



Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Vereniging van Nederlandse Gemeenten  
t.a.v. mevr. A. Jorritsma-Lebbink  
Postbus 30435  
2500 GK 'S-GRAVENHAGE



Nummer:

I 201401415

Ontvangstdatum:

10 oktober 2014

Datum 8 OKT 2014

Betreft Modernisering vennootschapsbelastingplicht voor  
overheidsondernemingen

**Directie Directe Belastingen**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

**Inlichtingen**

dhr. mr. G. Strijker

T 070-342 7293

F 070-342 7992

[g.strijker@minfin.nl](mailto:g.strijker@minfin.nl)

**Ons kenmerk**

DB/2014/239U

Geachte mevrouw Jorritsma,

Het wetsvoorstel voor de modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wetsvoorstel) is op 16 september 2014 bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal ingediend. Voorafgaand aan die indiening is in de periode van 14 april 2014 tot en met 12 mei 2014 een conceptversie van het Wetsvoorstel voor internetconsultatie aangeboden. Daarnaast zijn de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO) en de Unie van Waterschappen (UvW) op 14 april 2014 uitgenodigd tot het geven van een bestuurlijke reactie op die consultatieversie en zijn onder andere met deze drie koepels consultatiegesprekken gevoerd.

In het Bestuurlijk overleg financiële verhoudingen (Bofv) van 10 september 2014 hebben de VNG, het IPO en de UvW gevraagd welke wijzigingen het kabinet heeft doorgevoerd in het Wetsvoorstel naar aanleiding van de bestuurlijke reacties van 26 mei 2014 met kenmerk ECFE/U201401059 (VNG) van 16 juni 2014 met kenmerk 72678/IP (UvW) en 23 juni 2014 met kenmerk BV 06960/2014 (IPO). Voorts heeft het IPO in het Bofv, net als in haar bestuurlijke reactie, gevraagd in te gaan op de mate waarin in het Wetsvoorstel rekening is gehouden met andere wetgeving. Het IPO vraagt in dat kader vooral in te gaan hoe de vormgeving van het subject van heffing zich verhoudt tot de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet markt en overheid en het Europese recht. Ten slotte bleek tijdens de zogenoemde technische briefing op 22 september jl. dat bij de VNG, het IPO en de UvW behoefte bestaat aan een korte beschrijving op hoofdlijnen van de inhoud van het wetsvoorstel waarbij ook wordt stilgestaan bij samenwerkingsverbanden en de daarvoor geïntroduceerde vrijstelling.

In deze brief zijn daarom achtereenvolgens opgenomen:

- 1) een korte beschrijving van de werking van het wetsvoorstel;
- 2) een overzicht van de wijzigingen als gevolg van de bestuurlijke reacties;
- 3) een toelichting op de vormgeving van het subject van heffing; en
- 4) een toelichting op de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.

Een gelijklopende brief heb ik gelijktijdig met deze brief verstuurd naar de voorzitters van het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen.

## 1. Korte en bondige beschrijving van de werking van het wetsvoorstel

Directie Directe Belastingen

Het wetsvoorstel maakt ondernemingen van overheden belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Onderscheid moet worden gemaakt tussen enerzijds ondernemingen die bestaan binnen het publiekrechtelijke lichaam zelf, zoals de gemeente, provincie, Staat, waterschap, rijksuniversiteit, gemeenschappelijke regeling met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid (directe overheidsondernemingen) en anderzijds ondernemingen in privaatrechtelijke lichamen die volledig worden beheerst door de overheid, zoals een besloten vennootschap, stichting of vereniging (indirecte overheidsondernemingen).

Ons kenmerk  
DB/2014/239U

Of sprake is van een onderneming is relevant voor directe overheidsondernemingen en voor door publiekrechtelijke rechtspersonen beheerste stichtingen en verenigingen. Immers, op basis van het wetsvoorstel ontstaat voor publiekrechtelijke rechtspersonen een belastingplicht voor zover zij een onderneming drijven. Net als private stichtingen en verenigingen worden door publiekrechtelijke rechtspersonen beheerste stichtingen en verenigingen belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Per activiteit dient te worden beoordeeld of daarmee een onderneming wordt gedreven of die activiteit tot een onderneming behoort, en zo ja of een algemene of specifieke vrijstelling van toepassing is, alsmede welk resultaat daarmee wordt behaald.

Om te bepalen of sprake is van een onderneming dient aan drie cumulatieve criteria te zijn voldaan. Ten eerste dient sprake te zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Ten tweede dient er deelname aan het economische verkeer te zijn met ten derde het oogmerk om winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt. Deze criteria zijn identiek aan de criteria die worden gebruikt om te beoordelen of sprake is van een onderneming van een private stichting of een vereniging. Het wetsvoorstel sluit voor overheidsondernemingen dus aan bij bestaande wet- en regelgeving en jurisprudentie. Daarin is bijvoorbeeld uitgemaakt dat er geen onderneming is als met de activiteiten structurele verliezen worden geleden of als de activiteiten slechts uitsluitend voor eigen kring (binnen de eigen rechtspersoon) worden verricht. Als aan één van de drie voorwaarden niet wordt voldaan, is er geen sprake van een onderneming en wordt – voor die activiteit – niet aan belastingplicht toegekomen. In dat geval is het niet nodig te bezien of een vrijstelling van toepassing is.

Als sprake is van meerdere ondernemingen van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon of stichting of vereniging dan worden deze ondernemingen als één onderneming aangemerkt. Hierdoor zijn onderlinge transacties niet zichtbaar en worden winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen gesaldeerd.

Voor indirecte overheidsondernemingen die worden gedreven in de vorm van een besloten of naamloze vennootschap gelden de voorgaande criteria niet. Uit de bestaande wetgeving volgt dat een besloten of naamloze vennootschap bij wetsfictie wordt geacht een onderneming te drijven met behulp van het gehele vermogen. Deze rechtspersonen zijn dus voor al hun activiteiten belastingplichtig.

Als sprake is van een onderneming, komt de vraag aan de orde of daarop een algemene vrijstelling van toepassing is. Als de onderneming overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden uitoefent, wordt het resultaat uit die activiteiten in beginsel vrijgesteld. Dat is alleen anders als met die activiteiten in concurrentie wordt getreden met private partijen of indirecte overheidsondernemingen. Een vrijstelling wordt ook verleend voor het resultaat uit interne activiteiten. Dat zijn activiteiten die worden verricht binnen dezelfde publiekrechtelijke

rechtspersoon of voor een rechtspersoon van die publiekrechtelijke rechtspersoon<sup>1</sup>. Deze vrijstelling is alleen relevant indien sprake is van niet louter interne activiteiten. Indien de activiteiten alleen intern worden verricht is immers geen sprake van deelname aan het economisch verkeer waardoor geen onderneming wordt geconstateerd en geen belastingplicht ontstaat.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
DB/2014/239U

Een andere vrijstelling is die voor het resultaat uit quasi-inbestedingsactiviteiten. De vrijstelling wordt verleend aan een privaatrechtelijke rechtspersoon van een publiekrechtelijke rechtspersoon als die privaatrechtelijke rechtspersoon diensten verricht of goederen levert aan die publiekrechtelijke rechtspersoon of andere privaatrechtelijke rechtspersoon van die publiekrechtelijke rechtspersoon. Ten slotte is voorzien in een vrijstelling voor het resultaat van samenwerkingsverbanden die zelfstandig belastingplichtig zijn. Hierop wordt in onderdeel 4 van deze brief nader ingegaan.

Op verzoek kan de belastingplichtige afzien van het toepassen van de vrijstellingen. Die keuze wordt dan gemaakt voor alle ondernemingen van die belastingplichtige en voor alle algemene vrijstellingen. Die keuze moet de belastingplichtige wel voorafgaand aan het eerste boekjaar waarvoor de keuze gewenst is, gemaakt worden, hoewel voor boekjaren die aanvangen vóór 1 januari 2018 op grond van overgangsrecht ook later kan worden gekozen.

Het wetsvoorstel kent ook een specifieke vrijstelling voor lichamen die voor 90% of meer activiteiten verrichten als een academisch ziekenhuis, dan wel voor 90% of meer onderwijs en onderzoek verrichten. Aan de vrijstelling voor onderwijs- en onderzoekactiviteiten is de voorwaarde gesteld dat deze voor meer dan 70% is bekostigd uit – kort gezegd – publieke middelen en college- of lesgeld. Ten slotte is voor met naam genoemde havenbedrijven een tijdelijk vrijstelling opgenomen.

## *2. Doorgevoerde wijzigingen als gevolg van bestuurlijke reacties*

De bestuurlijke reacties tijdens de consultatie hebben mede aanleiding gegeven om het wetsvoorstel op een aantal punten te herzien. Onderstaand wordt kort ingegaan op enkele van deze wijzigingen. Voor een uitgebreidere toelichting verwijs ik naar paragraaf 6.3 van de memorie van toelichting behorende bij het Wetsvoorstel.

- De belastingplicht is komen te liggen op het niveau van het publiekrechtelijke lichaam in plaats van op het niveau van de verschillende ondernemingen (uitzondering hierop is de Staat). Hierdoor kunnen resultaten van verschillende ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon worden gesaldeerd en zijn onderlinge transacties tussen de verschillende ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon, waaronder het overdragen van vermogensbestanddelen, niet zichtbaar.
- De algemene vrijstellingen waren in het conceptwetsvoorstel vormgegeven als subjectvrijstelling. Deze vrijstelling was in beginsel van rechtswege van toepassing, indien werd voldaan aan het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend'-criterium of als de begrenzing van € 15.000 werd overschreden. Uit de consultatie bleek dat veel belanghebbenden vermoeden dat zij niet aan de voorwaarden van deze subjectvrijstelling zouden kunnen voldoen waardoor zij om toepassing van de partiële vrijstelling zouden moeten verzoeken. De in het geconsulteerde conceptwetsvoorstel opgenomen systematiek is daarom verlaten. De algemene vrijstellingen zijn in het onderhavige wetsvoorstel vormgegeven als objectvrijstelling en gelden van rechtswege voor winst uit vrij te stellen

<sup>1</sup> Bij deze vrijstelling en die voor quasi-inbestedingen geldt dat de privaatrechtelijke lichamen volledig beheerst moeten worden door de desbetreffende publiekrechtelijke lichamen.

activiteiten. Een verzoek om toepassing hoeft dan ook niet meer te worden gedaan.

**Directie Directe Belastingen**

- De voorwaarden voor de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden zijn aangepast. Zo is de evenredigheidseis nader uitgewerkt door aan te geven dat de participanten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten van het samenwerkingsverband dienen bij te dragen in de kosten van het samenwerkingsverband. In de memorie van toelichting is verduidelijkt dat bijvoorbeeld aan laatstgenoemde voorwaarde is voldaan in geval van samenwerking op basis van de Wet Gemeenschappelijke regelingen, mits het samenwerkingsverband zelfstandig belastingplichtig is. Daarnaast zijn de voorwaarden komen te vervallen dat invloed op de dagelijkse leiding nodig is, dat de activiteiten naar evenredigheid van de deelname in het samenwerkingsverband moeten worden verricht en dat naar rato wordt gedeeld in de positieve en negatieve resultaten.
- De toepassing van de vrijstelling voor interne activiteiten, quasi-inbesteding en samenwerkingsverbanden 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.
- Naar aanleiding van de geuite zorgen is in de memorie van toelichting meer duidelijkheid gegeven omtrent fiscale vraagstukken zoals de openingsbalans en verrekenprijzen. Ook is meer toelichting gewijd aan de verschillende criteria van het ondernemingsbegrip en aan wat kan worden begrepen onder overheidstaak.

**Ons kenmerk**  
DB/2014/239U

### *3. Vormgeving subject van heffing*

Het Wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te bereiken in de vennootschapsbelasting voor enerzijds overheidsondernemingen en anderzijds private ondernemingen. Derhalve worden als uitgangspunt de regels zoals die reeds gelden in de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen, zoals het ondernemingsbegrip, waarderingsgrondslagen en winstbepalingsregels ook van toepassing op overheidsondernemingen. Indien voor de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen bijvoorbeeld voor het ondernemingsbegrip zou worden aangesloten bij de omzetbelasting of het begrip economische activiteit zoals opgenomen in de Wet markt en overheid en het Europese recht, ontstaat een ander of nieuw ongelijk speelveld hetgeen dit Wetsvoorstel juist wil voorkomen.

Het vorenstaande neemt niet weg dat het Wetsvoorstel, als gevolg van de dienstige maatregelen, een duidelijke Europese dimensie kent waarbij de vraag opkomt of voor de gemoderniseerde vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen niet van het Europese ondernemingsbegrip zou dienen te worden uitgegaan. Deze door het IPO in haar bestuurlijke reactie van 23 juni jl. opgeworpen vraag is eveneens gesteld door de Afdeling advisering van de Raad van State in haar advies van 4 september jl. Bij de Europese Commissie (Commissie) lijkt het uitgangspunt voorop te staan 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 goed 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. (...)". Dit is zo opgevat 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. Los van de algemene vrijstelling wordt dit met het Wetsvoorstel bewerkstelligd.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
DB/2014/239U

Ten aanzien van de verschillen tussen de twee definities valt op dat de ondernemingsdefinitie zoals deze in de vennootschapsbelasting wordt gebruikt, in tegenstelling tot de Europese ondernemingsdefinitie een winstoogmerk criterium bevat, hetgeen als gevolg van jurisprudentie meer geobjectiveerd is. Als een publiekrechtelijk lichaam, of een stichting of een vereniging, met een potentieel als onderneming kwalificerende economische activiteit winst maakt, is er materieel weinig verschil tussen de ondernemingsdefinitie zoals deze in de vennootschapsbelasting wordt gebruikt en de 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 effect van beide benaderingen gelijk voor wat betreft de heffing van vennootschapsbelasting. Nationaalrechtelijk is er in een dergelijke situatie immers geen onderneming voor de vennootschapsbelasting en daarmee geen vennootschapsbelastingplicht. Bij het hanteren van de Europese definitie zou er in een dergelijk geval wellicht wel een belastingplichtige zijn, maar zou er door gebrek aan winst ook geen vennootschapsbelasting zijn verschuldigd. Het hanteren van de Europese definitie zou, in tegenstelling tot het hanteren van de ondernemingsdefinitie zoals deze in de vennootschapsbelasting wordt gebruikt, daarbij onder andere wel tot gevolg hebben dat een administratie dient te worden gevoerd en aangifte dient te worden gedaan.

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. Uit overleg met de Commissie leid ik af dat het voor de Commissie van belang is dat het effect van de gehanteerde Nederlandse terminologie (materieel) hetzelfde is. Dat is als gevolg van het wetsvoorstel ten aanzien van de belastingplicht het geval.

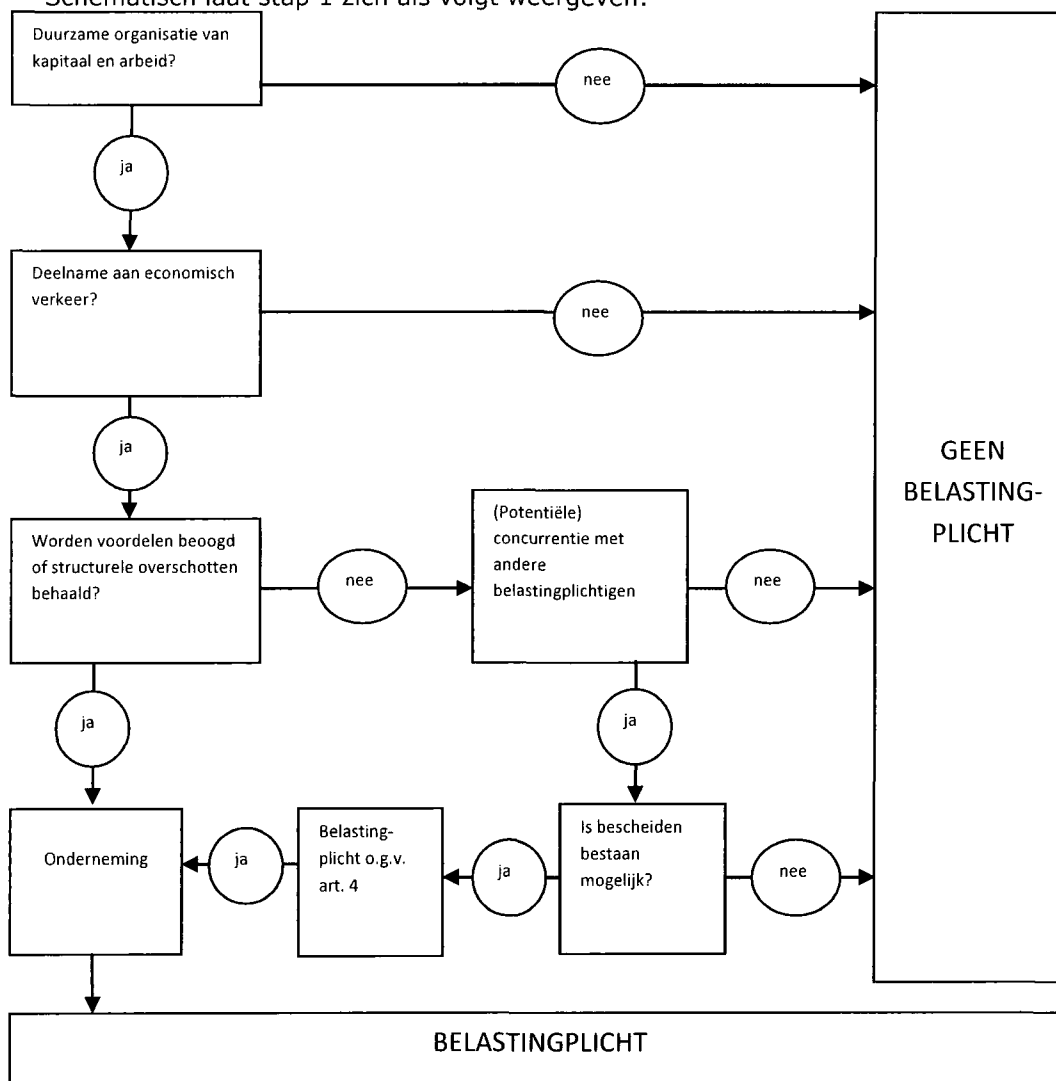
#### *4. Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden*

Om de tendens dat overheden op steeds meer gebieden met elkaar samenwerken vanuit vennootschapsbelastingperspectief niet te frustreren, is in het wetsvoorstel een vrijstelling voor het resultaat uit een samenwerkingsverband opgenomen. Deze vrijstelling voor samenwerkingsverbanden komt pas in beeld op het moment dat geconcludeerd wordt dat de activiteiten die in het kader van samenwerking verricht worden, kwalificeren als een onderneming of als de activiteiten worden verricht vanuit een onderneming. Immers, kort gezegd, zijn publiekrechtelijke rechtspersonen, stichting en verenigingen slechts belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Voor samenwerkingsverbanden wordt het daarom relevant om 2 stappen te doorlopen waarop onderstaand wordt ingegaan.

#### 4.1 Wel of geen sprake van een onderneming (Stap 1)

Stap 1 is het bepalen of al dan niet sprake is van een onderneming van het samenwerkingsverband. Om te bepalen of sprake is van een onderneming zijn drie cumulatieve criteria relevant. Er dient bepaald te worden of sprake is van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal. Vervolgens dient gezien te worden of wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. De derde en laatste cumulatieve voorwaarde, het winstoogmerk, zal vermoedelijk de meeste aandacht vergen. Met het winstoogmerk criterium wordt bedoeld dat met de activiteiten van het samenwerkingsverband voordelen worden beoogd dan wel redelijkerwijs kunnen worden verwacht. Dit criterium heeft enige subjectiviteit in zich. Uit jurisprudentie valt echter op te maken dat er meerdere objectieve situaties zijn te onderscheiden. Allereerst wordt geacht voldaan te zijn aan het winstoogmerk indien structureel overschotten worden gerealiseerd. Ten tweede wordt niet geacht voldaan te zijn aan het winstoogmerk criterium indien activiteiten structureel verlieslatend zijn. Daarnaast is er nog een tussencategorie te onderscheiden, namelijk voor situaties waarbij door de jaren heen zowel winsten als verliezen worden behaald, maar waarbij de som van deze resultaten leidt tot een positief resultaat op basis waarvan een particulier een bescheiden bestaan zou kunnen leiden. Wanneer dan met de desbetreffende activiteit in concurrentie wordt getreden met, kort gezegd, private ondernemingen wordt geacht aan het winstoogmerk te zijn voldaan. Indien in dergelijke gevallen ook aan de andere criteria wordt voldaan is sprake van een onderneming.

Schematisch laat stap 1 zich als volgt weergeven:



Voor de vennootschapsbelasting worden kort gezegd nv's en bv's geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen. Alle activiteiten die zij verrichten, worden daarmee per definitie vanuit een onderneming verricht. Stap 1 is daarmee voor deze entiteiten niet van belang.

Indien na het doorlopen van stap 1 geconcludeerd wordt dat geen sprake is van een onderneming ontstaat geen belastingplicht en is niet meer relevant om te toetsen of al dan niet aan de voorwaarden van de samenwerkingsverbandvrijstelling is voldaan. Indien wel wordt geconcludeerd dat sprake is van een onderneming of indien wordt samengewerkt vanuit nv's of bv's wordt stap 2 relevant, te weten toetsen of aan de voorwaarden van de samenwerkingsverbandvrijstelling is voldaan.

#### *4.2 Toepassing van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden (Stap 2)*

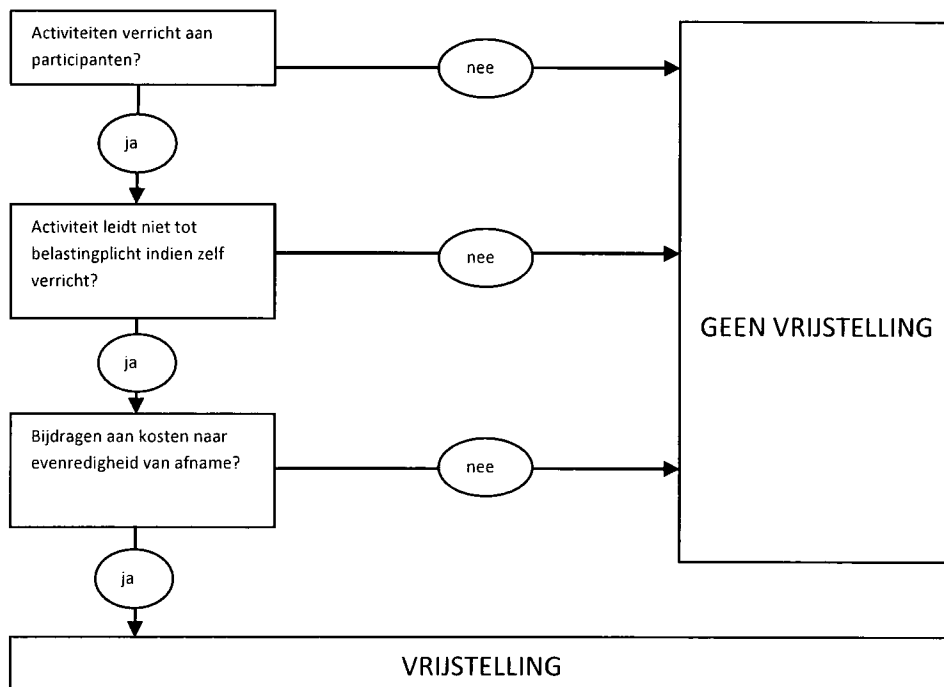
De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is van toepassing als aan drie cumulatief geldende voorwaarden is voldaan. Allereerst moeten de activiteiten van het samenwerkingsverband worden verricht voor de participerende publiekrechtelijke rechtspersonen of participerende privaatrechtelijke overheidslichamen. Ook kunnen de activiteiten worden verricht aan niet participerende privaatrechtelijke overheidslichamen van participerende publiekrechtelijke rechtspersoon. Een voorbeeld om dit laatste te illustreren; indien gemeente A met gemeente B samenwerkt op het gebied van salarisadministratie, kan dit salarisadministratiesamenwerkingsverband ook activiteiten verrichten voor bijvoorbeeld de vennootschap van gemeente A waarin het facilitair bedrijf is ondergebracht.

In de tweede plaats moet worden bezien of de activiteiten bij de participanten die in het samenwerkingsverband deelnemen niet tot belastingplicht zouden hebben geleid of zouden zijn vrijgesteld als zij de activiteiten zelf zouden hebben verricht. Dit betekent dat de vrijstelling ziet op activiteiten die bij een participant niet zouden zijn aangemerkt als onderneming –bij gebreke aan deelname aan het economisch verkeer– of die bij de participant zouden zijn vrijgesteld op grond van de vrijstelling voor interne activiteiten, voor overheidstaken waarmee niet in concurrentie wordt getreden of voor '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.

Er is niet voorgeschreven op welk soort activiteiten de vrijstelling van toepassing is. Het kan gaan om typisch ondersteunende activiteiten, zoals ICT en facilitaire diensten, maar ook om het gezamenlijk uitoefenen van een overheidstaak. Indien echter de bevoegdheid tot het verrichten van een overheidstaak is overgedragen aan het samenwerkingsverband is niet de samenwerkingsverbandvrijstelling van toepassing, maar dient op het niveau van het samenwerkingsverband getoetst te worden of is voldaan aan de vrijstelling voor overheidstaken.

Schematisch laat stap 2 zich als volgt weergeven:



Ik vertrouw erop u met deze brief van dienst te zijn geweest. Ten slotte maak ik van de gelegenheid gebruik nogmaals mijn welgemeende dank uit te spreken voor uw bestuurlijke steun tijdens het Bofv van 10 september jl. aan het gezamenlijke implementatietraject van de VNG, het IPO en de UvW met de Belastingdienst. Ik heb de vaste overtuiging dat alle partijen baat hebben bij die aanpak.

Hoogachtend

de Staatssecretaris van Financiën

Eric Wiebes