in het consultatievoorstel gecontinueerde niet-Vpb-onderworpenheid van een vijftal Nederlandse zeehavens⁵³ of dat (ook) op

⁴⁵ Het voorgestelde artikel 6c van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel D). Genoemd worden Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenschap Moerdijk, Zeeland Seaports N.V., en – nieuw ten opzichte van de consultatieversie van het voorstel – N.V. Port of Den Helder.

⁴⁶ Zoals de Commissie het verwoordt in haar brief van 9 juli 2014, overweging 15. Voorts is dit de strekking van hetgeen wordt gesteld in paragraaf 5.3 van de toelichting op het voorstel.

⁴⁷ Overweging 100 van het Besluit van de Commissie van 26 januari 2011 betreffende de steunmaatregel van Duitsland C 7/10 (ex CP 250/09 en NN 5/10) ‘KStG, Sanierungsklausel’.

⁴⁸ Arrest van het Hof van Justitie van 13 november 1964 in de gevoegde zaken 90 en 91/63, Commissie versus België en Luxemburg.

⁴⁹ Vraag van 21 januari 2014 en antwoord van de Commissie van 11 maart 2014, nr. E-00552/2014.

⁵⁰ Toelichting, paragraaf 8, laatste tekstblok.

⁵¹ Brief van 9 juli 2014, overwegingen 14, 15 en 16.

⁵² Brief van 9 juli 2014, overweging 16.

⁵³ Brief van 9 juli 2014, overweging 14/15.



(andere) elementen van de consultatieversie wordt bedoeld die in het – ten opzichte van het consultatievoorstel ‘aanzienlijk’⁵⁴ gewijzigde – voorliggende voorstel zijn opgenomen.

Op 7 maart 2014 is in antwoord op Kamervragen gesteld dat het kabinet ernaar streeft om op Prinsjesdag 2014 een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer in te dienen en dat ‘de gesprekken met de Europese Commissie derhalve voor die tijd tot helderheid moeten hebben geleid. Vervolgens zal het kabinet een afweging maken over de uiteindelijke vormgeving’.⁵⁵ Het is de Afdeling niet duidelijk of die helderheid er inmiddels is en of de Commissie heeft ingestemd met het voorliggende voorstel. In het licht ook van het hiervoor onder 2 opgemerkte over de reikwijdte van het voorstel, acht de Afdeling de opvatting van de Commissie van wezenlijk belang.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

Onverminderd het vorenstaande merkt de Afdeling nog het volgende op.

4. Invoeringstermijn/open wettelijke normen

Het ligt in de bedoeling dat het onderhavige wetsvoorstel op 1 januari 2015 in werking treedt en voor het eerst wordt toegepast op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.⁵⁶ Centrale en decentrale overheden krijgen aldus een jaar de tijd om met betrekking tot al hun activiteiten te beoordelen of deze leiden tot vennootschapsbelastingplicht of niet. Het vorenstaande vloeit voort uit de uitnodiging van de Commissie tot het vaststellen van wetgeving binnen 18 maanden na haar brief van 2 mei 2013 en inwerkingtreding van die wetgeving in het daaropvolgende belastingjaar.

De Afdeling plaatst hier twee kanttekeningen bij.

a. Invoeringstermijn

De Afdeling merkt op dat de gevolgen van het wetsvoorstel ingrijpend zijn, niet alleen voor de Belastingdienst⁵⁷ maar ook voor (de)centrale overheden. Aan de hand van feiten en omstandigheden moeten diverse vraagstukken worden beantwoord welke van invloed zijn op het vaststellen van de (omvang van de) belastingplicht van directe en indirecte overheidsondernemingen. Het gaat daarbij om een ‘zeer grote hoeveelheid’ indirecte overheidsondernemingen, terwijl het aantal directe overheidsondernemingen ‘nauwelijks is te overzien’.⁵⁸ De diverse (open) normen waar in het voorstel bewust voor is gekozen, zullen in de praktijk en jurisprudentie nader moeten worden ingekaderd, zoals de toelichting ook stelt: het gaat dan specifiek om bijvoorbeeld de invulling van de begrippen ‘onderneming waarmee in concurrentie wordt getreden’ en ‘overheidstaak’, alsmede om de toepassing van de vrijstellingen.⁵⁹ Die nadere inkadering zal verre van eenvoudig zijn (zie daarover ook nader onder b hierna).

Feitelijk komt dit er op neer dat zowel centrale als decentrale overheden per activiteit moeten beoordelen of aan die normen wordt voldaan of niet. Zo hangt het antwoord op de vraag of er sprake is van belastingplicht af van de concrete feiten en omstandigheden waardoor op detailniveau onderzoek nodig is. Ook de tamelijke onbekendheid met deze nieuwe materie bij zowel de diverse (de)centrale overheden als de Belastingdienst, en het veelvoud en de grote diversiteit aan activiteiten die door vooral gemeenten worden uitgeoefend, zullen nog tot onverwachte problemen leiden. Vanwege de gewenste rechtszekerheid zal dan ook (veelvuldig) overleg met de belastinginspecteur moeten plaatsvinden. Dit geldt niet alleen voor de belastingplicht, maar ook voor de praktische invulling van de subjectieve en objectieve vrijstellingen die in het wetsvoorstel zijn opgenomen. Ook over de lastige problematiek van de fiscale openingsbalans zal vaak overleg moeten plaatsvinden. Het is daarbij zeer aannemelijk dat de diverse vragen die in dit verband zullen opkomen ook tot het nodige en tijd vergende interne overleg binnen de Belastingdienst zullen leiden. Indien eenmaal is geconcludeerd dat voor bepaalde activiteiten sprake is van belastingplicht, zullen overheidsondernemingen vervolgens de vraag moeten beantwoorden hoe inkomsten en uitgaven en eigen vermogen en vreemd vermogen moeten worden toegerekend aan ofwel de belaste activiteiten ofwel de niet belaste activiteiten (hetgeen zal betekenen dat hiervoor een afzonderlijke administratie moet worden ingericht). Met het oog op de voorbereiding van de begroting voor het jaar 2016 en de vaststelling van (kost)prijzen en tarieven, zal het (bijvoorbeeld bij gemeenten) al vroeg in 2015 duidelijk moeten zijn of en zo ja in hoeverre zij met ingang van 2016 Vpb-plichtig zijn voor hun activiteiten.

⁵⁴ Toelichting, paragraaf 6.3, eerste volzin.

⁵⁵ Aangangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1357.

⁵⁶ Artikel VII, eerste lid.

⁵⁷ Zoals de memorie van toelichting stelt in paragraaf 7, tweede tekstblok, eerste volzin.

⁵⁸ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 9, blz. 12, tweede tekstblok.

⁵⁹ Toelichting, paragraaf 7, derde tekstblok.



In dit verband wijst de Afdeling ook op het volgende.

Het onderhavige wetsvoorstel zal vooral voor gemeenten de nodige werkzaamheden met zich brengen, terwijl diezelfde gemeenten in 2015 ook al te maken hebben met aanzienlijke werkzaamheden in het kader van de uitvoering van de grote decentralisatie-operaties.

Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat er gereede twijfel is of de termijn van een jaar voldoende ruim is voor een zorgvuldige invoering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. De Afdeling realiseert zich daarbij dat deze termijn door de Commissie is aangeduid in haar brief van 2 mei 2013. Niettemin zou het vorenstaande onder de aandacht van de Commissie gebracht kunnen worden.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig in overleg te treden met de Commissie.

b. Open wettelijke normen

Zoals hiervoor onder a is aangegeven, zullen de diverse (open) normen waar in het voorstel bewust voor is gekozen, in de praktijk en jurisprudentie nader moeten worden ingekaderd. De Afdeling plaatst hier twee opmerkingen bij.

- i. De Afdeling merkt op dat een toekomstige inkadering niet wegneemt dat de toelichting bij het voorstel een belangrijke rol kan spelen als eerste invulling van wat naar de mening van de wetgever onder die begrippen moet worden verstaan. Die invulling is ook van belang om uniformiteit in de interpretatie van die open normen zo veel mogelijk te garanderen. De toelichting voorziet daar echter nauwelijks in, terwijl de praktijk wel met de wettelijke normen moet werken. Het argument in de toelichting dat er bewust voor is gekozen om geen limitatieve lijst met overheidstaken/publieke bevoegdheden in het voorstel op te nemen is begrijpelijk. Maar enige indicatie in de toelichting moet toch wel kunnen worden gegeven aangaande de vraag wat typische overheidstaken zijn (en wat niet) of welke activiteiten (afhankelijk van feiten en omstandigheden) potentieel concurrentieverstorend zijn. Discussies en onderzoeken hierover lopen immers al heel lang. In dit verband zij bijvoorbeeld gewezen op een voor het najaar 2013 aangekondigde inventarisatie 'om een beter inzicht te krijgen in de verschillende economische activiteiten van medeoverheden en departementen, nodig om een passende invulling te geven aan de belastingplicht'.⁶⁰ Ook zij gewezen op een lijst van potentieel concurrentieverstorende activiteiten van overheden.⁶¹

De Afdeling adviseert de toelichting in overeenstemming met het vorenstaande aan te vullen.

- ii. Meer in het bijzonder merkt de Afdeling nog het volgende op met betrekking tot het concurrentie-criterium.
Het wetsvoorstel hanteert op diverse plaatsen (deels nieuw) het begrip 'in concurrentie treden'.⁶² Op veel plaatsen in de toelichting wordt gesteld dat het daarbij gaat om 'feitelijk' in concurrentie treden. Het concurrentie-criterium is in de toelichting verder niet nader ingevuld. De enige concrete aanwijzing in de toelichting is dat concurrentie wordt aangenomen indien de publiekrechtelijke rechtspersoon werkzaamheden verricht ten koste van het debiet van (private) ondernemingen en er bovendien sprake is van een zekere mate van winstpotentie.⁶³ Deze omschrijving ziet echter op duurzame organisaties van kapitaal en arbeid waarmee zonder winst oogmerk wordt deelgenomen aan het economische verkeer (verenigingen en stichtingen).⁶⁴ Dit roept de vraag op hoe zich dit verhoudt tot het 'feitelijke' in concurrentie treden bij directe overheidsondernemingen, nu de toelichting daarover stelt dat dit 'anders zou zijn' dan bij stichtingen en verenigingen.⁶⁵

Daarnaast komt de vraag op of het concurrentie-criterium niet ook 'potentiële' concurrentieverstoring dient te omvatten. Indien het slechts om 'feitelijke' verstoringen gaat is het niet ondenkbaar dat bij

⁶⁰ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.

⁶¹ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 9, blz. 12, eerste tekstblok:

Voorbeelden van mogelijk concurrentieverstorende ondernemingsactiviteiten van het Rijk en overige publiekrechtelijke rechtspersonen zijn: toezicht, keuringsactiviteiten, ontwikkelen en afnemen examens, vastleggen (inclusief beheren en verstrekken) van gegevens, onderzoek, ontwikkelen natuurgebieden, luchtverkeersleiding, verkoop zendtijd reclame-uiting, verkoop (rijks)goederen, verstrekken meteorologische informatie, wetenschappelijk onderwijs.

Voorbeelden van mogelijk concurrentieverstorende ondernemingsactiviteiten van gemeenten: exploitatie vastgoed, ontwikkeling en exploitatie van openbare ruimten, afval en energie, vervoer, sociale ondersteuning, peuterspeelzalen, scholen, bibliotheken, theaters, musea, zorg, exploitatie sportgelegenheden en zwembaden en dienstverlening als nevenactiviteit.

Voorbeelden van mogelijk concurrentieverstorende ondernemingsactiviteiten van provincies en waterschappen: regionale ontwikkelingsmaatschappijen, deelname participatiefondsen, luchthavens, recreatie, tolwegen, afvalzorg, havenschappen, netwerkbeheer, advisering inzake cultureel erfgoed, waterleidingbedrijven en slibverwerking.

⁶² Zie bijvoorbeeld de voorgestelde artikelen 2, eerste lid, onderdeel g, en tweede lid, van de Wet Vpb 1969 (artikel 1, onderdelen A en B).

⁶³ Toelichting, paragraaf 4.1.2.2, tweede tekstblok.

⁶⁴ Het huidige artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

⁶⁵ Toelichting, paragraaf 4.1.1, eerste tekstblok.



afwezigheid daarvan er geen sprake is van belastingplicht van een overheidsonderneming, terwijl vanuit een oogpunt van staatssteun (potentiële verstoring) juist wel van belastingplicht sprake zou dienen te zijn.

Hoewel de toelichting ook daar niets over zegt, gaat de Afdeling er ten slotte van uit dat het, eveneens vanuit een oogpunt van staatssteun, bij concurrentievervalsing ook dient te gaan om (potentiële) 'grensoverschrijdende' concurrentievervalsing.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

5. Vrijstelling interne activiteiten

De toelichting stelt dat indien een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon (bijvoorbeeld een gemeente) uitsluitend interne activiteiten (bijvoorbeeld ict-diensten) voor (een ander onderdeel van) dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon verricht (het gaat hier om een directe overheidsonderneming) er geen sprake is van een onderneming omdat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer.⁶⁶ Deze ict-activiteiten, die onderdeel zijn van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, vallen derhalve buiten de Vpb-plicht, zo meldt de toelichting (die daarvoor ook verwijst naar de figuren 1 en 2 van de toelichting).

Ingeval het betreffende onderdeel naast de interne ict-activiteiten echter ook ict-activiteiten ten behoeve van derden verricht, wordt wél deelgenomen aan het economische verkeer, aldus de toelichting (die daarbij verwijst naar de situatie die is weergegeven in figuur 3 van de toelichting). Gesteld wordt dat, indien aan nog een aantal voorwaarden is voldaan, in die situatie in beginsel de gehele organisatie van kapitaal en arbeid een onderneming wordt. Daarmee zou een belastingplicht voor de gehele onderneming ontstaan en zou zonder aanvullende maatregelen het gehele resultaat – dus ook het resultaat van de interne ict-activiteiten – in de heffing van Vpb worden betrokken. Het voorstel voorkomt dit door de introductie van een (objectieve) vrijstelling voor de interne activiteiten.⁶⁷ De toelichting stelt daarbij dat die vrijstelling mede gewenst is omdat er bij dit soort activiteiten geen sprake is van een deelname aan het economische verkeer.

De Afdeling merkt op dat een vrijstelling van het object van heffing pas aan de orde is indien sprake is van belastingplicht. Naar het de Afdeling voorkomt is ter zake van bedoelde interne activiteiten volgens het voorstel geen sprake van een belastingplicht. Publiekrechtelijke rechtspersonen⁶⁸ zijn volgens het voorstel immers slechts belastingplichtig 'voor zover' zij een onderneming drijven.⁶⁹ En van het drijven van een onderneming is, voor zover het die interne activiteiten betreft, geen sprake nu niet is voldaan aan een van de criteria voor het drijven van een onderneming, namelijk dat sprake moet zijn van deelname aan het economische verkeer. Met het ontbreken van belastingplicht wordt dan niet toegekomen aan het toepassen van een vrijstelling, zodat deze expliciete objectieve vrijstelling niet nodig lijkt om het gewenste resultaat (interne activiteiten geen Vpb-heffing) te bewerkstelligen.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

6. Overgangsrecht

Volgens het voorstel kunnen directe en indirecte overheidsondernemingen op verzoek de objectieve vrijstelling (die geldt voor voordelen uit activiteiten die worden verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen) achterwege laten.⁷⁰ Een verzoek daartoe wordt uiterlijk gedaan achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarvoor de overheidsonderneming dat wil.⁷¹

Het voorstel vindt voor het eerst toepassing met ingang van 1 januari 2016.⁷² Dit betekent dat met

⁶⁶ Toelichting, paragraaf 4.2.1, eerste tekstblok.

⁶⁷ Het in artikel I, onderdeel E, voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, (nieuw) van de Wet Vpb 1969.

⁶⁸ Niet zijnde de Staat.

⁶⁹ Het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel A).

⁷⁰ Het voorgestelde artikel 8e, tweede lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (directe overheidsondernemingen) respectievelijk het voorgestelde artikel 8f, tweede lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (indirecte overheidsondernemingen) (artikel I, onderdeel E).

⁷¹ Het voorgestelde artikel 8e, derde lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (directe overheidsondernemingen) respectievelijk het voorgestelde artikel 8f, derde lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (indirecte overheidsondernemingen) (artikel I, onderdeel E).

⁷² Artikel VII, eerste lid.



betrekking tot het (boek)jaar 2016⁷³ een verzoek uiterlijk 1-7-2018 moet worden gedaan. Is het eerste jaar waarvoor men een verzoek wil doen het (boek)jaar 2017, dan moet een verzoek uiterlijk 1-7-2019 zijn gedaan.

De termijn van 'achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarvoor men een verzoek wil doen' komt echter te vervallen: met ingang van 1-1-2018 geldt dat een verzoek uiterlijk 'voorafgaand aan het jaar waarvoor men dat verzoek wil doen' moet worden gedaan.⁷⁴ Die verkorting van de termijn is mogelijk omdat, zoals de toelichting stelt, belanghebbenden dan voldoende gewend zijn aan de nieuwe wetgeving en eerder een weloverwogen verzoek kunnen doen.⁷⁵ Over deze wijziging met ingang van 1-1-2018 maakt de Afdeling twee opmerkingen.

Naar het de Afdeling voorkomt kan een verzoek met betrekking tot het (boek)jaar 2018 zélf, anders dan de toelichting stelt, niet al vóór 1-1-2018 worden gedaan. De verkorting van de termijn treedt immers pas op 1-1-2018 in werking.

Daarnaast merkt de Afdeling op dat met de verkorting van de termijn met ingang van 1-1-2018, met ingang van die datum ook de termijn van achttien maanden komt te vervallen. Dit impliceert dat met betrekking tot de jaren 2016 en 2017 geen verzoeken achteraf meer kunnen worden gedaan. Een overgangsrechtelijke bepaling die dit wél mogelijk maakt, ontbreekt.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

7. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De vice-president van de Raad van State,
J.P.H. Donner.*

⁷³ In het voorbeeld wordt uitgegaan van een met het kalenderjaar samenvallend boekjaar.

⁷⁴ Artikel II, onderdeel B, en artikel VII, derde lid.

⁷⁵ Toelichting op artikel II, onderdeel B, laatste volzin.



**Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State
betreffende no. W06.14.0252/III**

- In het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 de zinsnede ‘ondernemingen gedreven door natuurlijke personen’ wijzigen in ‘ondernemingen gedreven door een of meer natuurlijke personen’, in overeenstemming met de formulering in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel A).



Tekst zoals toegezonden aan de Raad van State: Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen)

Wij Willem Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het voor het jaar 2015 wenselijk is een aantal fiscale maatregelen te treffen die voortvloeien uit het regeerakkoord, de Begrotingsafspraken 2014 en de koopkrachtbesluitvorming en dat het in het kader van het fiscale beleid voor het jaar 2015 wenselijk is in een aantal belastingwetten en enige andere wetten wijzigingen, bijstellingen of technische reparaties aan te brengen die uiterlijk 1 januari 2015 in werking moeten treden;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

ARTIKEL I

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 2** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel g, komt te luiden:

- g. publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, voor zover zij een onderneming drijven en met die onderneming in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door een of meer natuurlijke personen, dan wel door lichamen als bedoeld in de onderdelen a, b, c, d en e.

2. Het tweede en derde lid komen te luiden:

2. Als binnenlandse belastingplichtigen zijn mede aan de belasting onderworpen de ondernemingen gedreven door de Staat voor zover met die ondernemingen, per onderneming gezien, in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen als bedoeld in het eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e. Voor de toepassing van deze wet, met uitzondering van de vorige volzin, worden alle ondernemingen gedreven door de Staat die behoren tot eenzelfde bij koninklijk besluit ingesteld ministerie als bedoeld in artikel 44 van de Grondwet, geacht tezamen één onderneming gedreven door de Staat te vormen.
3. Onder een fonds voor gemene rekening wordt verstaan een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, mits van de deelgerechtigdheid in het fonds blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid. Een fonds voor gemene rekening wordt als onderneming aangemerkt. De bewijzen van deelgerechtigdheid worden als verhandelbaar aangemerkt indien voor vervreemding niet de toestemming van alle deelgerechtigden is vereist, met dien verstande dat ingeval vervreemding uitsluitend kan plaatsvinden aan het fonds voor gemene rekening of aan bloed- en aanverwanten in de rechte linie de bewijzen niet als verhandelbaar worden aangemerkt.

3. Het zevende lid komt te luiden:

7. De ondernemingen van een lichaam als bedoeld in het eerste lid, onderdelen e of g, worden voor de toepassing van deze wet, met uitzondering van het eerste lid, onderdeel g, geacht tezamen één onderneming te vormen.

B. Aan **artikel 3** wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. In afwijking in zoverre van het eerste lid zijn met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen slechts aan de belasting onderworpen voor zover zij een onderneming drijven en met die onderneming in concurrentie wordt getreden met



ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e.

C. In **artikel 4** wordt in de aanhef 'onderdeel e' vervangen door 'onderdelen e en g, en tweede lid,'. Voorts wordt 'artikel 3, tweede lid' vervangen door: artikel 3, tweede en derde lid.

D. Na **artikel 6a** worden twee artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 6b

1. Van de belasting zijn vrijgesteld lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend:
 - a. activiteiten verrichten als genoemd in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, of
 - b. onderwijs geven of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs en dat onderzoek hoofdzakelijk worden bekostigd uit publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, uit les gelden als bedoeld in artikel 3 van de Les- en cursuswet, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met genoemde college- of les gelden of uit giften van algemeen nut beogende instellingen als bedoeld in artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.
2. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van het eerste lid op lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b en e, en artikel 3, eerste lid, niet zijnde een privaatrechtelijk overheidslichaam of een lichaam als bedoeld in artikel 3, derde lid.
3. Voor de toepassing van deze wet wordt onder een privaatrechtelijk overheidslichaam verstaan:
 - a. een lichaam zonder aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt;
 - b. een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen als bedoeld in onderdeel a, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn.
4. Voor de toepassing van deze wet wordt onder een publiekrechtelijke rechtspersoon verstaan een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon alsmede een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon.

Artikel 6c

Van de belasting zijn vrijgesteld:

- a. Groningen Seaports N.V.;
- b. Havenbedrijf Amsterdam N.V.;
- c. Havenbedrijf Rotterdam N.V.;
- d. Havenschap Moerdijk;
- e. N.V. Port of Den Helder;
- f. Zeeland Seaports N.V., en
- g. lichamen waarvan de activiteiten hoofdzakelijk bestaan uit het beheren, ontwikkelen of exploiteren van een zeehaven of uit werkzaamheden die daaraan dienstbaar zijn en waarvan:
 - 1°. de bestuurders uitsluitend door de lichamen, bedoeld in de onderdelen a tot en met f, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van de lichamen, bedoeld in de onderdelen a tot en met f, of
 - 2°. uitsluitend de lichamen, bedoeld in de onderdelen a tot en met f, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouder, vennoot, deelgerechtigde of lid zijn.

E. Na **artikel 8d** worden drie artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8e

1. Bij het bepalen van de winst van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, of tweede lid, dan wel artikel 3, derde lid, blijven buiten aanmerking voordelen uit:
 - a. activiteiten verricht voor:
 - 1°. het lichaam zelf, of
 - 2°. een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam;
 - b. activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen, mits:
 - 1°. de activiteiten worden verricht voor de onmiddellijk of middellijk in het samenwerkings-



- verband deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen, of voor privaatrechtelijke overheidslichamen van genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen;
- 2°. de activiteiten niet tot belastingplicht zouden leiden of de voordelen hieruit zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de onmiddellijk of middellijk deelnemende rechtspersonen of lichamen, en
 - 3°. door deze rechtspersonen en lichamen naar evenredigheid van de afname van de activiteiten wordt bijgedragen in de kosten van het samenwerkingsverband.
2. Op verzoek van het lichaam blijft de toepassing van het eerste lid achterwege.
 3. Het verzoek, bedoeld in het tweede lid, wordt uiterlijk gedaan achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarover het lichaam de toepassing van het eerste lid achterwege wil laten. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.
 4. Bij inwilliging van het verzoek, bedoeld in het tweede lid, geldt dit tot wederopzegging door het lichaam, waarbij wederopzegging alleen mogelijk is met ingang van het vijfde jaar of een veelvoud daarvan na het einde van het eerste jaar waarop het verzoek betrekking heeft.
 5. Onder een privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt voor de toepassing van deze wet verstaan een privaatrechtelijk overheidslichaam waarvan:
 - a. de bestuurders uitsluitend, onmiddellijk of middellijk, door die publiekrechtelijke rechtspersoon worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend toekomt aan die publiekrechtelijke rechtspersoon, of
 - b. uitsluitend die publiekrechtelijke rechtspersoon, of lichamen als bedoeld in onderdeel a, onmiddellijk of middellijk aandeelhouder, vennoot, deelgerechtigde of lid zijn.
 6. Het eerste lid is niet van toepassing op:
 - a. activiteiten als bedoeld in artikel 6b, en
 - b. het produceren, transporteren of leveren van gas, elektriciteit of warmte en het aanleggen of beheren van netten of leidingen ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte.
 7. Het eerste lid, onderdeel a, vindt bij lichamen als bedoeld in artikel 2, tweede lid, toepassing op activiteiten verricht voor de Staat of voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat.

Artikel 8f

1. Bij het bepalen van de winst van een privaatrechtelijk overheidslichaam blijven buiten aanmerking voordelen uit:
 - a. activiteiten verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie dat privaatrechtelijke overheidslichaam in een relatie staat als bedoeld in artikel 8e, vijfde lid, of voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon;
 - b. activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van dat privaatrechtelijke overheidslichaam, tenzij met die activiteiten in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen dan wel door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e;
 - c. activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen, mits:
 - 1°. de activiteiten worden verricht voor de onmiddellijk of middellijk in het samenwerkingsverband deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen, of voor privaatrechtelijke overheidslichamen van genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen;
 - 2°. de activiteiten niet tot belastingplicht zouden leiden of de voordelen hieruit zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de onmiddellijk of middellijk deelnemende rechtspersonen of lichamen, en
 - 3°. door deze rechtspersonen en lichamen naar evenredigheid van de afname van de activiteiten wordt bijgedragen in de kosten van het samenwerkingsverband.
2. Op verzoek van het privaatrechtelijke overheidslichaam blijft toepassing van het eerste lid achterwege.
3. Artikel 8e, derde, vierde en zesde lid, is van overeenkomstige toepassing.



Artikel 8g

1. Bij het bepalen van de winst van een lichaam blijven buiten aanmerking voordelen uit activiteiten als bedoeld in artikel 6b, eerste lid.
2. Op verzoek van de belastingplichtige blijft toepassing van het eerste lid achterwege.
3. Artikel 8e, derde en vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.

F. **Artikel 9**, eerste lid, onderdeel f, vervalt.

G. In **artikel 33**, eerste lid, wordt 'een lichaam als bedoeld in artikel 2, zevende lid, eerste volzin,' vervangen door 'een privaatrechtelijk overheidslichaam'. Voorts vervalt: omdat het niet wordt aangewend in het kader van de uitoefening van een bedrijf als bedoeld in artikel 2, derde lid.

ARTIKEL II

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 6c** vervalt.

B. In **artikel 8e**, derde lid, wordt 'uiterlijk gedaan achttien maanden na afloop van' vervangen door: gedaan voorafgaand aan.

ARTIKEL III

In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt in **artikel 4.5**, eerste lid, 'artikel 2, tweede lid' vervangen door: artikel 2, derde lid.

ARTIKEL IV

In de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt in **artikel 1**, tweede lid, 'artikel 2, tweede lid' vervangen door: artikel 2, derde lid.

ARTIKEL V

In de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt in hoofdstuk 2, **artikel I**, onderdeel AA, eerste lid, 'artikel 2, tweede lid' vervangen door: artikel 2, derde lid.

ARTIKEL VI

De wet van 18 december 1997, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. 1998 (fiscale milieuversterking) (Stb. 1997, 732) wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel XI** wordt 'onderneming als bedoeld in' vervangen door: 'onderneming als bedoeld in het tot het moment van inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen geldende'. Voorts wordt 'een lichaam als bedoeld in' vervangen door: een lichaam als bedoeld in het tot het moment van inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen geldende.

B. **Artikel XII** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt 'onderneming als bedoeld in' vervangen door: onderneming als bedoeld in het tot het moment van inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen geldende.

2. In het tweede lid wordt 'een lichaam als bedoeld in' vervangen door 'een lichaam als bedoeld in het tot het moment van inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen geldende'. Voorts wordt "in het slot van dat" vervangen door: in het slot van dat tot dat moment geldende.

ARTIKEL VII

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2015 en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.



-
2. In afwijking van het eerste lid treedt artikel II, onderdeel A, in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.
 3. In afwijking van het eerste lid treedt artikel II, onderdeel B, in werking met ingang van 1 januari 2018 en vindt dit voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na die datum.

ARTIKEL VIII

Deze wet wordt aangehaald als: Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministers, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

De Staatssecretaris van Financiën,



MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I. Algemeen	25
1. Aanleiding	25
2. Huidige systematiek	26
2.1. Overheidsbedrijven: onderscheid directe en indirecte overheidsbedrijven	26
2.1.1. Belastingplicht directe overheidsbedrijven	27
2.1.2. Belastingplicht indirecte overheidsbedrijven	27
2.2. Ontwikkelingen	27
3. Overheid: een inventarisatie naar activiteiten en juridische vorm	28
3.1. De Staat	28
3.2. Decentrale overheid	28
3.3. Samenwerking	29
3.4. Conclusie naar aanleiding van inventarisatie	29
4. Vormgeving belastingplicht en algemene vrijstellingen	29
4.1. Belastingplicht	30
4.1.1. Belastingplicht directe overheidsondernemingen	30
4.1.2. Drijven van een onderneming	31
4.1.2.1. Deelname aan het economische verkeer	31
4.1.2.2. Winststreven	33
4.1.2.3. Concurrentie criterium in belastingplicht publiekrechtelijke rechtspersonen	33
4.1.3. Belastingplicht indirecte overheidsondernemingen	34
4.1.4. Openingsbalans en totaalwinstbegrip	34
4.2. Vrijstellingen	35
4.2.1. Vrijstelling voor interne activiteiten	36
4.2.2. Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden	37
4.2.3. Vrijstelling voor 'quasi-inbesteding'	38
4.2.4. Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen	39
5. Specifieke vrijstellingen	42
5.1. Academische ziekenhuizen	42
5.2. Bekostigd onderwijs en onderzoek	43
5.3. Zeehavenbeheerders	44
6. Consultatie	44
6.1. Reacties op de internetconsultatie	44
6.2. Consultatiegesprekken	45
6.3. Herzieningen naar aanleiding van de consultatie	47
7. Administratieve lasten en uitvoeringskosten	48
8. EU-aspecten	48
9. Budgettaire aspecten	48
II. Artikelsgewijze toelichting	49

I. Algemeen

1. Aanleiding

De vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen staat al geruime tijd in de belangstelling. In het bijzonder de mogelijke concurrentievervalsing als gevolg van de verschillen in behandeling tussen de activiteiten van publieke ondernemingen enerzijds (veelal onbelast) en private ondernemingen anderzijds (belast), is veelvuldig onderwerp van gesprek geweest. Verschillende fracties in de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal hebben hierover de afgelopen jaren hun bezorgdheid geuit en om nadere informatie met betrekking tot de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen gevraagd. In dit kader wordt bijvoorbeeld verwezen naar een drietal stukken die door de toenmalige Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer zijn gezonden. Het gaat om de op 12 mei 1999 verzonden brief met daarin een 'Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven'¹, de op 25 september 2007 verzonden notitie 'Belastingplicht overheidsbedrijven'² en de op 11 mei 2012 verzonden notitie 'Belastingplicht overheidsbedrijven: een inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant'.³ Verder verricht de Europese Commissie (Commissie) al geruime tijd onderzoek naar mogelijke staatssteun als gevolg van de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Aanleiding voor dat onderzoek zijn onder andere klachten van individuele burgers en bedrijven geweest. Het onderzoek van de Commissie heeft zich, in het kader van het verbod op staatssteun, toegespitst op de vraag of de vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht leidt tot een verstoring van het gelijke speelveld tussen overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën enerzijds en private

¹ Brief met kenmerk AFP 99/190M, V-N 1999/25.14.

² Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1.

³ Bijlage bij Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7.



ondernemingen anderzijds. Uiteindelijk heeft dit onderzoek op 2 mei 2013 geresulteerd in een zogenoemde uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen.

Bij brief van 21 mei 2013⁴ heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer der Staten-Generaal geïnformeerd over de inhoud van de kabinetsreactie op die uitnodiging van de Commissie. Het kabinet heeft de Commissie laten weten dat het kabinet het voorstel voor dienstige maatregelen aanvaardt en dat het, onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring, voornemens is de vennootschapsbelasting zodanig aan te passen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen als private ondernemingen. Het onderhavige wetsvoorstel strekt daartoe. Dit wetsvoorstel dient echter nadrukkelijk niet alleen ter uitvoering van het voorstel voor dienstige maatregelen, maar ondersteunt tevens het door het kabinet gedragen streven om een gelijk speelveld te creëren. Het komt verder tegemoet aan individuele klachten vanuit de samenleving en het beoogt tevens de zowel in de Eerste als Tweede Kamer der Staten-Generaal geuite zorgen weg te nemen.

Het kabinet streeft ernaar het wetgevingsproces vóór 1 januari 2015 af te ronden zodat de onderhavige wetswijzigingen per 1 januari 2015 in werking kunnen treden. Het is daarbij de bedoeling dat de nieuwe regels van toepassing zijn voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Zodoende kan het jaar 2015 dienen als implementatiejaar voor zowel (potentieel) vennootschapsbelastingplichtigen als de Belastingdienst. Daarnaast biedt dit de mogelijkheid om in 2015 eventuele wijzigingen door te voeren mocht in dat jaar naar voren komen dat de wet op onderdelen op onbedoelde wijze uitwerkt.

Voordat wordt ingegaan op de inhoud van het wetsvoorstel, wordt in paragraaf 2 een beknopt overzicht gegeven van de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheids-ondernemingen. Vervolgens wordt in paragraaf 3 ingegaan op de wijze waarop momenteel door de centrale en decentrale overheid een activiteit kan worden uitgeoefend. Daarna worden in de paragrafen 4 en 5 de inhoudelijke hoofdlijnen van dit wetsvoorstel beschreven. In paragraaf 6 wordt aandacht besteed aan de van 14 april 2014 tot en met 12 mei 2014 gehouden internetconsultatie en de in diezelfde periode gevoerde consultatiegesprekken alsmede aan de daaruit voortvloeiende conclusies. Deze consultatie heeft tot een aanzienlijk aantal wijzigingen geleid, waardoor de toename van de administratieve lasten en de uitvoeringslasten ten opzichte van de geconsulteerde teksten sterk worden verminderd. Het algemene deel wordt afgesloten met paragrafen over de administratieve lasten en uitvoeringskosten, de EU-aspecten en de budgettaire aspecten.

2. Huidige systematiek

De regels die bepalen of, en zo ja in hoeverre, een lichaam is onderworpen aan de vennootschapsbelasting zijn te vinden in het eerste hoofdstuk van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Daarin wordt eerst de subjectieve belastingplicht geregeld en vervolgens zijn de subjectieve vrijstellingen opgenomen.

2.1. Overheidsbedrijven: onderscheid directe en indirecte overheidsbedrijven

In de huidige – in grote lijnen sinds 1956 geldende – vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven is het gebruikelijk onderscheid te maken tussen zogenoemde directe overheidsbedrijven en indirecte overheidsbedrijven. Een direct overheidsbedrijf is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Onder publiekrechtelijke rechtspersonen worden verstaan de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van het Burgerlijk Wetboek (BW). Dit zijn de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de (Grond)wet verordenende bevoegdheid is verleend en die rechtspersoonlijkheid bezitten.

Onder een indirect overheidsbedrijf wordt verstaan een privaatrechtelijk lichaam waarvan – kort gezegd – het volledige belang en de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen is bij uitsluitend een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen. Het gaat hierbij in de eerste plaats om lichamen waarvan onmiddellijk of middellijk uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelnemers of leden zijn (veelal nv's en bv's). Daarnaast betreft het lichamen (veelal stichtingen) waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen.

⁴ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.



2.1.1. *Belastingplicht directe overheidsbedrijven*

Een direct overheidsbedrijf is alleen vennootschapsbelastingplichtig voor zover de werkzaamheden van de onderneming vallen onder de (limitatieve) opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten in de wet. Het gaat hierbij om:

- landbouwbedrijven;
- nijverheidsbedrijven die niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren, waarbij onder nijverheidsbedrijven mede worden begrepen bedrijven die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren alsmede bedrijven die netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte;
- mijnbouwbedrijven;
- handelsbedrijven die niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben;
- vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;
- bouwkassen.

Uit dit wettelijke systeem volgt dat er voor directe overheidsbedrijven geen vennootschapsbelastingplicht bestaat als de door dat bedrijf verrichte activiteiten niet in de wettelijke opsomming zijn opgenomen.

2.1.2. *Belastingplicht indirecte overheidsbedrijven*

Indirecte overheidsbedrijven zijn in beginsel (eveneens) alleen vennootschapsbelastingplichtig voor zover de werkzaamheden van het lichaam vallen onder de hiervoor weergegeven opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten. Ook bij indirecte overheidsbedrijven geldt dat er in beginsel geen vennootschapsbelastingplicht bestaat voor zover het bedrijf activiteiten uitoefent die niet in de opsomming zijn opgenomen.

Hiermee is de kous voor indirecte overheidsbedrijven echter nog niet af. Naast de hiervoor beschreven hoofdregel geldt een integrale vennootschapsbelastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven die specifiek met naam in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden genoemd. Hetzelfde geldt voor de lichamen waarin deze bij naam genoemde bedrijven een belang hebben of waarvan deze een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan. Deze groep integraal belastingplichtige indirecte overheidsbedrijven omvat onder meer de Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij, De Koninklijke Nederlandse Munt N.V. en de genationaliseerde financiële instellingen zoals Fortis Bank (Nederland) N.V., ASR Nederland N.V., ABN AMRO Group N.V. en SNS REAAL N.V.

In de voorgestelde regeling komt de term 'overheidsbedrijf' overigens niet meer voor. Daarom zal hierna alleen over een direct of indirect overheidsbedrijf worden gesproken in het kader van de beschrijving van de huidige regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Elders in deze memorie zal steeds worden gesproken over een directe overheidsonderneming (of onderneming van een publiekrechtelijk rechtspersoon) of een indirecte overheidsonderneming (of privaatrechtelijk overheidslichaam).

2.2. *Ontwikkelingen*

Als directe of indirecte overheidsondernemingen en private ondernemingen vergelijkbare ondernemingsactiviteiten verrichten en overheidsondernemingen niet en particuliere ondernemingen wel in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, kan dit tot gevolg hebben dat voor overheidsondernemingen een oneigenlijk voordeel ontstaat. Deze mogelijke fiscale concurrentievervalsing is in de afgelopen decennia toegenomen doordat overheden zich in toenemende mate zijn gaan bezighouden met meer en andere commerciële activiteiten, met name op het gebied van dienstverlening. Ook zijn er situaties waarbij overheden activiteiten naar zich toe trekken omdat ze vinden dat de markt deze onvoldoende oppakt. Na verloop van tijd kan het zijn dat marktpartijen deze activiteiten alsnog gaan oppakken, waardoor ook hier een gemengde markt ontstaat waarop zowel private ondernemingen als overheidsondernemingen actief zijn.

De hiervoor beschreven wettelijke bepalingen inzake de belastingplicht van overheidsondernemingen zijn sinds 1956 niet wezenlijk gewijzigd. De wettelijke systematiek is daardoor steeds minder goed toegesneden op de huidige situatie, ondanks dat de belastingplicht voor overheidsondernemingen in de loop der jaren wel op punten is aangepast wanneer daar voor specifieke en met naam genoemde ondernemingen een directe aanleiding voor was. Bij de opstelling en uitbreiding van de lijst van met naam genoemde ondernemingen is steeds de leidraad geweest of in concurrentie met private ondernemingen werd getreden. Zo zijn bijvoorbeeld de N.V. Luchthaven Schiphol, de N.V. Bank Nederlandse Gemeenten en de Nederlandse Waterschapsbank N.V. belastingplichtig gemaakt en zijn



na de nationalisatie ABN AMRO Group N.V. en SNS REAAL N.V. toegevoegd aan de lijst van vennootschapsbelastingplichtige lichamen. De specifieke aanpassingen die in de loop der jaren zijn gedaan, laten onverlet dat een fundamentele herziening achterwege is gebleven. Hierdoor kan sprake zijn van een ongelijk speelveld tussen niet-belastingplichtige overheidsondernemingen en belastingplichtige private ondernemingen.

3. Overheid: een inventarisatie naar activiteiten en juridische vorm

Om een gelijk speelveld te kunnen creëren is, zoals vermeld in de eerdergenoemde brief van 21 mei 2013, eerst een ambtelijke inventarisatie gemaakt van de verschillende economische activiteiten van medeoverheden en departementen, alsmede van de wijze waarop die activiteiten worden georganiseerd.

Overheden, zowel centraal als decentraal, hebben een veelheid aan taken en bevoegdheden op basis van een scala aan wet- en regelgeving. Zij hebben veelal de mogelijkheid om zichzelf taken en bevoegdheden toe te kennen. Hoe overheden de uitvoering van hun taken en bevoegdheden juridisch organiseren, hebben zij in beginsel in eigen hand. Zo kunnen zij ervoor kiezen om een activiteit op afstand te plaatsen of om een activiteit in de eigen organisatie te houden, bijvoorbeeld als dienstonderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Onderstaand wordt ingegaan op de wijze waarop enerzijds de Staat en anderzijds de decentrale overheden de uitvoering van hun taken en bevoegdheden juridisch kunnen organiseren.

3.1. De Staat

Voor zover de verschillende departementen van de rijksoverheid ervoor kiezen om een activiteit in de eigen organisatie te houden, wordt de activiteit verricht door de publiekrechtelijke rechtspersoon 'Staat'. Een voorbeeld hiervan is de Belastingdienst als onderdeel van het Ministerie van Financiën. Daarnaast worden door de rijksoverheid activiteiten ontplooid in uitvoeringsorganisaties die kwalificeren als agentschappen. Voorbeelden zijn de Dienst Justitiële Inrichtingen en de Dienst Uitvoering Onderwijs. Net als (de dienstonderdelen van) de ministeries vallen de agentschappen volledig onder de verantwoordelijkheid van de betreffende ministers. Ook hier wordt de activiteit verricht door de publiekrechtelijke rechtspersoon 'Staat'.

Wanneer de rijksoverheid ervoor kiest een bepaalde activiteit op afstand te plaatsen in een zelfstandig lichaam, gaat het veelal om een zogenoemd zelfstandig bestuursorgaan (ZBO).⁵ ZBO's kunnen publiekrechtelijke ZBO's, privaatrechtelijke ZBO's en ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid zijn. De publiekrechtelijke ZBO's zijn ingesteld bij een wet die expliciet bepaalt dat de betreffende ZBO rechtspersoonlijkheid heeft. Voorbeelden zijn de Luchtverkeersleiding Nederland en het Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen. Privaatrechtelijke ZBO's hebben bijvoorbeeld de rechtsvorm stichting, nv of bv. Voorbeelden hiervan zijn De Nederlandsche Bank N.V. en de Stichting Autoriteit Financiële Markten. In sommige gevallen heeft een ZBO geen rechtspersoonlijkheid. In dat geval is de betreffende instelling civieljuridisch onderdeel van de Staat. Voorbeelden zijn het College ter Beoordeling van Geneesmiddelen en de Autoriteit Consument en Markt.

Een aan de categorie ZBO's verwante categorie wordt gevormd door de zogenaamde rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's). Daarmee wordt bedoeld op 'rechtspersonen voor zover die een bij of krachtens de wet geregelde taak uitoefenen en daartoe geheel of gedeeltelijk worden bekostigd uit de opbrengst van bij of krachtens de wet ingestelde heffingen'.⁶ Een belangrijke categorie van RWT's die niet tevens zijn aan te merken als ZBO's, betreft de in een privaatrechtelijke rechtsvorm gedreven scholen die worden bekostigd door de overheid.

3.2. Decentrale overheid

Bij decentrale overheden – de provincies, gemeenten en waterschappen – bestaan ook grote variaties in de wijze waarop activiteiten zijn georganiseerd. Wanneer de publiekrechtelijke rechtspersoon 'gemeente' als voorbeeld wordt genomen, wordt veelal van een zogenoemde 'dienst' gesproken als de gemeente de activiteit zelf verricht. De mate van zelfstandigheid van een dergelijke dienst kan overigens variëren.

Het komt ook voor dat een gemeente bepaalde activiteiten onderbrengt in een afzonderlijke privaatrechtelijke rechtsvorm zoals een bv of nv waarvan de gemeente alle aandelen houdt. Ook kan sprake zijn van het onderbrengen van activiteiten in een stichting. Bij het onderbrengen van activiteiten in

⁵ Artikel 1 van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen definieert een ZBO als volgt: een bestuursorgaan van de centrale overheid dat bij de wet, krachtens de wet bij algemene maatregel van bestuur of krachtens de wet bij ministeriële regeling met openbaar gezag is bekleed, en dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan een minister.

⁶ Artikelen 43 en 91 van de Comptabiliteitswet 2001.



een privaatrechtelijke rechtsvorm kunnen aspecten meewegen als de wettelijke (on)mogelijkheden voor het op afstand plaatsen van taken en bevoegdheden en de gewenste mate van democratische controle, bestuurlijke autonomie en slagkracht, sturing en bedrijfsmatig opereren. Bij provincies en waterschappen zijn in meer of mindere mate vergelijkbare organisatievormen te onderkennen.

3.3. Samenwerking

Publiekrechtelijke lichamen kunnen er ook voor kiezen om te gaan samenwerken. Gemeenten doen dit vaak vanuit efficiëntieoverwegingen. Samenwerking kan op vele manieren. Het kan bijvoorbeeld gaan om een zogenoemde gemeenschappelijke regeling waarbij ofwel de ene (veelal grotere) gemeente activiteiten verricht ten behoeve van een andere gemeente in het kader van samenwerking (zogenoemde centrumgemeenteconstructie) ofwel een openbaar lichaam activiteiten verricht voor de participerende gemeenten (bijvoorbeeld een gemeenschappelijke belasting- en registratiedienst die de heffing en inning van gemeentelijke belastingen en soms ook waterschapslasten in verschillende gemeenten voor zijn rekening neemt). Voorts kan de samenwerking plaatsvinden doordat twee of meer publiekrechtelijke rechtspersonen bijvoorbeeld een vennootschap onder firma of een maatschap aangaan of een bv of nv oprichten. Bij een bv of nv zijn de samenwerkende gemeenten aandeelhouders en voert de bv of nv activiteiten uit ten behoeve van de samenwerkende gemeenten. Ook komen in de praktijk combinaties voor, bijvoorbeeld een gemeenschappelijke regeling die alle aandelen houdt in een nv, waarin de activiteiten worden uitgevoerd.

Samenwerking tussen decentrale overheden beperkt zich niet tot samenwerking tussen hetzelfde type decentrale overheden (bijvoorbeeld alleen gemeenten). Er bestaan ook samenwerkingsverbanden tussen bijvoorbeeld gemeenten en waterschappen. Het type activiteiten dat in voorkomende gevallen in samenwerking wordt verricht, is zeer divers. Voorbeelden zijn ict-diensten, heffing en invordering van belastingen alsmede huisvuilophaal. Ook ministeries werken samen, bijvoorbeeld op het gebied van ict-dienstverlening, personeelszaken (P-direkt) en de interne postbezorging. De activiteiten verricht tussen ministeries, diensten en agentschappen zijn civieljuridisch activiteiten binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon (de Staat). Dit betekent bijvoorbeeld dat de dienstverlening door het zogenoemde Shared Service Center-ICT (SSC-ICT) aan de verschillende ministeries te zien is als een 'interne activiteit'. Kenmerk van een interne activiteit is dat de opdrachtnemer en de opdrachtgever onderdeel zijn van dezelfde juridische entiteit.

3.4. Conclusie naar aanleiding van inventarisatie

Uit het voorgaande blijkt dat overheden niet alleen een veelvoud aan activiteiten ontplooiën maar daarnaast die activiteiten op allerlei verschillende manieren hebben georganiseerd. Het uitputtend benoemen van verschijningsvormen van overheidsondernemingen en -samenwerkingsvormen die in de heffing van de vennootschapsbelasting zouden moeten worden betrokken, is naar de mening van het kabinet dan ook geen begaanbare weg. De modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen wordt daarom vormgegeven aan de hand van algemeen geldende principes, waarbij ernaar wordt gestreefd de fiscale gevolgen van deze modernisering voor directe en indirecte overheidsondernemingen materieel zo veel mogelijk gelijk aan elkaar te laten zijn. Als gevolg van de modernisering ontstaat een systeem waarin een overheidsonderneming, anders dan nu, in beginsel belastingplichtig wordt voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

4. Vormgeving belastingplicht en algemene vrijstellingen

In deze memorie zijn tot nu toe twee belangrijke uitgangspunten aan de orde gekomen die voor het kabinet een leidende rol hebben gespeeld bij de vormgeving van de modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen. Volledigheidshalve worden deze uitgangspunten hieronder opgesomd:

- Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen.
- Voor de fiscale behandeling van overheidsondernemingen wordt zo min mogelijk onderscheid gemaakt naar de wijze waarop deze (juridisch) zijn georganiseerd. In het verlengde hiervan moet de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal worden belemmerd.

Bij de vormgeving hebben tevens de navolgende additionele punten een belangrijke rol gespeeld:

- Activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en -bevoegdheden waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, blijven buiten de belastingplicht.
- De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
- De stijging van de administratieve lasten voor de betrokken overheidsinstellingen en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst wordt zo beperkt mogelijk gehouden.

Deze uitgangspunten liggen ten grondslag aan de keuzes met betrekking tot de vormgeving van de



belastingplicht voor overheidsondernemingen en van de vrijstellingen die hiervoor gaan gelden. Vanwege voorgaande uitgangspunten is in dit wetsvoorstel niet voorzien in antimisbruikmaatregelen die bijvoorbeeld de uitholling van de winstgrondslag door overheidsondernemingen moeten tegengaan. Van de overheid en medeoverheden mag op dat punt terughoudendheid worden verlangd. Ingeval blijkt dat die terughoudendheid niet aan de dag wordt gelegd, zal het kabinet zich genoodzaakt zien alsnog passende maatregelen te treffen.

Ten slotte is in dit kader van belang op te merken dat de maatregelen in dit wetsvoorstel uitsluitend zien op directe en indirecte overheidsondernemingen. Directe en indirecte overheidsondernemingen verkeren naar de mening van het kabinet niet in alle opzichten in een met private ondernemingen vergelijkbare positie omdat het vermogen van directe overheidsondernemingen alsook van indirecte overheidsondernemingen, anders dan bij private ondernemingen, uiteindelijk toekomt aan een publiekrechtelijke rechtspersoon en zodoende kan worden aangewend ten behoeve van de uitoefening van overheidstaken en -bevoegdheden. Daarom gelden alleen voor directe en indirecte overheidsondernemingen een aantal hierna te beschrijven algemene vrijstellingen. De vennootschapsbelastingplicht van andere belastingplichtigen blijft in dit wetsvoorstel ongewijzigd, met uitzondering van private onderwijsinstellingen en academische ziekenhuizen die gebruik kunnen maken van de hierna te beschrijven specifieke vrijstellingen.

4.1. Belastingplicht

Het algemene uitgangspunt met betrekking tot de belastingplicht van directe en indirecte overheidsondernemingen wordt in dit wetsvoorstel omgekeerd ten opzichte van de huidige situatie. Thans geldt, kort gezegd, voor overheidsondernemingen dat zij 'niet belastingplichtig zijn, tenzij'. De invulling van 'tenzij' is vormgegeven door het opnemen van een lijst met belaste activiteiten en een lijst van met naam genoemde lichamen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De 'tenzij' is aldus ingevuld met een relatief gesloten norm. In het voorliggende wetsvoorstel geldt een tegenovergesteld uitgangspunt voor overheidsondernemingen, waardoor 'niet belastingplichtig, tenzij' wordt vervangen door 'belastingplichtig, tenzij', waarbij de 'tenzij' is vormgegeven door de introductie van een concurrentie criterium bij het vaststellen van de belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen en het opnemen van vrijstellingen.

Door voor de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen aan te sluiten bij de aanwezigheid van een (concurrerende) onderneming, hoeven de te belasten activiteiten niet verplicht in een privaatrechtelijke rechtspersoon te worden ondergebracht. Dat had wel moeten gebeuren in de indirecte ondernemingsvariant, zoals beschreven in de begeleidende brief⁷ bij de op 11 mei 2012 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal verstuurd notitie. In die brief heeft het kabinet een voorkeur voor die variant uitgesproken. In antwoord op de Kamervragen van de leden van de Tweede Kamer der Staten-Generaal de heren De Vries en Groot (beiden PvdA)⁸ is echter aangekondigd dat het kabinet zijn eerdere voorkeur voor de indirecte ondernemingsvariant – mede naar aanleiding van de met de diverse publiekrechtelijke lichamen gevoerde inventarisatiegesprekken – heeft herzien ten faveure van de in dit wetsvoorstel neergelegde benadering.

4.1.1. Belastingplicht directe overheidsondernemingen

Voor publiekrechtelijke rechtspersonen geldt in dit wetsvoorstel als uitgangspunt dat in beginsel belastingplicht ontstaat voor zover de activiteiten een (materiële) onderneming in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001⁹ vormen, mits met deze onderneming (feitelijk) in concurrentie wordt getreden. Met deze benadering wordt in belangrijke mate aangesloten bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Een daarmee vergelijkbare benadering ligt voor de hand omdat, net zoals bij de meeste stichtingen en verenigingen, publiekrechtelijke rechtspersonen veelal zonder winstoogmerk activiteiten verrichten. Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen, net als stichtingen en verenigingen, naast een eventueel ondernemingsdeel van het vermogen een niet-ondernemingsdeel hebben. Anders dan bij stichtingen en verenigingen geldt voor de belastingplicht van directe overheidsondernemingen de voorwaarde dat met de onderneming feitelijk in concurrentie wordt getreden. Met deze voorwaarde wordt bewerkstelligd dat juist de activiteiten waarvoor een gelijk fiscaal speelveld gewenst is feitelijk in de belastingheffing worden betrokken. Zowel de ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon, met uitzondering van de ondernemingen binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon 'de Staat', alsook de ondernemingen binnen één stichting of vereniging worden op basis van dit wetsvoorstel geacht tezamen één onderneming te vormen. Winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen binnen dezelfde

⁷ Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7. In de bijlage (de notitie) wordt ingegaan op de zogenoemde directe ondernemingsvariant.

⁸ Aangangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1357.

⁹ Onderneming als bedoeld in artikel 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001.



publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging kunnen hierdoor onderling worden verrekend. Ook kunnen vermogensbestanddelen zonder fiscale consequenties worden verschoven tussen de (tot belastingplicht leidende) ondernemingen van eenzelfde publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging. Een publiekrechtelijke rechtspersoon dient, net als een stichting en vereniging, één aangifte in. Op het niveau van de centrale overheid (de Staat) worden de ondernemingen binnen een ministerie als één onderneming beschouwd en wordt per ministerie één aangifte ingediend. Dit laat echter onverlet dat de Staat, conform de juridische werkelijkheid, voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 één publiekrechtelijke rechtspersoon blijft.

Ingeval een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon waarmee feitelijk in concurrentie wordt getreden als gevolg van een bestuurlijke herindeling (bijvoorbeeld een gemeentelijk of provinciale herindeling) deel gaat uitmaken van een andere publiekrechtelijke rechtspersoon en door die publiekrechtelijke rechtspersoon ongewijzigd wordt voortgezet, zal in het voorstel waarin die bestuurlijke herindeling is opgenomen, worden voorzien in een bepaling als gevolg waarvan wordt bereikt dat een dergelijke bestuurlijke herindeling, onder voorwaarden, zonder fiscale consequenties kan plaatsvinden. Het kabinet is van mening dat fiscale consequenties, onder voorwaarden, ook achterwege moeten kunnen blijven ingeval een onderneming gedreven door de Staat waarmee feitelijk in concurrentie wordt getreden als gevolg van een herschikking tot een ander ministerie gaat behoren. Voor zover dit wetswijziging vergt zal dit zo nodig nog voorafgaand aan inwerkingtreding van dit wetsvoorstel dienen plaats te vinden.

4.1.2. Drijven van een onderneming

Een (materiële) onderneming is een voor de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 relevant en in de jurisprudentie nader ingekaderd begrip. Daarom kiest het kabinet ervoor voor overheidsondernemingen bij deze definitie aan te sluiten en niet een nieuw begrip te introduceren, waarbij zou worden aangesloten bij de Europeesrechtelijke definitie van 'het aanbieden van goederen en diensten op een markt'. Overigens zou de Europeesrechtelijke definitie en het ondernemingsbegrip niet tot een andere conclusie hoeven te leiden voor wat betreft de in de belastingheffing te betrekken activiteiten. In die gevallen waarbij de begrippen niet geheel overeenkomen, geldt dit evenzeer voor privaatrechtelijke ondernemingen, waardoor naar de mening van het kabinet geen verstoring van het gelijke fiscale speelveld optreedt.

Een publiekrechtelijke rechtspersoon kan verschillende activiteiten uitoefenen. De toets of sprake is van het drijven van een onderneming vindt plaats op het niveau van elke afzonderlijke activiteit. Een activiteit kan alleen afzonderlijk worden beoordeeld als er een zekere mate van zelfstandigheid aan kan worden toegekend. Als de activiteiten van de publiekrechtelijke rechtspersoon naar hun aard verschillen, maar wel sterk met elkaar verweven zijn, vindt een gezamenlijke beoordeling plaats.

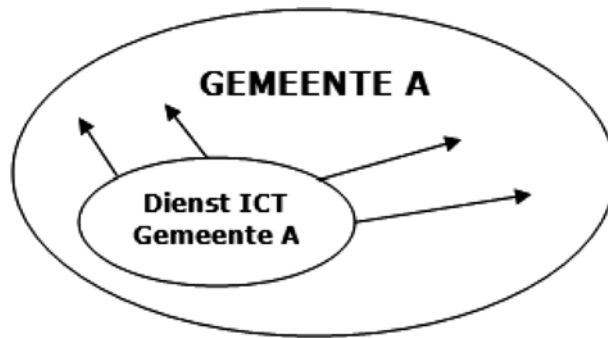
Van het drijven van een onderneming is sprake als 1) door een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, 2) wordt deelgenomen aan het economische verkeer met 3) het oogmerk daarmee winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt. Wil sprake zijn van een onderneming dan dient aan alle drie de cumulatieve voorwaarden te zijn voldaan. Indien aanstonds duidelijk is dat ten aanzien van een activiteit geen sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid of geen sprake is van deelname aan het economische verkeer, kan een verdere toets van het ondernemingsbegrip achterwege blijven. Bij publiekrechtelijke rechtspersonen zal ten aanzien van een groot aantal activiteiten op voorhand duidelijk zijn dat daarmee slechts prestaties worden geleverd aan het publiekrechtelijke lichaam zelf, waardoor van deelname aan het economische verkeer geen sprake zal zijn.

4.1.2.1. Deelname aan het economische verkeer

Het begrip deelname aan het economische verkeer is geen wettelijk gedefinieerd fiscaal begrip. In de jurisprudentie wordt deelname aan het economische verkeer aangenomen indien activiteiten worden verricht buiten de eigen kring. Activiteiten die de publiekrechtelijke rechtspersoon verricht ten behoeve van individuele afnemers, bijvoorbeeld het afgeven van identiteitsbewijzen, kunnen worden beschouwd als prestaties buiten de eigen kring, dus deelname aan het economische verkeer. Aan de andere kant wordt niet deelgenomen aan het economische verkeer als een onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon (ondersteunende) activiteiten verricht ten behoeve van andere onderdelen van de eigen organisatie. Voorbeelden van dergelijke interne activiteiten zijn de eigen repro-afdeling, salarisadministratie of ict-afdeling. Bij het voorgaande doet niet ter zake dat de publiekrechtelijke rechtspersoon ervoor had kunnen kiezen de ondersteunende dienst tegen betaling van een derde (private partij) af te nemen. Aan vennootschapsbelastingplicht wordt voor een dergelijke activiteiten niet toegekomen omdat er geen sprake is van deelname aan het economische verkeer.

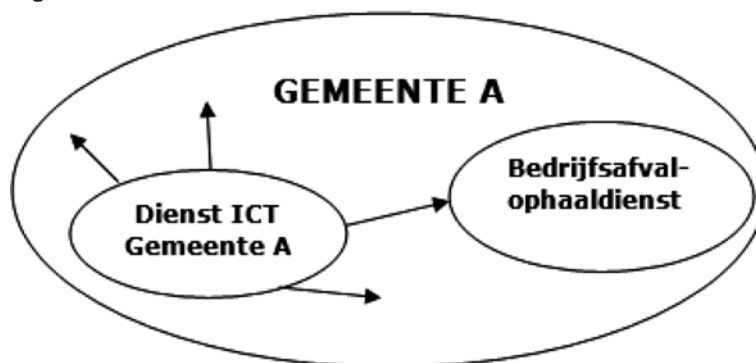
In de figuren 1 en 2 worden twee voorbeelden ter verduidelijking gegeven:

Figuur 1



De Dienst ICT van de gemeente A levert in figuur 1 uitsluitend diensten ten behoeve van gemeente A (een publiekrechtelijke rechtspersoon). Er is derhalve geen sprake van deelname aan het economische verkeer, zodat geen onderneming wordt gedreven en er dus geen sprake is van belastingplicht.

Figuur 2



In figuur 2 is expliciet gemaakt dat het bij de beoordeling of de Dienst ICT een onderneming drijft niet relevant is of de dienst activiteiten verricht voor een dienstonderdeel dat wel of geen onderneming vormt. Ook in figuur 2 is geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Het verrichten van activiteiten voor de bedrijfsafvalophaaldienst (waarvan wordt aangenomen dat dit dienstonderdeel een onderneming in fiscale zin vormt) leidt niet tot het constateren van een onderneming voor de Dienst ICT. Er wordt immers geen prestatie verricht aan een derde (de prestatie blijft binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon). Dit laat onverlet dat ten behoeve van de winstbepaling van de bedrijfsafvalophaaldienst hieraan de kosten van de ict-dienstverlening dienen te worden toegerekend. Overigens zou in bovenstaand voorbeeld wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer, wanneer de Dienst ICT van gemeente A in een aparte entiteit (bijvoorbeeld een bv of stichting) wordt ondergebracht en diensten verricht voor een (dienst)onderdeel van de gemeente (in dat geval is echter wel de in paragraaf 4.2.3 te beschrijven vrijstelling voor 'quasi-inbesteding' relevant).

Publiekrechtelijke rechtspersonen verrichten niet alleen activiteiten voor de eigen organisatie of voor individuele afnemers, maar ook voor niet-individuele afnemers. Zo kan bijvoorbeeld het plaatsen en legen van prullenbakken langs de openbare weg moeilijk geduid worden als het verrichten van een prestatie aan een individuele afnemer of als een activiteit ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf. Bij het aanbieden van een zuiver collectief goed door de publiekrechtelijke rechtspersoon profiteert eenieder, ongeacht of hij daar prijs op stelt, terwijl het profijt dat iemand van het goed heeft niet ten koste gaat van het profijt dat een ander hiervan kan hebben. Het ligt voor de hand ervan uit te gaan dat met dergelijke activiteiten niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer, omdat er geen sprake is van een individueel aanwijsbare afnemer aan wie een prestatie wordt geleverd. Het is ook mogelijk dat er activiteiten worden verricht waarbij ook een individuele afnemer belang kan hebben, zoals bij het ophalen van huisvuil binnen de eigen gemeentegrenzen onder omstandigheden het geval kan zijn. Op grond van titel 10.4 van de Wet milieubeheer rust op gemeenten de taak om te zorgen dat ten minste wekelijks binnen de eigen gemeentegrenzen het huisvuil wordt opgehaald. Indien een eigen dienst van de gemeente zorgt voor het ophalen van het huisvuil wordt de dienst veeleer verricht aan de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf. De uitvoering van deze overheidstaak vindt immers primair plaats met het oog op het belang voor de samenleving en niet vanwege de private belangen van individuele burgers. De uitvoerder van deze taak staat niet in een contractuele verhouding met de burgers uit de gemeente maar met de gemeente zelf, terwijl de bekostiging van de taak voortvloeit uit de heffing en inning van een afvalstoffenheffing van huishoudens in de gemeente en – als de heffing niet kostendekkend is – uit de algemene middelen van de



gemeente. Er is geen sprake van een af te zonderen prestatie aan een individuele afnemer tegen een daarop betrekking hebbende prijs. Door deze elementen vindt de uitoefening van deze overheidstaak naar de mening van het kabinet niet plaats in het economische verkeer, als deze taak door het publiekrechtelijke rechtspersoon zelf wordt verricht.

4.1.2.2. Winststreven

Als sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid en de publiekrechtelijke rechtspersoon met de uitoefening van activiteiten deelneemt aan het economische verkeer wordt beoordeeld of wordt voldaan aan het winstoogmerk. Indien de publiekrechtelijke rechtspersoon met de uitoefening van de activiteiten structureel overschotten realiseert, wordt in ieder geval een winstoogmerk aangenomen. Het doel van een publiekrechtelijke rechtspersoon doet derhalve niet ter zake. Zo is het mogelijk dat met de uitoefening van een publieke bevoegdheid of overheidstaak doorlopend overschotten worden behaald, waardoor in dat geval een winstoogmerk wordt aangenomen. Wordt daarentegen incidenteel een overschot behaald, dan wordt het winststreven niet aangenomen. Als de publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht voor individuele derden, waarvoor geen externe vergoedingen worden ontvangen, of waarvoor een niet-kostendekkende vergoeding wordt ontvangen, worden met deze activiteiten in zijn algemeenheid geen structurele overschotten behaald. Een winstoogmerk wordt niet aangenomen.

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.¹⁰ Uit de wetsgeschiedenis 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 ontleen.

4.1.2.3. Concurrentie criterium in belastingplicht publiekrechtelijke rechtspersonen

Bij de beoordeling van de belastingplicht van ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen dient additioneel per onderneming beoordeeld te worden of met die onderneming feitelijk in concurrentie wordt getreden met privaatrechtelijke ondernemingen.¹¹ Indien een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon niet feitelijk concurreert, ontstaat geen belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor die onderneming. Op deze manier wordt voorkomen dat bijvoorbeeld met de uitoefening van overheidstaken en publieke bevoegdheden door een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon behaalde overschotten in de heffing worden betrokken. Het voorgaande is anders als met die activiteiten (ook als het gaat om overheidstaken en publieke bevoegdheden) feitelijk in concurrentie wordt getreden met private partijen.

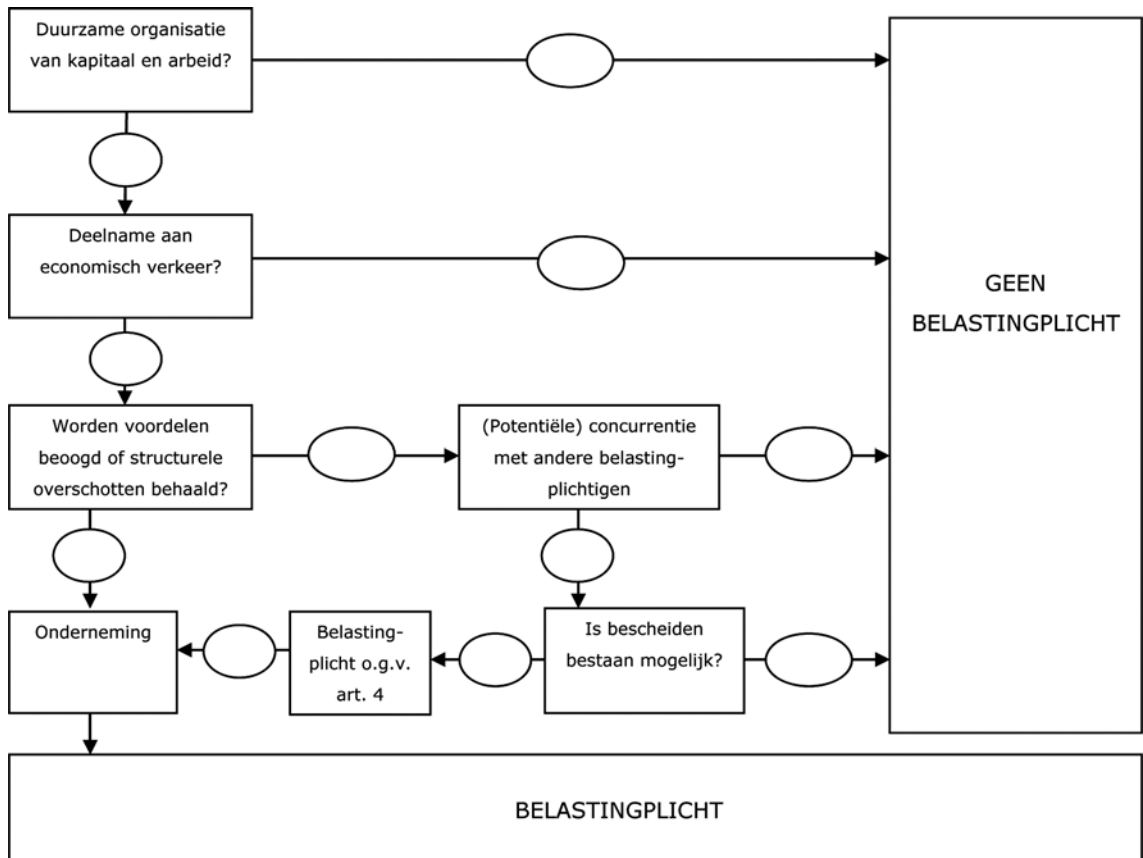
Vervolgens worden alle ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen die feitelijk in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen geacht tezamen één onderneming te vormen. Het voorgaande geldt voor alle publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de Staat. Voor de Staat geldt in beginsel dat alle ondernemingen die worden gedreven door de Staat en waarmee in concurrentie wordt getreden afzonderlijk belastingplichtig zijn. Vervolgens worden alle ondernemingen die worden gedreven door de Staat en waarmee in concurrentie wordt getreden met privaatrechtelijke ondernemingen en die tot hetzelfde ministerie behoren, geacht tezamen één onderneming gedreven door de Staat te vormen.

De stappen die moeten worden doorlopen voordat kan worden vastgesteld of ter zake van een activiteit al dan niet sprake is van belastingplicht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon laten zich als volgt schematisch weergeven:

¹⁰ Artikel 4, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹¹ Artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Schema 1



4.1.3. Belastingplicht indirecte overheidsondernemingen

Met betrekking tot indirecte overheidsondernemingen geldt als uitgangspunt in dit wetsvoorstel dat de belastingplicht dezelfde is als voor rechtspersonen die in private handen zijn. Bij een bv of een nv is op grond van de rechtsvorm sprake van een integrale belastingplicht omdat deze geacht wordt met het gehele vermogen een onderneming te drijven. Bij een stichting of vereniging is sprake van belastingplicht voor zover een onderneming wordt gedreven.

4.1.4. Openingsbalans en totaalwinstbegrip

Als vennootschapsbelastingplicht ontstaat, moet een fiscale openingsbalans worden opgesteld. Dit betekent dat publiekrechtelijke rechtspersonen die een onderneming drijven (directe overheidsondernemingen) en privaatrechtelijke overheidslichamen (indirecte overheidsondernemingen) die door dit wetsvoorstel belastingplichtig worden, per het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2016 een openingsbalans moeten opstellen.

Voor directe overheidsondernemingen en stichtingen die volledig in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen, geldt daarbij dat eerst bepaald moet worden welke vermogensbestanddelen deel uitmaken van de onderneming. Voor de vraag of een vermogensbestanddeel tot het ondernemingsvermogen of niet-ondernemingsvermogen behoort, zijn de aard, functie en bestemming bepalend. Voor de indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een bv of nv geldt dat niet omdat die bij wetsfictie 'met behulp van hun gehele vermogen een onderneming drijven'.

Uit de fiscale jurisprudentie vloeit voort dat op de openingbalans alle (tot de onderneming behorende) bezittingen en schulden staan voor de waarde in het economische verkeer. De openingsbalans heeft als functie de onbelaste en de belaste periode te scheiden en is bedoeld om de totaalwinst te kunnen bepalen. Wanneer niet de waarde in het economische verkeer gehanteerd wordt op de openingsbalans, kunnen verliezen of winsten uit de onbelaste periode naar de belaste periode verschuiven, of vice versa.

Uitgangspunt bij een overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer is dat geen incidenteel voor- of



nadeel mag optreden welke leidt tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen.¹² Voor niet-belastingplichtige lichamen die eerst geen onderneming dreven, maar dat op een later moment wel gaan doen en daardoor belastingplichtig worden, is op grond van jurisprudentie een goodwillverbod op de openingsbalans van de onderneming van toepassing. Dit heeft evenzeer te gelden voor de situatie waarin een overheidsonderneming belastingplichtig wordt. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat een specifiek waarderingsvoorschrift voor immateriële activa op de openingsbalans. Dit waarderingsvoorschrift geldt zowel voor de openingsbalans van directe als van indirecte overheidsondernemingen.

Voor de bepaling van de totaalwinst van een directe overheidsonderneming geldt de hoofdregel dat de werkelijke opbrengsten en werkelijke kosten tot de winst behoren. Onder bijzondere omstandigheden wordt van deze hoofdregel afgeweken. Zo kan een lagere toegangsprijs (derdenprijs) passend zijn binnen de onderneming 'gemeentelijk zwembad'. In dat geval wordt niet van de hoofdregel afgeweken en behoren de werkelijke opbrengsten tot de winst.

Voorbeeld

Gemeente A exploiteert een gemeentelijke zwembad dat een belaste ondernemingsactiviteit vormt. Het zwembad hanteert een scherpe toegangsprijs van € 6 om het zwembad toegankelijk te laten zijn voor zo veel mogelijk wijkbewoners uit de lagere inkomensgroepen en op deze wijze een groot bezoekersaantal te halen. Het zwembad is hierdoor winstgevend. Een commercieel zwembad in dezelfde gemeente vraagt € 7,50. De werkelijke opbrengst van het toegangskaartje (€ 6) wordt tot de winst van het gemeentelijk zwembad gerekend. Het feit dat het andere zwembad € 7,50 vraagt, betekent in zijn algemeenheid niet dat van de hoofdregel wordt afgeweken en het zwembad van gemeente A voor fiscale doeleinden moet doen alsof het ook € 7,50 entree ontvangt waardoor een hogere fiscale winst ontstaat.

4.2. Vrijstellingen

Voor zowel directe als indirecte overheidsondernemingen wordt voorgesteld de reikwijdte van de in dit wetsvoorstel vervatte modernisering te beperken door de introductie van een aantal algemene vrijstellingen. Op de specifieke vrijstellingen wordt in paragraaf 5 ingegaan. Met de algemene vrijstellingen wordt beoogd te bereiken dat het fiscale stelsel materieel zo min mogelijk een bepalende factor is bij de afweging over de juridische vorm waarin activiteiten worden verricht. Om die reden zijn in dit wetsvoorstel vier algemene vrijstellingen opgenomen. De hierna te beschrijven vrijstelling voor interne activiteiten (paragraaf 4.2.1) geldt naar haar aard alleen voor directe overheidsondernemingen, terwijl de eveneens hierna nog te beschrijven vrijstellingen voor overheidstaken (paragraaf 4.2.2.) en 'quasi-inbesteding' enkel relevant zijn voor indirecte overheidsondernemingen (paragraaf 4.2.3.). De vierde algemene vrijstelling is een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden (paragraaf 4.2.4). Deze vrijstelling is in beginsel op gelijke wijze van toepassing voor zowel directe als voor indirecte overheidsondernemingen.

De in dit wetsvoorstel opgenomen algemene vrijstellingen zijn vormgegeven als een zogenoemde objectieve vrijstelling en zijn van rechtswege van toepassing op de vrij te stellen activiteiten die door een belastingplichtige worden verricht. Een belastingplichtige zal derhalve alleen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn ter zake van niet vrij te stellen activiteiten. De belastingplichtige heeft echter de mogelijkheid om op verzoek de toepassing van een vrijstelling achterwege te laten. Deze mogelijkheid is bedoeld voor belastingplichtigen van wie de administratie van de vrij te stellen en niet-vrijgestelde activiteiten dusdanig is vervlochten, dat het vanuit het oogpunt van de vermindering van de administratieve lasten aantrekkelijker kan zijn om een tijdrovende en kostbare toerekening achterwege te laten. Bijkomend voordeel van deze vormgeving is dat een privaatrechtelijk overheidslichaam, ook als aanspraak op een objectieve vrijstelling wordt gemaakt, in beginsel deel kan uitmaken van een fiscale eenheid, mits uiteraard wordt voldaan aan de overige vereisten van het fiscale-eenhedsregime.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen geen aanspraak kunnen maken op de algemene vrijstellingen voor zover zij activiteiten verrichten waarvoor zij aanspraak kunnen maken op een specifieke vrijstelling (voor een uitgebreidere beschrijving van de specifieke vrijstelling wordt naar paragraaf 5 verwezen). Ook gelden de vrijstellingen niet voor het produceren, transporteren of leveren van gas, elektriciteit of warmte alsmede voor het aanleggen of behouden van netten of leidingen ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte. Voor zover lichamen dergelijke activiteiten verrichten zijn zij nu al belastingplichtig en het kabinet wil buiten twiifel stellen dat die situatie na de modernisering wordt gecontinueerd.

¹² Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 36-38.

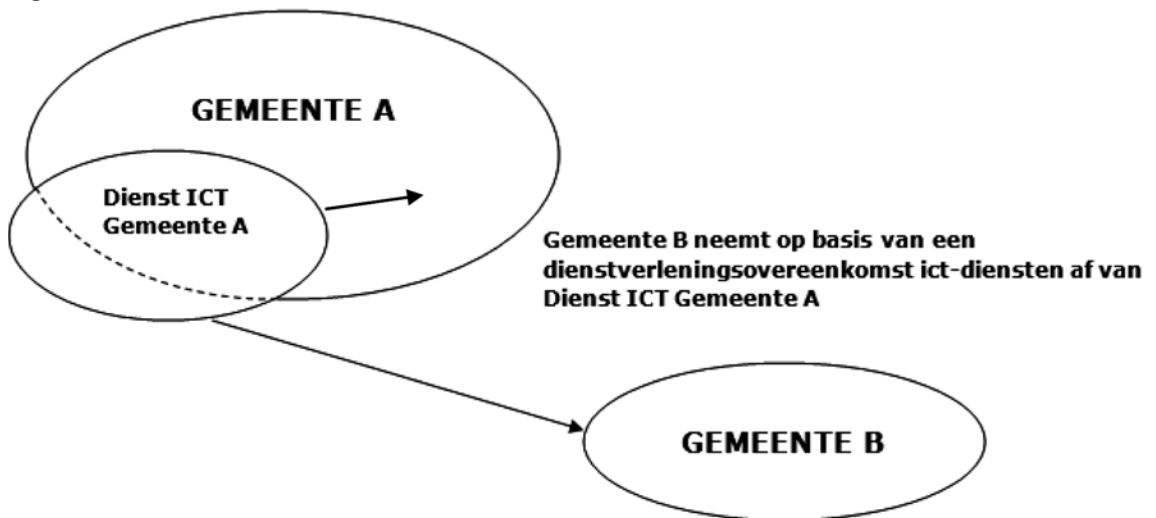
4.2.1. Vrijstelling interne activiteiten

Indien een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon uitsluitend interne activiteiten voor (een ander onderdeel van) dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon verricht, is – zoals opgemerkt – geen sprake van een onderneming omdat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Deze activiteiten, die onderdeel zijn van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, vallen derhalve buiten de vennootschapsbelastingplicht (zie ter illustratie de eerder in deze memorie opgenomen figuren 1 en 2).

Ingeval het betreffende onderdeel naast de interne activiteiten ook activiteiten ten behoeve van derden verricht, wordt wel deelgenomen aan het economische verkeer. Als daarnaast ook een winststreven aanwezig zou zijn, verwordt in beginsel de gehele organisatie van kapitaal en arbeid tot een onderneming. Als met die onderneming feitelijk in concurrentie wordt getreden, ontstaat een belastingplicht voor de gehele onderneming. Zonder aanvullende maatregelen zou naar de mening van het kabinet het gehele resultaat in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken (voor zover uiteraard geen aanspraak op andere vrijstellingen kan worden gemaakt). Dat geldt dus ook voor zover interne activiteiten worden verricht. Mede omdat het in veel gevallen zal gaan om de situatie waarin een publiekrechtelijke rechtspersoon een bepaalde activiteit primair ten behoeve van zichzelf uitoefent (in beginsel geen deelname aan het economische verkeer), acht het kabinet het ongewenst dat het deel dat ziet op de interne activiteiten als het ware zou kunnen worden meegetrokken in de belaste sfeer. Om die reden wordt in dit wetsvoorstel een vrijstelling geïntroduceerd voor interne activiteiten, zodat de met de interne activiteiten behaalde winst niet wordt betrokken in de belastingheffing. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat deze vrijstelling alleen relevantie heeft als een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon naast de interne activiteiten ook activiteiten aan derden verricht. Indien dat laatste niet het geval is, is geen sprake van een onderneming en wordt niet toegekomen aan de toepassing van deze vrijstelling.

De vrijstelling heeft tot gevolg dat het, voor de belastingheffing over het met de interne activiteiten behaalde resultaat, niet uitmaakt of het onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon wel of geen diensten levert aan derden. Zie ter illustratie figuur 3.

Figuur 3

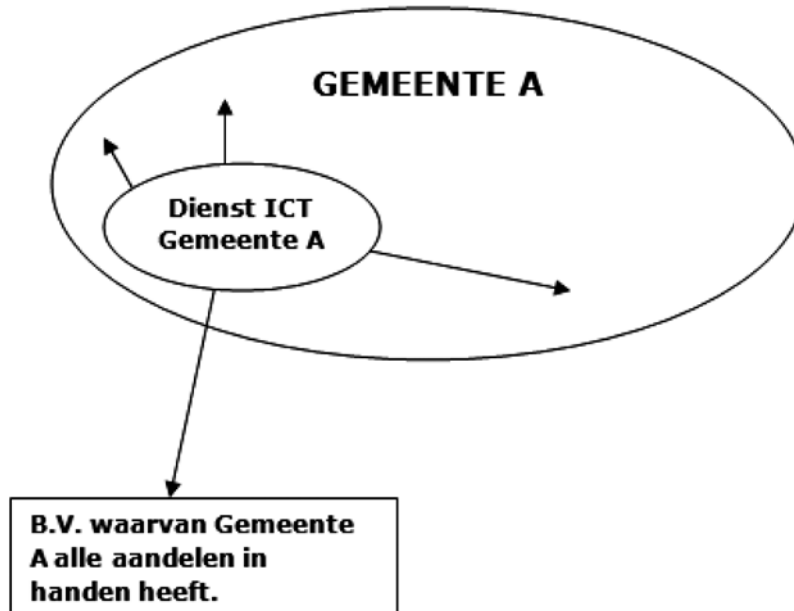


De Dienst ICT van gemeente A levert primair diensten voor de eigen gemeente (de publiekrechtelijke rechtspersoon). Daarnaast levert de gemeente met haar Dienst ICT op basis van een dienstverleningsovereenkomst ook ict-diensten aan gemeente B. In dit voorbeeld blijft de winst uit activiteiten die worden verricht binnen gemeente A (net als in figuur 1 en 2) buiten de heffing. In figuur 1 en 2 is dat het geval omdat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer, waardoor geen sprake is van het drijven van een onderneming. In figuur 3 verwordt de gehele Dienst ICT tot een onderneming omdat deze diensten aan een derde aanbiedt (gemeente B). Het deel van de winst van de Dienst ICT dat ziet op interne activiteiten blijft van rechtswege door de vrijstelling voor interne activiteiten buiten de heffing.

Het is ook denkbaar dat de Dienst ICT van gemeente A activiteiten verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van gemeente A. In dat geval is ook sprake van een activiteit verricht voor een derde (buiten de 'eigen kring'), waardoor de activiteiten in beginsel in de belastingheffing zouden worden betrokken. Dit acht het kabinet eveneens onwenselijk. Reden hiervoor is dat de activiteiten van Dienst ICT van gemeente A voor de bv buiten de belaste sfeer zouden zijn

gebleven als de publiekrechtelijke rechtspersoon – de gemeente – ervoor zou hebben gekozen de activiteiten van de bv niet in een aparte bv maar in de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf onder te brengen (alsdan zouden de activiteiten van de Dienst ICT voor een ander dienstonderdeel van de gemeente zijn verricht). Om die reden wordt in dit wetsvoorstel de algemene vrijstelling voor interne diensten eveneens van toepassing verklaard op activiteiten verricht door een onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon aan een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van het publiekrechtelijke lichaam. Een voorbeeld (figuur 4) ter verduidelijking:

Figuur 4



4.2.2. Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden

Een tweede vrijstelling betreft de vrijstelling voor winst uit activiteiten van een privaatrechtelijk overheidslichaam die de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden betreffen. Deze vrijstelling is alleen van belang voor indirecte overheidsondernemingen. Voor publiekrechtelijke rechtspersonen is deze vrijstelling niet nodig. Laatstgenoemden zijn belastingplichtig voor zover een onderneming wordt gedreven waarmee feitelijk in concurrentie wordt getreden. Dit betekent dat als een publiekrechtelijke rechtspersoon door middel van de uitoefening van een overheidstaak al een onderneming zou uitoefenen, deze onderneming alleen belastingplichtig is als feitelijk in concurrentie wordt getreden. Alleen in die omstandigheden kan een door een publiekrechtelijke rechtspersoon uitgeoefende overheidstaak tot belastingplicht leiden. Voor indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een bv of een nv speelt het concurrentiecriteria echter geen rol bij de beoordeling van de belastingplicht. Zonder aanvullende maatregelen zou zich de situatie kunnen voordoen dat een door een publiekrechtelijke rechtspersoon uitgeoefende overheidstaak niet tot belastingplicht leidt, terwijl als die overheidstaak door een indirecte overheidsonderneming in de vorm van een bv of nv zou worden uitgeoefend er wel sprake is van belastingplicht. Een bv of een nv wordt immers geacht met haar gehele vermogen een onderneming te drijven. Daarom wordt door middel van de voorgestelde vrijstelling voor overheidstaken bij een privaatrechtelijk overheidslichaam materieel hetzelfde resultaat bereikt als bij onderneming gedreven door een publiekrechtelijke rechtspersoon.

Voor zover een indirecte overheidsonderneming (privaatrechtelijk overheidslichaam) met een overheidstaak niet feitelijk in concurrentie treedt met private partijen, is nog steeds sprake van een belastingplicht, maar is op die activiteiten van rechtswege de objectvrijstelling van toepassing. Deze vrijstelling heeft vanwege de in beginsel integrale vennootschapsbelastingplicht, de meeste relevantie voor indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een nv of bv. Desalniettemin kan deze vrijstelling ook in beeld komen voor indirecte overheidsondernemingen in de vorm van stichtingen en verenigingen voor zover deze stichtingen en verenigingen met de uitoefening van de overheidstaak een onderneming drijven.

Of sprake is van een overheidstaak of een publieke bevoegdheid is weliswaar in veel gevallen duidelijk, zoals bij activiteiten verricht door de politie, de brandweer en de luchtverkeersleiding of



verricht in het kader van defensie of bij de uitgifte van paspoorten, maar soms is dat niet het geval. Duidelijkheid dat sprake is van een overheidstaak bestaat in ieder geval indien die taak bij (Grond)wet is opgelegd. Verder kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld 'als overheid' (omgekeerd hoeft dat overigens niet het geval te zijn). Daarentegen is er geen sprake van een overheidstaak in de situatie waarin bijvoorbeeld een in een privaatrechtelijk overheidslichaam ondergebrachte interne drukkerij of een ingenieursdienst, te maken heeft met overcapaciteit en deze benut door haar, onderscheidenlijk zijn diensten ook op de markt aan te bieden. Tussen enerzijds de (uitoefening van) wettelijke taken en anderzijds de evident commerciële activiteiten, zijn er andere activiteiten die lastiger te duiden zijn. Zo kan het voorkomen dat een gemeente het aanbieden van een bepaalde dienst tot haar taak rekent omdat de private markt deze dienst niet aanbiedt en de gemeente het van belang vindt dat de betreffende dienst wel wordt aangeboden. Hierbij is ook van belang dat in ieder geval gemeenten een zekere autonomie kennen met betrekking tot wat zij tot hun taak rekenen. Vooral op dit punt vormt de uitzondering op de vrijstelling voor overheidstaken wanneer 'in concurrentie wordt getreden', een waarborg dat concurrerende overheidsactiviteiten niet ten onrechte buiten de heffing van de vennootschapsbelasting blijven. Hierbij zij opgemerkt dat de kwalificatie overheids-taak niet per definitie inhoudt dat niet in concurrentie wordt getreden. Dit zal moeten worden beoordeeld naar de feiten en omstandigheden van het geval.

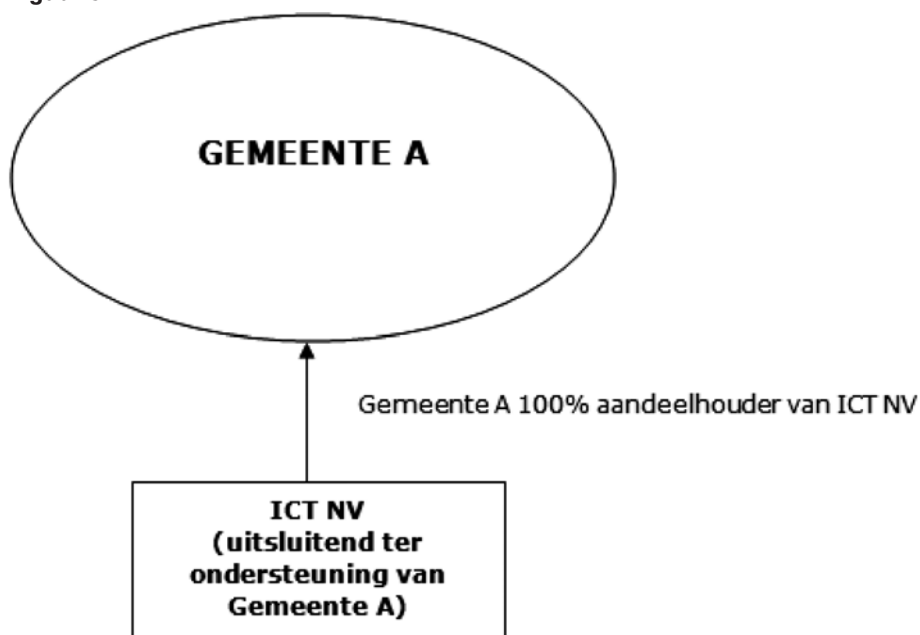
Bij dit wetsvoorstel is er bewust voor gekozen geen limitatieve lijst met overheidstaken / publieke bevoegdheden op te nemen. Het gaat om een open norm die in de praktijk zal moeten worden ingevuld. Voordeel van deze open norm is dat de wet de ruimte laat om bij de toepassing rekening te houden met de specifieke omstandigheden van het betreffende geval. Een ander voordeel is dat de toepassing van de wet kan meebewegen met maatschappelijke ontwikkelingen. Het nadeel hiervan is dat het hanteren van een open norm tot rechtsonzekerheid kan leiden voor de betreffende belastingplichtigen. Daar staat wel tegenover dat bij onduidelijkheid over de rechtstoepassing, net als voor (alle) andere belastingplichtigen, (voor)overleg met de Belastingdienst openstaat.

4.2.3. Vrijstelling voor 'quasi-inbesteding'

De derde vrijstelling houdt verband met de zogenoemde 'quasi-inbesteding'. Van 'quasi-inbesteding' is sprake als een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit niet aan de markt uitbesteedt, maar in wezen nog steeds zelf doet, zij het in een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam. Ook met de introductie van deze vrijstelling wordt neutraliteit nagestreefd. Het maakt door deze vrijstelling niet uit of een (veelal) ondersteunende activiteit ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon intern wordt gehouden ('inbesteding') of – om wat voor reden dan ook – wordt ondergebracht in een volledig door een publiekrechtelijke rechtspersoon middellijk of onmiddellijk beheerst privaatrechtelijk overheidslichaam ('quasi-inbesteding').

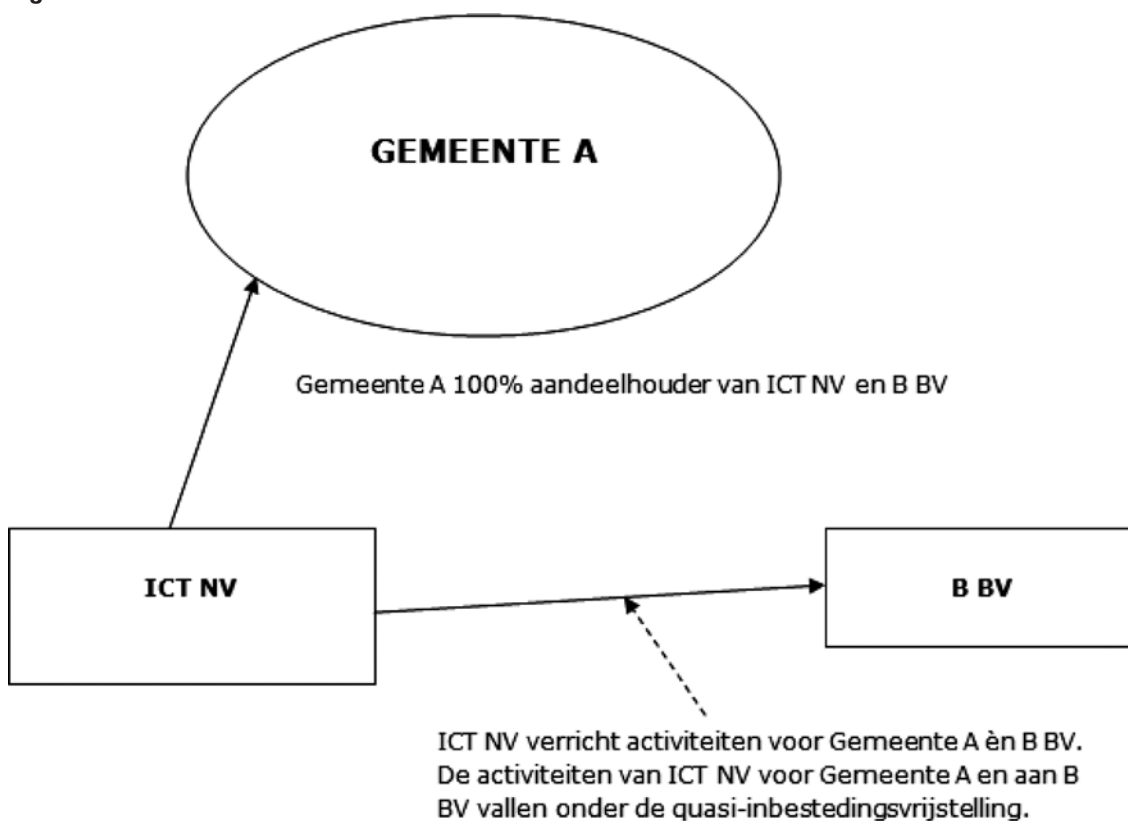
Zonder nadere voorziening zou door deze 'quasi-inbesteding' evenwel verschuldigdheid van vennootschapsbelasting kunnen ontstaan, aangezien geen sprake meer is van een interne activiteit, maar van een dienst van het dienstverlenende privaatrechtelijke overheidslichaam aan de publiekrechtelijke rechtspersoon. Het in de heffing betrekken van met die dienst behaalde resultaten zou haaks staan op het uitgangspunt dat bij de fiscale behandeling van overheidsactiviteiten zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten plaatsvinden. Een vergelijkbare benadering is te zien in het aanbestedingsrecht. Voor 'quasi-inbesteding' tussen overheden geldt een uitzondering op de aanbestedingsplicht, wat tot uitdrukking brengt dat 'quasi-inbesteding' in het aanbestedingsrecht wordt gezien als een interne aangelegenheid en niet als het op de markt zetten van een dienstvraag. Om deze redenen wordt voorzien in een vrijstelling voor dergelijke situaties. Zie ter illustratie van de vrijstelling figuur 5, waar wordt aangenomen dat gemeente A haar Dienst ICT heeft laten 'uitzakken' in een nv.

Figuur 5



Deze vrijstelling geldt ook indien de activiteit door een privaatrechtelijk overheidslichaam wordt verricht voor een ander privaatrechtelijk lichaam dat volledig in handen is van hetzelfde publiekrechtelijke lichaam (in zusterrelating). Een voorbeeld (figuur 6) ter illustratie.

Figuur 6



4.2.4. Vrijstelling samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen

Samenwerking tussen overheden doet zich op allerlei terreinen voor en kan, zoals eerder opgemerkt,



in verschillende vormen plaatsvinden (zoals in een publiekrechtelijke rechtspersoon¹³, bijvoorbeeld een publieke rechtspersoonlijkheid bezittende gemeenschappelijke regeling, een vennootschap onder firma, een maatschap, een bv of een nv). Vaak liggen aan dergelijke samenwerkingsvormen efficiëntie- of kwaliteitsredenen ten grondslag. Het kabinet acht het ongewenst als samenwerking ertoe zou leiden dat de voordelen die worden behaald met de activiteiten die door het samenwerkingsverband worden verricht in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, terwijl de betreffende activiteiten niet zouden zijn belast of zouden zijn vrijgesteld indien geen sprake zou zijn van samenwerking en elk van de overheden de activiteiten dus zelf zou hebben uitgevoerd. Het (Europese) aanbestedingsrecht voorziet ook in uitzonderingen op de aanbestedingsplicht voor samenwerkingsverbanden tussen overheden. Om deze redenen is voorzien in een samenwerkingsvrijstelling voor zover het samenwerkingsverband wordt gevormd door publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen.

Aan de toepassing van de samenwerkingsvrijstelling gaat voor een samenwerkingsverband met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid (bijvoorbeeld op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen) of in de vorm van een stichting of een vereniging nog de beoordeling vooraf of het samenwerkingsverband een onderneming drijft. Bij een samenwerkingsverband met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid moet, als er sprake is van een onderneming, vervolgens nog worden beoordeeld of met die onderneming feitelijk in concurrentie wordt getreden. Als het voorgaande niet het geval is, is geen sprake van belastingplicht en wordt niet toegekomen aan de samenwerkingsvrijstelling. Indien het samenwerkingsverband transparant is, hetgeen bijvoorbeeld aan de orde is bij een maatschap of een op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen ingesteld samenwerkingsverband waaraan geen rechtspersoonlijkheid is toegekend, wordt het 'eigen' aandeel in het samenwerkingsverband bij de achterliggende participanten afzonderlijk in aanmerking genomen. Mits de achterliggende participanten niet ook zelf samenwerkingsverbanden zijn, komt ook hier de samenwerkingsvrijstelling niet in beeld. Bij in het bijzonder privaatrechtelijke overheidslichamen in de vorm van een bv en nv speelt de samenwerkingsvrijstelling wel een belangrijke rol. Bij bv's en nv's wordt niet beoordeeld of met bepaalde activiteiten of vermogensbestanddelen een onderneming wordt gedreven. Van rechtswege wordt aangenomen dat bv's en nv's met hun gehele vermogen een onderneming drijven.

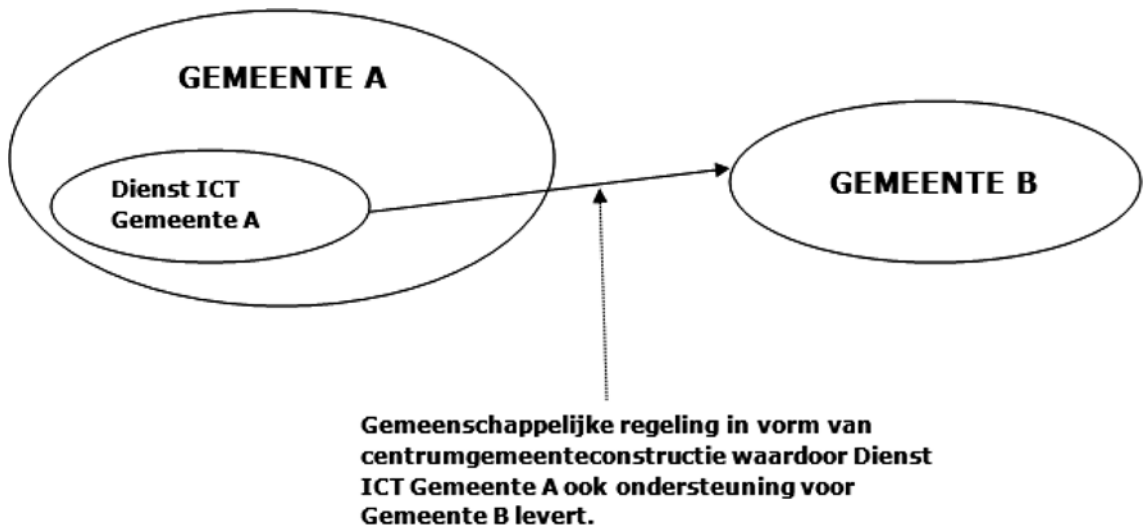
De vrijstelling geldt, met inachtneming van het voorgaande, voor alle samenwerkingsvormen. De keuze voor de meest geschikte samenwerkingsvorm moet naar de mening van het kabinet zo min mogelijk worden beïnvloed door de fiscaliteit.

De vrijstelling is van toepassing als aan de drie cumulatief geldende voorwaarden is voldaan. Allereerst moeten de activiteiten van het samenwerkingsverband worden verricht voor de onmiddellijk of middellijk participerende publiekrechtelijke rechtspersonen (en 'hun' privaatrechtelijke overheidslichamen) en privaatrechtelijke overheidslichamen. In de tweede plaats moet worden gezien of de activiteiten bij de participanten die in het samenwerkingsverband deelnemen niet tot belastingplicht zouden hebben geleid of bij hen zouden zijn vrijgesteld als de participanten de activiteiten zelf zouden hebben verricht. Dit betekent dat de vrijstelling openstaat voor activiteiten die bij een participant niet zouden zijn aangemerkt als onderneming waarmee feitelijk in concurrentie wordt getreden of bij de participant zouden zijn vrijgesteld op grond van de vrijstelling voor interne activiteiten, overheidstaken waarmee niet feitelijk in concurrentie wordt getreden of 'quasi-inbesteding'. Ten slotte moeten de participanten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten van het samenwerkingsverband bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband. Naar de mening van het kabinet is bijvoorbeeld aan laatstgenoemde voorwaarde voldaan als het samenwerkingsverband kwalificeert als een gemeenschappelijke regeling in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen.

Zie ter illustratie figuur 7 voor een voorbeeld waarin wordt aangenomen dat gemeente A en gemeente B door middel van een gemeenschappelijke regeling overeenkomen dat de Dienst ICT ook ondersteunende diensten voor gemeente B zal gaan verrichten. In dat geval is de samenwerkingsvrijstelling in beginsel van toepassing.

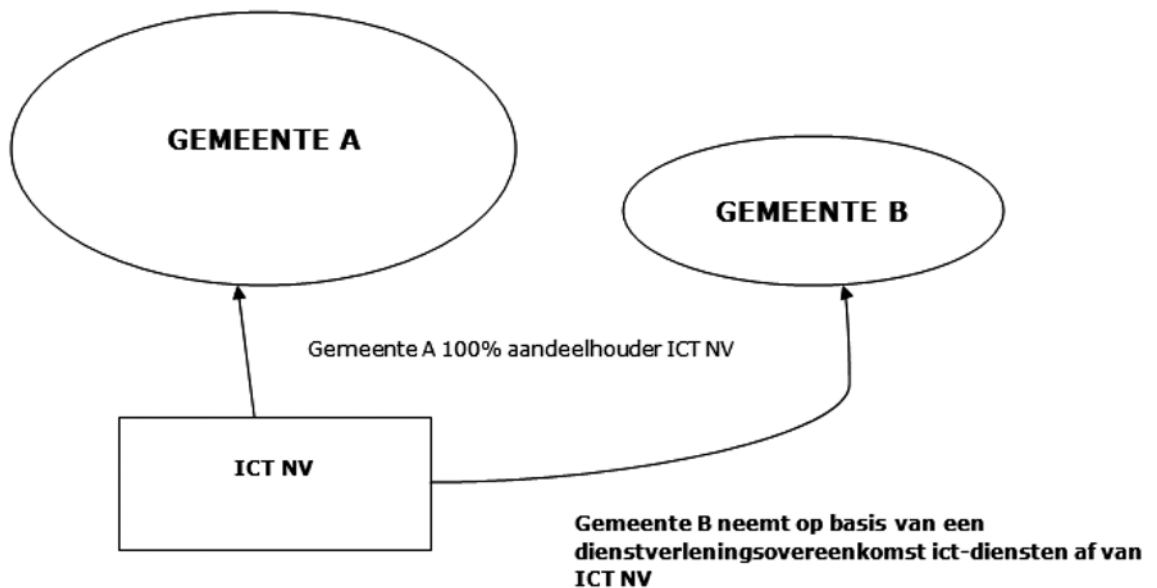
¹³ In de toekomst komt daarbij de mogelijkheid tot samenwerking via de 'bedrijfsvoeringsorganisatie', die bij wet rechtspersoonlijkheid zal hebben. Zie het bij koninklijke boodschap van 3 april 2013 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet gemeenschappelijke regelingen en een aantal andere wetten in verband met de dualisering van het gemeente- en provinciebestuur en de invoering van een bedrijfsvoeringsorganisatie met rechtspersoonlijkheid, alsmede regeling van diverse andere onderwerpen (Kamerstukken 33 597).

Figuur 7



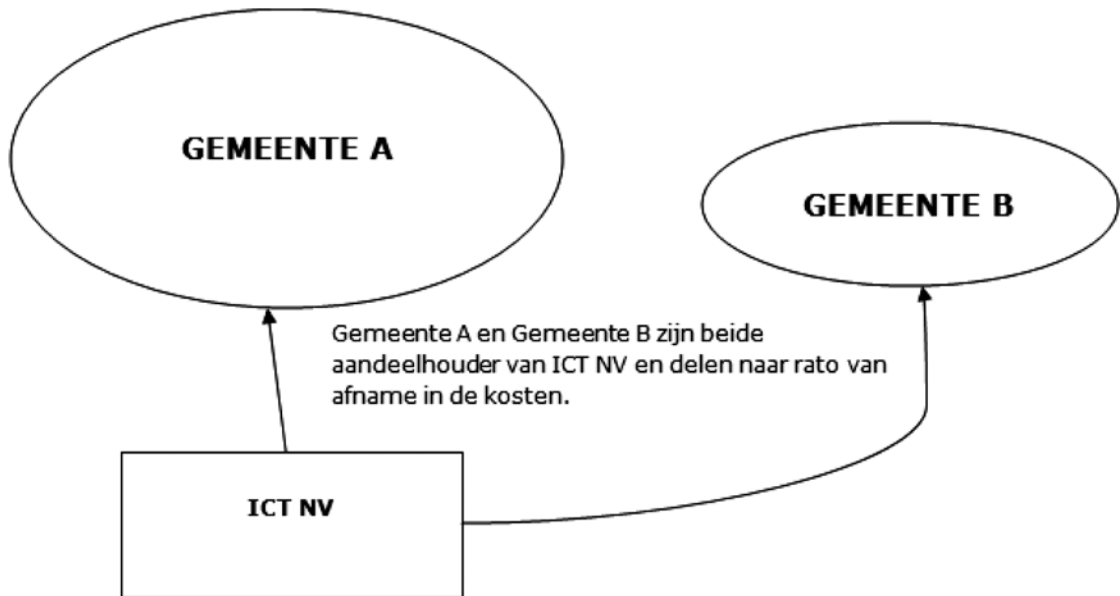
Aan de samenwerkingsvrijstelling wordt alleen toegekomen als de samenwerking reëel is. Er mag dan ook geen sprake zijn van een (verkapte) dienst. Een overeenkomst van opdracht (zoals een dienstverleningsovereenkomst) kwalificeert dan ook niet als een samenwerkingsverband. Zie ter illustratie figuur 8, waarbij ICT NV met gemeente B in een dienstverleningsovereenkomst overeenkomt dat de nv ook voor gemeente B tegen betaling ondersteunende ict-diensten zal gaan verzorgen. In dit geval komt ICT NV niet in aanmerking voor de vrijstelling voor samenwerking tussen overheden, omdat geen sprake is van een samenwerkingsverband. Overigens zijn de resultaten die worden behaald met de ict-diensten die door ICT NV worden verricht ten behoeve van gemeente A op grond van de 'quasi-inbestedingsvrijstelling' in beginsel wel vrijgesteld.

Figuur 8



De vrijstelling voor samenwerking kan ook van toepassing zijn als activiteiten worden ondergebracht in bijvoorbeeld een bv of nv waarin publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen tezamen alle aandelen houden. Zie ter illustratie van de samenwerkingsvrijstelling figuur 9 waarin wordt aangenomen dat ICT NV ook diensten gaat verrichten voor gemeente B. Gemeente B en gemeente A komen, in tegenstelling tot in figuur 8, overeen dat gemeente B daarvoor rechtstreeks gaat participeren in de nv en naar evenredigheid gaat delen in de kosten.

Figuur 9



Ten slotte wordt in dit kader opgemerkt dat ingeval een privaatrechtelijk overheidslichaam kwalificeert als samenwerkingsverband en het samenwerkingsverband een op dat samenwerkingsverband rustende overheidstaak uitoefent, niet de samenwerkingsvrijstelling in beeld komt, maar de overheidstakenvrijstelling. Ingeval het samenwerkingsverband namens de participanten een overheidstaak uitoefent (maar de taak ligt nog steeds bij de participanten), dan komt de samenwerkingsvrijstelling wel in beeld. De samenwerkingsvrijstelling zal van toepassing zijn als de participant naar evenredigheid van de afname van de activiteiten bijdraagt in de kosten van het samenwerkingsverband en:

- 1) met de uitoefening van de overheidstaak geen onderneming drijft (relevant als de participant een privaatrechtelijk overheidslichaam in de vorm van een stichting of een vereniging is),
- 2) met die onderneming niet feitelijk in concurrentie treedt (relevant als de participant een publiekrechtelijke rechtspersoon is) ofwel
- 3) aanspraak kan maken op de overheidstakenvrijstelling (relevant als de participant een privaatrechtelijk overheidslichaam in de vorm van een bv, een nv, een stichting of een vereniging is).

5. Specifieke vrijstellingen

Naast de hiervoor beschreven algemene vrijstellingen kent dit wetsvoorstel ook enkele specifieke vrijstellingen. Het gaat om een vrijstelling voor academische ziekenhuizen (paragraaf 5.1), voor bekostigd onderwijs en onderzoek (paragraaf 5.2) en voor zeehavenbeheerders (paragraaf 5.3). Op de achtergrond en invulling van deze specifieke vrijstellingen wordt in deze paragraaf nader ingegaan.

5.1. Academische ziekenhuizen

De activiteiten van academische ziekenhuizen zijn grofweg te onderscheiden in van basiszorg, topreferente zorg, onderzoek¹⁴, onderwijs en overige activiteiten. Voor de vrij te stellen activiteiten van een academisch ziekenhuis wordt aangesloten bij de in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek genoemde werkzaamheden.

Door de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen worden de ondernemingen van academische ziekenhuizen, voor zover ze publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid bezitten, als gevolg van dit wetsvoorstel in beginsel vennootschapsbelastingplichtig, mits de ondernemingen feitelijk in concurrentie treden met private ondernemingen. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat op dit moment een vrijstelling voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zorg verlenen (ook wel aangeduid als de zorgvrijstelling). Genoemde academische ziekenhuizen zullen, in tegenstelling tot reguliere ziekenhuizen, echter geen gebruik van de zorgvrijstelling kunnen maken. Dit komt doordat zij veel onderwijsactiviteiten (zoals bijvoorbeeld het geven van colleges) hebben en zodoende niet aan het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend'-criterium op lichaamsniveau voldoen. Zonder aanvullende regelgeving zou dit tot gevolg hebben dat deze academische ziekenhuizen voor hun kernactiviteiten fiscaal anders zouden worden behandeld dan

¹⁴ Onder onderzoek wordt ook valorisatie begrepen.



reguliere ziekenhuizen. Reguliere ziekenhuizen kunnen in beginsel wel aanspraak maken op de zorgvrijstelling (mits zij uiteraard aan het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend'-criterium in de zorgvrijstelling voldoen).

Voor belastingplichtigen die werkzaamheden verrichten als academisch ziekenhuis is in dit wetsvoorstel een vrijstelling opgenomen. Indien de werkzaamheden van een belastingplichtige uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90% of meer) bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis is van rechtswege een subjectvrijstelling van toepassing. In dat geval is het lichaam vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. Hiermee wordt een gelijk speelveld bereikt met de reguliere ziekenhuizen die onder de zorgvrijstelling vallen. Indien de werkzaamheden van een belastingplichtige niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor minder dan 90%) bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis is van rechtswege een objectvrijstelling van toepassing, waardoor de voordelen die worden behaald met basiszorg, topreferente zorg en onderzoek worden vrijgesteld. Hierdoor blijft het fiscaal gelijke speelveld tussen reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen zo veel mogelijk gewaarborgd.

Ten slotte wordt opgemerkt dat met het oog op de waarborging van een gelijk speelveld tussen academische ziekenhuizen met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid en academische ziekenhuizen die zijn ondergebracht in een privaatrechtelijk lichaam (zoals VUmc en Radboudumc) de hierboven beschreven vrijstelling zodanig is vormgegeven dat deze van toepassing is op alle belastingplichtigen die werkzaamheden verrichten als academisch ziekenhuis. In het wetsvoorstel wordt voor lichamen die werkzaamheden als academisch ziekenhuis verrichten, maar niet zijn aan te merken als een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam, de mogelijkheid opgehouden om – net als bij de zorgvrijstelling – een zogenoemde winstklem in te voeren. Door middel van een dergelijke winstklem kan worden bereikt dat vrijgestelde winst niet, zonder heffing van vennootschapsbelasting, kan worden aangewend voor andere activiteiten dan vrijgestelde activiteiten.

5.2. Bekostigd onderwijs en onderzoek

Door de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zullen bijvoorbeeld publiekrechtelijke universiteiten (maar bijvoorbeeld ook onderwijsinstellingen die deel uitmaken van een gemeente) niet langer zonder meer buiten de belastingplicht blijven. Publiekrechtelijke universiteiten zijn namelijk publiekrechtelijke rechtspersonen en worden als gevolg van dit wetsvoorstel belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven en met die onderneming feitelijk in concurrentie treden met private ondernemingen. Dit geeft aanleiding te bezien of een onderwijsvrijstelling gewenst is. Het kabinet beantwoordt die vraag bevestigend, mede gezien de omstandigheid dat onderwijs volgens het Europese recht geen economische activiteit, maar een dienst van algemeen (niet-economisch) belang is. Het verzorgen van bekostigd onderwijs zal op zichzelf gezien geen winstgevendende activiteit zijn, maar doordat de bekostiging niet steeds synchroon loopt met de uitgaven waarvoor de bekostiging dient, kunnen wel tijdelijk overschotten ontstaan. Dit leidt ook nu al tot knelpunten in de uitvoeringspraktijk. Derhalve acht het kabinet het wenselijk dat een brede, niet alleen voor universitair onderwijs geldende, onderwijs- en onderzoeksvrijstelling¹⁵ wordt geïntroduceerd voor met publieke middelen of door wettelijk collegegeld en instellingscollegegeld bekostigde onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Door aan te sluiten bij bekostiging met publieke middelen valt in ieder geval de bekostiging door de Staat, de medeoverheden, de Nederlandse organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek, de Europese Unie en centrale en decentrale overheden in andere EU-lidstaten binnen de bekostigingseis.

Deze vrijstelling is van rechtswege van toepassing als de activiteiten van de belastingplichtige uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90% of meer) bestaan uit bekostigde onderwijs- of onderzoeksactiviteiten. Van vrij te stellen bekostigde onderwijs- of onderzoeksactiviteiten is sprake als het onderwijs of het onderzoek hoofdzakelijk (70% of meer) wordt bekostigd door publieke middelen, uit wettelijk collegegeld en instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeld of uit giften die worden ontvangen van algemeen nut beogende instellingen. In dit geval is het subject van heffing vrijgesteld, waardoor de gehele winst van de belastingplichtige is vrijgesteld (ook de resultaten die worden behaald door middel van andere activiteiten, zoals onderwijs- en onderzoeksactiviteiten die niet voor ten minste 70% worden bekostigd met publieke middelen, uit wettelijk collegegeld en instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeld of uit giften die worden ontvangen van algemeen nut beogende instellingen). Op deze manier kunnen de administratieve lasten van de betreffende belastingplichtige en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst worden beperkt. Immers, in dat geval behoeft geen aangifte voor de vennootschapsbelasting te worden gedaan. In het wetsvoorstel wordt voor lichamen die onderwijs geven of onderzoek verrichten, maar niet zijn aan te merken als een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam, de mogelijkheid opgehouden om – net als bij de zorgvrijstelling en de in dit wetsvoorstel voorgestelde vrijstelling voor academische ziekenhuizen –

¹⁵ Onder onderzoek wordt ook valorisatie begrepen.



een zogenoemde winstklem in te voeren. Het kabinet gaat er van uit dat het gros van de in een stichting of vereniging ondergebrachte onderwijsinstellingen die basisonderwijs of voortgezet onderwijs aanbieden of wel geen onderneming drijven en zodoende niet vennootschapsbelastingplichtig zijn of wel van deze subjectvrijstelling gebruik kunnen maken.

Indien minder dan 90% van de activiteiten van de belastingplichtige bestaat uit bekostigde onderwijs- of onderzoeksactiviteiten, waarbij de bekostiging door publieke middelen, uit wettelijk collegegeld en instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeld of uit giften die worden ontvangen van algemeen nut beogende instellingen ten minste 70% bedraagt van de totale bekostiging, wordt het resultaat uit die onderwijs- en onderzoeksactiviteiten van rechtswege vrijgesteld. Dit betreft een objectvrijstelling. In dat geval wordt alleen het resultaat uit andere activiteiten, zoals onderwijs- en onderzoeksactiviteiten die niet voor ten minste 70% worden bekostigd met publieke middelen of door wettelijk collegegeld en instellingscollegegeld in de heffing betrokken.

5.3. Zeehavenbeheerders

Ten slotte wordt in dit wetsvoorstel voorzien in een tijdelijke vrijstelling voor zes met naam genoemde indirecte overheidsondernemingen en één met naam genoemde directe overheidsonderneming. Het gaat om Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenschap Moerdijk, N.V. Port of Den Helder en Zeeland Seaports N.V. Voor deze zes havenondernemingen is een gelijk Europees speelveld van belang. Het kabinet heeft de positie van de Nederlandse zeehavens om die reden aangekaart bij de Commissie. Ook in het Europese Parlement zijn vragen gesteld over de positie van zeehavens.¹⁶ Naar aanleiding van die vragen heeft de Europese Commissie laten weten dat haar onderzoek (waarvan geen resultaten worden gepubliceerd) aanleiding heeft gegeven om in enkele gevallen nader te onderzoeken of sprake is van staatssteun.¹⁷ De Europese Commissie heeft vervolgens op 9 juli 2014 laten weten dat zij andere lidstaten heeft bevraagd over de wijze waarop in die betreffende lidstaten met zeehavens wordt omgegaan.¹⁸ Dit sterkt het kabinet in zijn gedachten dat het kabinet en de Europese Commissie uiteindelijk hetzelfde doel voor ogen hebben. In afwachting van het vervolg worden genoemde havenondernemingen door een specifieke, tijdelijke vrijstelling niet geraakt door de in dit wetsvoorstel vervatte modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Gezien het met de Europese Commissie gedeelde doel vervalt de noodzaak voor de uitzonderingspositie voor genoemde havenondernemingen op termijn. In dit wetsvoorstel is daarom bepaald dat de uitzonderingspositie voor deze zes havenondernemingen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip vervalt, waarna ook zij onder het gemoderniseerde, reguliere systeem voor overheidsondernemingen zullen vallen.

6. Consultatie

Gedurende een periode van vier weken (van 14 april 2014 tot en met 12 mei 2014) heeft een internetconsultatie betreffende het conceptwetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen opengestaan. Eenieder kon door deze internetconsultatie een reactie geven op het conceptwetsvoorstel, onzorgvuldigheden signaleren en voorstellen doen voor aanvullingen. De reactie kon bestaan uit het beantwoorden van zeven open vragen, maar het was ook mogelijk een meer algemene reactie te geven. Daarnaast bestond voor belangstellenden de keuze om de reactie al dan niet openbaar te maken.

6.1. Reacties op de internetconsultatie

Op de internetconsultatie¹⁹ zijn in totaal 30 reacties binnengekomen, waarvan 15 openbaar. De reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties (5), particulieren (11) en overheden (14).

Daarnaast zijn in april en mei 2014 op ambtelijk niveau consultatiegesprekken gevoerd met daarvoor genodigde belanghebbenden. Deze gesprekken waren een vervolg op de eerder in deze memorie genoemde, eveneens op ambtelijk niveau gevoerde, inventarisatiegesprekken die in 2013 hebben plaatsgevonden. Hierop wordt verder ingegaan in paragraaf 6.2.

De reacties op de internetconsultatie geven het volgende beeld:

¹⁶ Het lid van het Europees Parlement Wortmann (CDA) heeft vragen gesteld aan Commissaris Almunia (raadpleegbaar via navolgende link: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bWQ%2bE-2014-000552%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fNL&language=NL>).

¹⁷ Het antwoord van Commissaris Almunia is raadpleegbaar via navolgende link: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2014-000552&language=NL>.

¹⁸ Het persbericht is raadpleegbaar via navolgende link: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-794_en.htm.

¹⁹ De openbare reacties en de geconsulteerde conceptwetteksten en conceptmemorie van toelichting zijn terug te vinden op: <http://www.internetconsultatie.nl/vpbplichtoverheidsondernemingen>.



- Uit de internetconsultatie blijkt in het bijzonder dat er grote zorgen bestaan over de toename van de administratieve lasten die het wetsvoorstel met zich brengt. Vooral door de inhoud en de vormgeving van de vrijstellingen wordt in een groot aantal reacties de zorg geuit dat de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen tot een zodanige verzwarende van de administratieve lasten leidt dat deze niet opweegt tegen het met de vrijstellingen te bereiken effect. Daarnaast zorgt de introductie van een aantal open normen voor onzekerheid over de wijze waarop die normen in de praktijk zullen worden ingevuld. Als voorbeelden kunnen worden genoemd de reikwijdte van het begrip 'overheidstaak' en van het begrip 'evenredigheid'.
- In een groot aantal reacties wordt de voorkeur uitgesproken voor een systematiek waarin een keuzemogelijkheid aan de belastingplichtige wordt geboden om de belastingplicht te leggen op het niveau van de publiekrechtelijke rechtspersoon of op het niveau van de afzonderlijke ondernemingen van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Indien dit niet mogelijk is, wordt in de reacties de voorkeur gegeven aan het belasten op het niveau van de publiekrechtelijke rechtspersoon (voor zover een onderneming wordt gedreven).
- De grens van € 15.000, die in de geconsulteerde concept wettekst wordt gehanteerd bij de toepassing van de algemene vrijstellingen en de onderwijsvrijstelling, is volgens veel reacties te laag. Veel geconsulteerden geven aan deze grens snel te passeren, waardoor de vrijstelling niet kan worden toegepast ook als de niet-vrijgestelde activiteiten minder dan 10% van het totaal bedragen. Belastingplichtigen worden hierdoor volledig belastingplichtig (ook voor in beginsel vrij te stellen activiteiten) en kunnen op grond van de geconsulteerde concept wettekst slechts op verzoek gebruikmaken van een partiële vrijstelling. In sommige reacties wordt gesuggereerd om aan te sluiten bij de de-minimisvrijstelling voor staatssteun. In andere reacties wordt aangegeven dat alleen een procentuele grens voldoende dient te zijn. In weer andere reacties wordt het standpunt ingenomen dat iedere vrijstelling voor kleine winsten onterecht is, omdat dat bijvoorbeeld bij private bv's en nv's ook niet aan de orde is.
- In veel reacties wordt duidelijk gemaakt dat men graag een verdere invulling zou willen zien van het begrip overheidstaak. De belanghebbenden die dit punt hebben opgebracht, voorzien zonder nadere invulling langdurige discussies met de Belastingdienst en een aanzienlijke stijging van de administratieve lasten.
- De eis 'invloed op de dagelijkse bedrijfsvoering' bij de samenwerkingsvrijstelling is, zo blijkt uit een aantal reacties, onduidelijk. Veel belanghebbenden vragen zich af wat hiermee wordt bedoeld. Door deze eis kan het zijn dat een gemeenschappelijke regeling in de vorm van een centrumgemeenteconstructie niet onder de vrijstelling zou vallen.
- De bekostigingseis die in de geconsulteerde conceptwettekst wordt gesteld bij de onderwijsvrijstelling is, blijkens enkele reacties, niet ruim genoeg. In de geconsulteerde wettekst komt onderwijs of onderzoek alleen voor de vrijstelling in aanmerking als het onderwijs of het onderzoek voor ten minste 90% wordt bekostigd door het Rijk. Bekostiging door bijvoorbeeld medeoverheden, de Europese Unie of de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO) telt niet mee. Daarnaast wordt het criterium dat de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten ten minste 90% van de totale activiteiten moet bedragen om voor de subjectieve vrijstelling in aanmerking te komen in die reacties als (te) stringent ervaren.
- In enkele reacties wordt het standpunt ingenomen dat artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van de Wet van de vennootschapsbelasting 1969 moet worden gemoderniseerd. Immers, alleen directe overheidsondernemingen krijgen de mogelijkheid om 4% van het vermogen als kosten in aftrek te brengen. Andere belastingplichtigen mogen dit niet. Een meer eenvormige einduitkomst voor overheidsondernemingen en niet-overheidsondernemingen zou volgens die reacties gewenst zijn. Het zou volgens sommigen wel de voorkeur verdienen te voorzien in een regeling, waarbij bijvoorbeeld een forfaitaire verhouding tussen eigen en vreemd vermogen wordt aangenomen.

6.2. Consultatiegesprekken

In 2013 zijn, zoals eerder opgemerkt, een aantal inventarisatiegesprekken gevoerd met belanghebbenden. Als vervolg daarop zijn er met hen gedurende de internetconsultatieperiode op ambtelijk niveau consultatiegesprekken gevoerd.

Er is gesproken met de volgende ministeries²⁰:

- Ministerie van Binnenlandse Zaken;
- Ministerie van Economische Zaken tezamen met kennisinstituut TNO, het Nationaal Lucht- en Ruimtevaartlaboratorium en Staatsbosbeheer;
- Ministerie van Financiën tezamen met de Belastingdienst en De Nederlandsche Bank N.V.;
- Ministerie van Infrastructuur en Milieu;

²⁰ Tijdens de inventarisatieronde is ook gesproken met het Ministerie van Algemene Zaken en het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Bij deze ministeries bestond geen behoefte aan een consultatiegesprek.



- Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport;
- Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap;
- Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid;
- Ministerie van Algemene Zaken;
- Ministerie van Defensie;
- Ministerie van Veiligheid en Justitie.

Tevens is er gesproken met een aantal koepel- en belangenorganisaties:

- Vereniging voor afval- en reinigingsmanagement (NVRD);
- Het collectief voor afvalmanagement, de coöperatieve vereniging Midwaste;
- Vereniging van Nederlandse gemeenten (VNG) tezamen met de gemeenten Amsterdam, Rotterdam, Den Haag, Hengelo, Utrecht, Eindhoven, Westland en Emmen²¹;
- Nederlandse federatie van Universitair Medische Centra (NFU);
- Vereniging van Universiteiten (VSNU);
- Brancheorganisatie voor sociale werkgelegenheid en arbeidsintegratie (Cedris);
- Ondernemingsorganisaties VNO-NCW en MKB-Nederland;
- Interprovinciaal Overleg (IPO) tezamen met de provincies Noord-Holland, Gelderland en Flevoland;
- Unie van Waterschappen (UvW);
- Register Belastingadviseurs (RB);
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB).

Daarnaast hebben er gesprekken plaatsgevonden met:

- Provincie Noord-Brabant;
- Havenbedrijven (Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Zeeland Seaports N.V., Groningen Seaports N.V. en Havenschap Moerdijk);
- N.V. Westerscheldetunnel.

Tijdens de consultatiegesprekken is meer duidelijkheid verkregen over de uitwerking van het consultatiewetsvoorstel in de praktijk. In deze gesprekken zijn de verschillende organisatievormen die bij de gesprekspartners voorkomen, verder verhelderd ten opzichte van het al op basis van de in 2013 gevoerde inventarisatiegesprekken bestaande beeld en is vanuit die optiek commentaar op het conceptwetsvoorstel geleverd. De hiervoor in paragraaf 6.1. samengevatte punten zijn ook in de consultatiegesprekken aan de orde gesteld en bevestigd. In het onderstaande wordt daarom enkel ingegaan op additionele punten die in een of meerdere consultatiegesprekken aan de orde zijn gekomen:

- De eis 'naar rato delen in positieve en negatieve resultaten' bij de samenwerkingsvrijstelling is voor nv's en bv's lastig te hanteren aangezien aandeelhouders van die nv's en bv's bij negatieve resultaten niet verplicht kunnen worden om bij te storten. Hun aandeel in de negatieve resultaten is immers beperkt tot de omvang van hun kapitaaldeelname.
- Het zou mogelijk moeten zijn dat publiekrechtelijke rechtspersonen met 'hun' ondernemingen of privaatrechtelijke overheidslichamen een fiscale eenheid kunnen vormen. Hierdoor kunnen alle onderlinge transacties wegvallen en kunnen winsten en verliezen onderling worden verrekend.
- Het verdient de voorkeur om het concurrentie criterium voorop te zetten en een onderdeel te laten zijn van de belastingplicht. Hierdoor zou pas belastingplicht ontstaan als met een onderneming feitelijk (en in betekende mate) in concurrentie wordt getreden.
- De N.V. Port of Den Helder is in de geconsulteerde wettekst niet genoemd in de vrijstelling voor zeehavenbedrijven.
- Om herstructureringen bij gemeenten te vergemakkelijken waarbij onroerend goed juridisch van eigenaar wisselt maar desalniettemin binnen de 'eigen' kring blijft, zou een (tijdelijke) overdrachtsbelastingfaciliteit gewenst zijn.
- De in de geconsulteerde wettekst opgenomen vrijstelling voor academische ziekenhuizen is beperkter dan de zorgvrijstelling. De zorgvrijstelling kent een 10%-marge waardoor de winst van bepaalde commerciële activiteiten buiten de heffing kan blijven. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen kent deze marge niet.
- Het onderwijs en het onderzoek dat academische ziekenhuizen geven respectievelijk verrichten zou niet onder de in de geconsulteerde wettekst opgenomen onderwijsvrijstelling moeten vallen, maar zou moeten worden meegenomen in de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.
- Valorisatie (kennisdeling) behoort tot de wettelijke taak 'onderzoek' en zou zodoende mee moeten lopen in de vrijstelling voor academische ziekenhuizen en de onderwijsvrijstelling.
- In het conceptwetsvoorstel en de toelichting daarop wordt niets opgemerkt over de uitgangspunten die worden gehanteerd bij de op te stellen openingsbalans.

²¹ Tijdens de inventarisatieronde is ook gesproken met de gemeente Littenseradiel. Op verzoek van de gemeente Littenseradiel is in de consultatieronde afgezien van een consultatiegesprek.



6.3. Herzieningen naar aanleiding van de consultatie

Mede naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie en de consultatiegesprekken is het wetsvoorstel aanzienlijk gewijzigd. Al deze wijzigingen beperken de toename van de administratieve lasten en uitvoeringskosten ten opzichte van het geconsulteerde conceptwetsvoorstel. Daarnaast is de toelichting aangevuld en verduidelijkt. Hierna wordt ingegaan op de belangrijkste wijzigingen die in het wetsvoorstel zijn doorgevoerd ten opzichte van het conceptwetsvoorstel dat ter consultatie op internet is aangeboden.

- In plaats van de afzonderlijke directe overheidsonderneming is de publiekrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig voor zover een onderneming wordt gedreven. Tevens is de belastingplicht beperkt tot ondernemingen waarmee feitelijk in concurrentie wordt getreden met andere belaste ondernemingen. Voorts is er een fictie opgenomen als gevolg waarvan alle in concurrentie tredende ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon, met uitzondering van de Staat, geacht worden tezamen één onderneming te vormen. Winsten en verliezen kunnen hierdoor, anders dan in de geconsulteerde conceptwettekst, onderling worden verrekend. Ook kunnen vermogensbestanddelen zonder fiscale consequenties worden verschoven tussen de (tot belastingplicht leidende) ondernemingen van eenzelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Het aantal als gevolg van dit wetsvoorstel nieuwe belastingplichtigen neemt flink af in vergelijking met het consultatiewetsvoorstel.
- Voor wat betreft de Staat blijft de belastingplicht in beginsel rusten op het niveau van de ondernemingen maar daaraan wordt wel toegevoegd dat van belastingplicht geen sprake is als met de onderneming niet feitelijk in concurrentie wordt getreden. Verder is voorzien in een regeling waardoor de feitelijk in concurrentie tredende ondernemingen van hetzelfde ministerie worden aangemerkt als één onderneming gedreven door de Staat. Hierdoor wordt feitelijk bereikt dat per ministerie aangifte wordt gedaan en dat winsten en verliezen van ondernemingen binnen dat ministerie onderling kunnen worden verrekend. Ook kunnen vermogensbestanddelen zonder fiscale consequenties worden verschoven tussen de belaste ondernemingen van eenzelfde ministerie.
- De algemene vrijstellingen waren vormgegeven als subjectvrijstelling. Deze vrijstelling was in beginsel van rechtswege van toepassing, tenzij niet werd voldaan aan het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend'-criterium of als de begrenzing van € 15.000 werd overschreden. In dat geval moest worden verzocht om toepassing van de partiële vrijstelling. De in de geconsulteerde conceptwetsvoorstel opgenomen systematiek wordt verlaten. De algemene vrijstellingen zijn in dit wetsvoorstel vormgegeven als objectvrijstelling en gelden van rechtswege voor winst uit vrij te stellen activiteiten.
- Als gevolg van voornoemde wijzigingen is de overheidstakenvrijstelling voor directe overheidsondernemingen overbodig geworden. Deze is dan ook komen te vervallen.
- De toepassing van de algemene vrijstellingen is niet meer afhankelijk van de vraag of de activiteiten worden verricht aan een belastingplichtig deel van een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon. De samenwerkingsvrijstelling is wel afhankelijk van de vraag of de voor de participant verrichte activiteit, als deze activiteit door de participant zou zijn verricht, de activiteit niet tot belastingplicht zou hebben geleid of zou zijn vrijgesteld.
- De onderwijsvrijstelling is aangepast. Ten eerste is de bekostigingseis verruimd tot publieke bekostiging zodat nu ook de bekostiging door de EU, de gemeenten, het NWO en vergelijkbare bekostigingen kwalificeert. Ten tweede is de vrije bekostigingsruimte verhoogd van 10% naar 30%. Daarnaast is expliciet opgenomen dat wettelijk inschrijvings- en collegegeld, lesgeld en van algemeen nut beogende instellingen ontvangen giften buiten de vrije ruimte valt. Verder is aangegeven in de memorie van toelichting dat valorisatie een onlosmakelijk deel vormt van de onderzoeksactiviteiten (dit heeft ook relevantie voor de vrijstelling voor academische ziekenhuizen).
- In de memorie van toelichting is nadere aandacht gegeven aan de begrippen 'deelname aan het economische verkeer', 'in concurrentie treden' en 'winststreven'. Dit biedt de praktijk meer handvatten.
- In de memorie van toelichting is de eis geschrapt dat 'invloed op de dagelijkse bedrijfsvoering' voor toepassing van de samenwerkingsvrijstelling noodzakelijk is. Daarnaast is in de wet opgenomen dat bij een samenwerkingsverband sprake moet zijn van 'naar evenredigheid van de afname van de activiteiten bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband'.
- In de memorie van toelichting is geschrapt dat onderwijs en onderzoek dat wordt verricht door een academisch ziekenhuis onder de onderwijsvrijstelling valt. Hierdoor geldt ook voor die activiteiten die eveneens als academisch ziekenhuis worden verricht de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.
- Ten slotte is in het algemeen deel van de memorie van toelichting een passage toegevoegd waarin nader wordt ingegaan op de openingsbalans, op de algemene winstbepaling (waaronder toepassing van het 'at arms length'-beginsel) en de vermogensetikettering.



7. Administratieve lasten en uitvoeringskosten

De modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zal leiden tot een toename van de administratieve lasten voor bedrijven. Dit houdt verband met een toename van het aantal partijen dat voortaan aangifte zal moeten doen voor de vennootschapsbelasting. Er wordt, voor de administratieve lasten en de uitvoeringskosten, uitgegaan van omstreeks 5.000 entiteiten die vennootschapsbelastingplichtig worden. De toename van de administratieve lasten bedraagt in totaal naar verwachting € 6,5 miljoen structureel per jaar. Deze toename slaat nagenoeg geheel (dat wil zeggen voor bijna € 6 miljoen) neer bij medeoverheden en door medeoverheden beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen. Het restant slaat neer bij de Staat en door de Staat beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen.

De gevolgen van dit wetsvoorstel voor de Belastingdienst zijn ingrijpend. Naast de hiervoor beschreven gevolgen voor de nieuwe groep vennootschapsbelastingplichtigen zijn er aanzienlijke uitvoeringsconsequenties. De maatregelen opgenomen in dit wetsvoorstel zijn, hoewel complex in de uitvoering, uitvoerbaar en handhaafbaar door de Belastingdienst. De uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen stijgen als gevolg van de toename van het aantal belastingplichtigen.

Gegeven de massaliteit zal met deze belastingplichtigen in de beginjaren zoveel als mogelijk groepsgewijs (voor)overleg plaatsvinden. Dit vergt ook van deze nieuwe groep een goede voorbereiding voordat men zich meldt voor (voor)overleg. Het kabinet is voornemens met de koepels van onder andere medeoverheden de implementatie (waaronder voorlichting) van dit wetsvoorstel voor te bereiden. Aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten diverse vraagstukken worden beantwoord welke van invloed zijn op het vaststellen van de omvang van de belastingplicht, de openingsbalans en de belastbare grondslag. De diverse (open) normen die in dit wetsvoorstel worden gehanteerd, zullen in de praktijk en jurisprudentie nader moeten worden ingekaderd. Het gaat dan specifiek om bijvoorbeeld de invulling van de begrippen 'onderneming waarmee in concurrentie wordt getreden' en 'overheidstaak' alsmede de toepassing van de vrijstellingen. Dit vergt zeker in de aanvangsfase een extra werklast voor de Belastingdienst. Na deze fase lopen de werkzaamheden in de reguliere behandeling van vennootschapsbelastingplichtigen. De extra uitvoeringskosten bedragen € 7,3 miljoen in 2015 en nemen daarna af tot een structureel bedrag van € 6,6 miljoen per jaar.

Tabel Uitvoeringskosten Vpb-plicht voor overheidsondernemingen (€ mln)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Struc.
Kosten	1,0	7,3	7,1	6,8	6,8	6,6	6,6

8. EU-aspecten

Het onderhavige wetsvoorstel strekt er mede toe tegemoet te komen aan de bezwaren die de Commissie heeft geuit tegen de huidige vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen in het kader van het verbod op staatssteun. In de uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen die de Commissie op 2 mei 2013 heeft vastgesteld, wordt Nederland opgeroepen de wetgeving zodanig te wijzigen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen als private ondernemingen.

Vanaf het moment van acceptatie van de dienstige maatregelen in mei 2013 is er regelmatig overleg geweest met de Commissie over de invulling van de dienstige maatregelen en de vormgeving van het wetsvoorstel. Met de opmerkingen van de Commissie tijdens dit proces is waar mogelijk rekening gehouden.

9. Budgettaire aspecten

De budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel wordt geraamd op een bedrag van € 100 miljoen per jaar. Bij gebrek aan relevante gegevens op microniveau is voor deze raming gebruikgemaakt van financiële macrogegevens van de sector overheid zoals deze door het Centraal Bureau voor de Statistiek worden geregistreerd. De raming is dan ook met een bovengemiddelde onzekerheid omgeven.



II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De belastingplicht van directe overheidsondernemingen is thans geregeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, en derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze bepalingen worden – in samenhang met de toevoeging van extra bepalingen – aangepast aan het nieuwe uitgangspunt voor de belastingplicht van directe overheidsondernemingen. Zoals al is aangegeven in het algemeen deel van deze memorie wordt bij de modernisering van de belastingplicht van overheidsondernemingen overgegaan van ‘niet belastingplichtig, tenzij’ naar ‘belastingplichtig, tenzij’. Daartoe worden in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 – in algemene zin – als belastingplichtige aangemerkt de in Nederland gevestigde publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, voor zover zij een onderneming drijven. Wel wordt in genoemde bepaling als beperking aangebracht dat van belastingplicht eerst sprake zal zijn indien met de onderneming in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen (als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Van ‘in concurrentie treden’ als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (alsook in het voorgestelde artikel 2, tweede lid, artikel 3, derde lid, en artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) zal eerst sprake zijn bij feitelijke concurrentie. Door voor de belastingplicht uit te gaan van het ondernemersbegrip wordt op dit punt aangesloten bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Voor de beoordeling of er sprake is van genoemde concurrentie wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Voor de ondernemingen gedreven door de Staat is een aparte bepaling opgenomen in het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Ingevolge deze bepaling is niet de Staat, maar worden de door de Staat gedreven ondernemingen belastingplichtig. Achtergrond hiervan is dat het gezamenlijk opnemen van alle ondernemingen van de Staat in één aangifte naar verwachting praktisch bezwaarlijk zal zijn. Verder geldt de belastingplicht alleen voor zover met die ondernemingen, per onderneming gezien, feitelijk in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen (als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Uit praktische overwegingen worden alle (concurrerende en dus belastingplichtige) ondernemingen gedreven door de Staat die behoren tot hetzelfde ministerie geacht tezamen één onderneming gedreven door de Staat te vormen. Deze onderneming (van een ministerie) vormt daarmee het belastingplichtige lichaam (als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Hiermee wordt bereikt dat er op het niveau van de Staat per ministerie één aangifte wordt ingediend en kunnen de winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen van dat ministerie met elkaar worden verrekend. Benadrukt zij echter dat een structureel verliesgevende activiteit geen onderneming vormt, waardoor de verliezen van die activiteit dus niet verrekend kunnen worden met de winsten van een activiteit die wel kwalificeert als een onderneming. Voornoemde benadering per ministerie laat uiteraard onverlet dat de Staat één publiekrechtelijke rechtspersoon vormt. Het voorgaande betekent dat als een onderdeel van de Staat uitsluitend activiteiten verricht voor één of meerdere andere onderdelen van de Staat (ook als het een onderdeel van een ander ministerie is) geen sprake zal zijn van deelname aan het economische verkeer en dus kwalificeren als zogenoemde interne transacties.

Op overeenkomstige wijze bepaalt het voorgestelde artikel 2, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dat de ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon, niet zijnde de Staat, tezamen één onderneming geacht worden te vormen. Dat is in overeenstemming met het huidige beleid ten aanzien van stichtingen en verenigingen (lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Dit laatste wordt thans ook in de wet vastgelegd. Voor alle duidelijkheid zij erop gewezen dat dus eerst per onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon moet worden gezien of hiermee in concurrentie wordt getreden, en dat vervolgens de concurrerende ondernemingen geacht worden één onderneming te vormen. Voor het in dit wetsvoorstel essentiële begrip ‘onderneming’ – kort gezegd een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt – zij verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Komt men bij de publiekrechtelijke rechtspersonen niet door de ondernemingspoort, dan komt men – net als bij stichtingen en verenigingen – (in zoverre) niet aan vennootschapsbelastingplicht toe.

Het huidige artikel 2, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ziet op de belastingplicht van indirecte overheidsondernemingen. Dit lid komt volgens dit wetsvoorstel te vervallen en wordt vervangen door het voorgestelde zevende lid. Hierdoor wordt de belastingplicht van privaatrechtelijke rechtspersonen die volledig in overheidshanden zijn – in beginsel – alleen nog bepaald op



grond van hun rechtsvorm. Dit betekent dat een besloten vennootschap in handen van de overheid – dat wil zeggen – met uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen als middellijk of onmiddellijk aandeelhouder – net zoals een besloten vennootschap in private handen in beginsel integraal vennootschapsbelastingplichtig wordt. Voor een stichting ‘in handen van’²² de overheid geldt, net zoals voor een private stichting, dat deze alleen belastingplichtig wordt voor zover een onderneming wordt gedreven. Of een privaatrechtelijk overheidslichaam daadwerkelijk belasting verschuldigd zal zijn, zal mede afhangen van de eventuele toepasselijkheid van een vrijstelling, zoals de in het voorgestelde artikel 8f van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van dergelijke lichamen.

In verband met de invoeging van het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, in combinatie met het vervallen van het huidige derde lid van dat artikel, wordt de tekst van het huidige tweede lid inzake een fonds voor gemene rekening opgenomen in het derde lid. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel 1, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 beperkt de belastingplicht voor met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen. In dat lid wordt bepaald dat, in afwijking in zoverre van artikel 3, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen slechts aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen voor zover zij een onderneming drijven en met de onderneming feitelijk in concurrentie treden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen (als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Hiermee wordt een gelijke behandeling van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen en daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen beoogd. Uiteraard zijn deze buitenlandse rechtspersonen slechts buitenlands belastingplichtig indien ze Nederlands inkomen genieten. Het begrip Nederlands inkomen wordt nader omschreven in artikel 17, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 1, onderdeel C (artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanhef van artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt aangepast. Hierdoor gaat de uitbreiding die artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan het begrip ‘drijven van een onderneming’ geeft ook gelden voor de toepassing van de artikelen 2, eerste lid, onderdeel g, en tweede lid, en 3, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

In artikel 4, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt het begrip ‘het drijven van een onderneming’ uitgebreid met een werkzaamheid die uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomt waardoor in concurrentie wordt getreden met – kort gezegd – belastingplichtige ondernemingen. Genoemde uitbreiding geldt momenteel voor de bepaling van de belastingplicht van stichtingen en verenigingen, die alleen belastingplichtig zijn voor zover een onderneming wordt gedreven. De strekking van de bepaling is het voorkomen dat door de afwezigheid van belastingplicht, wegens het ontbreken van een winststreven, concurrentievervalsing optreedt ten opzichte van belastingplichtige ondernemingen.²³ Gelet op deze strekking en het doel van de modernisering van de belastingplicht van overheidsondernemingen ligt het voor de hand dat de uitbreiding van het ondernemingsbegrip ook komt te gelden voor de beoordeling of een publiekrechtelijke rechtspersoon een onderneming drijft en daarmee (in beginsel) belastingplichtig voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is. De onderhavige wijziging voorziet daarin.

Het voorgaande geldt voor (ondernemingen van) zowel Nederlandse als buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen. In welk geval sprake is van een werkzaamheid waarmee ‘in concurrentie wordt getreden’, valt niet in zijn algemeenheid te zeggen. Dat hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. Inmiddels is er jurisprudentie verschenen die handvatten kan bieden voor de toepassing van deze bepaling.²⁴

Bij de beoordeling van het ‘in concurrentie treden’-criterium moet wel rekening worden gehouden met de context van het voorliggende geval. Zo kan het zich voordoen dat de overheid onder een ander juridisch regime handelt, waardoor geen sprake is van dezelfde markt. Een voorbeeld ter verduidelij-

²² Bedoeld is een lichaam waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt.

²³ Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, blz. 17, en HR 7 september 1988, nr. 24965, ECLI:NL:HR:1988:ZC3893, BNB 1988/296.

²⁴ Zie bijvoorbeeld HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, ECLI:NL:HR:2012:BR6294, BNB 2012/226, en de daaraan voorafgaande conclusie van A-G Wattel waarin een overzicht van de jurisprudentie wordt gegeven.



king: van de rechterlijke macht kan niet worden gezegd dat die in concurrentie treedt met private aanbieders van geschilbeslechting.

Artikel I, onderdeel D (artikelen 6b en 6c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 6b

In het voorgestelde artikel 6b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen.

Op basis van het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden lichamen vrijgesteld die voor 90% of meer activiteiten verrichten als genoemd in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek. Academische ziekenhuizen zijn werkzaam op het gebied van de patiëntenzorg en staan mede ten dienste van het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteiten waaraan zij zijn verbonden. Zij vervullen mede topklinische en topreferentiefuncties in de gezondheidszorg. Voorts verlenen zij medewerking aan de opleiding tot medisch specialist. De vrijstelling is zo vormgegeven dat zowel academische ziekenhuizen die zijn ondergebracht in een privaatrechtelijke rechtspersoon als academische ziekenhuizen die zijn ondergebracht in een publiekrechtelijke rechtspersoon een beroep op de vrijstelling kunnen doen. Ingeval niet aan het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend'-criterium op lichaamsniveau kan worden voldaan, kan mogelijk nog wel gebruik worden gemaakt van de objectvrijstelling van het voorgestelde artikel 8g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat een subjectieve vrijstelling voor lichamen die voor 90% of meer onderwijs of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs en dat onderzoek voor 70% of meer direct of indirect worden bekostigd uit publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld (als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, uit lesgeld als bedoeld in de Les- en cursusgeldwet, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met de genoemde college- en les gelden of uit van algemeen nut beogende instellingen ontvangen giften. Onder onderzoek wordt ook valorisatie (een wettelijke taak van universiteiten) begrepen. Door voor de vrijstelling aan te sluiten bij de bekostiging uit, kort gezegd, publieke middelen kunnen aanbieders van commercieel onderwijs geen aanspraak maken op de vrijstelling.

Onder de bekostiging uit publieke middelen valt niet alleen de bekostiging vanuit de rijksoverheid, maar bijvoorbeeld ook bekostiging vanuit een gemeente of een provincie. Daarbij kan worden gedacht aan het ter beschikking stellen van een schoolgebouw door de gemeente. Tevens vallen in ieder geval bijdragen van de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO) onder de bekostiging uit publieke middelen alsook bijdragen van de Europese Unie, bepaalde internationale instellingen en centrale en decentrale overheden in de lidstaten van de Europese Unie. Door de 70%-eis met betrekking tot de bekostiging blijft ruimte bestaan voor bijvoorbeeld een (vrijwillige) eigen bijdrage van scholieren zonder dat dit meteen het verlies van de vrijstelling tot gevolg heeft.

De overige activiteiten van onderwijsinstellingen mogen om gebruik te kunnen maken van de subjectvrijstelling slechts bijkomstig van aard zijn en moeten dan vallen binnen de marge van 10% die het 'nagenoeg uitsluitend'-criterium met zich brengt. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het aanbieden van bijscholingscursussen, waarvoor geen bekostiging uit publieke middelen wordt ontvangen.

Wanneer de overige activiteiten meer dan 10% van het geheel aan activiteiten van het lichaam omvatten, is de onderhavige vrijstelling niet van toepassing. Het is dan eventueel wel mogelijk om voor de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten die voldoen aan de bekostigingseis gebruik te maken van de objectvrijstelling van het voorgestelde artikel 8g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Wanneer een academisch ziekenhuis en een universiteit tezamen in één lichaam zijn ondergebracht kan (ingeval aan de voorwaarden daartoe wordt voldaan) eveneens een beroep worden gedaan op de subjectvrijstelling van het voorgestelde artikel 6b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het aan het slot van het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel gehanteerde woord 'of' heeft de gangbare betekenis in wettelijke regelingen van 'en/of'.²⁵

Om ongewenste gevolgen van de 10%-ruimte voor andersoortige activiteiten te voorkomen, bevat het voorgestelde artikel 6b, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de mogelijkheid nadere regels te stellen voor lichamen als bedoeld in de artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b en e, en

²⁵ Aanwijzing 63 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.



artikel 3, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (niet zijnde een privaatrechtelijk overheidslichaam of een lichaam als bedoeld in het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de invoering van een winstklem.

Het begrip privaatrechtelijk overheidslichaam wordt voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gedefinieerd in het voorgestelde artikel 6b, derde lid, van die wet. Het gaat, kort gezegd, om privaatrechtelijke lichamen die volledig door publiekrechtelijke rechtspersonen worden beheerst. De in genoemd derde lid, onderdelen a en b, opgenomen omschrijvingen zijn ontleend aan de omschrijvingen in het huidige artikel 2, zevende lid, eerste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De omschrijving in genoemd onderdeel a ziet hierbij op bijvoorbeeld overheidsstichtingen en is nagenoeg gelijk aan de bestaande omschrijving. De omschrijving in genoemd onderdeel b is enigszins gewijzigd ten opzichte van de huidige omschrijving. Onderdeel b ziet, onder meer, op vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals bv's en nv's. Van de gelegenheid is gebruikgemaakt om de omschrijving aan te passen met het oog op de situatie waarin – bijvoorbeeld – de aandelen in een bv uitsluitend worden gehouden door een overheidsstichting. Naar de letterlijke tekst van de bestaande omschrijving van overheidslichamen is een dergelijke bv geen overheidslichaam.

In het voorgestelde artikel 6b, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt omschreven dat onder een publiekrechtelijke rechtspersoon voor de toepassing van die wet zowel een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon als een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon wordt begrepen. Hiermee wordt bereikt dat buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen die in Nederland opereren op overeenkomstige wijze worden behandeld als hun Nederlandse equivalenten die in Nederland opereren.

Artikel 6c

Het voorgestelde artikel 6c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat een vrijstelling voor de indirecte overheidsondernemingen Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., N.V. Port of Den Helder en Zeeland Seaports N.V., en voor het directe overheidsbedrijf Havenschap Moerdijk, alsmede voor de lichamen waarin deze rechtspersonen – kort gezegd – al dan niet tezamen de volledige zeggenschap en het volledige belang hebben. Bij laatstgenoemde lichamen moeten de activiteiten wel voor 70% of meer bestaan uit het beheren, ontwikkelen of exploiteren van een haven of uit werkzaamheden die daaraan dienstbaar zijn.

Artikel I, onderdeel E (artikelen 8e, 8f en 8g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 8e

In het voorgestelde artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een objectvrijstelling voor bepaalde activiteiten van directe overheidsondernemingen opgenomen. Het gaat daarbij om lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel g (publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat), of tweede lid (onderneming gedreven door de Staat), van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dan wel artikel 3, derde lid (met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon), van die wet. Deze vrijstelling ziet, kort gezegd, op het verrichten van interne en quasi-interne activiteiten en op activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen.

Het begrip 'privaatrechtelijk overheidslichaam' wordt gedefinieerd in het voorgestelde artikel 6b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het in het voorgestelde artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gebruikte begrip 'privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon' wordt omschreven in het voorgestelde vijfde lid van laatstgenoemd artikel. Een 'privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon' wordt hier voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gedefinieerd als een privaatrechtelijk overheidslichaam (conform het voorgestelde artikel 6b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) waarvan de bestuurders uitsluitend, onmiddellijk of middellijk, door die publiekrechtelijke rechtspersoon worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend toekomt aan die publiekrechtelijke rechtspersoon, dan wel een privaatrechtelijk overheidslichaam waarvan uitsluitend die publiekrechtelijke rechtspersoon of lichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 8e, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 middellijk of onmiddellijk aandeelhouder, vennoot, deelgerechtigd of lid zijn.

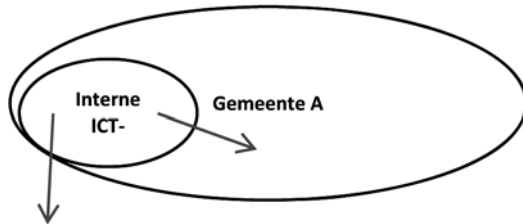
Vrijstelling interne activiteiten (eerste lid, onderdeel a)

Het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 stelt de voordelen vrij uit activiteiten verricht voor het belastingplichtige lichaam zelf

(ingeval sprake is van belastingplicht als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dan wel het voorgestelde artikel 3, derde lid, van die wet). Op grond van het voorgestelde zevende lid van genoemd artikel 8e is het eerste lid van dat artikel ook van toepassing op voordelen die, ingeval sprake is van een belastingplichtige als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, worden verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon (de Staat) waarvan het belastingplichtige lichaam (de onderneming) deel uitmaakt. De vrijstelling voor interne activiteiten wordt in het algemeen deel van deze memorie besproken in paragraaf 4.2.1.

Het eerste lid, onderdeel a, onder 1f, van genoemd artikel 8e is relevant voor de situatie waarin naast interne activiteiten (die worden verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon waarvan de onderneming deel uitmaakt) ook activiteiten voor derden worden verricht. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de volgende situatie.

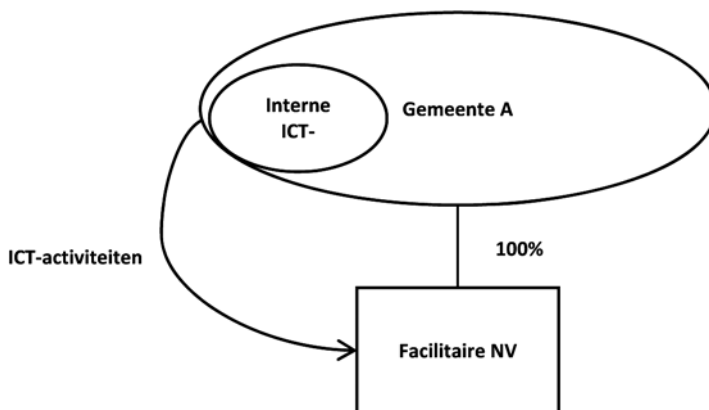
Figuur 10



Indien de ict-activiteiten deels aan een derde worden verricht, is de onderhavige vrijstelling op de interne ict-activiteiten van toepassing. Opgemerkt zij dat ingeval de ict-activiteiten volledig intern binnen gemeente A plaatsvinden, er geen deelname aan het economische verkeer en geen sprake van een (materiële) onderneming in de zin van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is.

Het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 stelt de voordelen vrij uit activiteiten verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam (waarvan de onderneming deel uitmaakt). Op grond van het voorgestelde zevende lid van dat artikel is het eerste lid van dat artikel ook van toepassing op voordelen die, ingeval sprake is van een belastingplichtige als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, worden verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon (de Staat) waarvan het belastingplichtige lichaam deel uitmaakt. Als voorbeeld kan de volgende situatie dienen.

Figuur 11



In deze situatie is de vrijstelling van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing op de door de interne ICT-dienst van de gemeente A aan de Facilitaire NV verrichte ict-activiteiten.

Dit strookt met de door het kabinet zo veel mogelijk nagestreefde neutraliteit. Voor de (on)belastbaarheid van de ict-activiteiten van de gemeente A mag het niet uitmaken of zij de facilitaire activiteiten (waarvoor de ict-activiteiten worden verricht) in de publiekrechtelijke rechtspersoon (de gemeente) laat of in een privaatrechtelijk overheidslichaam van de gemeente (Facilitaire NV) onderbrengt. De fiscaliteit moet zo min mogelijk bepalend zijn voor de gewenste structurering van activiteiten.



Vrijstelling activiteiten in kader samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen (eerste lid, onderdeel b)

In het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt geregeld dat (bepaalde) activiteiten verricht door directe overheidsondernemingen in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen worden vrijgesteld. Daarbij gelden drie cumulatieve voorwaarden:

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

Bij een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen is het dus ook mogelijk dat de feitelijke werkzaamheden die in het kader van deze samenwerking worden verricht, voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van de aan de samenwerking deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen worden verricht.

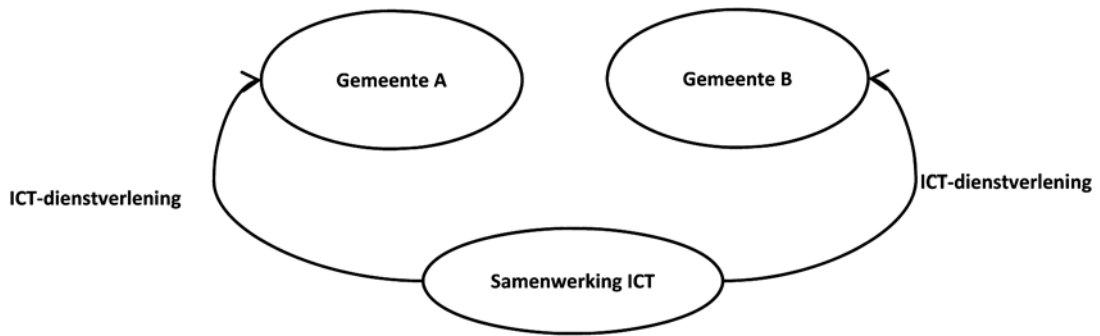
Verschillende typen samenwerkingsverbanden kunnen in het kader van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden onderscheiden. Ten eerste is er het geval waarin overheden samenwerken via een gemeenschappelijke regeling met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid. De activiteiten die een dergelijke gemeenschappelijke regeling verricht kunnen een onderneming in fiscale zin vormen en daarmee is er in beginsel sprake van vennootschapsbelastingplicht. Voor zover de gemeenschappelijke regeling activiteiten verricht ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen die samenwerken via de gemeenschappelijke regeling (of ten behoeve van privaatrechtelijke overheidslichamen van genoemde rechtspersonen), kan de in genoemd onderdeel b opgenomen vrijstelling van toepassing zijn.

Een tweede vorm van samenwerking waarop deze vrijstelling ziet, betreft de situatie waarin op grond van artikel 8, derde lid, van de Wet gemeenschappelijke regelingen de ene publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht voor een andere publiekrechtelijke rechtspersoon. Het gaat hier met name om de figuur van de zogenoemde centrumgemeenteconstructie. Daarbij neemt de ene (veelal grotere) gemeente de uitvoering op zich van een overheidstaak, of een daaraan ondersteunende dienst, van een andere (veelal kleinere) buurgemeente. Deze situatie verschilt vanwege de toepasselijkheid van de Wet gemeenschappelijke regelingen wezenlijk met de situatie waarin de ene publiekrechtelijke rechtspersoon op basis van een gewone dienstverleningsovereenkomst activiteiten verricht voor een andere publiekrechtelijke rechtspersoon (of andere publiekrechtelijke rechtspersonen).

Activiteiten die vanuit een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen (en privaatrechtelijke overheidslichamen) worden verricht aan derden, vallen in beginsel buiten deze vrijstelling. Bij bijvoorbeeld een gemeenschappelijke regeling die rioolinspectiediensten verricht waarbij tegen betaling ook inspectie van het rioolsysteem op particuliere terreinen wordt aangeboden, valt de winst die daarmee wordt behaald derhalve in beginsel buiten de vrijstelling. Verder is van belang dat de activiteiten geschieden in het kader van de samenwerking. Indien bijvoorbeeld een gemeenschappelijke regeling een dienst verricht aan een van de samenwerkende gemeenten en die dienst geen activiteit betreft waarop de samenwerking tussen de gemeenten ziet, is geen sprake van een activiteit die direct verband houdt met een samenwerking.

Ter illustratie van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kan de volgende situatie dienen.

Figuur 12



De vrijstelling van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is van toepassing indien beide gemeenten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten (ict-dienstverlening) bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

Op basis van het voorgestelde artikel 8e, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om op verzoek de toepassing van de objectvrijstelling van het eerste lid van dat artikel achterwege te laten. Het verzoek moet ingevolge het voorgestelde derde lid van dat artikel uiterlijk achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarover het lichaam de toepassing van genoemd eerste lid (de vrijstelling) achterwege wil laten, worden gedaan. Deze termijn van achttien maanden bestaat slechts tijdelijk. Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018 zal het verzoek moeten worden gedaan voorafgaand aan het eerste jaar waarover het lichaam de toepassing van genoemd eerste lid achterwege wil laten (artikel V, onderdeel B, juncto artikel VII, derde lid). Belanghebbenden moeten dan voldoende gewend zijn aan de nieuwe wetgeving om in een eerder stadium een weloverwogen verzoek te kunnen doen.

Op het verzoek wordt door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Ingeval het verzoek wordt ingewilligd, geldt dit tot wederopzegging door het belastingplichtige lichaam. Wederopzegging is pas mogelijk met ingang van het vijfde jaar of een veelvoud daarvan na het einde van het eerste jaar waarop het verzoek betrekking heeft. Dit is geregeld in het voorgestelde artikel 8e, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Zonder een dergelijke vijfjaarstermijn zou zich in beginsel jaarlijks een wisseling tussen 'algehele' (voor het ondernemingsdeel) en partiële belastingplicht kunnen voordoen. Een termijn van vijf jaar met automatische verlenging betekent dat de belastingplichtige slechts één keer een verzoek hoeft te doen.

In het voorgestelde artikel 8e, zesde lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt geregeld dat het eerste lid van dat artikel niet van toepassing is op activiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 6b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (het geven van – kort gezegd – bekostigd onderwijs of het verrichten van – kort gezegd – bekostigd onderzoek alsmede het verrichten van activiteiten als academisch ziekenhuis). Voor (de lichamen die) deze activiteiten (verrichten) wordt in de voorgestelde artikelen 6b en 8g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een specifieke regeling opgenomen.

Verder wordt in het voorgestelde zesde lid, aanhef en onderdeel b, van genoemd artikel 8e bepaald dat het eerste lid van dat artikel niet van toepassing is op het produceren, transporteren of leveren van gas, elektriciteit of warmte en het aanleggen of beheren van netten of leidingen ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte.

Artikel 8f

In het voorgestelde artikel 8f van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is voor privaatrechtelijke overheidslichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 6b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (indirecte overheidsondernemingen) naar analogie van het voorgestelde artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een objectvrijstelling opgenomen. Deze vrijstelling ziet – kort gezegd – op quasi-inbesteding, activiteiten in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van dat privaatrechtelijke overheidslichaam (mits daarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen), en op activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen.

Vrijstelling voor quasi-inbesteding (eerste lid, onderdeel a)

In het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969



wordt geregeld dat activiteiten verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam voor de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie dat privaatrechtelijke overheidslichaam in een relatie staat als bedoeld in het voorgestelde artikel 8e, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, of voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon, zijn vrijgesteld.

Het gaat bij deze vrijstelling bijvoorbeeld om de situatie waarin de gemeente een interne ict-dienst heeft ondergebracht in een vennootschap waarvan de gemeente alle aandelen houdt. De diensten die de vennootschap verricht aan de gemeente zijn vrijgesteld op grond van deze vrijstelling voor quasi-inbesteding. De vrijstelling geldt ook indien de diensten door de bv worden verricht aan een andere bv waarvan alle aandelen in handen zijn van dezelfde gemeente. Dit is in lijn met het uitgangspunt dat bij de fiscale behandeling van publiekrechtelijke rechtspersonen zo min mogelijk onderscheid moet worden gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten worden georganiseerd.

Vrijstelling overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid (eerste lid, onderdeel b)

In het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt geregeld dat activiteiten verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van dat privaatrechtelijke overheidslichaam, van rechtswege zijn vrijgesteld. Om een verstoring van het gelijke speelveld te voorkomen geldt een uitzondering voor activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen (ondernemingen gedreven door natuurlijke personen of door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

Voorbeelden van rechtspersonen met een privaatrechtelijke rechtsvorm die overheidstaken verrichten of publiekrechtelijke bevoegdheden hebben, zijn De Nederlandsche Bank N.V. (zie de Bankwet 1998 en de Wet op het financieel toezicht), de Stichting Autoriteit Financiële Markten (zie de Wet op het financieel toezicht) en N.V. Westerscheldetunnel (zie de Tunnelwet Westerschelde). Deze nv's en die stichting treden met de uitoefening van hun taken naar de mening van het kabinet feitelijk niet in concurrentie met door andere lichamen of natuurlijke personen gedreven ondernemingen, en zouden dientengevolge naar de huidige inzichten aanspraak moeten kunnen maken op de onderhavige vrijstelling (waarbij voor de Stichting Autoriteit Financiële Markten, anders dan voor de genoemde nv's, als voorvraag eerst moet worden gezien of zij met die overheidstaak überhaupt een onderneming drijft).

Indien het privaatrechtelijke overheidslichaam niet zelf de betreffende overheidstaak toebedeeld heeft gekregen, maar die taak uitvoert ten behoeve van een overheidslichaam aan wie de overheidstaak wel is opgedragen, is de vrijstelling niet van toepassing. Wel valt de activiteit dan mogelijk onder de vrijstelling voor quasi-inbesteding (eerste lid, onderdeel a) of samenwerkingsverband (eerste lid, onderdeel c).

Vrijstelling samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen (eerste lid, onderdeel c)

In het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is neergelegd dat activiteiten die worden verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen onder voorwaarden zijn vrijgesteld. Daarbij gelden drie cumulatieve voorwaarden:

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

Deze regeling komt overeen met die van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met dien verstande dat genoemd artikel 8f, eerste lid, onderdeel c, ziet op samenwerkingsverbanden in de vorm van privaatrechtelijke overheidslichamen, zoals een bv, een nv, een vereniging of een stichting.

Op basis van het voorgestelde artikel 8f, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kan een privaatrechtelijk overheidslichaam verzoeken toepassing van de objectvrijstelling van het eerste lid van dat artikel achterwege te laten. Tevens zijn het derde, vierde en zesde lid van het voorgestelde artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bij een dergelijk verzoek van overeenkomstige toepassing.



Artikel 8g

Op basis van het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden vrijgesteld lichamen die voor 90% of meer activiteiten verrichten als academisch ziekenhuis, mits die activiteiten bij wet zijn opgedragen. Daarnaast bevat het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een subjectvrijstelling voor lichamen die voor 90% of meer onderwijs en/of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs en dat onderzoek voor 70% of meer worden bekostigd uit publieke middelen, uit wettelijke collegegeld of instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeld of uit van algemeen nut beogende instellingen ontvangen giften.

Ingeval niet aan het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend'-criterium (90%-criterium) op lichaamsniveau kan worden voldaan, kan mogelijk nog wel gebruik worden gemaakt van de objectvrijstelling van het voorgestelde artikel 8g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Genoemd artikel 8g regelt daartoe dat bij het bepalen van de winst van een lichaam de voordelen uit activiteiten als bedoeld in genoemd artikel 6b, eerste lid, (activiteiten als academisch ziekenhuis of bekostigd onderwijs en onderzoek) buiten aanmerking blijven.

Ook met betrekking tot deze activiteitenvrijstelling kan de belastingplichtige verzoeken dat zij buiten toepassing blijft. Het lichaam hoeft dan geen onderscheid te maken tussen de in principe op basis van het voorgestelde artikel 8g, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vrijgestelde en de niet-vrijgestelde activiteiten. Tevens worden in het voorgestelde artikel 8g, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 het derde en vierde lid van artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bij een dergelijk verzoek van overeenkomstige toepassing verklaard.

Artikel I, onderdeel F (artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt de regeling van artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, waarbij directe overheidsondernemingen 4% van het vermogen bij het begin van het jaar als kosten in aftrek mogen brengen, te laten vervallen. Als gevolg hiervan zal, net als bij vaste inrichtingen, aan de hand van een functionele analyse een toedeling van vreemd vermogen aan de onderneming moeten plaatsvinden.

Artikel I, onderdeel G (artikel 33 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen wordt ook artikel 33, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 tekstueel aangepast. Met de wijzigingen van genoemd artikel 33, eerste lid, zijn geen inhoudelijke wijzigingen van de bestaande systematiek beoogd.

In aanvulling op de opmerkingen in het algemeen deel van deze memorie (in paragraaf 4.1.4.) over het totaalwinstbegrip en de openingsbalans wordt op deze plek de gelegenheid te baat genomen om in dit kader nog enkele opmerkingen in detail te maken. De winst van een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting wordt opgevat en bepaald op de voet van onder andere artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (juncto artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Volgens dit artikel 3.8 is de (totaal)winst uit een onderneming het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit de onderneming.

Vermogensetikettering

Aan de hand van het leerstuk van de vermogensetikettering wordt bepaald welke activa en passiva op de openingsbalans moeten of mogen worden geplaatst. In dit leerstuk wordt onderscheid gemaakt tussen verplicht ondernemingsvermogen, verplicht privévermogen (hierna: niet-ondernemingsvermogen) en keuzevermogen. Dit leerstuk is ontwikkeld in de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen die een onderneming drijven en geldt volgens de jurisprudentie ook voor stichtingen.²⁶ Voor de directe overheidsondernemingen welke onderdeel zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon ligt het in de rede de vermogensetikettering ook als uitgangspunt te nemen voor de openingsbalans. Dit sluit aan bij de doelstelling van de belastingplicht van overheidsondernemingen, namelijk het creëren van een gelijk speelveld en voorkomen van verstoring van concurrentieverhoudingen.

Indirecte overheidsondernemingen in de vorm van stichtingen en verenigingen (artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) kunnen een niet-ondernemings-

²⁶ Af te leiden uit HR BNB 1997/188 en BNB 1999/171.



vermogen en een ondernemingsvermogen hebben doordat niet alle activiteiten van deze rechtsvormen een onderneming vormen. Het leerstuk van vermogensetikettering wordt ook hier als uitgangspunt genomen bij de allocatie van vermogensbestanddelen.

Indirecte overheidsondernemingen die een rechtsvorm hebben als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden geacht met behulp van hun gehele vermogen een onderneming te drijven (artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Het vraagstuk van vermogensetikettering doet zich hier in beginsel niet voor. Binnen de indirecte overheidsonderneming bestaat wel een belaste en vrijgestelde sfeer als een objectieve vrijstelling (bijvoorbeeld het voorgestelde artikel 8f van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) geldt, waardoor allocatie aan de belaste en vrijgestelde sfeer moet plaatsvinden.

Voor het antwoord op de vraag of een vermogensbestanddeel tot het ondernemingsvermogen of niet-ondernemingsvermogen behoort, is de functie bepalend.

Voor keuzevermogen volgt uit de jurisprudentie dat bij de beantwoording van de vraag of en in hoeverre een vermogensbestanddeel deel uitmaakt van het ondernemingsvermogen van een belastingplichtige, in het algemeen beslissend is de wil van die belastingplichtige zoals die in zijn boekhouding of op andere wijze tot uiting is gekomen, tenzij daardoor de grenzen der redelijkheid te buiten zouden zijn gegaan. Een ondernemer heeft dus een zekere vrijheid om een vermogensbestanddeel tot zijn ondernemingsvermogen dan wel niet-ondernemingsvermogen te rekenen. De redelijkheid begrenst deze vrijheid. Heeft een vermogensbestanddeel (nagenoeg) uitsluitend een functie in de onderneming of in de niet-ondernemings sfeer dan is sprake van verplicht ondernemingsvermogen, respectievelijk verplicht niet-ondernemingsvermogen. De keuzevrijheid ontbreekt in dat geval. De functie wordt vastgesteld aan de hand van de aard, de bestemming en het gebruik van het vermogensbestanddeel.

Ook bij gemengd gebruik van een vermogensbestanddeel bestaat keuzevrijheid binnen de grenzen der redelijkheid. Als het vermogensbestanddeel in overheersende mate binnen de onderneming wordt aangewend, brengt de redelijkheid mee dat het vermogensbestanddeel verplicht ondernemingsvermogen vormt.

Bij een vermogensbestanddeel (onroerende zaak) dat is gesplitst of splitsbaar is, waarvan sprake is als afzonderlijke delen van het vermogensbestanddeel vervreemdbaar of rendabel te maken zijn, wordt de vermogensetikettering per afzonderlijk deel beoordeeld.

Voorbeeld

De ICT-dienst van gemeente A verricht ondernemingsactiviteiten (buiten de kring van de gemeente), waarvoor gemeente A in de vennootschapsbelastingheffing wordt betrokken. Deze activiteiten verricht de ICT-dienst vanuit het gemeentehuis van gemeente A. De ICT-dienst gebruikt minder dan 10% van het gemeentehuis. Het gemeentehuis kan dan geen deel uitmaken van het ondernemingsvermogen en staat dus niet op de balans van de ICT-dienst.

Is de ICT-dienst daarentegen in een afsplitsbaar of gesplitst deel van het gemeentehuis gevestigd, bijvoorbeeld in een separate vleugel van het gemeentehuis met eigen ingang en voorzieningen, en gebruikt de ICT-dienst dit deel uitsluitend of nagenoeg uitsluitend dan vormt het afsplitsbare of gesplitste deel verplicht ondernemingsvermogen.

Allocatie van voor- en nadelen

De vermogensetikettering is ook van belang voor de allocatie van voor- en nadelen. Voor- en nadelen die opkomen uit een vermogensbestanddeel dat tot het ondernemingsvermogen behoort, behoren in het algemeen tot de winst uit onderneming. De sfeer waaruit een voor- of nadeel opkomt is bepalend. Het oorzakelijk verband van het voor- of nadeel (causaliteit) en het doel van de handeling waaruit het voor- of nadeel voortvloeit (finaliteit) vormen hierbij richtsnoeren.

Tot de winst worden gerekend de gezamenlijke voordelen die zijn verkregen uit de onderneming (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 juncto artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001). Een ondernemer is vrij in het bepalen van zijn ondernemingsbeleid. Dit geldt ook voor overheidsondernemingen. De hoofdregel is dat de werkelijke opbrengsten en werkelijke kosten tot de winst behoren.

'At arms length'-beginsel

In artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een bepaling opgenomen die ziet op transacties tussen gelieerde partijen. Voor deze 'gelieerdheid' is vereist dat een lichaam deelneemt aan de leiding of het toezicht, dan wel deelneemt in het kapitaal van een ander lichaam. Tot deze lichamen behoren ook de indirecte overheidsondernemingen die belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn of zouden kunnen zijn. Tussen het publiekrechtelijke lichaam en zijn indirecte



overheidsonderneming kan derhalve gelieerdheid bestaan en zullen de transacties 'at arms length' moeten plaatsvinden.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 6c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 6c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat – als overgangsrecht – een vrijstelling voor de indirecte overheidsondernemingen Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., N.V. Port of Den Helder en Zeeland Seaports N.V., en voor het directe overheidsbedrijf Havenschap Moerdijk, alsmede voor de lichamen waarin deze rechtspersonen – kort gezegd – al dan niet tezamen een 100%-belang hebben en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan. Artikel II, onderdeel A, bevat de bepaling die ervoor zorgt dat genoemd artikel 6c vervalt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip (artikel VII, tweede lid).

Artikel II, onderdeel B (artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het in het voorgestelde artikel 8e, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geregelde verzoek moet ingevolge het voorgestelde derde lid van dat artikel uiterlijk achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarover het lichaam de toepassing van het eerste lid achterwege wil laten, worden gedaan. Deze termijn van achttien maanden geldt alleen voor de boekjaren die aanvangen in de periode van 1 januari 2016 tot en met 1 januari 2018. Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018 geldt dat het verzoek moet worden gedaan voorafgaand aan het eerste jaar waarover het lichaam de toepassing van het eerste lid achterwege wil laten (artikel II, onderdeel B, juncto artikel VII, derde lid). Belanghebbenden moeten dan voldoende gewend zijn aan de nieuwe wetgeving en eerder een weloverwogen verzoek kunnen doen.

Artikel III

Artikel III (artikel 4.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Omdat de tekst van het huidige artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inzake een fonds voor gemene rekening wordt opgenomen in het derde lid van dat artikel, dient een aanpassing van de verwijzing naar genoemde bepaling plaats te vinden in artikel 4.5, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Aangezien de tekst van het huidige artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inzake een fonds voor gemene rekening wordt opgenomen in het derde lid van dat artikel, dient een aanpassing van de verwijzing naar genoemde bepaling plaats te vinden in artikel 1, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

Artikel V

Artikel V (hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AA, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Doordat de tekst van het huidige artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inzake een fonds voor gemene rekening wordt opgenomen in het derde lid van dat artikel, dient een aanpassing van de verwijzing naar genoemde bepaling plaats te vinden in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AA, eerste lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel VI

Artikel VI (artikelen XI en XII van de Wet van 18 december 1997, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. 1998 (fiscale milieuversterking) (Stb. 1997, 732))

Met betrekking tot de in de artikelen XI en XII van de Wet van 18 december 1997, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. 1998 (fiscale milieuversterking) (Stb. 1997, 732) opgenomen verwijzingen naar huidige onderdelen van artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt vastgelegd dat dit de onderdelen zijn die gelden tot het moment van inwerkingtreding van de onderhavige wet (de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen).



Artikel VII

Artikel VII (inwerkingtreding)

Artikel VII regelt de inwerkingtreding van deze wet.

Het eerste lid bepaalt dat deze wet in werking treedt met ingang van 1 januari 2015 en voor het eerst toepassing vindt op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

Het tweede lid regelt dat in afwijking van het eerste lid artikel V, onderdeel A, – betreffende het vervallen van het voorgestelde artikel 6c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inzake de zeehavenbeheerders – in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Het derde lid zorgt ervoor dat, in afwijking van het eerste lid, artikel V, onderdeel B, – inzake de verkorting van de in het voorgestelde artikel 8e, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen verzoekstermijn – in werking treedt met ingang van 1 januari 2018 en voor het eerst toepassing vindt op boekjaren die aanvangen op of na die datum.

De Staatssecretaris van Financiën,