

**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)**

**Nota naar aanleiding van het verslag**

***Inhoudsopgave***

• Algemeen	2
• Inleiding	3
• Huidige systematiek	6
• Vormgeving belastingplicht en algemene vrijstellingen	6
○ Belastingplicht	7
○ Belastingplicht directe overheidsondernemingen	10
○ Drijven van een onderneming	11
○ Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid	13
○ Winststreven	13
○ Openingsbalans en totaalwinstbegrip	18
• Vrijstellingen	23
○ Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden	23
○ Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen.	27
• Specifieke vrijstellingen	30
○ Bekostigd onderwijs en onderzoek	30
○ Zeehavenbeheerders	30
• Administratieve lasten en uitvoeringskosten	31
• EU-aspecten	33
○ Europeesrechtelijke beoordeling nieuwe vrijstellingen	33
○ Vrijstelling voor zeehavenbeheerders	35
• Budgettaire aspecten	35
• Vragen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs	36

## **Algemeen**

Graag maak ik van de gelegenheid gebruik om richting de leden van de fracties van de VVD, de PvdA, de SP, het CDA, D66, de SGP en 50PLUS/Klein alsmede het lid Van Vliet mijn waardering uit te spreken voor de voortvarendheid waarmee deze leden het onderhavige wetsvoorstel willen behandelen. Gelet op de recente Europese ontwikkelingen op het onderhavige gebied, waaronder het openen door de Europese Commissie (EC) van een formele onderzoeksprocedure (onderzoeksprocedure) naar de wijze waarop de huidige vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen is vormgegeven, lijkt een voortvarende behandeling van dit wetsvoorstel van het grootste belang voor zowel belanghebbenden als de Belastingdienst.

Het verheugt mij dat een groot deel van deze leden, wellicht soms met enige tegenzin, het uitgangspunt van dit wetsvoorstel lijkt te onderschrijven. Ik betreur het dan ook dat ik de leden van de fractie van de SP in ieder geval tot op dit moment nog niet heb kunnen overtuigen van de noodzaak van dit wetsvoorstel. Het verslag bevat de nodige vragen waarmee wordt gepoogd handreikingen voor de praktijk te verkrijgen die de uitvoering van dit wetsvoorstel voor belanghebbenden en de Belastingdienst vergemakkelijken. Die behoefte aan duidelijkheid bij de leden herkent het kabinet. Zeker met betrekking tot de beoordeling of er al dan niet sprake is van een onderneming, of een taak al dan niet kwalificeert als een overheidstaak en of met die overheidstaak al dan niet in concurrentie wordt getreden, bestaan in de praktijk veel onduidelijkheden. Het kabinet heeft begrip voor deze zoektocht naar antwoorden, maar moet wel benadrukken dat voor een dergelijke beoordeling in een concreet geval de feiten en omstandigheden van het voorliggende geval veelal van doorslaggevende betekenis zullen zijn. Om die reden is het zeker niet altijd mogelijk om in deze nota de gevraagde helderheid te geven, hoe graag het kabinet dat ook zou willen. Dit gevoel knaagt en het kabinet is daarom zeer content dat het, na de totstandkoming van de in deze nota nog met enige regelmaat te noemen raamafspraken met de Vereniging voor Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO) en de Unie van Waterschappen (UvW) een gezamenlijke traject heeft kunnen inzetten. Doel van dat traject (en eventueel nog op te starten vergelijkbare trajecten met andere belanghebbenden) is in gezamenlijkheid te komen tot handreikingen voor de praktijk en het uitwisselen van zogenoemde 'best practices'. Juist in dit traject wordt gestreefd naar zo veel mogelijk concrete antwoorden voor zo veel mogelijk breder spelende casuïstiek. Aan de hand hiervan worden de leden van de VNG, het IPO en de UvW op weg geholpen, met als doel de invoeringskosten te verlagen en de druk op individueel vooroverleg met de Belastingdienst te verminderen. Het kabinet realiseert zich dat daarmee de beantwoording in deze nota veelal wordt teruggebracht tot een nadere uitleg van en toelichting op de achterliggende principes van dit wetsvoorstel. Het voorgaande neemt niet weg dat als duidelijkheid of meer richting kan worden geboden in een concrete casus dat als vanzelfsprekend zal worden gedaan.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord. Op verzoek van de leden van de fractie van het CDA wordt tevens ingegaan op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (Orde). Voor zover het commentaar van de Orde overeenkomt met dan wel aansluit bij de vragen van de leden van één of meerdere fracties wordt het commentaar van de Orde gelijktijdig met deze vragen behandeld. Voor zover het commentaar van de Orde aspecten betreft waarnaar niet wordt gevraagd, wordt aan het einde van deze nota op de resterende vragen ingegaan.

## Inleiding

De leden van de fractie van de SP vragen wat de toegevoegde waarde is van het heffen van vennootschapsbelasting van lokale overheden en waarom het algemeen belang niet meer is betrokken bij het wetsvoorstel. Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te bereiken in de vennootschapsbelasting tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen. Het zou voor de vennootschapsbelasting niet uit moeten maken of een onderneming wordt gedreven door de overheid of door een private partij; wordt er winst gemaakt dan hoort daar in beginsel een vennootschapsbelastingplicht bij. Er is in het wetsvoorstel, anders dan deze leden veronderstellen, wel degelijk rekening gehouden met verschillen tussen de overheid en private partijen. Deze verschillen zijn tot uitdrukking gekomen in een aantal algemene vrijstellingen die alleen van toepassing zijn voor overheidsondernemingen. Om uitdrukking te geven aan de positie die overheden ten opzichte van de maatschappij met hun activiteiten hebben wordt ter illustratie gewezen op de vrijstelling die aansluit bij overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden.

De leden van de fractie van de SP vragen waaraan de EC denkt bij het voorstel voor dienstige maatregelen. De EC heeft in haar besluit van 2 mei 2013 geoordeeld dat Nederland dienstige maatregelen moet nemen om de bestaande belastingplicht voor overheidsbedrijven aan te passen en ervoor te zorgen dat voor overheidsondernemingen – kort gezegd – dezelfde regeling inzake de vennootschapsbelasting geldt als voor private ondernemingen.<sup>1</sup> Een concrete invulling laat de EC aan de betrokken lidstaat (Nederland).

De leden van de fractie van de SP vragen voorts waarom de EC geen formele appreciatie heeft gegeven van het wetsvoorstel en of dit alleen te maken heeft met een andere ondernemingsdefinitie of dat er nog andere redenen zijn. De leden van de fractie van het CDA vragen in dit verband of het kabinet nog in gesprek is met de EC, onder andere ten aanzien van de vrijstellingen in onderhavig wetsvoorstel. De leden van de fractie van de SGP stellen een vergelijkbare vraag. De EC is op 9 juli 2014 een onderzoeksprocedure gestart naar de wijze waarop de huidige vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen is vorm gegeven.<sup>2</sup> Formele grond voor de aanvang van deze onderzoeksprocedure is dat Nederland naar het inzicht van de EC de dienstige maatregelen niet heeft aanvaard als gevolg van het bij het aanvaarden van de dienstige maatregelen gemaakte parlementaire voorbehoud. Naar aanleiding van de resultaten van de onderzoeksprocedure zal de EC slechts een formele appreciatie geven van de huidige vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Het wetsvoorstel dat mede naar aanleiding van de dienstige maatregelen is voorbereid, is op 16 september 2014 tegelijk met het Belastingplan 2015 aangeboden aan de Tweede Kamer. De EC kon dan ook pas na deze datum starten met een formele appreciatie van het wetsvoorstel en beoordelen of dit wetsvoorstel voldoet aan haar voorstel voor dienstige maatregelen. Tot op heden is daarover echter geen formele duidelijkheid verkregen. Desalniettemin, vinden er op ambtelijk niveau regelmatig informele contacten plaats met DG Concurrentie van de EC, onder andere om duidelijkheid over de vrijstellingen te verkrijgen. Volledigheidshalve wordt echter opgemerkt dat de in die gesprekken op ambtelijk niveau gewisselde standpunten geen officiële standpuntbepalingen van de EC inhouden. Als de EC uiteindelijk van mening is dat het voorstel voldoet aan de door haar voorgestelde dienstige maatregelen, legt zij dit vast, deelt dit de lidstaat mede en publiceert dit in het Publicatieblad van de Europese Unie. Als de EC uiteindelijk van mening is dat het

<sup>1</sup> [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_25338](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_25338).

<sup>2</sup> [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_25338](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_25338).

voorstel niet voldoet aan de dienstige maatregelen, opent de EC de formele onderzoeksprocedure. Het ontbreken van een formele appreciatie heeft dus niets te maken met een andere ondernemingsdefinitie.

De leden van de fractie van de SP vragen wat de reden is dat het kabinet, ondanks het ontbreken van een formele appreciatie toch doorgaat met het voorliggende wetsvoorstel. In het eerdergenoemde besluit van de EC van 2 mei 2013 staat dat de maatregelen ter uitvoering van de dienstige maatregelen binnen een termijn van 18 maanden vanaf de ontvangst van dit besluit moeten worden vastgesteld en uiterlijk in het daaropvolgende belastingjaar in werking moeten treden. Het kabinet heeft de EC bevestigd dat het voornemens is, onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring, de relevante wetgeving per 1 januari 2016 in werking te laten treden. Het kabinet gaat door met het wetsvoorstel om dit te halen. Het belang om de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen te moderniseren lijkt, gelet op de start van de onderzoeksprocedure, alleen maar relevanter te zijn geworden.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voorafgaand aan de totstandkoming van dit voorstel nog een afweging is gemaakt tussen de verschillende varianten en refereren daarbij aan eerdere notities over dit onderwerp. Naar aanleiding van de bevindingen uit de notitie van mei 2012 leek de indirecte ondernemingsvariant op dat moment de meest voor de hand liggende variant voor de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen.<sup>3</sup> Onder deze variant dienen overheden de te belasten activiteiten onder te brengen in privaatrechtelijke rechtspersonen (voor zover dit niet reeds is gebeurd). Om te bezien welke activiteiten hierdoor zouden (moeten) worden geraakt, is een inventarisatieproces gestart. Er is in dit kader verschillende malen gesproken met belanghebbenden. Met de bevindingen uit deze inventariserende gesprekken is bij de vormgeving van het wetsvoorstel zo veel mogelijk rekening gehouden. Zo hebben belanghebbenden bijna unaniem bezwaar gemaakt tegen het verplicht op afstand plaatsen in een privaatrechtelijke rechtsvorm van de te belasten activiteiten, hetgeen noodzakelijk zou zijn geweest bij de indirecte ondernemingsvariant. Zij zien met name op tegen de aansturingsaspecten en corporategovernanceaspecten die het gebruik van privaatrechtelijke rechtspersonen met zich brengen. Om hier aan tegemoet te komen, is uiteindelijk in het wetsvoorstel gekozen voor een uitwerking waarbij overheidsondernemingen vennootschapsbelastingplichtig worden ongeacht de rechtsvorm waarin ze worden gedreven.<sup>4</sup> Hierdoor is het op afstand plaatsen van te belasten ondernemingen niet meer nodig, noch het terugkantelen van activiteiten die zich niet voor een belastingplicht lenen.

De leden van de fractie van het CDA vragen verder of is gekeken naar alternatieven waarbij bijvoorbeeld de Wet Markt en Overheid zodanig wordt aangepast dat daarin wordt opgenomen dat in plaats van de integrale kostprijs een marktconforme prijs, in rekening wordt gebracht. Een dergelijke benadering zou het ongelijke speelveld in de vennootschapsbelasting niet in evenwicht brengen. Het in rekening brengen van een marktconforme prijs leidt er immers nog steeds niet toe dat winsten van overheidsondernemingen, die door het verplicht in rekening brengen van een vennootschapsbelastingdeel mogelijk ook alleen nog maar hoger zouden worden, in de vennootschapsbelastingheffing worden betrokken. Hiermee zou daarom ook geen uitvoering worden gegeven aan de dienstige maatregelen van de EC.

Een ander alternatief dat door deze leden en de Orde wordt geopperd, is de optie waarbij overheden slechts belastingplichtig worden voor zover zij een onderneming drijven waarmee in concurrentie wordt getreden. Een dergelijke benadering was, naar aanleiding van de consultatie opgenomen in het conceptwetsvoorstel dat aan

---

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 7.

<sup>4</sup> Aangangsel handelingen II, 2013/14, nr. 1357.

de Afdeling advisering van de Raad van State (de Afdeling) is voorgelegd<sup>5</sup> <sup>6</sup>. In de memorie van toelichting bij het desbetreffende conceptwetsvoorstel werd aangegeven dat voor de beoordeling van de belastingplicht van ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen additioneel per onderneming beoordeeld diende te worden of met die onderneming feitelijk in concurrentie werd getreden met privaatrechtelijke ondernemingen. De Afdeling wees er echter op dat er sprake kan zijn van een vanuit staatssteunoptiek niet gewenst resultaat. In dit kader bracht de Afdeling op dat als een overheidsinstelling economische activiteiten op een markt uitoefent, daarmee overschotten behaalt, maar daarmee feitelijk niet in concurrentie treedt, vennootschapsbelastingplicht op basis van het conceptwetsvoorstel zou ontbreken terwijl er in die situatie niettemin sprake zou kunnen zijn van niet-toegestane staatssteun omdat het ontbreken van vennootschapsbelastingplicht de mededinging zou kunnen 'dreigen te vervalsen'. Mede naar aanleiding van dit advies heeft het kabinet dan ook besloten het 'concurrentiecriterium' niet op die wijze in het wetsvoorstel op te nemen. Bovendien sluit het wetsvoorstel, zonder genoemde toepassing van het concurrentiecriterium, voor directe overheidsondernemingen volledig aan bij de vormgeving en praktijk van de belastingplicht zoals die reeds bestaat voor stichtingen en verenigingen. Voor het creëren van een gelijk speelveld ligt bovengenoemde aansluiting voor de hand.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven hoeveel klachten van private bedrijven over concurrentievervalsing er bij het Ministerie van Financiën zijn ingediend, dan wel anderszins bekend zijn en over welke activiteiten dit ging. Bij het Ministerie van Financiën zijn geen klachten ingediend. Zoals beschreven in het eerdergenoemde besluit van de EC van 3 mei 2013 zijn bij de EC klachten binnengekomen van afvalbeheerondernemingen, een klacht over een provinciale luchthaven (anonieme klacht) en een klacht van een jachthaven.

De leden van de fractie van de SGP vragen of een implementatietermijn van een jaar voldoende is om de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen in te voeren en verzoeken het kabinet om nader uitstel te vragen bij de EC. Het kabinet is zich bewust van de ingrijpende gevolgen die onderhavige wetwijzigingen met zich brengen voor belanghebbenden en de Belastingdienst en onderkent het belang van een adequate implementatietermijn. Mocht gedurende de implementatietermijn onverhoopt blijken dat er baat is bij een langere implementatietermijn, dan dient op dat moment bezien te worden of het opportuun is om met de EC in overleg te treden. Daarbij dient te worden opgemerkt dat 1 januari 2016 voor de EC een harde datum is en dat nader uitstel niet voor de hand ligt. Gelet op de reguliere doorlooptijd van een onderzoeksprocedure (18 maanden) verwacht het kabinet dat de EC begin januari 2016 met haar eindconclusie zal komen ten aanzien van de vormgeving in de huidige Wet Vpb 1969. Het kabinet verwacht, dit in antwoord op een vraag van de leden van de fractie van de PvdA, dat de definitieve conclusie van de EC zal luiden dat de bestaande regeling voor overheidsondernemingen wordt aangemerkt als onverenigbare bestaande staatssteun. Indien die verwachting uitkomt, zal alle steun die vanaf de datum van de definitieve conclusie van de EC alsnog wordt genoten, dienen te worden teruggevorderd mits ook het Hof van Justitie de visie van de EC bevestigt. Vanuit het oogpunt van uitvoeringskosten en administratieve lasten moet voorkomen worden dat Nederland in een dergelijke terugvorderings situatie terecht komt. Dat kan nagenoeg geheel voorkomen worden als het onderhavige wetsvoorstel per 1 januari 2016 in werking treedt.

---

<sup>5</sup> <http://www.internetconsultatie.nl/vpbplichtoverheidsondernemingen>.

<sup>6</sup> De internetconsultatie was opengesteld tussen 14-4-2014 en 12-5-2014.

Om de implementatieperiode zo efficiënt mogelijk te gebruiken en de implementatie te bevorderen is er, zoals opgemerkt, reeds met de koepelorganisaties van de decentrale overheden (VNG, IPO en UvW) overleg gestart. Bovendien is de Belastingdienst al begonnen met het inrichten van een organisatie waardoor de fiscale aangelegenheden met betrekking tot de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen gecentraliseerd zullen worden behandeld.

### **Huidige systematiek**

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het kabinet de kans aanwezig acht dat de EC haar onderzoek staakt als Nederland – met dit wetsvoorstel – kan aantonen actie te ondernemen. De EC kan haar onderzoek niet staken, ook niet nu het kabinet actie onderneemt met dit wetsvoorstel. Nu zij de onderzoeksprocedure heeft geopend, zal de EC op basis van de procedureregels staatssteun deze onderzoeksprocedure moeten afsluiten met een besluit geen staatssteun, verenigbare staatssteun, verenigbare staatssteun onder voorwaarden of onverenigbare staatssteun. Daarmee velt de EC uiteraard geen oordeel over het onderhavige wetsvoorstel.

### **Vormgeving belastingplicht en algemene vrijstellingen**

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe de in het wetsvoorstel opgenomen gemoderniseerde vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zich verhoudt tot de wijze waarop in andere landen de belastingheffing naar de winst van overheidsondernemingen is vormgegeven. Voorts vragen zij naar de verwachte effecten van dit wetsvoorstel voor de grensoverschrijdende uitvoering van taken door overheidsondernemingen. Ook de leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen hiernaar. De leden van de fractie van het CDA vragen verder nog specifiek om in te gaan op de verschillen met het Duitse systeem van vennootschapsbelastingheffing van overheidsondernemingen.

Uit een onderzoek uitgevoerd door PwC komt het beeld naar voren dat de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen in Nederland uit de pas loopt met de wijze waarop die in andere landen is vormgegeven.<sup>7</sup> Vooral voor directe overheidsondernemingen is het contrast groot. De wijze waarop in het onderhavige wetsvoorstel de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen wordt gemoderniseerd, sluit meer aan bij de wijze waarop de ons omringende landen dat geregeld hebben. Ook zij kennen veelal een belastingplicht als uitgangspunt, aangevuld met meer algemene of specifiek vormgegeven vrijstellingen. Een vergelijking van de systemen in de verschillende landen is echter niet een-op-een te maken.

Het federatieve karakter van Duitsland bijvoorbeeld, met bevoegdheden op het gebied van belastingheffing op het niveau van de deelstaten, compliceert het maken van een vergelijking met dat land. In 2007 heeft reeds een beknopte analyse plaatsgevonden van de wijze waarop onder andere in Duitsland de belastingheffing naar de winst van overheidsondernemingen is vormgegeven.<sup>8</sup> In dat kader is destijds alleen gekeken naar de wetgeving op federaal niveau. Op basis van die analyse werd destijds geconstateerd dat in Duitsland privaatrechtelijke rechtspersonen (bijvoorbeeld AG of GmbH) belastingplichtig zijn op basis van hun rechtsvorm, dus ook indien er sprake is van een indirect overheidsonderneming. Sommige van deze indirecte overheidsondernemingen zijn vrijgesteld van winstbelasting, zoals de Deutsche Bundesbank. De overheidsondernemingen die niet worden gedreven als privaatrechtelijke rechtspersonen (directe overheidsondernemingen) zijn in Duitsland slechts onderworpen aan winstbelasting

<sup>7</sup> [http://www.pwc.nl/nl\\_NL/nl/assets/documents/profit-taxation-and-the-public-sector..pdf](http://www.pwc.nl/nl_NL/nl/assets/documents/profit-taxation-and-the-public-sector..pdf).

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 1, blz. 11.

voor zover de onderneming wordt gedreven op commerciële grondslag, niet zijnde een bosbouw- of landbouwonderneming. Dit beeld komt overeen met het beeld dat is af te leiden uit genoemd onderzoek van PwC.

De – vergelijking met de – wijze waarop overheidsondernemingen in de ons omringende landen aan de belastingheffing naar de winst zijn onderworpen, doet verder niet af aan het uitgangspunt dat volgens het kabinet in Nederland voor de vennootschapsbelasting een gelijk speelveld met private ondernemingen gewenst is.

De leden van de fractie van de VVD vragen daarnaast of de gemoderniseerde vennootschapsbelastingplicht tot verslechtering van de concurrentiepositie leidt doordat vergelijkbare bedrijven in de (Europese Unie) EU wel een vrijstelling hebben. Als buitenlandse overheidsondernemingen in Nederland actief zijn, vallen zij in beginsel onder het toepassingsbereik van de Nederlandse vennootschapsbelasting en zullen zij daarom op gelijke voet als Nederlandse overheidsondernemingen belastingplichtig zijn, waardoor ten aanzien van deze groep ondernemingen een gelijk speelveld voor de vennootschapsbelasting is gewaarborgd. Indien Nederlandse overheidsondernemingen over de grens actief zijn, kan de situatie ontstaan dat zij in het andere land onderworpen zijn aan een belastingheffing naar de winst. Eventuele dubbele belasting kan dan worden voorkomen door de van toepassing zijnde belastingverdragen.

#### *Belastingplicht*

De leden van de fractie van de SP vragen of de huidige Wet Vpb 1969 niet meer duidelijkheid geeft over de belastingplicht van overheidsondernemingen dan het onderhavig wetsvoorstel. Onder de huidige Wet Vpb 1969 is een direct overheidsbedrijf alleen vennootschapsbelastingplichtig voor zover de werkzaamheden van de onderneming onder de in de wet opgenomen (limitatieve) opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten vallen. Indirecte overheidsbedrijven zijn eveneens vennootschapsbelastingplichtig voor zover de werkzaamheden van het lichaam onder deze (limitatieve) opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten vallen, dan wel voor zover zij specifiek met naam in de Wet Vpb 1969 worden genoemd (daaronder begrepen de deelnemingen van deze met naam genoemde bedrijven). De huidige regeling voor de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen sluit niet meer aan bij de huidige verschijningsvorm van de overheid. Dit betreft in het bijzonder de mogelijke concurrentievervalsing als gevolg van de verschillen in behandeling tussen de activiteiten van publieke ondernemingen enerzijds (vaak onbelast) en private ondernemingen anderzijds (belast). Verschillende fracties in de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal hebben hierover de afgelopen jaren hun bezorgdheid geuit. Daarnaast verricht de EC 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. Dit onderzoek heeft vooralsnog geresulteerd in een zogenoemde uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen. Het kabinet heeft de EC laten weten dat het deze dienstige maatregelen aanvaardt en dat het, onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring, de Wet Vpb 1969 zal aanpassen. De vraag van deze leden gaat naar de mening van het kabinet dan ook voorbij aan voornoemde ontwikkelingen. Het kabinet heeft beleidsmatig en juridisch niet de ruimte (of mogelijkheden om die ruimte te bepleiten) om de door de leden van de fractie van de SP genoemde afweging te maken.

De leden van de fractie van de SP vragen naar een uitputtend overzicht van overheidsondernemingen die op dit moment niet belastingplichtig zijn en door het onderliggende wetsvoorstel wel belastingplichtig worden. In antwoord hierop merk

ik op dat uit de ambtelijke inventarisatie, die er van de (organisatie van de) verschillende economische activiteiten van medeoverheden en departementen is gemaakt, is gebleken dat overheden niet alleen een veelheid aan activiteiten ontplooiën maar daarnaast die activiteiten op allerlei verschillende manieren hebben georganiseerd. Het uitputtend benoemen van (verschijningsvormen van) overheidsondernemingen (en samenwerkingsvormen) die door de wijzigingen in het voorliggende wetsvoorstel in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, is naar de mening van het kabinet dan ook niet mogelijk. Dit is tevens sterk afhankelijk van feiten en omstandigheden van het specifieke geval.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom er in onderhavig wetsvoorstel voor directe overheidsondernemingen andere regels gelden dan voor indirecte overheidsondernemingen. De Orde vraagt waarom privaatrechtelijke overheidslichamen niet alleen belastingplichtig worden voor zover zij een onderneming drijven. Ik merk op dat het wetsvoorstel er in eerste instantie toe strekt om een gelijk speelveld op het gebied van de vennootschapsbelasting tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen te creëren. Voor wat betreft directe overheidsondernemingen geldt in het wetsvoorstel als uitgangspunt dat belastingplicht ontstaat voor zover de activiteiten een (materiële) onderneming in de zin van de Wet IB 2001 vormen. Met deze benadering sluit het wetsvoorstel aan bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen, waarbij naar hetzelfde (materiële) ondernemingsbegrip wordt gekeken. Een daarmee vergelijkbare benadering ligt voor de hand omdat, net zoals de meeste (private) stichtingen en verenigingen, publiekrechtelijke rechtspersonen veelal zonder winstoogmerk activiteiten verrichten en eventuele winsten niet kunnen worden uitgedeeld aan belanghouders. Indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een stichting of vereniging worden verder uiteraard op dezelfde manier behandeld in onderhavig wetsvoorstel. Zij zijn slechts belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een nv of een bv zullen, net als private ondernemingen in de vorm van een nv of een bv, integraal belastingplichtig worden, omdat deze rechtsvormen op basis van een wetsfictie geacht worden een onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen.<sup>9</sup> Een benadering waarbij de belastingplicht van indirecte overheidsondernemingen in de vorm van nv's of bv's zou aansluiten bij de vormgeving van de belastingplicht voor directe overheidsondernemingen, zou ook negatieve uitstralingseffecten (kunnen) hebben naar de wijze waarop privaat gehouden nv's en bv's in de vennootschapsbelasting worden betrokken. Ten aanzien van de vraag van de leden van de fractie van het CDA of het verschil in behandeling tussen directe en indirecte overheidsondernemingen ertoe zou kunnen leiden dat overheden fiscaal gestimuleerd worden om de ene activiteit zelf te verrichten en de andere activiteit onder te brengen in een privaatrechtelijke rechtspersoon merk ik het volgende op. De in het wetsvoorstel opgenomen vennootschapsbelastingplicht gaat uit van de voor de activiteiten gekozen rechtsvorm. De gekozen rechtsvorm rechtvaardigt in die zin altijd de behandeling voor de Wet Vpb 1969, of het nu gaat om een publiekrechtelijk of privaatrechtelijk overheidslichaam. Daarnaast zijn overheden niet altijd vrij om te bepalen of zij een bepaalde activiteit onderbrengen in een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke rechtspersoon; hiervoor gelden wettelijke beperkingen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de directe en indirecte overheidsondernemingen een fiscale eenheid kunnen vormen. De Orde stelt een vergelijkbare vraag.

Het wetsvoorstel beoogt overheidsondernemingen op gelijke wijze als private ondernemingen in de vennootschapsbelastingheffing te betrekken. Het kabinet ziet

---

<sup>9</sup> Artikel 2, vijfde lid van de Wet Vpb 1969.



een directe overheidsonderneming waaraan de aandelen van een indirecte overheidsonderneming in de vorm van een bv of nv kunnen worden toegerekend, als vergelijkbaar met een onderneming van een private stichting of vereniging waaraan de aandelen van een bv of nv kunnen worden toegerekend. In laatstgenoemde situatie is er geen fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting mogelijk. Stichtingen en verenigingen zijn, in tegenstelling tot nv's en bv's, rechtspersonen die niet zijn ingericht op het maken van winst waardoor een geconsolideerde behandeling in de vennootschapsbelasting op basis van een fiscale eenheid niet voor de hand ligt. Door tussen een directe onderneming van een publiekrechtelijk rechtspersoon (die gelijkenis vertoont met stichtingen en verenigingen) en diens indirecte ondernemingen wel een fiscale eenheid toe te staan, zou er op dit punt een ongelijk speelveld ontstaan. Dit vindt het kabinet onwenselijk. Directe en indirecte overheidsondernemingen kunnen daarom, net als stichtingen en verenigingen, met hun bv's of nv's geen fiscale eenheid vormen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of er veelvoorkomende activiteiten zijn bij gemeenten die (bijna) nooit een onderneming vormen, die een onderneming vormen maar (bijna) altijd zijn vrijgesteld of een onderneming vormen en belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Indien dit het geval is vragen zij het kabinet een lijst te verschaffen met deze activiteiten en de bijbehorende kwalificatie voor de belastingplicht.

Gemeenten oefenen een veelheid aan taken en bevoegdheden uit op basis van een scala aan wet- en regelgeving. Ten aanzien van bepaalde taken kan op voorhand gesteld worden dat het activiteiten zijn waarbij niet snel wordt voldaan aan alle cumulatieve criteria van de ondernemingstoets of dat, als dat toch het geval is, een beroep op een vrijstelling mogelijk is omdat met deze activiteiten niet in concurrentie wordt getreden met marktpartijen. Gedacht kan hierbij worden aan activiteiten zoals het legen van prullenbakken langs de openbare weg, de handhaving van de openbare orde en veiligheid, de afgifte van identiteitsbewijzen en het voltrekken van huwelijken. Door de diversiteit van de activiteiten en de verschillende verschijningsvormen waarin deze activiteiten zijn ondergebracht, acht het kabinet het echter niet wenselijk een (niet-limitatieve) lijst te verschaffen met een standaardkwalificatie van deze activiteiten voor de belastingplicht. In plaats van duidelijkheid zou een dergelijke lijst juist kunnen leiden tot schijnzekerheid doordat steeds de feiten en omstandigheden van een geval bepalend zijn voor de vraag of tot belastingplicht gekomen wordt of niet. Volledigheidshalve wil ik hierbij nog opmerken dat het primaire doel van dit wetsvoorstel is om te voorzien in een gelijk speelveld in de vennootschapsbelasting in materiële zin voor private ondernemingen en overheidsondernemingen. Het kabinet kiest daarom bewust niet voor uitbreiding van de thans in de wet opgenomen lijst met belastingplichtige overheidsondernemingen- en activiteiten, maar sluit aan bij het ondernemingsbegrip van de Wet IB 2001, dat thans ook gehanteerd wordt bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen.

De juridische vormgeving van activiteiten kan verder verschillen. Zo kan de gemeente ervoor kiezen om een activiteit op afstand te plaatsen of om een activiteit vanuit de eigen organisatie te verrichten. De juridische vormgeving is van belang voor de stappen die doorlopen moeten worden bij de beoordeling van de belastingplicht. Bij activiteiten verricht door de gemeente zelf dient op basis van de feiten en omstandigheden beoordeeld te worden of er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer, met het oogmerk daarmee winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs verwacht kan worden.

Kiest de gemeente ervoor om een activiteit onder te brengen in een bv of nv, dan is er op basis van de rechtsvorm bij wetsfictie sprake van integrale belastingplicht. In beginsel kan derhalve een verschil in fiscale behandeling voorkomen tussen directe

overheidsondernemingen en privaatrechtelijke overheidsondernemingen (anders dan in de vorm van stichtingen en verenigingen). Alsdan zijn de algemene (objectieve) vrijstellingen er mede voor bedoeld om, in voorkomende gevallen, zo veel mogelijk recht te doen aan het uitgangspunt van het wetsvoorstel dat voor de fiscale behandeling van een overheidsonderneming er materieel zo min mogelijk onderscheid gemaakt wordt naar de wijze waarop de activiteiten juridisch zijn georganiseerd. Dit wil ik graag illustreren aan de hand van het voorbeeld van huisvuil. Zoals in de memorie van toelichting is vermeld, zal er in beginsel geen sprake zijn van deelname aan het economische verkeer wanneer de gemeente zelf binnen de gemeentegrenzen het huisvuil ophaalt en de bekostiging van deze taak voortvloeit uit de heffing en inning van een afvalstoffenheffing van huishoudens in de gemeente. Het voorgaande geldt ook als voor de bekostiging, de Orde vraagt hiernaar, (gedeeltelijk) een DIFTAR-systeem wordt gehanteerd of een daarmee vergelijkbaar systeem. Er is geen sprake van een af te zonderen prestatie aan een individuele afnemer, ondanks dat als gevolg van het gebruikte DIFTAR-systeem de door de burger betaalde bijdrage (mede) verband houdt met de hoeveelheid afval die opgehaald wordt. Of sprake is van een winststreven doet dan niet meer ter zake. Bij het ontbreken van deelname aan het economische verkeer wordt er geen onderneming gedreven en is er derhalve geen sprake van belastingplicht. Brengt de gemeente de dienst huisvuil daarentegen onder in een bv dan is deze vennootschap in beginsel integraal belastingplichtig. Mits aan de voorwaarden wordt voldaan, kan in dat geval echter een beroep gedaan worden op de vrijstelling voor quasi-inbesteding waardoor dit materieel gezien gelijk wordt behandeld met een zuiver interne situatie.

De leden van de fractie van het CDA vragen voorts naar een handvat dat een gemeente kan helpen bij de keuze voor de vormgeving van activiteiten. Bij de juridische vormgeving van bepaalde taken of activiteiten kunnen ook andere dan fiscale motieven een rol spelen. Het ligt in dit kader niet op de weg van het kabinet om uitspraken te doen over de wijze waarop activiteiten vormgegeven kunnen worden.

#### *Belastingplicht directe overheidsondernemingen*

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom publiekrechtelijke rechtspersonen geen keuze hebben om ondernemingen, in plaats van gezamenlijk, afzonderlijk in de heffing van vennootschapsbelasting te betrekken. Ook de Orde vraagt hiernaar.

De fictie dat alle ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon geacht worden één onderneming te vormen (behalve bij de Staat) is opgenomen naar aanleiding van de tijdens de consultatie breed geuite wens van belanghebbenden om mogelijk te maken dat de overdracht van vermogensbestanddelen tussen de verschillende ondernemingen zonder gevolgen voor de vennootschapsbelasting kan plaatsvinden.

Een regeling waarbij publiekrechtelijke rechtspersonen een keuze hebben ondernemingen afzonderlijk of gezamenlijk in de heffing te betrekken, zou de regelgeving bovendien veel complexer maken en leiden tot navenant hogere administratieve lasten en uitvoeringskosten. Met de benadering waarbij alle ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersonen geacht worden één onderneming te vormen wordt voorts aangesloten bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen, net als stichtingen en verenigingen, naast een eventueel ondernemingsdeel van het vermogen een niet-ondernemingsdeel hebben. Indien een stichting of een vereniging meerdere ondernemingen omvat wordt er voor de vennootschapsbelastingplicht echter geen keuze geboden tussen individuele belastingplicht en gezamenlijke belastingplicht voor de ondernemingen. In lijn

hiermee wordt ook geen keuze geboden tussen individuele belastingplicht en gezamenlijke belastingplicht voor de ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen in het wetsvoorstel en wordt op dit punt dus aangesloten bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Het introduceren van een keuzeregime zou dus het gelijke speelveld voor de vennootschapsbelasting, ten opzichte van de belastingheffing van ondernemingen van stichtingen en verenigingen, in negatieve zin beïnvloeden. Het ligt derhalve niet voor de hand om een keuzeregime te introduceren.

### *Drijven van een onderneming*

De leden van de fracties van het CDA en de SGP vragen wanneer aan de hand van het totaal van de activiteiten dan wel per afzonderlijke activiteit dient te worden beoordeeld of er sprake is van een onderneming. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, geldt voor publiekrechtelijke rechtspersonen als uitgangspunt dat in beginsel belastingplicht ontstaat voor zover zij een onderneming in materiële zin drijven.<sup>10</sup> De toets of activiteiten die het publiekrechtelijke lichaam uitoefent naar hun aard verschillen, maar wel sterk met elkaar zijn verweven, maakt deel uit van de beoordeling van de ondernemingstoets. Deze toets – de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar – is niet nieuw en wordt al toegepast bij de constatering van een of meerdere ondernemingen voor stichtingen en verenigingen evenals bij particulieren in de inkomstenbelasting. Omdat de feiten en omstandigheden van een geval bepalend zijn voor het antwoord op de vraag of sprake is van een sterke verwevenheid, kan ik slechts in algemene zin ingaan op de invulling van dit criterium. Uit jurisprudentie kan afgeleid worden dat in de beoordeling in elk geval kan worden meegenomen of en zo ja, in hoeverre, de ene activiteit vanuit organisatorisch oogpunt en vanuit het oogpunt van ruimtelijke vormgeving en gelet op de aard van de activiteit, al dan niet losstaat van de andere activiteit.<sup>11</sup>

De leden van de fractie van de SGP vragen tevens hoe de verwevenheidstoets zich verhoudt tot het 'winststreven-criterium'. De Orde stelt een vergelijkbare vraag. De beoordeling van het winststreven is een van de onderdelen van de ondernemingstoets. Voor de beoordeling van het winststreven geldt derhalve dat een activiteit afzonderlijk zal worden beoordeeld als er een zekere mate van zelfstandigheid aan toegekend kan worden. Als de activiteiten van de publiekrechtelijke rechtspersoon naar hun aard sterk verschillen maar wel sterk met elkaar verweven zijn, vindt voor wat betreft het winststreven, alsook voor de rest van de ondernemingstoets, een gezamenlijke beoordeling plaats. Of daarvan sprake is, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval.

De Orde vraagt daarnaast of, indien een activiteit afzonderlijk beoordeeld dient te worden en deze afzonderlijk geen onderneming is, deze activiteit dan in het geheel geen ondernemingsvermogen meer vormt. In geval van een bevestigend antwoord zou de Orde vervolgens graag zien toegelicht waarom er een verschil bestaat tussen de situatie waarin door de gemeente een verliesgevende activiteit A en een winstgevende activiteit B worden verricht en de situatie waarin beide activiteiten via een 100%-bv van de gemeente worden verricht. Indien activiteiten van een publiekrechtelijke rechtspersoon afzonderlijk beoordeeld worden en een van deze activiteiten niet voldoet aan de ondernemingstoets, maakt deze activiteit geen deel uit van het ondernemingsvermogen van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Vanwege de integrale belastingplicht die geldt voor nv's en bv's, en niet voor publiekrechtelijke rechtspersonen, stichtingen en verenigingen, bestaat er een verschil tussen de door de Orde genoemde situaties.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz 9.

<sup>11</sup> HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, ECL:NL:HR:2005:AS8013.

Het lid Van Vliet vraagt waarom niet is aangesloten bij het Europeesrechtelijke ondernemingsbegrip, alsmede wat de gevolgen zijn als daarbij wél wordt aangesloten.

Het doel van het wetsvoorstel is er primair in gelegen het concurrentievoordeel te elimineren dat (bepaalde) overheidsondernemingen door het veelal ontbreken van vennootschapsbelastingplicht genieten. Daarvoor is nodig dat voor overheidsondernemingen dezelfde regels gelden als voor private ondernemingen in overigens gelijke omstandigheden. Daarom is aangesloten bij het ondernemingsbegrip dat voor private ondernemingen geldt en dat in Nederland sinds jaar en dag wordt gebruikt in de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Het is daarvoor niet nodig een nieuw, op Europees recht gestoeld, ondernemingsbegrip te introduceren.

In het geval dat het kabinet hiervoor wel had gekozen, was het aantal activiteiten waarvoor een vennootschapsbelastingplicht zou ontstaan vergroot ten opzichte van de huidige keuze. Een kenmerkend verschil in de ondernemingsdefinities is dat de Europeesrechtelijke definitie een 'economische activiteit' vergt maar daarbij geen winstcriterium eist. Daardoor zou er voor tal van activiteiten een belastingplicht ontstaan, terwijl de verwachting is dat daarbij geen te belasten winst wordt gemaakt en dus ook geen belasting verschuldigd wordt. Dit zou een toename van de toch al omvangrijke administratieve lasten en uitvoeringskosten met zich brengen, ook voor activiteiten waarmee geen winst wordt behaald en waarvoor geen daadwerkelijke heffing van vennootschapsbelasting aan de orde is. Daarnaast kent de Europeesrechtelijke definitie, in tegenstelling tot de in het wetsvoorstel gebruikte definitie geen duurzaamheidcriterium. Door gebruik van de Europeesrechtelijke definitie zouden ook activiteiten die als gevolg van de in het wetsvoorstel gebruikte definitie als normaal vermogensbeheer kunnen worden aangemerkt en daardoor geen onderneming zijn, alsnog als onderneming worden aangemerkt. Ook dit zou het aantal belastingplichtige activiteiten laten toenemen met de daarbij behorende gevolgen voor de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Daarnaast heeft het gebruik van een andere definitie voor overheidsondernemingen ook uitstralingseffecten naar de belastingplicht van private ondernemingen. Het gebruik van de Europeesrechtelijke definitie lijkt het kabinet om voornoemde redenen een zeer onaantrekkelijk alternatief.

Het lid Van Vliet vraagt wat het effect zou zijn van invoering van de Europeesrechtelijke ondernemingsdefinitie op de beslissing van overheden om in- dan wel uit te besteden.

Het door overheden inbesteden dan wel uitbesteden van taken en activiteiten hangt af van een veelheid van factoren. Het effect van het al dan niet belastingplichtig zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen voor bepaalde activiteiten op de keuze om wel of niet in te besteden is niet onderzocht. Dit effect zal vermoedelijk niet afhangen van de omstandigheid of de ondernemingsdefinitie van de Wet IB 2001 wordt gebruikt of de Europeesrechtelijke ondernemingsdefinitie. Immers, ook wanneer voor de Europeesrechtelijke ondernemingsdefinitie zou worden gekozen zou, vanuit het oogpunt van (materiële) rechtsvormneutraliteit, nog steeds de quasi-inbestedingsvrijstelling zijn opgenomen in het wetsvoorstel. Keuze voor de Europeesrechtelijke ondernemingsdefinitie zou er vermoedelijk wel toe leiden dat voor meer gevallen getoetst moet worden of wordt voldaan aan de quasi-inbestedingsvrijstelling omdat de Europeesrechtelijke definitie naar verwachting tot meer ondernemingen leidt dan de gekozen ondernemingsdefinitie.

### *Duurzame organisatie van arbeid en kapitaal*

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het kabinet de stelling dat, als er sprake is van normaal vermogensbeheer, er geen sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, aan de hand van een voorbeeld kan illustreren. Publiekrechtelijke rechtspersonen worden belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Hiervoor is in ieder geval een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid vereist. Uit de jurisprudentie blijkt dat hiervan vrij snel sprake is, maar dat dit wel sterk bepaald wordt door de feiten en de omstandigheden van het individuele geval. Zo wordt bijvoorbeeld in de jurisprudentie de verhuur van vastgoed in het ene geval als onderneming en in een ander geval als 'normaal vermogensbeheer' aangemerkt. Van normaal vermogensbeheer is in zijn algemeenheid geen sprake indien het rendabel maken van onroerende zaken mede geschiedt door middel van arbeid die naar zijn aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaak die het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat.

Het lid Van Vliet vergelijkt de situatie van gemeenten die huisvuilophaalactiviteiten zelf verrichten en gemeenten die deze activiteit uitbesteden aan private partijen. In het eerste geval is de huisvuilophaalactiviteit niet belast omdat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer waardoor geen sprake is van een onderneming. Ervan uitgaande dat de private partij een bv betreft, zijn in de tweede situatie de resultaten behaald met de huisvuilophaalactiviteit wel belast. In een regio waar veel gemeenten kiezen voor inbesteden zou een private partij dan nauwelijks kans hebben op een opdracht in tegenstelling tot in een regio waarin veel gemeenten uitbesteden. Het lid Van Vliet vraagt zich hierbij af of het wetsvoorstel in deze situaties nog wel tot een gelijk speelveld leidt en of het verstandig is om gemeenten zelf te laten bepalen om wel of niet uit te besteden. Het speelveld waar het lid Van Vliet op lijkt te doelen en waarop ook het tweede deel van zijn vraag zich richt, betreft het speelveld van inbesteden dan wel uitbesteden. Ook de leden van de fractie van de PvdA vragen naar de aspecten die spelen bij de keuze om al dan niet uit te besteden. Bij de afweging of een gemeente besluit tot in- of uitbesteding van een activiteit spelen verschillende aspecten een rol. De fiscale behandeling is een element dat bij die afweging een rol speelt, maar ook andere aspecten – veelal te herleiden tot kwaliteits- en efficiencyoverwegingen – spelen een rol. Zo zal worden gekeken naar bijvoorbeeld de eventuele wettelijke (on)mogelijkheid tot in- of uitbesteding, de omvang van de kosten van de verschillende mogelijkheden (inclusief te verrichten investeringen als tot inbesteding wordt besloten) alsmede naar de vraag of de benodigde expertise in de eigen organisatie voorhanden is of kan zijn en op een aanvaardbaar peil is te houden. Het kabinet heeft niet de indruk dat dit wetsvoorstel de bestaande afweging om al dan niet tot in- of uitbesteding over te gaan in betekenende mate zal wijzigen.

### *Winststreven*

De leden van de fractie van de PvdA vragen wanneer sprake is van 'het behalen van structurele overschotten' en hoe dit begrip zich verhoudt tot de door publiekrechtelijke rechtspersonen veelal vereiste investeringen vanuit hun publieke taak. De leden van de fractie van de SP vragen waarom het kabinet van mening is dat er bij structurele overschotten een winsttoogmerk aanwezig wordt geacht. Het is vaste jurisprudentie dat bij het behalen van structurele overschotten een winsttoogmerk wordt aangenomen.<sup>12</sup> In jurisprudentie is ook bepaald dat voor de vraag of sprake is van structurele overschotten veelal gekeken wordt naar de

<sup>12</sup> HR 29 juni 1955, nr. 12 383, ECLI:NL:HR:1955:AY2534.

resultaten over meerdere jaren. Een enkel winstjaar is in zijn algemeenheid gezien niet voldoende om van structurele overschotten te spreken. Licht het echter in de lijn der verwachting dat de gerealiseerde overschotten niet incidenteel van karakter zijn dan zal in de regel sprake zijn van het structureel behalen van overschotten.<sup>13</sup> Voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting is voor de beoordeling of sprake is van een winststreven niet relevant dat een publiekrechtelijke rechtspersoon vanuit zijn publieke taak overschotten opbouwt ten behoeve van toekomstige investeringen.<sup>14</sup> Dit is ook niet relevant voor reeds belastingplichtige private ondernemingen, noch voor reeds belastingplichtige overheidsbedrijven. De leden van de fractie van de SP vragen in dit verband ook hoe het winststreven zich verhoudt tot het behalen van overschotten ter reservering voor economisch slechtere tijden. Indien met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt deelgenomen aan het economische verkeer en hiermee structureel overschotten worden gerealiseerd, is sprake van een onderneming in fiscaalrechtelijke zin. De bestemming van de overschotten, bijvoorbeeld ter vorming van een reserve voor toekomstige economisch slechte tijden, doet hier niet aan af. Dat is reeds zo voor private ondernemingen en zal als gevolg van dit wetsvoorstel ook gelden voor overheidsondernemingen.

Indien lokale overheden door decentralisaties met tekorten te maken krijgen – de leden van de fractie van de SP vragen hiernaar – zou afhankelijk van de feiten en omstandigheden tot de conclusie gekomen kunnen worden dat van een winststreven geen sprake (meer) is. De zorgen die de leden van de fractie van de SP lijken te uiten, staan overigens los van de fiscaliteit. De onderneming in fiscaalrechtelijke zin is vaak maar een onderdeel van het publiekrechtelijke lichaam.

De leden van de fractie van de SP vragen of een voorziening de solvabiliteit verbetert van een lokale overheid. Solvabiliteit is de verhouding tussen het vreemd vermogen en het eigen vermogen op de balans. Het gaat hierbij om de vraag of de onderneming voldoende vermogen heeft om in geval van liquidatie alle verschaffers van vreemd vermogen terug te betalen. Een voorziening is geen onderdeel van het eigen vermogen. Een voorziening vergroot de solvabiliteit dus niet. Het vormen van of het doteren aan een voorziening daarentegen gaat ten laste van het resultaat en beperkt daarmee de aangroei van het eigen vermogen en verlaagt daarmee de solvabiliteit.

Voorts vragen de leden van de fractie van de SP aan welke solvabiliteitseisen overheidsondernemingen moeten voldoen. De overheidsonderneming is het deel van het overheidslichaam dat belastingplichtig is. Solvabiliteit speelt voor de fiscale winstbepaling geen rol. De fiscale winstbepaling wordt bepaald door vermogensvergelijking en niet door de verhouding van het eigen vermogen ten opzichte van het balanstotaal. Het kabinet acht het dan ook niet noodzakelijk om in het kader van dit wetsvoorstel voor overheidsondernemingen solvabiliteitseisen op te stellen. Solvabiliteit speelt wel een rol voor het publiekrechtelijke lichaam zelf. Dit wetsvoorstel brengt daar geen wijziging in.

Daarnaast vragen deze of het kabinet een overzicht kan geven van de solvabiliteit bij lokale overheden. Op dit moment beschikken noch het Ministerie van Financiën, noch het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties over een overzicht van de solvabiliteit van lokale overheden. Daar komt bij dat voor wat betreft de gemeentes zijn de provincies financieel toezichthouder zijn. Omdat solvabiliteit voor de heffing van vennootschapsbelasting geen relevante grootheid is, ziet het kabinet, mede met het oog op de personele inzet, in dit kader geen

---

<sup>13</sup> HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, ECLI:NL:HR:2008:BB3485.

<sup>14</sup> HR 29 juni 1955, nr. 12 383, ECLI:NL:HR:1955:AY2534.

aanleiding tot het alsnog verkrijgen van inzicht in de solvabiliteit van lokale overheden.

De leden van de fractie van de SGP vragen of sprake is van structurele overschotten in de situatie waarin een gemeentelijk bedrijf de gerealiseerde overschotten moet terugstorten.

Indien een overheidsonderneming (structureel) overschotten realiseert, wordt een winststreven verondersteld. Indien – de leden van de fractie van de SGP lijken hierop te doelen – een overheidsonderneming 'juridisch verplicht' wordt gerealiseerde overschotten terug te betalen aan de gemeente, is het de vraag of in dat geval gesproken kan worden van gerealiseerde overschotten. In het geval van een wettelijke verplichting om gerealiseerde overschotten terug te storten zal er bijvoorbeeld eerder sprake zijn van het ontbreken van structurele overschotten dan in het geval van een statutaire verplichting. De uiteindelijke conclusie zal echter altijd afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval.

De leden van de fractie van het CDA alsook het lid van de fractie van 50 PLUS/Klein vragen nader toe te lichten wanneer sprake is van 'winstpotentie'. Ook de Orde vraagt hiernaar. Daarnaast vraagt de Orde of onder de concurrentietoets van artikel 4 van de Wet Vpb 1969 ook potentiële concurrentie dient te worden begrepen.

Als er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer, maar geen winstoogmerk aanwezig is, kan op basis van artikel 4 van de Wet Vpb 1969 toch sprake zijn van het drijven van een onderneming. Dit is het geval indien met de uitoefening van een activiteit in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen of door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met d, van de Wet Vpb 1969. Bij de beoordeling of sprake is van 'in concurrentie treden' speelt een aantal – in de jurisprudentie ten aanzien van private stichtingen en verenigingen – ontwikkelde criteria een rol. Zo moet met de activiteit op commerciële basis in concurrentie kunnen worden getreden. Daarnaast moeten de werkzaamheden plaatsvinden ten koste van het debiet van andere ondernemingen, welke in enigerlei mate vergelijkbaar met elkaar zijn. Het concurrentie criterium ziet volgens de jurisprudentie niet alleen op feitelijke, maar ook op potentiële concurrentie.

Concurrentieverstoring – de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar – is in algemene zin niet gebonden aan geografische grenzen. Vanuit Europees perspectief dient ook bezien te worden of een overheidsonderneming potentieel in concurrentie treedt met buiten Nederland gevestigde ondernemingen. Vice versa geldt uiteraard hetzelfde. In dit kader kan gewezen worden op de rechtvaardiging van de vrijstelling voor zeehavenbeheerders zoals deze in het onderhavige wetsvoorstel is opgenomen.

Zoals uit het voorgaande blijkt en ook in de memorie van toelichting is genoemd, speelt de term 'een zekere mate van winstpotentie' een rol binnen het concurrentie criterium. Van een zekere mate van winstpotentie is in ieder geval sprake als met deze activiteiten een resultaat wordt behaald waaraan een particulier een bescheiden bestaan kan ontleenen. Hiervan is geen sprake in een situatie van structurele verliezen of (per saldo) zeer geringe resultaten. Met de woorden "in ieder geval" heeft het kabinet aan willen geven in welke situatie er zonder meer een zekere mate van winstpotentie aanwezig is. Denkbaar is evenwel dat zich in de praktijk nog andere situaties kunnen (gaan) voordoen waarin een zekere mate van winstpotentie aanwezig is. Gezien het feit dat er op dit moment nog nauwelijks ervaring is met de belastingplicht van directe

overheidsondernemingen is het voor het kabinet niet mogelijk om aan te geven aan welke situaties nog meer gedacht kan worden.

Zowel de leden van de fractie van het CDA als het lid van de fractie van 50PLUS/Klein vragen bij welk resultaat een particulier hier een bescheiden bestaan aan kan ontlelen. Allereerst wil ik opmerken dat het begrip 'er een bescheiden bestaan aan kunnen ontlelen' een reeds bestaande open norm is, welke voortvloeit uit de parlementaire geschiedenis behorende bij artikel 4 van de Wet Vpb 1969.<sup>15</sup> In de bestaande jurisprudentie over private stichtingen en verenigingen wordt geen bedrag genoemd voor de vraag wanneer hiervan sprake is. Dit is ook niet zo vreemd aangezien de 'bescheidenbestaansnorm' onderhevig is aan economische en maatschappelijke ontwikkelingen.

De Orde vraagt waarom het criterium betreffende bescheiden bestaan in het stroomschema op pagina 15 van de memorie van toelichting niet onderdeel is van de toets of aan artikel 4 van de Wet Vpb 1969 voldaan is. Voor de beoordeling van het concurrentiecriterium van artikel 4 is mede van belang of sprake is van een bescheiden bestaansmogelijkheid.

Het lid van de fractie van 50PLUS/Klein vraagt hoe het concurrentiecriterium in een aantal geabstraheerde situaties uitwerkt. Hoewel ik, zoals eerder opgemerkt, begrip heb voor de achter deze vraag verscholen gaande wens naar duidelijkheid, kan ik ten aanzien van dergelijke geabstraheerde casusposities geen generieke uitspraken doen. Immers, de feitelijke uitwerking is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval (verlies- en winstjaren maken hiervan deel uit). Deze feiten en omstandigheden zijn essentieel bij de beoordeling of en zo ja wanneer, belastingplicht ontstaat.

De leden van de fractie van het CDA vragen voorts of, als een bescheiden bestaan mogelijk is, er automatisch sprake is van belastingplicht op grond van het concurrentiecriterium. Indien er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid en deelname aan het economische verkeer, is het voor de vraag of er sprake is van een onderneming nog van belang of er voordelen worden beoogd en redelijkerwijs te verwachten zijn. Hiervan is in elk geval sprake indien structurele overschotten worden behaald. Indien er voordelen worden beoogd of structurele overschotten worden behaald, is er sprake van een onderneming. Indien er geen voordelen worden beoogd of structurele overschotten worden behaald is het de vraag of er sprake is van (potentiële) concurrentie met andere belastingplichtigen. Als dat niet het geval is, is er geen onderneming en geen belastingplicht. Indien er wel sprake is van (potentiële) concurrentie met andere belastingplichtigen dan is het de vraag of de resultaten van zodanige omvang zijn dat een particulier er een bescheiden bestaan aan kan ontlelen. Als dat het geval is, is sprake van een onderneming en ontstaat een belastingplicht.

Zowel de leden van de fractie van het CDA als de Orde vragen op welke wijze de Belastingdienst gaat toetsen of er sprake is van winstpotentie en in hoeverre bij die toets alleen de huidige bedrijfsvoering wordt bekeken of ook bijvoorbeeld het onbenut laten van reële prijsverhogingen. Zij vragen voorts of winstpotentie uitgesloten is indien de overheid wegens maatschappelijke redenen de prijs laag houdt. In dit verband vraagt de Orde voorts of de onderlinge groepsverhoudingen hierbij een rol spelen.

De toets of er sprake is van winstpotentie is een onderdeel van de beoordeling of er sprake is van een onderneming; meer specifiek of er een winsttoegmerk aanwezig is, dan wel of met de werkzaamheid in concurrentie wordt getreden met (korthedshalve) private ondernemingen. Uitgangspunt hierbij zijn de feitelijke

---

<sup>15</sup> Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, blz. 17.



bedrijfsvoering en de werkelijk gehanteerde prijzen. Dit betekent dat ingeval een potentieel belastingplichtige om maatschappelijke redenen aan derden een lagere prijs in rekening brengt dan reëel mogelijk zou zijn, er vanuit dit beoordelingsperspectief geen aanleiding bestaat deze prijs te corrigeren. In de situatie waarin bijvoorbeeld vanuit een publiekrechtelijk lichaam personeel ter beschikking wordt gesteld aan een potentieel belastingplichtig onderdeel van datzelfde publiekrechtelijke lichaam, dienen de toerekenbare integrale loonkosten als uitgangspunt te worden genomen.

Als een overheid ervoor kiest om wegens maatschappelijke redenen de prijs laag te houden, de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar, kan echter toch sprake zijn van winstpotentie, bijvoorbeeld omdat een natuurlijk persoon aan het werkelijk resultaat een bescheiden bestaan kan ontleen. Of sprake is van winstpotentie is derhalve afhankelijk van meer feiten en omstandigheden dan alleen een lage prijs. Hierbij kan gedacht worden aan het kostenniveau en de aanwezigheid van andere baten.

De leden van de fractie van het CDA vragen of er sprake is van winstpotentie als een activiteit gesubsidieerd is en daarom winst wordt behaald. De Orde heeft vergelijkbare vragen gesteld en daaraan de vraag toegevoegd in hoeverre subsidies van een (ander) overheidslichaam een rol spelen bij de beantwoording van de vraag of naar winst wordt gestreefd. De Orde noemt hierbij onder andere een voorbeeld van een kindertheater dat in handen van de gemeente is en onder meer een subsidie van OCW ontvangt.

Subsidies worden in zijn algemeenheid tot de winst gerekend. Daarom moeten subsidies in de beschouwing worden betrokken bij de beantwoording van de vraag of er sprake is van een winstoogmerk. In de praktijk wordt daarbij als aanknopingspunt gehanteerd de mate waarin de organisatie voor zijn inkomsten afhankelijk is van subsidies. In de situatie waarin een organisatie voor zijn activiteiten ten behoeve van derden geen vergoeding van deze derden vraagt, maar volledig afhankelijk is van subsidies, ligt het minder voor de hand om bij structurele overschotten tot een winstoogmerk te concluderen. In een beleidsbesluit<sup>16</sup> is daarom aangegeven dat in het geval van volledige subsidieafhankelijkheid een winststreven niet aanwezig is als de behaalde overschotten volgens de statuten en subsidieregels moeten worden aangewend overeenkomstig de subsidievoorwaarden dan wel moeten worden terugbetaald aan de subsidieverstrekker. In het verlengde hiervan is in datzelfde besluit aangegeven dat er ook geen sprake is van een winststreven als een organisatie niet volledig maar hoofdzakelijk (dat wil zeggen voor ten minste 70%) afhankelijk is van subsidies en daarnaast slechts eigen bijdragen ontvangt van degenen voor wie de organisatie haar gesubsidieerde activiteiten verricht. Ook in deze situatie is vereist dat de organisatie de behaalde overschotten conform de statuten en subsidieregels aanwendt dan wel terugbetaalt aan de subsidieverstrekker. Als de subsidieafhankelijkheid lager is dan 70%, of als de organisatie andere vergoedingen ontvangt, wordt er in het geval waarin structureel overschotten worden behaald een winstoogmerk aangenomen. Structurele overschotten duiden ook op het hebben van winstpotentie.

Voor zover de geldstroom verband houdt met de (potentiële) ondernemingsactiviteit van het publiekrechtelijk lichaam is de vraag van belang of deze geldstroom plaatsvindt binnen de winstsfeer dan wel de kapitaalssfeer. Indien een derde er ook aanspraak op zou kunnen maken, er bestaat een subsidieregeling voor de betreffende activiteit, kan de conclusie zijn dat de geldstroom voor wat betreft de fiscale behandeling vergelijkbaar is met een 'echte' subsidie als bedoeld in artikel 4.21, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Een duiding in

---

<sup>16</sup> Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

de winstsfeer ligt in dat geval eerder voor de hand. De geldstroom telt dan mee voor de toets of sprake is van een winststreven en voor de toets of sprake is van winstpotentie. Ik zou in dit kader nog willen opmerken dat de geldstromen van overheidsactiviteiten complexe materie betreft. Binnen de uitwerking van de gemaakte raamafspraken met de koepels (VNG, IPO en de UvW) zal aan de hand van de geschetste feiten en omstandigheden in casuïstiek deze problematiek nader kunnen worden uitgewerkt.

De Orde geeft het volgende voorbeeld van een kindertheater. Stel een kindertheater is eigendom van de gemeente en behaalt een positief exploitatiesaldo van € 50.000. De gemeente heeft echter een subsidie verstrekt van € 75.000 en OCW van € 25.000. Ik veronderstel daarbij dat het theater een onderdeel van de gemeente vormt en niet in een stichting of andere rechtspersoon is ondergebracht. Een geldstroom binnen het publiekrechtelijke lichaam dient, indien deze vergelijkbaar is met een 'echte' subsidie, bij de beoordeling of er in het geval van het kindertheater sprake is van een onderneming wel tot de omzet gerekend te worden. De duiding van de geldstromen is een onderdeel van winstoogmerk toets en is mede bepalend voor de vraag of het kindertheater structureel overschotten realiseert. De subsidie van OCW is afkomstig van een ander publiekrechtelijk lichaam en dient eveneens tot de winst gerekend te worden. Indien verondersteld wordt dat het theater een positief exploitatieresultaat van € 50.000 behaalt – gebaseerd op het voorbeeld van de Orde – is dit resultaat van een zodanige omvang dat een particulier hieraan zeker een bescheiden bestaan kan ontleen. De conclusie kan evenwel anders zijn in het geval dat het kindertheater verplicht is de subsidie van OCW terug te betalen.

De Orde vraagt voorts of er sprake is van winstpotentie, indien het kindertheater zonder subsidieontvangsten, zich genoodzaakt ziet haar prijzen drastisch te verhogen waardoor nog slechts een kleine doelgroep kan worden bediend. Evenals het geval is bij private stichtingen en verenigingen dient op basis van de feiten en omstandigheden getoetst te worden of er sprake is van winstpotentie. In geval er sprake is van structurele verliezen of (per saldo) zeer geringe resultaten, waardoor geen bescheiden bestaan aan de activiteit kan worden ontleend zal er geen sprake zijn van winstpotentie. Zijn de resultaten van het kindertheater echter zodanig van omvang dat hieraan een bescheiden bestaan kan worden ontleend, dan zal er sprake zijn van winstpotentie. Het gevolg dat door de prijsverhoging een kleinere doelgroep wordt bereikt, is echter fiscaal niet relevant.

#### *Openingsbalans en totaalwinstbegrip*

De leden van de fractie van de PvdA vragen om voorbeelden van vermogensetikettering. Vermogensetikettering is een bestaand begrip en is sinds jaar en dag aan de orde bij het inkaderen van wat tot de onderneming behoort, zowel in de inkomstenbelasting als in de vennootschapsbelasting (bij bijvoorbeeld stichtingen en verenigingen). Het wetsvoorstel brengt daarin geen verandering, waardoor de bestaande kaders ook bij overheidsondernemingen dienen te worden toegepast. Bij vermogensetikettering wordt beoordeeld of een specifieke bezitting of schuld tot de onderneming gerekend moet worden met het gevolg dat dit een fiscale (openings)balanspost wordt.

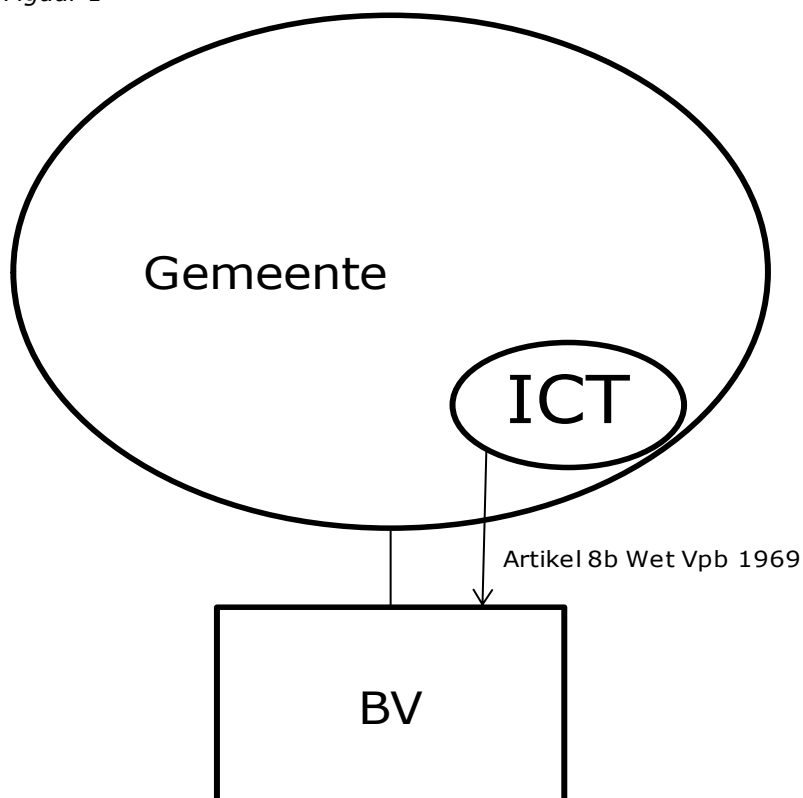
De Orde vraagt zich af of gelet op de omstandigheid dat de activa en passiva van overheidsondernemingen bij aanvang van de belastingplicht gewaardeerd dienen te worden tegen de waarde in het economische verkeer, er wel een gelijk speelveld ontstaat omdat private ondernemingen dat niet kunnen. De waardering naar de waarde in het economische verkeer vloeit, net als de vermogensetikettering, voort uit de bestaande systematiek zoals we die al kennen in de vennootschapsbelasting.

Ook private ondernemingen waarbij de belastingplicht aanvangt, bijvoorbeeld als gevolg van een zetelverplaatsing naar Nederland, dienen hun activa en passiva te waarderen tegen de waarde in het economische verkeer. Dit waarborgt dat de eventuele winsten die bijvoorbeeld in de vorm van zogenaamde stille reserves in de activa aanwezig zijn en die zijn ontstaan in de periode dat de private onderneming niet in Nederland belastingplichtig was, ook niet in Nederland in de heffing worden betrokken. Er lijkt derhalve geen sprake van een ongelijk speelveld.

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe bij de overheidsondernemingen wordt omgegaan met afschrijvingen op vastgoed. Bij de overheidsondernemingen gelden voor de fiscale winstbepaling dezelfde regels als voor de private ondernemingen. Dat betekent dat het afschrijven op vastgoed ook op dezelfde wijze gaat als bij private ondernemingen. De afschrijving van gebouwen is in artikel 3.30a van de Wet IB 2001 geregeld. Meer concreet betekent dit dat op vastgoed in eigen gebruik tot 50% van de WOZ-waarde en op verhuurd vastgoed tot 100% van de WOZ-waarde kan worden afgeschreven.

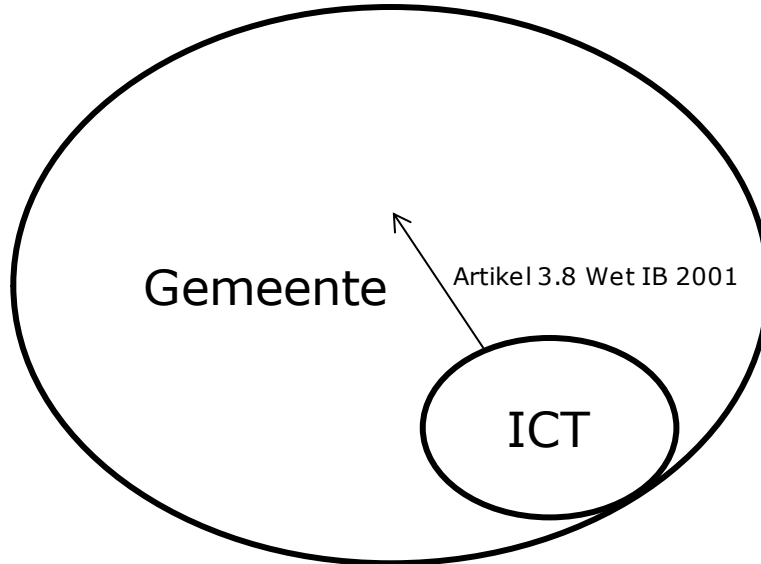
De leden van de fractie van de PvdA en het CDA merken op dat voor de bepaling van de totaalwinst de werkelijke opbrengsten en werkelijke kosten tot de winst behoren. Zij vragen in welke gevallen van deze hoofdregel wordt afgeweken. De Orde gaat ook in op winstcorrecties en vraagt of een winstcorrectie alleen in een situatie van activiteiten tussen gelieerde entiteiten aan de orde komt. In gelieerde verhoudingen is het mogelijk dat transacties tegen andere voorwaarden plaatsvinden dan tussen onafhankelijke partijen. In afwijking van de hoofdregel dat de werkelijke opbrengsten en de werkelijke kosten de fiscale winst bepalen kan dan een winstcorrectie plaatsvinden. Deze correctie vindt dan – onder voorwaarden – plaats op grond van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 zoals onderstaand geïllustreerd in figuur 1.

*Figuur 1*



Ook in het geval van een publiekrechtelijke rechtspersoon en een daarbinnen opererende onderneming kan sprake zijn van winstcorrecties. Deze correcties vinden dan plaats op basis van artikel 3.8 van de Wet IB 2001 zoals onderstaand geïllustreerd in figuur 2.

Figuur 2



Aan de hand van het zwembadvoorbeeld uit de memorie van toelichting waarbij, gelet op de feiten en omstandigheden, wordt aangenomen dat sprake is van een onderneming, ga ik nader op de afwijking van de hoofdregel dat de werkelijke opbrengsten en de werkelijke kosten de fiscale winst bepalen.

Stel dat de afdeling Bezwaarschriften van de gemeente een afdelingsuitje organiseert in het gemeentelijk zwembad en hiervoor geen toegangsprijs of andere vergoeding in rekening gebracht krijgt, dan zal er bij het gemeentelijk zwembad een winstcorrectie voor dit gebruik plaatsvinden op basis van het totaalwinstbegrip. Ik kan dan ook bevestigend antwoorden op de vraag van de Orde dat een correctie niet altijd achterwege kan blijven. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan correctie plaatsvinden op basis van artikel 3.8 van de Wet IB 2001 (in geval van directe overheidsondernemingen) of op basis van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 (ingeval van indirecte overheidsondernemingen).

In verband met mogelijke winstcorrecties merk ik op dat tot de winst van een onderneming ook voordelen behoren die de onderneming had kunnen genieten, maar door bijzondere omstandigheden niet heeft genoten. Uit de (casuïstische) jurisprudentie blijkt dat het hierbij gaat om voordelen of nadelen die niet voortvloeien uit de onderneming, de bedrijfsuitoefening, maar uit de relatie tussen de onderneming en de gerechtigden tot de onderneming. Goederen van de onderneming die tegen een te lage prijs overgaan naar het niet-ondernemingsdeel zijn hier ook een voorbeeld van.

Daarnaast vraagt de Orde in het kader van dit voorbeeld of er sprake kan zijn van een onzakelijke prijs indien die prijs aan derden in rekening is gebracht. Bovendien vraagt de Orde wat in dit voorbeeld wordt bedoeld met "passend (...) binnen de onderneming 'gemeentelijk zwembad'". Uitgangspunt is dat de prijs, die aan derden wordt gevraagd in de relatie gemeentelijk zwembad en de derde, fiscaal niet kan

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

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de openingsbalans opgesteld dient te worden als de waarde in het economische verkeer niet eenduidig vaststaat.

Hiervoor is al aangegeven dat het leerstuk van de vermogensetikettering bepaalt welke bezittingen en schulden op de openingsbalans moeten worden opgenomen. Deze bezittingen en schulden zullen op de waarde in het economische verkeer gesteld moeten worden, aangezien dit als het aanvangstijdstip van de fiscale onderneming aangemerkt wordt. De onderneming start fiscaal met de (fictieve) verkrijgingsprijzen, die betaald hadden moeten worden als op dat moment de onderneming was opgericht en de activa en passiva waren verkregen. Bij overheidsondernemingen die vanuit een niet-belaste situatie overgaan naar een belaste situatie zal er geen sprake zijn van een werkelijke overdracht van bezittingen waardoor niet aanstonds duidelijk is wat waarde in het economische verkeer van de toegerekende activa en passiva is. Er zijn meerdere manieren van waarderen van bijvoorbeeld grondposities en vastgoed mogelijk. In Nederland worden door gecertificeerde taxateurs internationale waarderingsstandaarden (International Valuation Standards en European Valuation Standards) voor waarderingen gebruikt, waardoor taxaties goed onderbouwd en transparant zijn. De enorme diversiteit aan vastgoed die de overheden hebben (bijvoorbeeld courant, incurant en specifiek vastgoed) maakt het vrijwel onmogelijk om hier uniforme uitspraken over te doen. Omdat de bepaling van de waarde in het economische verkeer niet eenduidig is, betreft het een onderwerp dat zich in mijn optiek bij uitstek leent om verder uitgewerkt te worden binnen de kaders van de, in deze nota al veelvuldig aangehaalde, raamafspraken met de koepels VNG, IPO en UvW.

Door het wettelijke goodwillverbod van artikel 33 van de Wet Vpb 1969 – de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar – is er geen discussie mogelijk over de waardering van de vóór 2016 zelf opgebouwde goodwill. Deze kan niet geactiveerd worden.

De leden van de fractie van het CDA vragen tevens hoe kan worden voorkomen dat de overgang van de onbelaste naar de belaste periode leidt tot ongewenste effecten. Met de hiervoor vermelde manier van waarderen, waarbij wordt aangesloten bij de waarde in het economische verkeer, wordt bereikt dat slechts de aan de belaste periode toerekenbare opbrengsten en de kosten fiscaal in aanmerking genomen worden. De opbrengsten en kosten die betrekking hebben op een niet-belaste periode, blijven op deze wijze ook buiten de heffing. Vorenstaande betekent dat de grondposities van overheidslichamen – net als alle andere vermogensbestanddelen – naar de waarde in het economische verkeer per 1 januari 2016 op de openingsbalans opgenomen zullen worden (indien door de wetwijziging sprake zal zijn van een belaste onderneming). De in de jaarrekening opgenomen waardering, waarbij rekening is gehouden met afwaarderingen ten opzichte van de historische kostprijs, zal naar alle waarschijnlijkheid afwijken van die fiscale waardering.

Het kan in de praktijk voorkomen dat overheidsondernemingen hun bezittingen per 1 januari 2016 al waarderen op marktwaarde, welk waardebegrip veelal aansluit op de waarde in het economische verkeer. Door de belastingplicht per 1 januari 2016

te laten aanvangen met de waarde in het economische verkeer behoren de vóór 2016 genomen afwaarderingen niet tot het fiscale resultaat behoren. Indien er na 2016 op bijvoorbeeld grondposities hogere opbrengsten ontvangen worden dan de fiscale boekwaarde – de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar – dan behoort een dergelijke boekwinst tot het fiscale resultaat. In voorkomende gevallen zal, indien aan de daarvoor geldende voorwaarden van die bepaling voldaan wordt, dit resultaat aan de zogenoemde herinvesteringsreserve toegevoegd kunnen worden. Dit is een reeds bestaande faciliteit in de vennootschapsbelasting die ertoe leidt dat de belastingheffing wordt uitgesteld. Ten overvloede merkt het kabinet op dat voor de vraag of over de boekwinst daadwerkelijk vennootschapsbelasting betaald gaat worden ook de overige fiscale resultaten van de andere directe overheidsondernemingen van belang zijn.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe overheden geïnformeerd en geholpen worden bij de omslag in het denken van overheden vereist richting een meer commerciële administratie en vermogensetikettering. Met de koepels VNG, IPO en UvW zijn, zoals opgemerkt, raamafspraken gemaakt om een efficiënte en effectieve implementatie van dit wetsvoorstel te bewerkstelligen. Deze afspraken worden projectmatig en in gezamenlijkheid verder uitgewerkt. De omslag naar een denken in vennootschapsbelastingstermen is onderdeel van dit project. In hoeverre kosten van de overheidsorganisatie dienen te worden doorberekend aan bepaalde ondernemingsactiviteiten, waarnaar de leden van de fractie van het CDA vragen, zal afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden. Ik kan me voorstellen dat binnen genoemd project hierover op hoofdlijnen duidelijkheid gegeven kan worden.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de Belastingdienst zelf belastingplichtig wordt voor de tegen betaling verrichte cursussen. Het Centrum voor Kennis en Communicatie (CKC) van de Belastingdienst verzorgt opleidingen. Om belastingplichtig te zijn, dient vastgesteld te worden of deze activiteit een onderneming is. De Belastingdienst is een onderdeel van de Staat. Dat hier een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid aanwezig is, is evident. De opleidingen van de Belastingdienst staan open voor de eigen medewerkers en rijksambtenaren van andere departementen, die zo'n specialistische opleiding nodig hebben, waardoor geen sprake is van deelname aan het economische verkeer (dienstverlening speelt zich af binnen dezelfde rechtspersoon). Stel dat deze opleidingen ook aangeboden zouden worden aan andere overheden (bijvoorbeeld ZBO's die geen deel uitmaken van de publiekrechtelijke rechtspersoon Staat, gemeenschappelijke regelingen, gemeenten, etc.), dan wordt er wel deelgenomen aan het economische verkeer. In dat geval is het relevant of er winst, dan wel vermogensoverschotten worden behaald met deze activiteiten, dan wel in concurrentie wordt getreden met andere opleidingsinstituten. Indien dat het geval is en er kan tenminste een bescheiden bestaan aan ontleend worden, dan is er sprake van een onderneming. Deze belastingplichtige kan dan de opbrengsten en de kosten die aan de cursussen voor interne cursisten zijn toe te rekenen op basis van de voorgestelde objectvrijstelling van artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, ten eerste, onder 1<sup>o</sup>, van de Wet Vpb 1969 (vrijstelling voor interne activiteiten) buiten de heffing houden. Per saldo worden dan alleen de winsten behaald met de cursussen voor externe cursisten in de belastingheffing betrokken.

De leden van de fractie van het CDA vragen op welke wijze het verlenen van uitstel van betaling door de Belastingdienst in het licht van dit wetsvoorstel fiscaal wordt geduid. Deze leden lijken het verlenen van uitstel van betaling als kredietverlening aan te merken en derhalve als een activiteit waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Belastingheffing vindt plaats krachtens de wet. Wanneer een belastingschuldige niet in staat is zijn belastingaanslag tijdig te

voldoen, kan de ontvanger onder (strikte) voorwaarden uitstel van betaling verlenen. Kredietverlening is daarentegen van geheel andere orde. Het gaat daarbij om ondernemingen dan wel particulieren die van een bancaire instelling gelden lenen en die gelden vervolgens aanwenden voor investeringen dan wel consumptie. De door deze leden veronderstelde gelijkschakeling met kredietverlening ziet het kabinet dan ook niet.

Zowel het lid van de fractie 50PLUS/Klein als de Orde vragen zich af of een winstcorrectie moet plaatsvinden binnen het grondbedrijf voor de verkoop van kavels aan een woningcorporatie tegen een lage sociale grondprijs, terwijl er ook kavels verkocht worden aan particulieren en projectontwikkelaars tegen een hogere grondprijs.

Er zal in beginsel geen prijscorrectie plaatsvinden over de lage sociale grondprijs, omdat geen sprake is van verbonden lichamen zoals bedoeld in artikel 8b van de Wet Vpb 1969. Binnen de context van de grondexploitatie komt het voor dat gemeenten diverse grondprijzen hanteren om de bouw van een wijk of een project mogelijk te maken. In dat kader roepen verhoudingsgewijs lage grondprijzen geen correcties in de winstsfeer op, omdat dit in de gegeven omstandigheden een zakelijke prijsbepaling is.

### **Vrijstellingen**

De leden van de fractie van de VVD vragen of er een uitvoeringstoets heeft plaatsgevonden over het hele wetsvoorstel en meer specifiek over de vier algemene vrijstellingen. Zoals gebruikelijk bij nieuwe fiscale wet- en regelgeving, heeft er ook naar aanleiding van dit wetsvoorstel een uitvoeringstoets plaatsgevonden. Deze uitvoeringstoets had betrekking op het hele wetsvoorstel waarbij uiteraard ook de vier algemene vrijstellingen zijn getoetst op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Hoewel de gevolgen voor de Belastingdienst ingrijpend zijn en de maatregelen in het wetsvoorstel ook voor de Belastingdienst complex zijn, heeft de Belastingdienst geoordeeld dat het wetsvoorstel uitvoerbaar en handhaafbaar is. Om het wetsvoorstel op een zo effectief en efficiënt mogelijke wijze te implementeren, zijn daarom, zoals gezegd, met de VNG, het IPO en de UvW raamafspraken gemaakt en zal de behandeling door de Belastingdienst in twee landelijk opererende specialistische teams worden ondergebracht.

De leden van de fractie van de SP vragen, mede vanuit het oogpunt dat het kabinet juist voor vereenvoudiging van belastingen is, waarom een stelsel van vrijstellingen wordt opgezet. Allereerst zij er op gewezen dat zonder vrijstellingen de gevolgen van deze wetwijziging voor menig belastingplichtige omvangrijker zou zijn. Met de vrijstellingen worden bepaalde activiteiten buiten de heffing gehouden (bijvoorbeeld omdat niet in feitelijke concurrentie wordt getreden). Bij de vormgeving van deze vrijstellingen heeft het Europese recht een belangrijke rol gespeeld en is zoveel mogelijk getracht om de toename van administratieve lasten en uitvoeringskosten te beperken. De wijzigingen die zijn aangebracht naar aanleiding van de consultatie hebben hieraan bijgedragen.

#### *Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden*

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het kabinet voorbeelden kan noemen waarin overheidsondernemingen concurreren met private partijen bij de afgifte van identiteitsbewijzen, het voltrekken van huwelijken en het verlenen van vergunningen. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de PvdA te bevestigen dat genoemde activiteiten onomwonden behoren tot het publieke domein. In de memorie van toelichting wordt met betrekking tot de hierboven vermelde activiteiten opgemerkt dat – afhankelijk van de feiten en omstandigheden – sprake

kan zijn van een onderneming in fiscaalrechtelijke zin, en dus niet dat te allen tijde sprake zal zijn van een onderneming in fiscaalrechtelijke zin. Als de 'belastingplichtpoort' met deze activiteiten (al) wordt gepasseerd, komt vervolgens de mogelijke toepassing van een vrijstelling aan de orde. De vrijstelling voor overheidstaken kan alleen worden toegepast indien de overheidsonderneming niet concurreert met private partijen. In de memorie van toelichting zijn voormelde activiteiten als voorbeeld gebruikt, waarin overduidelijk is dat sprake is van een overheidstaak, ter verduidelijking van de toepassing van de vrijstelling voor overheidstaken. Hiervoor is gekozen omdat het kabinet het voor de hand vindt liggen dat ten aanzien van genoemde activiteiten kan worden aangenomen dat niet wordt geconcentreerd met private partijen. Private partijen zullen immers geen vergelijkbare producten (mogen) leveren. Ter illustratie zij gewezen op de afgifte van identiteitsbewijzen. Het kabinet deelt dus de mening van de leden van de fractie van de PvdA dat de genoemde activiteiten typische voorbeelden van activiteiten zijn die behoren tot het publieke domein. Omdat geen sprake zal zijn van concurrentie zal de overheidstakenvrijstelling van toepassing zijn, waardoor ook indien sprake is van een onderneming het met de afgifte van identiteitsbewijzen behaalde resultaat materieel niet in de vennootschapsbelastingheffing zal worden betrokken. Het al dan niet behoren tot het publieke domein betekent echter niet dat – indien de 'belastingplichtpoort' wordt gepasseerd – automatisch de vrijstelling voor overheidstaken van toepassing is. Er zijn namelijk ook activiteiten denkbaar die tot het publieke domein behoren, maar waarmee wel in concurrentie wordt getreden. Ik denk daarbij bijvoorbeeld aan ambulancevervoer die alleen actief zijn binnen hun eigen veiligheidsregio, zodra daar sprake zou zijn van een vrije aanbesteding. Op de markt voor ambulancevervoer zijn nu al zowel commerciële als niet-commerciële aanbieders actief.

De leden van de fractie van de PvdA vrezen dat de open normen in het wetsvoorstel langdurige discussies en rechtsongelijkheid tot gevolg hebben en vragen hoe het kabinet verwacht dit te voorkomen. Het kabinet vindt het belangrijk dat rechtsgelijkheid wordt gewaarborgd. Bij de implementatie van het thans aanhangige wetsvoorstel gaat het zowel voor betrokkenen als voor de Belastingdienst op tal van terreinen om nieuwe vraagstukken, waaronder de in het wetsvoorstel opgenomen open norm 'overheidstaken/publiekrechtelijke bevoegdheden'. Om de implementatie soepel te laten verlopen – en langdurig getouwtrek zo veel mogelijk te voorkomen – is het reeds veelvuldig aangehaalde overleg met de koepelorganisaties opgestart ter bevordering van een zo efficiënt en effectief mogelijke implementatie van het wetsvoorstel. Daarbij kan ook een nadere invulling worden gegeven aan de open norm 'overheidstaken/publiekrechtelijke bevoegdheden'.

Daarnaast zal de Belastingdienst door het concentreren van de behandeling van het (voor)overleg de uniforme uitleg kunnen waarborgen.

De leden van de fracties van de PvdA, het CDA, D66 en de SGP vragen of het mogelijk is via een AMvB invulling te geven aan een limitatieve lijst met overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden, dan wel een lijst van activiteiten die vaak bij overheden voorkomen en daarbij te vermelden of sprake is van een dergelijke activiteit of niet en zo ja, of een beroep op de vrijstelling mogelijk is. De leden van de fractie van de SP stellen in wezen – met hun vraag of een gesloten norm eigenlijk de voorkeur zou moeten hebben boven een open norm – een vergelijkbare vraag.

Het kabinet heeft er bewust voor gekozen om het begrip overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid niet nader te duiden in een limitatieve lijst. Achterliggende reden hiervan is dat de diversiteit aan activiteiten groot is en niet



altijd eenvoudig is te duiden of van een dergelijke taak of bevoegdheid sprake is. Ter illustratie noem ik de lijst die de VNG heeft aangedragen, die direct een tegenreactie heeft opgeroepen van private partijen.<sup>17</sup> Hier bleek al dat als gestreefd wordt naar algemene toepasbaarheid niet valt te ontkomen aan veronderstellingen omtrent de relevante feiten en omstandigheden, als gevolg waarvan een lijst voor concrete situaties zijn waarde verliest. Daarnaast zijn genoemde begrippen door de tijd ook aan veranderingen onderhevig waardoor de lijst achterhaald zou kunnen worden. Ten slotte kan de verschijningsvorm van waaruit de activiteiten worden ontplooid eveneens een rol spelen. Door de invulling aan de praktijk over te laten kan bij de toepassing rekening gehouden worden met de specifieke omstandigheden van het betreffende geval. Dit neemt niet weg dat het de verwachting is dat veel (potentiële) belastingplichtigen met name in de eerste jaren na invoering van de wetwijzigingen met gelijksoortige vraagstukken, waaronder de invulling van genoemde begrippen, zullen worden geconfronteerd. Daarnaast is een uniforme uitleg van onder andere het begrippenkader van groot belang. Om het wetsvoorstel op een zo effectief en efficiënt mogelijke wijze te implementeren, zijn daarom met de VNG, het IPO en de UvW raamafspraken gemaakt en zal, zoals hiervoor aangegeven, de behandeling door de Belastingdienst geconcentreerd plaatsvinden.

De leden van de fractie van het CDA en de Orde vragen naar de overheidstakenvrijstelling en parkeren op de openbare weg. Activiteiten in verband met het parkeren op wegen van de gemeente zijn voor de vennootschapsbelasting, net als voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968, aan te merken als handelen als overheid. Concurrentie van private partijen is er voor parkeren op openbare gemeentewegen niet. Voor parkeren op straat kan in beginsel dan ook een beroep op de overheidstakenvrijstelling worden gedaan, als – ervan uitgaande dat de activiteit wordt verricht vanuit de publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging – met die activiteit al sprake is van het drijven van een onderneming. Het exploiteren van een parkeergarage daarentegen is in beginsel geen overheidstaak. Met deze exploitatie kan bovendien in concurrentie worden getreden. Het is dus zeer wel mogelijk dat deze activiteiten wel een onderneming vormen.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de vrijstelling voor overheidstaken vervalt indien de overheidstaak wordt uitgevoerd door een ander privaatrechtelijk overheidslichaam dan het lichaam waaraan de taak is opgedragen. De leden vragen of het niet uit de aard van de overheidstaak volgt dat hierover geen vennootschapsbelasting betaald wordt. De Orde vraagt bovendien of een privaatrechtelijk overheidslichaam een overheidstaak zelf toebedeeld heeft gekregen indien het lichaam deze taak gedelegeerd heeft gekregen. Het feit dat de vrijstelling voor overheidstaken vervalt indien de overheidstaak door een ander privaatrechtelijk overheidslichaam wordt uitgevoerd betekent niet per definitie dat dit lichaam ter zake van de met die taak behaalde resultaten daadwerkelijk vennootschapsbelasting is verschuldigd. Het lichaam kan in voorkomende gevallen een beroep doen op één van de andere vrijstellingen.

De overheidstakenvrijstelling kan van toepassing zijn op een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam indien de rechtspersoon of het lichaam activiteiten verricht op grond van een aan hem toebedeelde overheidstaak of een eigen publiekrechtelijke bevoegdheden. Indien het lichaam de taak gedelegeerd heeft gekregen, heeft het lichaam de taak toebedeeld gekregen zoals bedoeld in de memorie van toelichting. Indien een privaatrechtelijk

---

<sup>17</sup> De lijst is te raadplagen op de website van VNG via navolgende link:  
<http://www.vng.nl/onderwerpenindex/belastingen/rijksbelastingen/nieuws/vennootschapsbelastingplicht-niet-voor-overheidstaken>.

overheidslichaam een bepaalde taak gemandateerd heeft gekregen, is de taak niet toebedeeld zoals bedoeld in de memorie van toelichting. De taak ligt dan nog bij de mandaatgever. Indien het lichaam de taak niet toebedeeld heeft gekregen, maar hem wel uitvoert (bijvoorbeeld vanwege een mandaat) kan het lichaam geen beroep doen op de overheidstakenvrijstelling. Het lichaam kan mogelijk wel een beroep doen op de vrijstelling voor quasi-inbesteding. Immers, de vrijstelling voor quasi-inbesteding stelt voordelen vrij die voortkomen uit activiteiten die worden verricht voor (een ander privaatrechtelijk rechtspersoon van) de publiekrechtelijke rechtspersoon die het privaatrechtelijke overheidslichaam beheerst. Indien de privaatrechtelijke rechtspersoon geen beroep kan doen op de vrijstelling voor quasi-inbesteding, bijvoorbeeld omdat het privaatrechtelijk lichaam niet middellijk of onmiddellijk volledig door de relevante publiekrechtelijke rechtspersoon wordt beheerst, kan het lichaam mogelijk een beroep doen op de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is erop gericht om activiteiten vrij te stellen die bij de participanten van het samenwerkingsverband niet tot belastingplicht zouden hebben geleid of zouden zijn vrijgesteld als de participanten de activiteiten zelf zouden hebben verricht.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe wordt aangekeken tegen een specifieke overgangsregeling voor gemeentelijke grondbedrijven. Activiteiten op het gebied van grondexploitatie zijn zeer divers. Het is daarom niet op voorhand te zeggen dat alle activiteiten van overheden op het gebied van grondexploitatie zullen leiden tot de aanwezigheid van een onderneming voor de vennootschapsbelasting. Indien echter in voorkomende gevallen wel tot de conclusie wordt gekomen dat sprake is van een onderneming (of indien de grondexploitatie in een bv of nv is ondergebracht) zal dit ook leiden tot een vennootschapsbelastingplicht. Een specifieke overgangsregeling voor grondbedrijven leidt ertoe dat de belastingplicht voor die grondbedrijven later zou ingaan dan de nu voorziene inwerkingtreding per 1 januari 2016. Een rechtvaardiging hiervoor ontbreekt in de ogen van het kabinet. Immers, grondbedrijven concurreren met elkaar maar ook met (al dan niet internationale) private (grond)ontwikkelaars. Gelet op het beoogde gelijke speelveld ligt een overgangsregeling derhalve niet voor de hand. Ook de EC zal hier naar verwachting niet mee akkoord gaan, met het risico dat zij een nieuwe formele onderzoeksprocedure zou kunnen opstarten. Omdat deze nieuwe procedure zich dan zou richten op een nieuwe steunmaatregel – (aspecten van) de gemoderniseerde vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen – dient bij de mogelijke conclusie van de EC dat de overgangsregeling voor grondbedrijven onverenigbare staatssteun oplevert, de vanaf 1 januari 2016 onrechtmatig genoten staatssteun te worden teruggevorderd. Het kabinet acht dit een waarschijnlijk scenario. Per saldo zouden grondbedrijven daarom niet gebaat zijn bij een overgangsregeling, maar zou dit zelfs tot een aanzienlijke administratieve last kunnen leiden omdat het achteraf vaststellen van de (fiscale) winst vermoedelijk meer tijd en moeite kost dan bij aanvang van de belastingplicht de administratie hierop in te richten. Een parallel met de zeehavenbeheerders kan getrokken worden, echter de situatie van de zeehavenbeheerders verschilt op cruciale punten van de situatie van de grondbedrijven. In tegenstelling tot grondbedrijven concurreren de Nederlandse zeehavenbeheerders internationaal met – naar het lijkt – niet aan de belastingheffing naar de winst onderworpen buitenlandse zeehavenbeheerders of met elkaar. Derhalve is van concurrentie met aan de vennootschapsbelasting onderworpen private zeehavenbeheerders niet of nauwelijks sprake. Daarom ligt een tijdelijk vrijstelling, die de facto neerkomt op een overgangsregeling, voor de zeehavenbeheerders wel voor de hand.

Het lid van de fractie 50PLUS/Klein vraagt in hoeverre maatschappelijke bedrijven, bijvoorbeeld Sociaal Werk-bedrijven en culturele instellingen waarin overheden de mogelijkheid hebben om bestuurders te benoemen, worden geraakt en of het kabinet hier een toelichting op kan geven.

Met inachtneming van alle feiten en omstandigheden zal allereerst dienen te worden bepaald of sprake is van een onderneming en vervolgens of een vrijstelling van toepassing is. Samen met de Belastingdienst kan hier tijdens het, veelvuldig aangehaalde, implementatietraject aandacht aan worden besteed.

*Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen*

De leden van de fracties van het CDA en de SGP vragen voorts waarom samenwerking op basis van een dienstverleningsovereenkomst niet onder de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden valt. Ook bij de Orde leven vragen over het onderscheid tussen samenwerkingsverbanden en een overeenkomst van dienstverlening. Meer specifiek vraagt de Orde of het juridische regime het enige relevante criterium is en indien dat niet het geval is, welke elementen dan het onderscheid bepalen.

De samenwerkingsvrijstelling is bedoeld voor activiteiten waarover geen belasting zou zijn geheven als zij zouden worden verricht door de aan de samenwerking deelnemende publiekrechtelijk rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen zelf. Hieraan ligt de gedachte ten grondslag dat overheden de activiteiten die ze voor zichzelf verrichten zoveel mogelijk moeten kunnen organiseren zonder dat daarbij de vennootschapsbelasting een doorslaggevende rol speelt. Het gaat in deze gedachte dus om activiteiten die binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon of door hem beheerste privaatrechtelijke rechtspersonen blijven. Om samenwerking tussen overheden voor deze in beginsel vrijgestelde activiteiten niet te ontmoedigen is de samenwerkingsvrijstelling opgenomen. Een overeenkomst van opdracht of aanneming (dienstverleningsovereenkomst) daarentegen is een manier om een dienstvraag te plaatsen buiten het kader van de eigen publiekrechtelijk rechtspersoon of door deze beheerste privaatrechtelijke rechtspersonen. Vanwege de duidelijke verschillen tussen de juridische uitwerking en economische en praktische betekenis van beide rechtsfiguren, heeft het kabinet alleen kwalificerende samenwerking willen vrijstellen.

De leden van de fractie van het CDA hebben vernomen dat het in de praktijk niet altijd doelmatig is om voor elke samenwerking een aparte rechtspersoon op te richten met als gevolg dat het samenwerkingsverband toch belastingplichtig wordt. De leden vragen of het kabinet hier nader op kan ingaan.

De samenwerkingsvrijstelling is van toepassing op samenwerkingsverbanden die zelfstandig belastingplichtig zijn en kent twee kwalificatietoetsen. Ten eerste dient het samenwerkingsverband te kwalificeren en ten tweede dienen de daarin verrichte werkzaamheden te kwalificeren. Als overheden ervoor kiezen om diverse activiteiten onder te brengen in één samenwerkingsverband dient dus te worden getoetst of dat samenwerkingsverband voldoet aan de vrijstellingsvoorwaarden die daaraan zijn gesteld. Kort gezegd, moet het gaan om deelnemers die allen direct of indirect voor 100% overheidslichamen zijn. Daarna volgt per activiteit, of groep van samenhangende activiteiten, de toets of aan de vrijstellingsvoorwaarden is voldaan. Deze toets betreft – kort gezegd – de vraag of de activiteiten vrijgesteld zouden zijn als ze zouden zijn verricht door de participanten zelf. Als dat het geval is, dan worden de resultaten die voortvloeien uit die activiteit(en) vrijgesteld. De winst uit activiteiten die niet voldoen aan de vrijstellingsvoorwaarden is belast. Voor de

toepassing van de samenwerkingsvrijstelling is dus niet prohibitief dat het samenwerkingsverband zowel vrijgestelde als niet-vrijgestelde activiteiten verricht. Van de samenwerkingsvrijstelling kan daarom niet gezegd worden dat deze beperkend werkt op de doelmatigheid van samenwerkingsverbanden.

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of het in de praktijk niet tot problemen gaat leiden dat samenwerkingsverbanden vennootschapsbelastingplichtig worden wanneer hierin een vennootschapsbelastingplichtige entiteit participeert. Het kabinet kan de opmerking van deze leden niet plaatsen. De in de vraag geponeerde stelling wordt in ieder geval niet door het kabinet onderschreven.

De leden van de fractie van het CDA vragen voorts of het klopt dat waterschappen vennootschapsbelastingplichtig worden wanneer zij samenwerken met waterbedrijven, omdat deze laatste bedrijven door het wetsvoorstel hun vrijstelling verliezen. De leden van de fractie van de SP vragen naar een specifieke vrijstelling voor drinkwaterbedrijven. Het lid van de fractie Van Vliet vraagt waarom waterleidingbedrijven in het wetsvoorstel vrijgesteld blijven.

Ten aanzien van waterbedrijven merk ik op dat het wetsvoorstel geen specifieke vrijstelling voor waterbedrijven kent maar dat voor zover bij wet – zoals de Drinkwaterwet - een exclusieve taak is opgelegd om in een bepaald distributiegebied drinkwater te produceren en te leveren, de taak onder het toepassingsbereik van de overheidstakenvrijstelling valt. Het betreft immers een wettelijke taak waarmee vanwege de wettelijke exclusiviteit in het distributiegebied niet in concurrentie wordt of kan worden getreden. Het klopt dus niet dat waterbedrijven door het wetsvoorstel hun vrijstelling verliezen, maar de vrijstelling is wel anders vormgegeven. Overigens, ik heb het al een aantal keer in deze nota benadrukt, moet mogelijk, afhankelijk van de rechtsvorm, eerst worden nagegaan of in het samenwerkingsverband een onderneming wordt gedreven.

De leden van de fractie van het CDA vragen nader toe te lichten wat wordt bedoeld met een 'reële samenwerking'. Deze leden vragen voorts wat dit vereiste precies inhoudt en op welke wijze dit in de praktijk wordt getoetst. De Orde vraagt in dit verband welke betekenis de evenredigheids eis heeft, meer in het bijzonder in relatie tot de opmerking in de memorie van toelichting dat een individuele dienstverleningsovereenkomst niet kwalificeert voor de samenwerkingsvrijstelling. De leden van de fractie van de SGP en de Orde vragen of een generieke kostenverdeelsleutel op basis van bijvoorbeeld inwonertal niet kwalificeert, omdat deze verdeling niet gelijk hoeft te zijn aan de feitelijke verdeling van de afname in een jaar. Deze leden vragen voorts of het is toegestaan om een dergelijke generieke verdeelsleutel aan te passen als gevolg van een wijziging van het inwoneraantal in de deelnemende gemeenten.

In de memorie van toelichting is toegelicht dat aan de samenwerkingsvrijstelling wordt toegekomen als de samenwerking reëel is. De bedoelde samenwerking moet worden getoetst aan twee samenhangende voorwaarden; ten eerste de participatievoorwaarde en ten tweede de evenredigheidsvoorwaarde. Deze voorwaarden hebben tot doel de reële samenwerking te onderscheiden van een samenwerking waarvoor in het spraakgebruik weliswaar dezelfde term kan worden gebruikt, maar die in wezen een overeenkomst van opdracht of aanneming betreft. Het stelsel van rechten en verplichtingen dat besloten ligt in een dergelijke overeenkomst is, de leden van de fracties van het CDA en de SGP vragen hiernaar, van een geheel andere orde dan het naar evenredigheid participeren in een samenwerkingsverband, bijvoorbeeld gebaseerd op de Wgr, zoals ook de centrumgemeenteconstructie mits deze wordt beheerst door de Wgr. Ik denk hierbij

bijvoorbeeld aan aspecten van aansprakelijkheid, begroting en verantwoording, bestuur en toezicht. Dit alles maakt dat een overeenkomst van opdracht of aanneming veel nadrukkelijker als een deelname aan het economische verkeer kan worden opgevat dan de bedoelde samenwerking. Een notie die ook terugkomt in het Europese aanbestedingsrecht.

Het kabinet gaat ervan uit dat overheden die samenwerken er alle belang bij hebben de verdeelsleutel al dan niet ex ante op een nauwkeurige en evenwichtige wijze vast te stellen en te gebruiken. Immers, de deelnemers zullen naar mijn verwachting niet graag bijdragen in elkaars kosten. Wanneer het type of de omvang van de activiteiten van het samenwerkingsverband en de kosten die daaruit voortkomen bijvoorbeeld causaal samenhangen met het inwonersaantal van de deelnemers, kan het kabinet zich goed voorstellen dat het inwonersaantal als verdeelsleutel wordt gehanteerd. In andere gevallen liggen wellicht andere verdeelsleutels meer voor de hand. Het gaat er om of op grond van het kostenverdeelmechanisme, met de feiten en omstandigheden op het moment van de vaststelling van dat mechanisme, in alle redelijkheid kan worden verwacht dat dat mechanisme leidt tot een kostenverdeling die overeenkomt met de feitelijke afname van de activiteiten door de deelnemende partijen, in relatie tot hun inbreng. Het lijkt voor de hand liggen om deze gedachte mee te laten wegen bij de toetsing van een kostenverdeelmechanisme. Mocht na verloop van tijd of ex post blijken dat het gebruik van de verdeelsleutel niettemin tot onevenwichtige uitkomsten leidt of heeft geleid, dan ga ik ervan uit dat de deelnemers daarvoor corrigerende mechanismen aanbrengen. Een van de aspecten die tijdens het implementatietraject gezien zou kunnen worden is of het al dan niet bezwaar ontmoet als de corrigerende werking daarvan in een volgende verslagperiode tot uitdrukking komt. Dit hoeft op zichzelf niet mee te brengen dat de vrijstelling voor het huidige jaar wordt verloren.

De leden van de fractie van de SGP vragen of een samenwerkingsverband uitsluitend op basis van nacalculatie per activiteit de werkelijke kosten aan de deelnemers in rekening moet brengen.

De evenredigheidsvoorwaarde verlangt een proportionele bijdrage in de kosten al naar gelang de participanten gebruikmaken van de producten of diensten van het samenwerkingsverband. Daarin zit niet besloten dat die bijdragen slechts op basis van nacalculatie van kosten mogen worden vastgesteld. Het is wel zo dat het kabinet aanneemt dat de participanten er baat bij hebben en er belang aan hechten om het mechanisme dat zorgt voor een evenredige bijdrage zodanig te ontwerpen dat dat leidt tot een evenwichtige uitkomst, dat wil zeggen een uitkomst die voor alle participanten in redelijkheid aanvaardbaar is, gezien hun inbreng en gezien hun afname. Als blijkt dat de werkelijkheid zich anders ontwikkelt dan van te voren was ingeschat en dit leidt tot een onevenwichtige uitkomst, mag worden aangenomen dat er corrigerende mechanismen worden ingesteld om het evenwicht te herstellen. Onder de bijdrage wordt in dit verband niet alleen een geldelijke bijdrage verstaan, maar ook een inbreng in natura, zoals het inbrengen van arbeid, verbruiks- of gebruiksgoederen.

De leden van de fractie van de SGP vragen of een eventueel tekort ook naar evenredigheid van afname van de activiteiten dient te worden gedragen en of het is toegestaan om een andere verdeelsleutel te hanteren.

Als de deelnemers overeenkomen om hun bijdragen vast te stellen op basis van nacalculatie kan in beginsel geen tekort ontstaan. Het is wel mogelijk dat in een jaar niet alle kosten op een evenredige wijze zijn verdeeld, en dat in een volgend jaar op basis van nacalculatie correctie wordt aangebracht. Als dit het geval is, leidt dat niet per definitie tot verlies van de vrijstelling in de betrokken jaren.

Als de kosten in een jaar zodanig hoger zijn dan waarmee rekening was gehouden, kan in dat jaar een 'tekort' ontstaan. Dat tekort kan diverse oorzaken hebben. Te denken valt aan een stijging van de prijs van de begrote kosten, onvoorziene kosten, of aan een verschil tussen de afname van producten en diensten en hetgeen was begroot. In sommige gevallen kunnen de tekorten door nacalculatie recht worden getrokken. Het gaat er om dat de voor- en nacalculatorische bijdragen van de participanten voor een boekjaar waarvoor recht op de vrijstelling bestaat in alle redelijkheid overeenkomen met hun deel in de afname van de producten of diensten van het samenwerkingsverband van dat jaar.

### **Specifieke vrijstellingen**

#### *Bekostigd onderwijs en onderzoek*

De leden van de fractie van de SGP vragen wat onder onderwijs en onderzoek moet worden verstaan en of onder onderwijs ook nauw daarmee samenhangende activiteiten kunnen worden begrepen. De Orde stelt een vergelijkbare vraag. Voor een groot deel van de publiekrechtelijke onderwijsinstellingen in Nederland zal vermoedelijk gelden dat zij met hun activiteiten geen onderneming drijven. Echter, in die gevallen waarin, bijvoorbeeld als gevolg van het niet synchroon lopen van uitgaven en inkomsten, wel sprake is van een onderneming, acht het kabinet het – onder voorwaarden – niet wenselijk dat vennootschapsbelasting wordt geheven. Onder het begrip onderwijs vallen in ieder geval de bekostigde scholingsactiviteiten van basisscholen, middelbare scholen, beroepsopleidingen en universiteiten. Bij onderzoek moet met name worden gedacht aan fundamenteel onderzoek dat niet door marktpartijen wordt opgepakt. Dergelijk onderzoek wordt voornamelijk door universiteiten verricht die daarvoor in de regel ook bekostiging ontvangen van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap respectievelijk van het Ministerie van Economische Zaken (bijvoorbeeld de universiteit Wageningen). Ook het niet-commerciële onderzoek dat toegepaste onderzoeksinstellingen zoals TNO verrichten, valt bijvoorbeeld onder het bereik van deze vrijstelling. Om gebruik te kunnen maken van deze vrijstelling geldt voor zowel onderzoek als onderwijs dat sprake moet zijn van minimaal 70% bekostiging uit publieke middelen. Hiermee wordt materieel bereikt dat bijvoorbeeld commercieel onderwijs van universiteiten en commercieel onderzoek van universiteiten en toegepaste onderzoeksinstellingen in beginsel buiten het toepassingsbereik van de vrijstelling vallen, behoudens voor zover, gelet op de omvang van – kort gezegd – de commerciële activiteiten ten opzichte van het totaal aan activiteiten, de subjectvrijstelling van toepassing is. Dergelijk onderwijs en onderzoek wordt in de regel namelijk niet voor minimaal 70% bekostigd uit publieke middelen. Het is niet de bedoeling dat nevenactiviteiten, zoals het detacheren van personeel of het commercieel verhuren van ruimten, onder het bereik van de vrijstelling vallen. Voordat echter aan deze vrijstelling kan worden toegekomen, dient, in geval van een publiekrechtelijke instelling, een stichting of een vereniging, eerst gezien te worden of met deze activiteiten sprake is van het drijven van een onderneming.

#### *Zeehavenbeheerders*

Ten aanzien van de zeehavenbeheerders benadrukken de leden van de fractie van de VVD dat een gelijk Europees speelveld van groot belang is en deze leden vragen daarbij of met zekerheid gezegd kan worden dat het kabinet en de EC hetzelfde doel voor ogen hebben. Deze leden vragen daarbij tevens hoe het recente contact daarover met de EC is geweest. Het kabinet streeft naar een gelijk speelveld in de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en overheidsondernemingen, waaronder ook de zeehavenbeheerders vallen. Doordat zeehavenbeheerders vooral

internationaal concurreren en het beeld bestaat dat de buitenlandse concurrenten van de Nederlandse zeehavenbeheerders feitelijk geen belasting naar de winst betalen, heeft het kabinet gemeend om vanuit het oogpunt van een gelijk speelveld een tijdelijke vrijstelling op te moeten nemen. Ook de EC onderschrijft het belang van dit gelijke speelveld voor zeehavenbeheerders zoals ook met zoveel woorden is gezegd door voormalig Eurocommissaris Almunia in het persbericht van 9 juli 2014<sup>18</sup>. Het kabinet is er daarom van overtuigd dat het kabinet en de EC hetzelfde doel voor ogen hebben, namelijk een gelijk speelveld voor zeehavenbeheerders in Europa waarin ook zeehavenbeheerders belasting betalen naar de winst. De EC heeft echter, zoals gezegd, aanzienlijke bezwaren tegen de tijdelijke vrijstelling voor zeehavenbeheerders die het kabinet heeft opgenomen in het wetsvoorstel. Zij acht het niet aan een lidstaat om op eigen initiatief te constateren dat sprake is van een ongelijk speelveld en daar eenzijdig nationale maatregelen aan te verbinden. Het kabinet blijft hierover de komende periode in gesprek met de EC. Het spreekt voor zich dat ik uw Kamer – dit ook in reactie op een opmerking van de leden van de fractie van de VVD – op de hoogte houdt van die ontwikkelingen.

De leden van de fractie van de PvdA refereren aan het door de EC gestarte horizontale onderzoek naar staatssteun aan zeehavenbeheerders en vragen wanneer hiervan de resultaten kunnen worden verwacht en waarom het onderzoek aanleiding is tot hoop op een goede afloop. De EC heeft naar aanleiding van vragen van het Europees Parlement aangegeven dat het onderzoek geen publieke consultatie vormt en dat de EC niet voornemens is om de uitkomsten te publiceren.<sup>19</sup> Pas als de bevindingen uit dit onderzoek leiden tot formele stappen zal duidelijk zijn ten aanzien van welke lidstaten welke zorgen leven. Bij dergelijke formele stappen kan gedacht worden aan het starten van formele onderzoeksprocedures in verschillende lidstaten, al dan niet voorafgegaan door een voorstel tot het nemen van dienstige maatregelen. De EC heeft echter al wel laten weten dat zij zorgen heeft geuit richting Frankrijk en België, alsmede nadere vragen heeft gesteld aan Duitsland. In die landen zijn de belangrijkste concurrenten van de Nederlandse zeehavenbeheerders gevestigd. De uitlatingen in dezen van de EC geven hoop dat zij voortvarend te werk gaat om te komen tot een gelijk speelveld voor zeehavenbeheerders in Europa op alle relevante aspecten.

### **Administratieve lasten en uitvoeringskosten**

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de toename van de uitvoeringskosten en de administratieve lasten daadwerkelijk gaat betekenen. Deze effecten zijn inherent aan het doel van dit wetsvoorstel, namelijk om een gelijk speelveld tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen op het gebied van de vennootschapsbelasting te creëren. Om die reden zullen overheidsondernemingen moeten voldoen aan de bijbehorende administratieve verplichtingen, zoals het doen van aangifte en het inrichten van een administratie die dat mogelijk maakt. Door de Belastingdienst zal bovendien toezicht plaatsvinden op correcte naleving van de wettelijke bepalingen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar een uitsplitsing van de administratieve lasten naar categorie overheidsonderneming en of deze in verhouding staan tot de budgettaire opbrengst. In de memorie van toelichting is aangegeven dat de administratieve lasten nagenoeg geheel neerslaan bij medeoverheden (waaronder mede begrepen de door hen beheerste privaatrechtelijke overheidsondernemingen). Het is niet mogelijk om een nadere

---

<sup>18</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-794\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-794_en.htm).

<sup>19</sup> Dit heeft Commissaris Almunia aangegeven naar aanleiding van vragen die zijn gesteld door het lid van het Europees Parlement Wortmann (CDA) en is raadpleegbaar via navolgende link: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2014-000552&language=NL>.

uitsplitsing te maken naar categorie overheidsonderneming. Overigens meen ik dat de hoogte van de administratieve lasten ten opzichte van de budgettaire opbrengst niet zo relevant is omdat het voorstel niet primair tot doel heeft een budgettaire opbrengst te genereren maar om een gelijk speelveld te creëren alsmede invulling te geven aan de dienstige maatregelen.

De leden van de fractie van de SP vragen meer specifiek hoeveel de uitvoering van het onderhavige wetsvoorstel van de Belastingdienst vergt. Bovendien vragen deze leden hoe tot de conclusie is gekomen dat de maatregelen uitvoerbaar en handhaafbaar zijn en wie hierbij betrokken is. De uitvoering en handhaving van de maatregelen in dit wetsvoorstel krijgt vorm door de geconcentreerde en gespecialiseerde inzet van twee teams Deze inzet wordt ingevuld door zowel externe werving als door inzet van bestaand personeel. Binnen de Belastingdienst zal de complete behandeling van de belastingplicht van overheidsondernemingen voor de vennootschapsbelasting, waaronder het (voor)overleg, toetsing van de aangifte en het vaststellen van de aanslagen door deze specialisten worden uitgevoerd. Met deze aanpak wordt een uniforme uitleg en uitvoering van de nieuwe wetgeving gewaarborgd.

De Belastingdienst zet zijn handhaving capaciteit zo efficiënt mogelijk in. Waar mogelijk wordt daartoe, in het kader van de in deze nota al eerder aangehaalde raamafspraken, op een praktische wijze invulling gegeven aan breed levende vraagstukken bij de decentrale overheden. Naar verwachting zal de gespecialiseerde inzet binnen de Belastingdienst gedurende acht jaar nodig zijn. Deze termijn is gebaseerd op de ervaringen met eerdere trajecten waarbij gehele of gedeeltelijke vennootschapsbelastingplicht werd geïntroduceerd, zoals bij de woningcorporaties. Na het onherroepelijk worden van de aanslag over het eerste jaar van vennootschapsbelastingplicht, wordt de behandeling overgedragen aan het reguliere behandelteam. De uitvoeringskosten lopen dus ook door nadat de specialisten een dossier hebben afgehandeld.

Bij de totstandkoming van de uitvoeringsparagraaf in de toelichting zijn ook medewerkers van de Belastingdienst betrokken op wie de uitvoering en handhaving zal neerkomen. De verschillende bij de uitvoering betrokken dienstonderdelen hebben daarbij zoals gebruikelijk aangegeven welke taken zij als gevolg van het wetsvoorstel op zich af zien komen. In onderling overleg met een ieder die bij de uitvoeringsparagraaf betrokken is, is vervolgens tot de hiervoor weergegeven wijze van uitvoering van dit wetsvoorstel gekomen. Op die wijze worden de maatregelen uitvoerbaar en handhaafbaar geacht door de Belastingdienst.

De leden van de fracties van het CDA, D66 en de SGP vragen naar een nadere onderbouwing van het effect voor de administratieve lasten. De leden van de fractie van de SP vragen tevens of het kabinet kan aangeven hoeveel medewerkers de (mede)overheden jaarlijks moeten vrijmaken als gevolg van dit wetsvoorstel. Bij de berekening van de verwachte administratieve lasten is uitgegaan van de beschikbare gegevens over de administratieve lasten van de vennootschapsbelasting voor ondernemingen. Hierbinnen wordt onderscheid gemaakt tussen gegevens voor kleine, middelgrote en grote belastingplichtigen. Voor de berekening is ervan uitgegaan dat in de onderhavige doelgroep zich relatief meer grote belastingplichtigen bevinden. Hiermee is nog geen uitspraak gedaan over de incidentele administratieve lasten die door dit wetsvoorstel worden veroorzaakt. Deze kosten komen daar nog bij en worden in het kader van de raamafspraken met de VNG, het IPO en de UvW nader inzichtelijk gemaakt. Over het totale aantal medewerkers dat met de toename van de administratieve last bij (mede)overheden is gemoeid, valt geen eenduidige uitspraak te doen. Dit is afhankelijk van de keuze van deze partijen hoe zij aan de aangifteplicht invulling willen geven.



De leden van de fractie van het CDA vragen of Actal om advies is gevraagd over het onderhavige wetsvoorstel en zo nee, of aan Actal alsnog zal worden gevraagd om advies uit te brengen. In het algemeen kiest Actal zelf de onderwerpen waarover het advies uitbrengt, mede op basis van signalen uit de samenleving. Actal heeft die mogelijkheid hier niet benut. Het kabinet heeft ook de mogelijkheid om zelf advies te vragen over een onderwerp. Van die mogelijkheid is hier afgezien omdat het een maatregel betreft die mede voortvloeit uit het Europese recht, de EC Nederland veelvuldig tot spoed heeft gemaand en omdat een eerdere versie van het wetsvoorstel al voor internetconsultatie is gepubliceerd. Het kabinet heeft in onderhavige wetsvoorstel minder bewegingsruimte dan te doen gebruikelijk, noch in tijd, noch in beleidsvrijheid.

De leden van de fractie van het CDA vinden hoge administratieve lasten wrang als feitelijk geen vennootschapsbelasting is verschuldigd, bijvoorbeeld omdat een vrijstelling van toepassing is. De leden vragen daarom of het kabinet mogelijkheden ziet om de administratieve lasten voor vrijgestelde overheidsondernemingen te beperken. Een vennootschapsbelastingplicht leidt tot een administratieve last. Dit geldt voor zowel overheidsondernemingen als voor private ondernemingen. In geval van publiekrechtelijke rechtspersonen en stichtingen zal eerst afgebakend dienen te worden of er sprake is van een of meerdere ondernemingen. Indien echter geconcludeerd wordt dat een subjectieve vrijstelling van toepassing is, blijven de administratieve lasten in beginsel beperkt tot het constateren van een onderneming en het gedurende de jaren monitoren of de subjectieve vrijstelling nog van toepassing is. Ten aanzien van de objectieve vrijstelling is er naast de administratieve last die gepaard gaat met het constateren of sprake is van een onderneming ook de administratieve last van het constateren welk deel van het resultaat van de onderneming is toe te rekenen aan de vrij te stellen activiteit. Dit is inherent aan een objectvrijstelling zoals al bekend bij de deelnemingsvrijstelling. Er is geprobeerd de toename van de administratieve lasten als gevolg van dit wetsvoorstel zoveel mogelijk te beperken. De aanpassingen die zijn gedaan naar aanleiding van het conceptwetsvoorstel dat eerder dit jaar voor internetconsultatie beschikbaar is gemaakt, hebben daaraan bijgedragen. Ik zie geen mogelijkheden om deze administratieve lasten door middel van wetgeving verder te beperken zonder afbreuk te doen aan het streven naar een gelijk speelveld. De uitvoering biedt daar wellicht nog wel mogelijkheden toe, ook dat zal bij de verdere uitwerking van de reeds veelvuldig aangehaald raamafspraken verder aan bod komen.

## **EU-aspecten**

### *Europeesrechtelijke beoordeling nieuwe vrijstellingen*

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de gevolgen zijn als de EC oordeelt dat bijvoorbeeld een bepaalde vrijstelling niet in overeenstemming is met het Europese recht. De EC kan Nederland in dat geval vragen de vrijstelling op eigen initiatief uit het wetsvoorstel te verwijderen. Als Nederland de vrijstelling niet op eigen initiatief verwijdert, zal de EC een procedure starten en uiteindelijk in een eindbesluit de vrijstelling onverenigbaar verklaren. Vanaf dat moment wordt de staatssteun die door de vrijstelling wordt verleend, onrechtmatig en verdient het aanbeveling de vrijstelling te schrappen om terugvordering te voorkomen. Het eindbesluit van de EC kan door een lidstaat worden aangevochten bij het Gerecht en in beroep bij het Hof van Justitie in Luxemburg. In het geval het Hof van Justitie uiteindelijk de visie van de EC volgt (en dus de visie van Nederland verwierpt) zal Nederland de vrijstelling definitief niet mogen invoeren. Als het Hof de visie van

Nederland volgt, zal de vrijstelling met terugwerkende kracht ingevoerd kunnen worden.

De leden van de fractie van het CDA vragen of onduidelijkheden van het wetsvoorstel vanuit een Europeesrechtelijk perspectief, kunnen worden beperkt. De Orde vraagt of het wetsvoorstel volledig EU-proof is wat betreft de vrijstellingen voor overheidsondernemingen met het oog op de staatssteunbepalingen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). De Orde beveelt mij aan vóór het van kracht worden van onderhavig wetsvoorstel de EC, op basis van artikel 108, derde lid, van het VWEU, te verzoeken om te verklaren dat de voorgestelde vrijstellingen (behoudens de subjectvrijstelling voor zeehavenbeheerders) geen verboden staatssteun vormen, zodat dit niet boven de markt blijft hangen.

Voordat wordt ingegaan op de EU-aspecten van de vrijstellingen, wordt eerst ingegaan op de procedurele aspecten. De EC heeft Nederland vorig jaar een voorstel voor dienstige maatregelen gedaan en het onderhavige wetsvoorstel voorziet in de daartoe benodigde maatregelen. Indien de EC vaststelt dat het wetsvoorstel in overeenstemming is met haar voorstel, zal zij dit vastleggen, publiceren en aan Nederland mededelen. Indien de EC tot het oordeel komt dat het wetsvoorstel niet in overeenstemming is met haar voorstel, zal zij de formele onderzoekprocedure openen. Dit kan uiteindelijk resulteren in een besluit geen steun, verenigbare steun, verenigbare steun onder voorwaarden of onverenigbare steun (negatief besluit). De door de Orde aanbevolen procedure van aanmelding op basis van artikel 108, derde lid, van het VWEU is in dit geval dus niet aan de orde.

Het onderhavige wetsvoorstel strekt er mede toe tegemoet te komen aan het voorstel voor dienstige maatregelen van de EC, waarin Nederland wordt opgeroepen de wetgeving zodanig te wijzigen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen als private ondernemingen.

Het wetsvoorstel bevat vier algemene vrijstellingen: voor overheidstaken, voor interne activiteiten, voor quasi-inbesteding en voor samenwerkingsverbanden. De vrij te stellen overheidstaken worden beperkt met een concurrentie criterium en komen materieel overeen met het door de EC gehanteerde begrip diensten van algemeen belang (DAB), die buiten het bereik van de staatssteunregels vallen omdat er geen sprake is van economische activiteiten. Bij interne activiteiten is geen sprake van een onderneming (er vindt geen aanbod plaats op een markt) en dus zijn de staatssteunregels niet van toepassing. De vrijstellingen voor quasi-inbesteding en samenwerkingsverbanden hebben als achtergrond dat het voor de vennootschapsbelasting niet zou moeten uitmaken of een publiekrechtelijke rechtspersoon ervoor heeft gekozen om een activiteit al dan niet op afstand te plaatsen in een volledig door hem of met andere publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidsondernemingen beheerste publiek- of privaatrechtelijke rechtspersoon. Jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie illustreert dat onder het Europese aanbestedingsrecht bepaalde situaties, die strikt genomen geen interne situatie betreffen, toch aangemerkt kunnen worden als interne situatie.<sup>20</sup> Beide vrijstellingen voldoen aan de door het Hof geschetste voorwaarden, zodat geen bezwaren bij de EC worden verwacht.

---

<sup>20</sup> Zo is in het Teckal-arrest (HvJ EG 18 november 1999, zaak C-107/98) uitgemaakt dat gunning van een opdracht zonder aanbesteding gerechtvaardigd is, ook indien het gaat om een rechtspersoon die juridisch onderscheiden moet worden van de aanbestedende dienst, in het geval dat de aanbestedende dienst op de betrokken rechtspersoon toezicht uitoefent zoals op zijn eigen diensten en deze rechtspersoon het merendeel van zijn werkzaamheden verricht ten behoeve van de overheid of overheden die hem controleren.

Het wetsvoorstel kent naast de algemene vrijstellingen een drietal specifieke vrijstellingen: voor onderwijs en onderzoek, voor activiteiten verricht als academisch ziekenhuis en een vrijstelling voor zeehavenbeheerders. Onderwijs wordt Europeesrechtelijk beschouwd als een DAB en valt dus niet onder de staatssteunbepalingen. De vrijstelling voor activiteiten verricht als academisch ziekenhuis sluit aan bij de bestaande zorgvrijstelling en moet een gelijk speelveld verzekeren tussen reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen.

#### *Vrijstelling voor zeehavenbeheerders*

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet aan te geven wat, in financieel opzicht, de gevolgen zouden zijn wanneer de EC van mening is dat de vrijstelling voor zeehavenbeheerders dient te worden gezien als staatssteun. Het is moeilijk op dit moment vast te stellen wat de exacte financiële gevolgen zouden zijn, omdat de zeehavenbeheerders geen fiscale (openings)balans kennen noch hebben en de winst, waarover in dat geval vennootschapsbelasting betaald zou moeten worden evenmin vaststaat. Daarnaast is het tijdstip waarop die beslissing zou vallen bepalend. Indien de EC nog voor inwerkingtreding van dit wetsvoorstel tot een eindbesluit (voor een nog te openen onderzoek) zou kunnen komen, zal Nederland nog voorafgaand aan de inwerkingtreding de vrijstelling moeten aanpassen dan wel intrekken. Een terugvorderings situatie lijkt dan niet aan de orde.

De leden van de fractie van het CDA stellen dat duidelijk is dat de EC niet akkoord zal gaan met de Nederlandse vrijstelling voor zeehavenbeheerders en vragen naar een plan B als blijkt de EC inderdaad niet akkoord gaat met de vrijstelling voor zeehavenbeheerders. De leden van de fractie van de SGP stellen een vergelijkbare vraag. Op dit moment is het kabinet nog in overleg met de EC over het wetsvoorstel inclusief de vrijstelling voor zeehavenbeheerders. Ook is de EC nog bezig met haar onderzoek in het kader van een gelijk Europees speelveld voor zeehavenbeheerders en is nog niet duidelijk in welke landen dit tot welke stappen gaat leiden. Daarnaast heeft de EC nog geen formeel standpunt ingenomen ten aanzien van de vrijstelling voor zeehavenbeheerders. Uit uitlatingen van de EC valt echter wel op te maken dat de vrijstelling in haar huidige vorm uiteindelijk niet op haar instemming kan rekenen. In overleg met de EC zal daarom bezien dienen te worden hoe het gelijk Europees speelveld voor zeehavenbeheerders alsnog gewaarborgd kan worden. De gemoderniseerde vennootschapsbelastingplicht vindt pas toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Het lijkt daarom niet opportuun om vooruitlopend hierop en vooruitlopend op de besprekingen met de EC nu al een plan B uit te werken.

#### **Budgettaire aspecten**

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de geraamde opbrengst verdeeld is over verschillende categorieën overheidslichamen, zoals het rijk, niet tot de publiekrechtelijke rechtspersoon Staat behorende ZBO's, provincies, gemeenten, overige publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen. Voorts vragen de leden van de fractie van de D66 hoe groot het deel van deze geraamde opbrengst is, dat opgebracht wordt door overheidsondernemingen van medeoverheden.

Bij de raming van de opbrengst van dit wetsvoorstel zijn verschillende macro-economische benaderingen gecombineerd, omdat er onvoldoende gegevens zijn op microniveau. Een specifieke onderverdeling naar verschillende categorieën overheidslichamen is dan ook niet te maken. De macrocijfers geven wel een specificatie naar verschillende categorieën overheidslichamen, maar niet zoals

specifiek door deze leden is gevraagd. De macrocijfers die beschikbaar zijn gesteld door het CBS, geven een indeling naar het rijk, de provincies, de gemeenten en de waterschappen. Een onderverdeling naar deze categorieën overheid kan, conform de raming van de budgettaire opbrengst, eveneens op verschillende wijze plaatsvinden. Grosso modo leveren deze cijfers het beeld op dat ongeveer de helft van de opbrengst op de gemeenten zal drukken, twee vijfde op het rijk en het overige (een tiende) op de provincies en de waterschappen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat een groot deel van de geraamde opbrengst van lokale overheden in de staatskas vloeit. Als deze leden hiermee bedoelen of de vennootschapsbelasting die wordt afgedragen door lagere overheden in de staatskas zal vloeien, kan ik dit bevestigen.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe dit wetsvoorstel zich verhoudt tot de decentralisatie van rijkstaken en de afnemende financiële ruimte van gemeenten. Het wetsvoorstel strekt ertoe een gelijk speelveld te bewerkstelligen in de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen en private ondernemingen. Dit wetsvoorstel heeft derhalve geen directe relatie met de decentralisatie van rijkstaken. Het kabinet gaat ervan uit dat gemeenten de gedecentraliseerde taken in samenhang uitvoeren en dat hierdoor maatwerk en een efficiënte uitvoering mogelijk is. Van gemeenten wordt verwacht dat ze hun nieuwe verantwoordelijkheden voor de jeugd, Wet maatschappelijke ondersteuning en participatie beleidsmatig zo vormgeven dat het past binnen de beschikbare middelen.

Voorts vragen deze leden of het kabinet voornemens is om lokale overheden voor deze extra kostenpost te compenseren. De leden van de fractie van D66 stellen een soortgelijke vraag en betogen daarbij dat het wetsvoorstel er niet toe zou moeten leiden dat er een budgettaire herverdeling plaatsvindt tussen decentrale overheden en de centrale overheid. Zij vragen hoe het kabinet hier tegenaan kijkt en hoe gewaarborgd is dat decentrale overheden er niet op achteruit gaan. Het wetsvoorstel strekt er inderdaad toe een gelijk speelveld te bewerkstelligen in de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen en private ondernemingen. Het gevolg van de gemoderniseerde vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen kan echter wel zijn dat sprake is van te betalen vennootschapsbelasting die terecht komt in de algemene middelen van de Staat. Vanuit doel en strekking van dit wetsvoorstel ligt het niet voor de hand dat de reparatie van het ongelijke speelveld weer ongedaan wordt gemaakt door middel van compensatie. Een specifieke en passende compensatie is – eveneens om reden van concurrentievervalsing – niet mogelijk en zal stuiten op Europese staatssteunbepalingen. Een generieke storting in bijvoorbeeld gemeente- of provinciefonds, is naar de mening van het kabinet te grofmazig om de tegemoetkoming in de juiste verhouding terecht te laten komen bij de belanghebbenden. Ook vanuit dit praktische oogpunt ligt terugsluizing derhalve niet voor de hand.

### **Vragen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs**

De Orde vraagt zich af of de jurisprudentie gewezen voor de uitleg van het begrip 'indirect overheidsbedrijf' ook blijft gelden voor de uitleg van het begrip 'privaatrechtelijk overheidslichaam'<sup>21</sup>. De in het voorgestelde artikel 8e, vijfde lid, onderdelen a en b, van de Wet Vpb 1969 opgenomen omschrijvingen zijn ontleend aan de omschrijvingen in het huidige artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969. Er is geen materiële wijziging beoogd, hoewel de tekst enigszins is gewijzigd om te

<sup>21</sup> Zie bijvoorbeeld HR 18 februari 1998, nr. 33 346, ECLI:NL:HR: 1998:AA2451.

verduidelijken dat een bv of nv die uitsluitend wordt gehouden door een overheidsstichting ook wordt aangemerkt als een privaatrechtelijk overheidslichaam overheidslichaam.

Het valt de Orde op dat in het wetsvoorstel artikel 2, derde lid, van de Wet Vpb 1969 opnieuw is opgenomen, maar dat de tekst geheel overeenkomt met het huidige tweede lid van artikel 2 van de Wet Vpb 1969. Zoals de Orde terecht opmerkt, is feitelijk slechts sprake van een vernummering zonder inhoudelijke wijziging. De overige vragen van de Orde ten aanzien van het fonds voor gemene rekening behoeven naar de mening van het kabinet in het kader van dit wetsvoorstel geen nadere beantwoording.

De Orde vraagt om te bevestigen dat voor buitenlandse belastingplichtige overheidsondernemingen niet een één-ondernemingsfictie is opgenomen in het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Tijdens inventarisatie en consultatie is niet gebleken dat dergelijke situaties zich thans voordoen. Indien dit in de toekomst anders blijkt zal bezien dienen te worden hoe hiermee dient te worden omgegaan.

De Orde verzoekt om aan te geven hoe met de één-ondernemingsfictie moet worden omgegaan in het kader van de bedrijfsfusiefaciliteit ex artikel 14 van de Wet Vpb 1969. Met name is de vraag op welke wijze de in het kader van de bedrijfsfusie verkregen aandelen dienen te worden gekwalificeerd indien de overheidsonderneming haar onderneming overdraagt aan een 100%-dochtervennootschap. Het wetsvoorstel beoogt de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen te harmoniseren ten opzichte van vergelijkbare situaties van private ondernemingen. Het kabinet ziet in dit opzicht een vergelijkbare situatie in het overdragen van een (gedeelte van een) onderneming van een private stichting of vereniging tegen uitreiking van aandelen van een bv of nv. De bedrijfsfusiefaciliteit zal op vergelijkbare wijze moeten worden toegepast. De Orde vraagt bovendien of, in het geval de verkregen aandelen niet tot het ondernemingsvermogen moeten worden gerekend, 'latere heffing' dan verzekerd is en aan welke te stellen voorwaarden er dan gedacht moet worden. Hiervóór ben ik ingegaan op de mogelijkheid om de bedrijfsfusiefaciliteit toe te passen. Er kunnen zich inderdaad situaties voordoen waarin de 'latere heffing' niet is verzekerd. Een voorbeeld hiervan is de situatie waarin de gehele onderneming wordt overgedragen. In zo'n situatie zullen de - in het kader van de overdracht van de onderneming - verkregen aandelen tot de niet-ondernemings sfeer moeten worden gerekend. Facilitering zal dan slechts plaats kunnen vinden onder nader te stellen voorwaarden. Daarbij zal zoveel mogelijk worden aangesloten bij de voorwaarden die in dit kader worden gesteld bij stichtingen en verenigingen, zoals bijvoorbeeld de zevende standaardvoorwaarde. Op die manier waarborgt het kabinet op dit punt een gelijk speelveld waarop overheidsondernemingen worden bevoordeeld noch benadeeld.

De Orde maakt uit de memorie van toelichting op dat voor een onderneming tevens sprake dient te zijn van een contractuele verhouding tussen aanbieder en afnemer van de dienst. Zij vraagt of ook sprake is van een contractuele verhouding als de bedongen vergoeding een publiekrechtelijke grondslag heeft. Zij vraagt hoe zich dit verhoudt tot de situatie waarbij voor het ophalen van bedrijfsafval langs publieke weg reinigingsrecht wordt geheven. De passage in de memorie van toelichting waarin de zinsnede over de contractuele vergoeding is opgenomen, dient daar slechts ter illustratie van de verhouding tussen burgers bij wie het huisvuil wordt opgehaald, de gemeente die de wettelijke taak heeft om met het oog op het belang voor de samenleving wekelijks het huishoudelijk afval op te halen en de

gemeentelijke dienst die het huishoudelijk afval inzamelt. Als activiteiten plaatsvinden waarvoor de vergoeding in de vorm van leges is gebaseerd op een publiekrechtelijke grondslag kan nog steeds sprake zijn van een onderneming. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting kan er bijvoorbeeld bij activiteiten als de afgifte van identiteitsbewijzen, het voltrekken van huwelijken en de afgifte van vergunningen en ontheffingen ook sprake zijn van het drijven van een onderneming in fiscaalrechtelijke zin. Voor deze taken zal evenwel de vrijstelling in verband met de uitoefening van overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden van toepassing zijn. In het kader van bedrijfsafval dat wordt opgehaald door de gemeente zal wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer ondanks dat langs publieke weg reinigingsrecht wordt geheven. De activiteit betreft geen overheidstaak die wordt verricht met het oog op het belang voor de samenleving en verwordt daarmee tot een reguliere activiteit verricht aan een individuele afnemer.

De Orde vraagt of sprake is van gelieerdheid tussen gemeenten als deze samenwerken, zoals bijvoorbeeld het geval is bij de Wgr. Ik bevestig dat er in dit voorbeeld sprake is van gelieerdheid. Dit is al in de Wet Vpb 1969 geregeld.<sup>22</sup> Hierbij zijn de zogenoemde verticale en horizontale gelieerdheid te onderscheiden. Van verticale gelieerdheid is sprake wanneer een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam. Van horizontale gelieerdheid is sprake indien eenzelfde persoon, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of aan het toezicht op, dan wel in het kapitaal van het ene en het andere lichaam. De deelnemende persoon kan zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon zijn. Dit betekent dat een samenwerking door middel van een openbaar lichaam krachtens de Wgr, beoordeeld moet worden op deze aspecten met de feiten en omstandigheden die voor een concrete samenwerking aan de orde zijn.

De Orde vraagt uitleg over het begrip 'in concurrentie treden' zoals genoemd in de overheidstakenvrijstelling van onderhavig wetsvoorstel. De achtergrond van de overheidstakenvrijstelling is onnodige en ongewenste heffing te voorkomen omdat toch niet met private ondernemingen wordt geconcurrereerd. Het primaire doel van onderhavig wetsvoorstel is immers om een gelijk speelveld op het gebied van de vennootschapsbelasting tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen te creëren. Echter, overheidstaken worden in beginsel niet door private ondernemingen uitgeoefend dus kunnen in beginsel vrijgesteld worden. Mochten er toch bepaalde overheidstaken zijn die ook door private ondernemingen worden uitgeoefend dan ontstaat hier weer een ongelijk speelveld. De kritische voorwaarde van 'niet-in-concurrentie-treden' is dan ook opgenomen om dit eventuele ongelijke speelveld weg te nemen alsook om in lijn met de Europese staatssteunregels te blijven. Elke activiteit uitgeoefend door een overheidsonderneming waarmee op dat moment feitelijk in concurrentie wordt getreden, valt hierdoor niet onder de vrijstelling. Daarbij speelt een rol dat overheden, binnen de grenzen van Europese staatssteunregelgeving en de Mededingingswet, tot op zekere hoogte zelf kunnen besluiten wat tot hun taken moet worden gerekend. Ook in de Wet Markt en Overheid bestaan mogelijkheden om economische activiteiten aan te merken als van algemeen belang waarmee deze buiten het bereik van die wet kunnen blijven. Als voorbeeld kan worden genoemd het exploiteren van parkeergarages. Zonder de concurrentievoorwaarde zouden dergelijke activiteiten - mits daarmee een winst wordt behaald - een voordeel in de vennootschapsbelasting genieten die private ondernemingen met dergelijke activiteiten niet genieten.

---

<sup>22</sup> Artikel 8b van de Wet Vpb 1969.

De Orde vraagt of voor het onderscheid tussen overheidstaken en overige activiteiten aangesloten kan worden bij artikel 38 van de Kaderwet ZBO. Het onderscheid dat in artikel 38 van de Kaderwet ZBO gemaakt wordt tussen bij wet opgelegde activiteiten van het zelfstandig bestuursorgaan en overige activiteiten, kan inderdaad een aanknopingspunt zijn voor het onderscheid tussen overheidstaken en overige activiteiten van zelfstandige bestuursorganen voor de overheidstakenvrijstelling. Indien een bepaalde taak door de Kaderwet ZBO gezien wordt als een bij wet opgelegde taak, zal over het algemeen gelden dat deze taak ook als een overheidstaak van het zelfstandig bestuursorgaan in de zin van de overheidstakenvrijstelling van het wetsvoorstel kan worden opgevat.

De Orde vraagt hoe het arm's-lengthbeginsel, waarbij gelieerde partijen geacht worden arm's-lengthprijzen te hanteren, zich verhoudt met het vereiste dat voor de toepassing van de samenwerkingsvrijstelling naar evenredigheid van de afname dient te worden bijgedragen in de kosten van het samenwerkingsverband. Indien het samenwerkingsverband een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon is en belastingplichtig is, is er sprake van gelieerdheid in de zin van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 tussen het samenwerkingsverband en de participerende samenwerkende overheden. Dit heeft tot gevolg dat het samenwerkingsverband een prijs in rekening moet brengen aan het desbetreffende overheidslichaam, welke overeenkomt met hetgeen een onafhankelijke partij in rekening zou brengen. In beginsel zal in voorkomende gevallen deze vergoeding overeenkomen met hetgeen zij aan het samenwerkingsverband aan andere afnemers in rekening brengt. Indien de vergoeding afwijkt, dient het samenwerkingsverband een onderbouwing in zijn administratie te hebben van de in rekening gebrachte prijzen, waaruit blijkt dat deze ook tussen ongelieerde partijen overeengekomen worden. In ieder geval dient het samenwerkingsverband te beschikken over documentatie waarmee het arm's lengthkarakter van de in rekening gebrachte prijzen wordt onderbouwd, ongeacht of deze prijzen wel of niet afwijken van de aan onafhankelijke partijen in rekening gebrachte prijzen. Op deze wijze wordt bereikt dat de participanten naar evenredigheid van hun afname ten minste bijdragen in de integrale kosten. De werking van de objectvrijstelling leidt er dan toe dat er hooguit vennootschapsbelasting verschuldigd zal zijn over het verschil tussen de opbrengsten van derden en de aan die prestaties toe te rekenen kosten.

De Orde vraagt op welke gronden, afgezien van de vijfjaarstermijn, een verzoek om de algemene vrijstellingen buiten toepassing te laten, zou kunnen worden geweigerd. Er zijn, afgezien van het moment waarop het verzoek kan worden gedaan en de termijn waarvoor het verzoek toepassing vindt, geen voorwaarden verbonden aan het verzoek en er zijn daarom ook geen afwijzingsgronden, tenzij uit de feiten en omstandigheden blijkt dat onterecht wordt verzocht om toepassing van de objectvrijstelling achterwege te laten omdat geen activiteiten worden verricht waarvoor de objectvrijstelling geldt.

De Orde begrijpt uit het wetsvoorstel dat het verzoek om het buiten toepassing laten van de algemene vrijstelling geldt voor de publiekrechtelijke rechtspersoon in zijn geheel en dat daarom niet per onderneming van de desbetreffende publiekrechtelijke rechtspersoon en/of per soort algemene vrijstelling verzocht kan worden om de objectvrijstellingen buiten toepassing te laten. Zij vragen in dat kader of het wenselijk is het keuzerecht meer specifiek te maken. De bepaling omtrent de algemene vrijstellingen is zodanig vormgegeven dat deze van toepassing is op alle ondernemingen van de desbetreffende publiekrechtelijke rechtspersoon. Op verzoek kan deze vrijstelling buiten toepassing blijven. Hiermee wordt de publiekrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig voor het gezamenlijke

resultaat uit zijn ondernemingen, behoudens de toepassing van andere vrijstellingen. Door het buiten toepassing laten van de algemene vrijstellingen ontstaat geen integrale belastingplicht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon, het deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon dat geen onderneming vormt blijft buiten de belastingplicht. Wanneer het buiten toepassing laten van de vrijstelling per onderneming of per soort algemene vrijstelling specifiek mogelijk wordt gemaakt, leidt dat tot een toename van de administratieve lasten terwijl de mogelijkheid om de algemene vrijstelling buiten toepassing te laten juist is opgenomen voor situaties waarbij een materiële vennootschapsbelastingplicht niet opweegt tegen de administratieve last die gepaard gaat met het administratief splitsen van activiteiten ten behoeve van het van toepassing laten zijn van de vrijstelling. Het ligt vanuit dit oogpunt, alsmede vanuit het oogpunt van beperking van de toename van uitvoeringskosten, daarom niet voor de hand om mogelijk te maken dat per onderneming van de desbetreffende publiekrechtelijke rechtspersoon en/of per soort algemene vrijstelling verzocht kan worden om de vrijstelling buiten toepassing te laten.

De Orde vraagt waarom artikel 6 van de Wet Vpb 1969 niet van toepassing is verklaard op directe overheidsondernemingen en indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een nv of bv. Vanuit het oogpunt van een gelijk speelveld ligt het niet voor de hand om artikel 6 van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing te verklaren voor directe overheidsondernemingen en indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een nv of een bv. Dit artikel is namelijk ook niet van toepassing op private ondernemingen die niet worden gedreven vanuit een stichting of vereniging. Ook de EC heeft in een eerder stadium ten aanzien van de algemene vrijstellingen zoals deze waren vormgegeven in het consultatiedocument, waarin een drempel van € 15.000 was opgenomen, aangegeven dat zij vanuit het oogpunt van staatssteun een vrijstelling van € 15.000 die specifiek voor een bepaalde groep belastingplichtigen geldt (overheidsondernemingen), niet voor de hand liggend vindt en zij uitte daartegen haar bedenkingen.

De Orde vraagt of de objectieve vrijstellingen in het wetsvoorstel ook gelden voor buitenlandse (in)directe overheidsondernemingen. Dit kan ik bevestigen. Voorts vraagt de Orde om te bevestigen dat de subjectieve vrijstelling van het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969 ook van toepassing is op buitenlandse directe overheidsondernemingen als bedoeld in artikel 3, derde lid, van de Wet Vpb 1969 en zo ja of de wettekst hierin op adequate wijze voorziet. Ook dit kan ik bevestigen.

De Orde vraagt naar de verhouding tussen de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in onderhavig wetsvoorstel en de zorgvrijstelling in de huidige Wet Vpb 1969. Door de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen worden publiekrechtelijke rechtspersonen, waaronder academische ziekenhuizen, belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven. De huidige Wet Vpb 1969 voorziet in een zorgvrijstelling, maar die ziet op lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zorg verlenen. Omdat academische ziekenhuizen veelal ook omvangrijke onderwijsactiviteiten verrichten en zodoende niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zorg verlenen, zullen zij in de regel geen gebruik kunnen maken van de zorgvrijstelling. Om te voorkomen dat academische ziekenhuizen hierdoor fiscaal anders zouden worden behandeld dan reguliere ziekenhuizen is een vrijstelling voor academische ziekenhuizen in onderhavig wetsvoorstel opgenomen. Academische ziekenhuizen worden als subject vrijgesteld van vennootschapsbelasting, mits – kort gezegd – de activiteiten van het academisch ziekenhuis uitsluitend of nagenoeg



uitsluitend bestaan uit reguliere zorg, topreferente zorg, fundamenteel onderzoek en onderwijs. Wanneer het academische ziekenhuis niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verricht die bestaan uit reguliere zorg, topreferente zorg, fundamenteel onderzoek en onderwijs dan is een objectvrijstelling van toepassing die alleen het met deze activiteiten behaalde resultaat vrijstelt. Reguliere ziekenhuizen kunnen geen beroep doen op deze subject- of objectvrijstelling; Zij kunnen gebruikmaken van de huidige zorgvrijstelling. Uit de vraagstelling van de Orde maak ik op dat de wettekst onduidelijkheid laat over het voorgaande. Bedoeld is dat de objectvrijstelling alleen van toepassing is op activiteiten van academische ziekenhuizen. Om dit te verduidelijken wordt de wettekst op dit punt aangepast in een nota van wijziging.

De Orde vraagt naar de gevolgen voor de zorgvrijstelling indien het wetsvoorstel Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg wordt aangenomen. Het doel van het wetsvoorstel Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg<sup>23</sup> is om winstuitkeringen mogelijk te maken door aanbieders van medisch-specialistische zorg. Wil een aanbieder van medisch-specialistische zorg een dergelijke winstuitkering kunnen doen, dan zal de rechtspersoon van waaruit zij opereert, een rechtsvorm dienen te hebben die volgens de wet de mogelijkheid heeft om winst uit te keren, zoals een nv of een bv. Artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 bepaalt dat lichamen slechts vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting onder de zorgvrijstelling in de Wet Vpb 1969 indien zij van publiekrechtelijke aard zijn of, indien dat niet het geval is, het lichaam eventuele winst slechts aan kan wenden ten bate van een vrijgestelde zorginstelling of een algemeen maatschappelijk belang. Indien een zorginstelling, bijvoorbeeld naar aanleiding van de Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg, een rechtsvorm zou betrekken die de mogelijkheid biedt om winst uit te keren ten bate van anderen of andere doelen dan een vrijgestelde zorginstelling of het algemeen maatschappelijk belang, dan zal deze instelling aldus geen recht op de zorgvrijstelling in de Wet Vpb 1969 hebben. Deze zorginstelling bevindt zich dan ook in een andere situatie dan de zorginstelling die alleen winst kan aanwenden ten bate van een vrijgestelde zorginstelling of het algemeen maatschappelijk belang. Omdat er sprake is van ongelijke gevallen is een gelijk speelveld dan ook niet noodzakelijk. Wellicht ten overvloede merken wij nog op dat het wetsvoorstel Vergroten Investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg in principe niet ziet op academische ziekenhuizen. De bovenbeschreven gevolgen zullen zich in de praktijk over het algemeen dus alleen voor kunnen doen bij andere dan de academische ziekenhuizen.

De Orde vraagt wat bedoeld wordt met kennisvalorisatie. Kennisvalorisatie laat zich niet omschrijven in een voor de vennootschapsbelasting bruikbare definitie. Ten aanzien van de reikwijdte van de relevante vrijstelling met betrekking tot kennisvalorisatie merk ik het volgende op. Het is de bedoeling om de kennisvalorisatie die in het publieke domein plaatsvindt onder het toepassingsbereik van de onderwijsvrijstelling en de vrijstelling voor academische ziekenhuizen te brengen. Daarbij kan gedacht worden aan het beschikbaar maken van onderzoeksresultaten aan het publiek. Uitdrukkelijk is het niet de bedoeling onderzoeksresultaten die commercieel worden benut onder het toepassingsbereik van de vrijstellingen te brengen.

In het kader van de onderwijsvrijstelling wordt door de Orde gevraagd of middelen die indirect worden verkregen van een publiekrechtelijke rechtspersoon ook kunnen

---

<sup>23</sup> Het bij koninklijke boodschap van 8 februari 2012 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet cliëntenrechten zorg en enkele andere wetten om het mogelijk te maken dat aanbieders van medisch-specialistische zorg, mits zij aan een aantal voorwaarden voldoen, winst uitkeren (voorwaarden voor winstuitkering aanbieders medisch-specialistische zorg) (Kamerstukken 33 168).

worden aangemerkt als publieke middelen. Dit is inderdaad mogelijk. Indien bijvoorbeeld een gemeente de verdeling van de gelden die zij ter beschikking heeft voor de bekostiging van huisvesting van basisonderwijs verricht vanuit een door haar voor dat doel beheerste stichting, kunnen de gelden die van deze stichting worden verkregen nog steeds worden aangemerkt als publieke middelen. Daarnaast vraagt de Orde of gelden die van indirecte overheidsondernemingen zijn verkregen, zijn aan te merken als publieke middelen. Dit hangt af van de omstandigheden van het geval. De hierboven geschetste situatie van de gemeentelijke stichting betreft ook een indirecte overheidsonderneming waarbij de gelden nog steeds zijn aan te merken als publieke middelen.

Omdat de Orde geen voorbeelden geeft, staat mij - afgezien van de hierboven bedoelde casus - niet voor ogen op welke casussen gedoeld kan zijn. In het algemeen geldt dat middelen van een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam die niet zijn voortgekomen uit een commerciële activiteit aangemerkt kunnen worden als publieke middelen. Bovendien, wanneer publieke middelen voor onderwijs of onderzoeksactiviteiten aan derden ter beschikking wordt gesteld om het te verdelen over eindbegunstigden, tast die verdeling het publieke karakter van die middelen in beginsel niet aan. Ter illustratie, de toekenning door NWO van onderzoeksbudgetten valt onder de reikwijdte van de vrijstelling.

De Orde merkt op dat ook bijdragen van een ANBI kunnen kwalificeren voor de vrijstelling voor onderwijs en onderzoek als bedoeld in het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, onder a Wet Vpb 1969. Voorts vraagt zij of het hier instellingen betreft zoals bedoeld in artikel 5b van de AWR waardoor bijvoorbeeld niet in Nederland als ANBI geregisterde Amerikaanse vermogensfondsen niet aan de bekostigingseis kunnen voldoen. Met ANBI is inderdaad bedoeld aan te sluiten bij hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Bijdragen van buitenlandse instellingen zoals grote Amerikaanse vermogensfondsen die niet de ANBI-status hebben, vallen daarmee buiten het toepassingsbereik van de bekostigingseis van deze vrijstelling. Echter, omdat de bekostigingseis slechts vereist dat 70% of meer van de bekostiging van de onderwijs- of onderzoekactiviteiten moet komen uit publieke middelen, collegegelden, etc., wil dat niet per definitie zeggen dat door de gelden verkregen van een Amerikaans vermogensfonds vennootschapsbelasting is verschuldigd.

De Orde vraagt hoe het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium van de subjectieve vrijstelling voor onderwijs en onderzoek dient te worden bepaald. De Orde vraagt in dat kader of dit dient te worden bepaald aan de hand van criteria zoals inkomsten, kosten of bijvoorbeeld fte's. Daarnaast vraagt de Orde of voor alle voor handen zijnde criteria aan het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium dient te worden voldaan om de vrijstelling van toepassing te laten zijn. Het kabinet heeft bewust geen criterium voorgeschreven aan de hand waarvan getoetst dient te worden of al dan niet is voldaan aan het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium. Hierdoor kan van geval tot geval worden beoordeeld welk criterium of welke elementen het meest voor de hand liggend is, respectievelijk zijn, om te constateren of is voldaan aan het geheel-of-nagenoeg-geheel criterium. Het is niet noodzakelijk dat voor alle voor handen zijnde criteria geldt dat is voldaan aan het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium. Het is de bedoeling dat naar het meest voor de hand liggende of praktische criterium of criteria wordt gekeken. Het is echter nadrukkelijk niet de bedoeling dat de vrijstelling wordt geclaimd omdat op basis van een criterium dat voor de desbetreffende casus een onlogisch toetsingscriterium zou zijn, wordt geconcludeerd dat is voldaan aan het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium terwijl op basis van de voor de hand liggende criteria geconcludeerd zou worden dat de vrijstelling niet geclaimd kan worden. Op dit punt mag van zowel de

belastingplichtigen als de Belastingdienst een invulling in alle redelijkheid worden verwacht.

De Orde beveelt aan om "publiekrechtelijke rechtspersonen" toe te voegen aan artikel 5b, zevende lid, van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Ik neem aan dat wordt bedoeld om een publiekrechtelijke rechtspersoon als toptentiteit deel van een concern uit te laten maken door dit type rechtspersoon aan het negende lid van artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (te lezen in samenhang met het tweede lid) toe te voegen. Deze aanbeveling wordt, gelet op het streven naar een gelijk speelveld, niet overgenomen. Als publiekrechtelijke rechtspersonen wel worden toegevoegd aan het negende lid van genoemd artikel 5b ontstaat een ongelijk speelveld tussen een concern waarvan een publiekrechtelijke rechtspersoon als toptentiteit deel uitmaakt en een concern waarvan enkel privaatrechtelijke rechtspersonen deel uitmaken. In private situaties vindt ten minste één keer heffing plaats bij de verkrijging van een onroerende zaak door een concernmaatschappij. Bij publiekrechtelijke rechtspersonen is dit niet altijd het geval. Voor publiekrechtelijke rechtspersonen geldt namelijk al een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de verkrijging van onroerende zaken (artikel 15, eerste lid, onderdeel c van de Wet belastingen van rechtsverkeer). Indien een publiekrechtelijke rechtspersoon na die vrijgestelde verkrijging ook nog deel uitmaakt van een concern als bedoeld in de interne reorganisatievrijstelling, kan gegeven de voorwaarden van genoemd artikel 5b vrij van overdrachtsbelasting met onroerende zaken worden geschoven.

De Staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes