

Vergaderjaar 2014–2015

34 003

**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)**

Nr. 3

## MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	blz.
I. ALGEMEEN	2
1. Aanleiding	2
2. Huidige systematiek	3
2.1. Overheidsbedrijven: onderscheid directe en indirecte overheidsbedrijven	3
2.1.1. Belastingplicht directe overheidsbedrijven	4
2.1.2. Belastingplicht indirecte overheidsbedrijven	4
2.2. Ontwikkelingen	5
3. Overheid: een inventarisatie naar activiteiten en juridische vorm	5
3.1. De Staat	6
3.2. Decentrale overheid	6
3.3. Samenwerking	7
3.4. Conclusie naar aanleiding van inventarisatie	7
4. Vormgeving belastingplicht en algemene vrijstellingen	8
4.1. Belastingplicht	9
4.1.1. Belastingplicht directe overheidsondernemingen	9
4.1.2. Drijven van een onderneming	10
4.1.2.1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid	11
4.1.2.2. Deelname aan het economische verkeer	11
4.1.2.3. Winststreven	13
4.1.3. Belastingplicht indirecte overheidsondernemingen	14
4.1.4. Openingsbalans en totaalwinstbegrip	14
4.2. Vrijstellingen	15
4.2.1. Vrijstelling voor interne activiteiten	16
4.2.2. Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden	18
4.2.3. Vrijstelling voor «quasi-inbesteding»	19
4.2.4. Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen	21
5. Specifieke vrijstellingen	24
5.1. Academische ziekenhuizen	24
5.2. Bekostigd onderwijs en onderzoek	25
5.3. Zeehavenbeheerders	26

6. Consultatie	27
6.1. Reacties op de internetconsultatie	27
6.2. Consultatiegesprekken	28
6.3. Herzieningen naar aanleiding van de consultatie	30
7. Administratieve lasten en uitvoeringskosten	31
8. EU-aspecten	32
8.1. Europeesrechtelijke beoordeling nieuwe vrijstellingen	33
8.2. Zeehavenvrijstelling	34
8.3. Overleg met de Europese Commissie	35
9. Budgettaire aspecten	36
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	37

## I. ALGEMEEN

### 1. Aanleiding

De vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen staat al geruime tijd in de belangstelling. In het bijzonder de mogelijke concurrentievervalsing als gevolg van de verschillen in behandeling tussen de activiteiten van publieke ondernemingen enerzijds (veelal onbelast) en private ondernemingen anderzijds (belast), is veelvuldig onderwerp van gesprek geweest. Verschillende fracties in de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal hebben hierover de afgelopen jaren hun bezorgdheid geuit en om nadere informatie met betrekking tot de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen gevraagd. In dit kader wordt bijvoorbeeld verwezen naar een drietal stukken dat door de toenmalige Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer is gezonden. Het gaat om de op 12 mei 1999 verzonden brief met daarin een «Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven»<sup>1</sup>, de op 25 september 2007 verzonden notitie «Belastingplicht overheidsbedrijven»<sup>2</sup> en de op 11 mei 2012 verzonden notitie «Belastingplicht overheidsbedrijven: een inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant».<sup>3</sup> Verder verricht de Europese Commissie (Commissie) al geruime tijd onderzoek naar mogelijke staatssteun als gevolg van de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Aanleiding voor dat onderzoek zijn onder andere klachten van individuele burgers en bedrijven geweest. Het onderzoek van de Commissie heeft zich, in het kader van het verbod op staatssteun, toegespitst op de vraag of de vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht leidt tot een vervalsing van het gelijke speelveld tussen overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën enerzijds en private ondernemingen anderzijds. Uiteindelijk heeft dit onderzoek op 2 mei 2013 geresulteerd in een zogenoemde uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen.

Bij brief van 21 mei 2013<sup>4</sup> heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer der Staten-Generaal geïnformeerd over de inhoud van de kabinetsreactie op die uitnodiging van de Commissie. Het kabinet heeft op 24 mei 2013 de Commissie laten weten dat het kabinet het voorstel voor dienstige maatregelen aanvaardt en dat het, onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring, voornemens is de vennootschapsbelasting zodanig aan te passen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen als private ondernemingen. De

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

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

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

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

Commissie heeft echter op 9 juli 2014 te kennen gegeven dat zij heeft besloten een formele onderzoeksprocedure in te leiden. De formele onderzoeksprocedure richt zich op de huidige vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen, er wordt derhalve geen formele appreciatie gegeven van het onderhavige wetsvoorstel. De Commissie geeft hiermee een duidelijk signaal af dat haast dient te worden gemaakt met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen.

Het onderhavige wetsvoorstel strekt ertoe in overeenstemming met de dienstige maatregelen de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) aan te passen. Dit wetsvoorstel dient echter nadrukkelijk niet alleen ter uitvoering van het voorstel voor dienstige maatregelen, maar ondersteunt tevens het door het kabinet gedragen streven om een gelijk speelveld te creëren. Het komt verder tegemoet aan individuele klachten vanuit de samenleving en het beoogt tevens de zowel in de Eerste als Tweede Kamer der Staten-Generaal geuite zorgen weg te nemen.

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

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

## **2. Huidige systematiek**

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

### *2.1. Overheidsbedrijven: onderscheid directe en indirecte overheidsbedrijven*

In de huidige – in grote lijnen sinds 1956 geldende – vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven is het gebruikelijk onderscheid te maken tussen zogenoemde directe overheidsbedrijven en indirecte overheidsbedrijven. Een direct overheidsbedrijf is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechts-

persoon. Onder publiekrechtelijke rechtspersonen worden verstaan de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van het Burgerlijk Wetboek (BW). Dit zijn de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de (Grond)wet verordenende bevoegdheid is verleend en die rechtspersoonlijkheid bezitten.

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

### **2.1.1. Belastingplicht directe overheidsbedrijven**

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

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

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

### **2.1.2. Belastingplicht indirecte overheidsbedrijven**

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

Hiermee is de kous voor indirecte overheidsbedrijven echter nog niet af. Naast de hiervoor beschreven hoofdregel geldt een integrale vennootschapsbelastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven die specifiek met naam in de Wet Vpb 1969 worden genoemd. Hetzelfde geldt voor de lichamen waarin deze bij naam genoemde bedrijven een belang hebben of waarvan deze een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan. Deze groep integraal belastingplichtige indirecte overheidsbedrijven omvat onder meer de Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij, De

Koninklijke Nederlandse Munt N.V. en de genationaliseerde financiële instellingen zoals Fortis Bank (Nederland) N.V., ASR Nederland N.V., ABN AMRO Group N.V. en SNS REAAL N.V.

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

## *2.2. Ontwikkelingen*

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

De hiervoor beschreven wettelijke bepalingen inzake de belastingplicht van overheidsondernemingen zijn sinds 1956 niet wezenlijk gewijzigd. De wettelijke systematiek is daardoor steeds minder goed toegesneden op de huidige situatie, ondanks dat de belastingplicht voor overheids-ondernemingen in de loop der jaren wel op punten is aangepast wanneer daarvoor specifieke en met naam genoemde ondernemingen een directe aanleiding voor was. Bij de opstelling en uitbreiding van de lijst van met naam genoemde ondernemingen is steeds de leidraad geweest of in concurrentie met private ondernemingen werd getreden. Zo zijn bijvoorbeeld de N.V. Luchthaven Schiphol, de N.V. Bank Nederlandse Gemeenten en de Nederlandse Waterschapsbank N.V. belastingplichtig gemaakt en zijn na de nationalisatie ABN AMRO Group N.V. en SNS REAAL N.V. toegevoegd aan de lijst van vennootschapsbelastingplichtige lichamen. De specifieke aanpassingen die in de loop der jaren zijn gedaan, laten onverlet dat een fundamentele herziening achterwege is gebleven. Hierdoor kan sprake zijn van een ongelijk speelveld tussen niet-belastingplichtige overheids-ondernemingen en belastingplichtige private ondernemingen.

## **3. Overheid: een inventarisatie naar activiteiten en juridische vorm**

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

Overheden, zowel centraal als decentraal, hebben een veelheid aan taken en bevoegdheden op basis van een scala aan wet- en regelgeving. Zij hebben veelal de mogelijkheid om zichzelf taken en bevoegdheden toe te

kennen. Hoe overheden de uitvoering van hun taken en bevoegdheden juridisch organiseren, hebben zij in beginsel in eigen hand. Zo kunnen zij ervoor kiezen om een activiteit op afstand te plaatsen of om een activiteit in de eigen organisatie te houden, bijvoorbeeld als dienstonderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Onderstaand wordt ingegaan op de wijze waarop enerzijds de Staat en anderzijds de decentrale overheden de uitvoering van zijn, onderscheidenlijk hun, taken en bevoegdheden juridisch kan, onderscheidenlijk kunnen, organiseren.

### *3.1. De Staat*

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

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

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

### *3.2. Decentrale overheid*

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

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

<sup>6</sup> Artikelen 43 en 91 van de Comptabiliteitswet 2001.

Het komt ook voor dat een gemeente bepaalde activiteiten onderbrengt in een afzonderlijke privaatrechtelijke rechtsvorm zoals een bv of nv waarvan de gemeente alle aandelen houdt. Ook kan sprake zijn van het onderbrengen van activiteiten in een stichting. Bij het onderbrengen van activiteiten in een privaatrechtelijke rechtsvorm kunnen aspecten meewegen als de wettelijke (on)mogelijkheden voor het op afstand plaatsen van taken en bevoegdheden en de gewenste mate van democratische controle, bestuurlijke autonomie en slagkracht, sturing en bedrijfsmatig opereren. Bij provincies en waterschappen zijn in meer of mindere mate vergelijkbare organisatievormen te onderkennen.

### *3.3. Samenwerking*

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

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

### *3.4. Conclusie naar aanleiding van inventarisatie*

Uit het voorgaande blijkt dat overheden niet alleen een veelheid aan activiteiten ontplooiën maar daarnaast die activiteiten op allerlei verschillende manieren hebben georganiseerd. Het uitputtend benoemen van verschijningsvormen van overheidsondernemingen en -samenwerkingsvormen die in de heffing van de vennootschapsbelasting zouden moeten worden betrokken, is naar de mening van het kabinet dan ook geen begaanbare weg. De modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen wordt daarom vormgegeven aan de hand van algemeen geldende principes, waarbij ernaar wordt gestreefd de fiscale gevolgen van deze modernisering voor directe en indirecte

overheidsondernemingen materieel zo veel mogelijk gelijk aan elkaar te laten zijn. Als gevolg van de modernisering ontstaat een systeem waarin een overheidsonderneming, anders dan nu, in beginsel belastingplichtig wordt voor de Wet Vpb 1969.

#### **4. Vormgeving belastingplicht en algemene vrijstellingen**

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

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

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

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

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

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



#### 4.1. Belastingplicht

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

Door voor de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen aan te sluiten bij de aanwezigheid van een onderneming, hoeven de te belasten activiteiten niet verplicht in een privaatrechtelijke rechtspersoon te worden ondergebracht. Dat had wel moeten gebeuren in de indirecte ondernemingsvariant, zoals beschreven in de begeleidende brief<sup>7</sup> bij de op 11 mei 2012 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal verstuurde notitie. In die brief heeft het kabinet een voorkeur voor die variant uitgesproken. In antwoord op de Kamervragen van de leden van de Tweede Kamer der Staten-Generaal de heren De Vries en Groot (beiden PvdA)<sup>8</sup> is echter aangekondigd dat het kabinet zijn eerdere voorkeur voor de indirecte ondernemingsvariant – mede naar aanleiding van de met de diverse publiekrechtelijke lichamen gevoerde inventarisatiegesprekken – heeft herzien ten faveure van de in dit wetsvoorstel neergelegde benadering.

##### **4.1.1. Belastingplicht directe overheidsondernemingen**

Voor publiekrechtelijke rechtspersonen geldt in dit wetsvoorstel als uitgangspunt dat in beginsel belastingplicht ontstaat voor zover de activiteiten een (materiële) onderneming in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)<sup>9</sup> vormen. Met deze benadering wordt aangesloten bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Een daarmee vergelijkbare benadering ligt voor de hand omdat, net zoals bij de meeste stichtingen en verenigingen, publiekrechtelijke rechtspersonen veelal zonder winstoogmerk activiteiten verrichten. Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen, net als stichtingen en verenigingen, naast een eventueel ondernemingsdeel van het vermogen een niet-ondernemingsdeel hebben. Zowel de ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon, met uitzondering van de ondernemingen binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon «de Staat», alsook de ondernemingen binnen één stichting of vereniging worden op basis van dit wetsvoorstel geacht tezamen één onderneming te vormen. Winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging kunnen hierdoor onderling worden gesaleerd. Ook kunnen tot het ondernemingsvermogen behorende vermogensbestanddelen in beginsel zonder fiscale consequenties worden verschoven tussen de tot belastingplicht leidende ondernemingen van eenzelfde publiekrechtelijke rechtspersoon, stichting of vereniging. Een publiekrechtelijke rechtspersoon dient, net als een stichting en vereniging, één aangifte in. Op het niveau van de centrale overheid (de Staat) worden de ondernemingen binnen een ministerie als één onderneming

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

<sup>8</sup> Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1357.

<sup>9</sup> Onderneming als bedoeld in artikel 3.8 van de Wet IB 2001.

beschouwd en wordt per ministerie één aangifte ingediend. Dit laat echter onverlet dat de Staat, conform de juridische werkelijkheid, voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 één publiekrechtelijke rechtspersoon blijft.

Ingeval een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon als gevolg van een bestuurlijke herindeling (bijvoorbeeld een gemeentelijke of provinciale herindeling) deel gaat uitmaken van een andere publiekrechtelijke rechtspersoon en door die publiekrechtelijke rechtspersoon ongewijzigd wordt voortgezet, zal in het voorstel waarin die bestuurlijke herindeling is opgenomen, worden voorzien in een bepaling als gevolg waarvan wordt bereikt dat een dergelijke bestuurlijke herindeling, onder voorwaarden, zonder fiscale consequenties kan plaatsvinden. Het kabinet is van mening dat fiscale consequenties, onder voorwaarden, ook achterwege moeten kunnen blijven ingeval een onderneming gedreven door de Staat, als gevolg van een herschikking tot een ander ministerie gaat behoren. In deze situatie zal daarom, indien noodzakelijk, in passende maatregelen worden voorzien.

#### **4.1.2. Drijven van een onderneming**

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

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

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

#### 4.1.2.1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Bij de beoordeling of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid spelen factoren een rol als de omvang van de organisatie, het financiële risico, de aard van de werkzaamheden, het aanwezige kapitaal en de duur van de werkzaamheden. Er wordt in de jurisprudentie vrij snel aangenomen dat sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

Voor bijvoorbeeld het dienstonderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon dat activiteiten verricht zal moeten worden beoordeeld of er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Hierbij is van belang of het dienstonderdeel dat de activiteiten uitoefent op zodanige wijze is georganiseerd dat sprake is van een min of meer zelfstandige dienst die met eigen personeel (of toe te rekenen arbeid) en bedrijfsmiddelen een organisatie vormt. Indien sprake is van normaal vermogensbeheer is geen sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

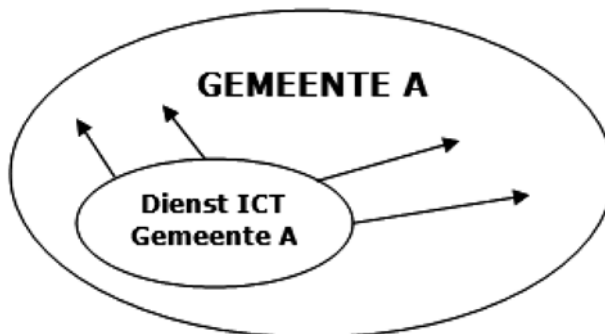
#### 4.1.2.2. Deelname aan het economische verkeer

Het begrip «deelname aan het economische verkeer» is geen wettelijk gedefinieerd fiscaal begrip. In de jurisprudentie wordt deelname aan het economische verkeer aangenomen indien activiteiten worden verricht buiten de eigen kring. Activiteiten die de publiekrechtelijke rechtspersoon verricht ten behoeve van individuele afnemers, bijvoorbeeld het afgeven van identiteitsbewijzen, kunnen worden beschouwd als prestaties buiten de eigen kring, dus deelname aan het economische verkeer.

Aan de andere kant wordt niet deelgenomen aan het economische verkeer als een onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon (ondersteunende) activiteiten verricht ten behoeve van andere onderdelen van de eigen organisatie. Voorbeelden van dergelijke interne activiteiten zijn de eigen repro-afdeling, salarisadministratie of ict-afdeling. Bij het voorgaande doet niet terzake dat de publiekrechtelijke rechtspersoon ervoor had kunnen kiezen de ondersteunende dienst tegen betaling van een derde (private partij) af te nemen. Aan vennootschapsbelastingplicht wordt voor dergelijke activiteiten niet toegekomen omdat er geen sprake is van deelname aan het economische verkeer.

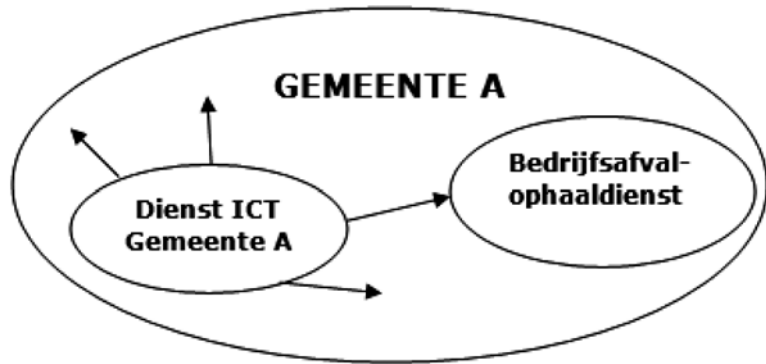
In de figuren 1 en 2 worden twee voorbeelden ter verduidelijking gegeven:

**Figuur 1**



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

**Figuur 2**



In figuur 2 is expliciet gemaakt dat het bij de beoordeling of de Dienst ICT een onderneming drijft niet relevant is of de dienst activiteiten verricht voor een dienstonderdeel dat wel of geen onderneming vormt. Ook in figuur 2 is geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Het verrichten van activiteiten voor de bedrijfsafvalophaaldienst (waarvan wordt aangenomen dat dit dienstonderdeel een belastingplichtige onderneming vormt) leidt niet tot het constateren van een onderneming voor de Dienst ICT. Er wordt immers geen prestatie verricht aan een derde (de prestatie blijft binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon). Dit laat onverlet dat ten behoeve van de winstbepaling van de bedrijfsafvalophaaldienst hieraan de kosten van de ict-dienstverlening dienen te worden toegerekend. Overigens zou in bovenstaand voorbeeld wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer wanneer de bedrijfsafvalophaaldienst in een aparte entiteit (bijvoorbeeld een bv of stichting) is ondergebracht en de Dienst ICT van gemeente A diensten verricht voor deze aparte entiteit (in dat geval is echter wel de in paragraaf 4.2.1 beschreven vrijstelling voor «interne activiteiten» relevant).

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

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

#### 4.1.2.3. *Winststreven*

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

Indien een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid deelneemt aan het economische verkeer, maar geen winstoogmerk heeft, kan toch sprake zijn van het drijven van een onderneming voor de vennootschapsbelasting. Onder het drijven van een onderneming wordt mede verstaan een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door (belastingplichtige) lichamen.<sup>10</sup>

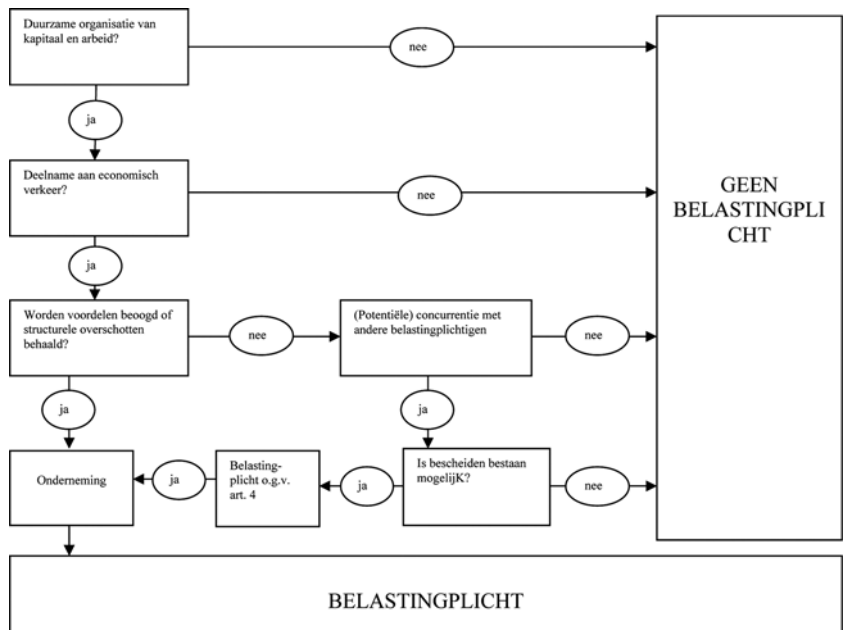
Uit de wetsgeschiedenis van artikel 4 Wet Vpb 1969 blijkt dat op grond van deze bepaling lichamen die geen winst beogen, maar feitelijk wel, zij het niet doorlopend, winsten realiseren, alsnog in de heffing kunnen worden betrokken. Indien de publiekrechtelijke rechtspersoon werkzaamheden verricht ten koste van het debiet van (private) ondernemingen wordt concurrentie aangenomen. Wel moet bij het onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon dat de activiteiten verricht een zekere mate van winstpotentie aanwezig zijn. Hiervan is in ieder geval sprake als de resultaten van een zodanige omvang zijn dat een particulier er een bescheiden bestaan aan kan ontlenuen.

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

---

<sup>10</sup> Artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

**Schema 1**



#### **4.1.3. Belastingplicht indirecte overheidsondernemingen**

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

#### **4.1.4. Openingsbalans en totaalwinstbegrip**

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

Voor directe overheidsondernemingen en stichtingen die volledig in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen, geldt daarbij dat eerst bepaald moet worden welke vermogensbestanddelen deel uitmaken van de onderneming. Voor de vraag of een vermogensbestanddeel tot het ondernemingsvermogen of niet-ondernemingsvermogen behoort, zijn de aard, functie en bestemming van het vermogensbestanddeel bepalend. Hiermee is geen nieuw criterium beoogd en wordt aangesloten bij de vermogensetikettering zoals die in de inkomstenbelasting en in de vennootschapsbelasting bij stichtingen en verenigingen reeds wordt toegepast. Voor de indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een bv of nv geldt dat niet omdat die rechtsvormen bij wetsfictie «met behulp van hun gehele vermogen een onderneming drijven».

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

of winsten uit de onbelaste periode naar de belaste periode verschuiven, of vice versa.

Uitgangspunt bij een overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer is dat geen incidenteel fiscaal voor- of nadeel mag optreden welke leidt tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen.<sup>11</sup> Voor niet-belastingplichtige lichamen die eerst geen onderneming dreven, maar dat op een later moment wel gaan doen en daardoor belastingplichtig worden, is op grond van jurisprudentie een goodwillverbod op de openingsbalans van de onderneming van toepassing.

Dit heeft evenzeer te gelden voor de situatie waarin een overheidsonderneming belastingplichtig wordt. De Wet Vpb 1969 bevat een specifiek waarderingsvoorschrift voor immateriële activa op de openingsbalans. Dit waarderingsvoorschrift geldt zowel voor de openingsbalans van directe als van indirecte overheidsondernemingen.

Voor de bepaling van de totaalwinst van een directe overheidsonderneming geldt de hoofdregel dat de werkelijke opbrengsten en werkelijke kosten tot de winst behoren. Onder bijzondere omstandigheden wordt van deze hoofdregel afgeweken. Er wordt niet van de hoofdregel afgeweken indien bijvoorbeeld een lagere toegangsprijs (derdenprijs) passend is binnen de onderneming «gemeentelijk zwembad». In dat geval behoren de werkelijke opbrengsten tot de winst.

#### *Voorbeeld*

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

#### *4.2. Vrijstellingen*

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

---

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 36–38.

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

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

#### **4.2.1. Vrijstelling interne activiteiten**

Indien een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon uitsluitend interne activiteiten voor (een ander onderdeel van) dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon verricht, is – zoals opgemerkt in paragraaf 4.1.2.2 – geen sprake van een onderneming omdat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Deze activiteiten, die worden verricht binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, vallen derhalve buiten de vennootschapsbelastingplicht (zie ter illustratie de eerder in deze memorie opgenomen figuren 1 en 2).

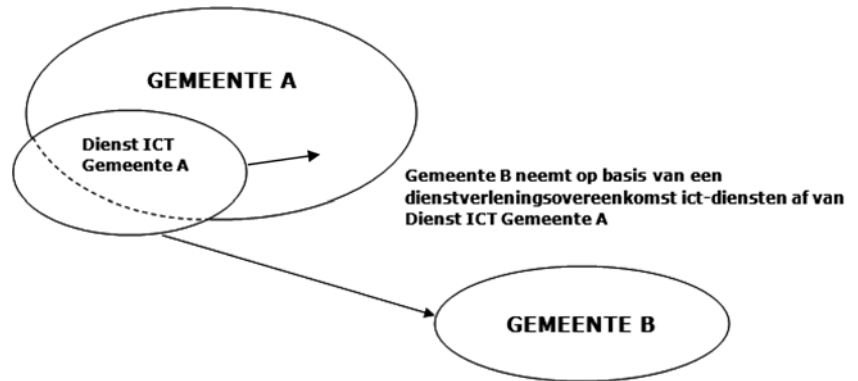
Ingeval het betreffende onderdeel naast de interne activiteiten, met dezelfde personen en activa, ook activiteiten ten behoeve van derden verricht, wordt wel deelgenomen aan het economische verkeer. Als daarnaast ook een winststreven aanwezig zou zijn, verwordt in beginsel de gehele organisatie van kapitaal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



heeft als een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon naast de interne activiteiten ook activiteiten aan derden verricht. Indien dat laatste niet het geval is, is geen sprake van een onderneming en wordt niet toegekomen aan de toepassing van deze vrijstelling.

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

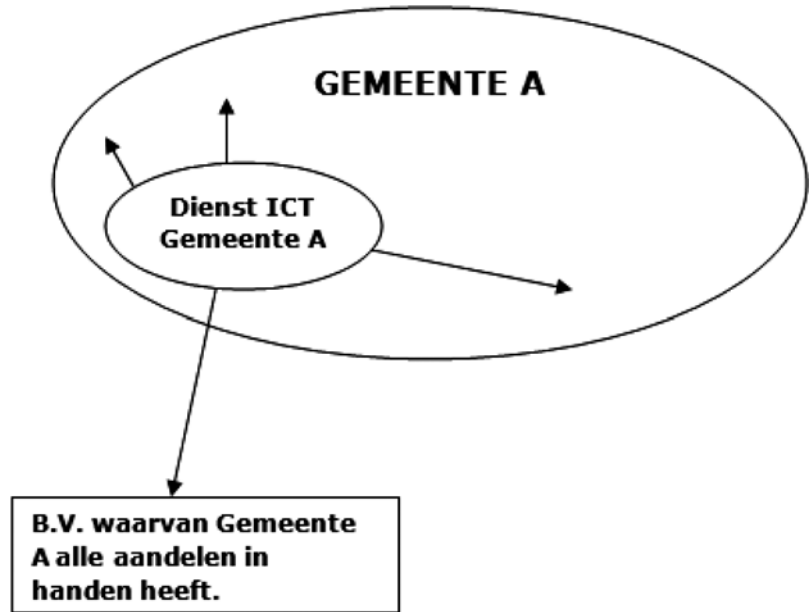
**Figuur 3**



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

Het is ook denkbaar dat de Dienst ICT van gemeente A activiteiten verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van gemeente A. In dat geval is ook sprake van een activiteit verricht voor een derde (buiten de «eigen kring»), waardoor de activiteiten in beginsel in de belastingheffing zouden worden betrokken. Dit acht het kabinet eveneens onwenselijk. Reden hiervoor is dat de activiteiten van Dienst ICT van gemeente A voor de bv buiten de belaste sfeer zouden zijn gebleven als de publiekrechtelijke rechtspersoon – de gemeente – ervoor zou hebben gekozen de activiteiten van de bv niet in een aparte bv maar in de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf onder te brengen (alsdan zouden de activiteiten van de Dienst ICT voor een ander dienstonderdeel van de gemeente zijn verricht zodat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer). Om die reden wordt in dit wetsvoorstel de algemene vrijstelling voor interne diensten eveneens van toepassing verklaard op activiteiten verricht door een onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon aan een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van het publiekrechtelijke lichaam. Een voorbeeld (figuur 4) ter verduidelijking:

Figuur 4



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

Een tweede vrijstelling betreft de vrijstelling voor winst uit activiteiten die de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden betreffen. Voor zover een directe of indirecte overheidsonderneming een overheidstaak verricht of publiekrechtelijke bevoegdheid uitoefent, kan sprake zijn van belastingplicht. Voor deze activiteiten is op die activiteiten van rechtswege de objectvrijstelling van toepassing, tenzij met de uitoefening van die overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden.

Of sprake is van een overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid is niet altijd duidelijk. Indien een taak bij (Grond)wet is opgelegd, is in ieder geval sprake van een overheidstaak. Verder kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld «als overheid» (omgekeerd hoeft dat overigens niet het geval te zijn). Ter illustratie kunnen de volgende voorbeelden van publieke taken genoemd worden: brandweer, politie en luchtverkeersleiding. Tussen enerzijds kort gezegd de (uitoefening van) wettelijke taken en anderzijds de evident commerciële activiteiten, zijn er andere activiteiten die lastiger te duiden zijn. Zo kan het voorkomen dat een gemeente het aanbieden van een bepaalde dienst tot haar taak rekent omdat de private markt deze dienst niet aanbiedt en de gemeente het van belang vindt dat de betreffende dienst wel wordt aangeboden.

Ten aanzien van een aantal overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden zal overigens, zoals onder andere blijkt uit paragraaf 4.1.2.2., niet worden toegekomen aan de toepassing van onderhavige vrijstelling, omdat er geen sprake zal zijn van een onderneming in fiscaalrechtelijke zin. Zo kan er geen sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer; alsdan is er geen sprake van een onderneming en derhalve geen belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Dit kan het geval zijn wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht waarbij een af te zonderen prestatie aan een individuele afnemer tegen een daarop betrekking hebbende prijs ontbreekt, bijvoorbeeld in het kader van de aan hem opgelegde taak om zorg te dragen voor de openbare orde en veiligheid. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan het handhaven

van de openbare orde en veiligheid, de 112-meldkamer, rampenbestrijding, crisisbeheersing, brandbestrijding en algemene infectieziektebestrijding, maar ook aan bepaalde activiteiten verricht op het gebied van bijvoorbeeld milieu, openbare reiniging en riolering, zoals het ophalen van huishoudelijk afval (niet te verwarren met bedrijfsafval), waterbeheer/rioolbeheer en het opruimen van zwerfafval.

Bij activiteiten als de afgifte van identiteitsbewijzen, het voltrekken van huwelijken, de afgifte van vergunningen en ontheffingen, maar ook het innen van marktgeden en het innen van parkeerbelasting voor parkeren op de openbare weg, is er wel sprake van deelname aan het economische verkeer. Indien met deze activiteiten overschotten worden behaald – hetgeen gelet op artikel 229b eerste lid van de Gemeentewet overigens minder voor de hand ligt – kan er sprake zijn van het drijven van een onderneming in fiscaalrechtelijke zin. Voor zover er met deze activiteiten niet in concurrentie wordt getreden met private partijen vindt onderhavige vrijstelling in beginsel van rechtswege toepassing.

Deze vrijstelling vindt geen toepassing als met de uitoefening van een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden met private partijen. Hiermee wordt gewaarborgd – zeker ook gezien het feit dat gemeenten een zekere autonomie kennen met betrekking tot wat zij tot hun taak rekenen – dat concurrerende overheidsactiviteiten op gelijke wijze in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken als activiteiten van private ondernemingen. Of van een concurrerende overheidstaak sprake is, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Ter illustratie kunnen de volgende voorbeelden van overheidstaken worden genoemd waarmee mogelijk in concurrentie wordt getreden: leerlingenvervoer, re-integratie in het kader van sociale werkvoorziening, crematoria, exploitatie van vastgoed, waaronder de exploitatie van sporthallen en zwembaden, het aanbieden van cursussen, alsmede vervoer.

Bij dit wetsvoorstel is er bewust voor gekozen geen limitatieve lijst met overheidstaken / publiekrechtelijke bevoegdheden op te nemen. Het gaat om een open norm die in de praktijk zal moeten worden ingevuld. Voordeel van deze open norm is dat de wet de ruimte laat om bij de toepassing rekening te houden met de specifieke omstandigheden van het betreffende geval. Een ander voordeel is dat de toepassing van de wet kan meebewegen met maatschappelijke ontwikkelingen. Het nadeel hiervan is dat het hanteren van een open norm tot rechtsonzekerheid kan leiden voor de betreffende belastingplichtigen.

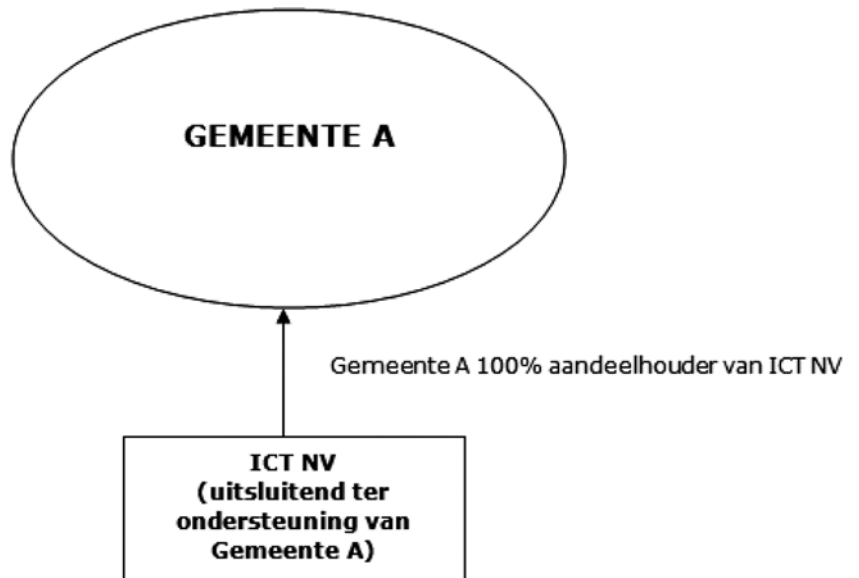
#### **4.2.3. Vrijstelling voor «quasi-inbesteding»**

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

Zonder nadere voorziening zou door deze «quasi-inbesteding» evenwel verschuldigdheid van vennootschapsbelasting kunnen ontstaan, aangezien geen sprake meer is van een interne activiteit, maar van een dienst van het dienstverlenende privaatrechtelijke overheidslichaam aan

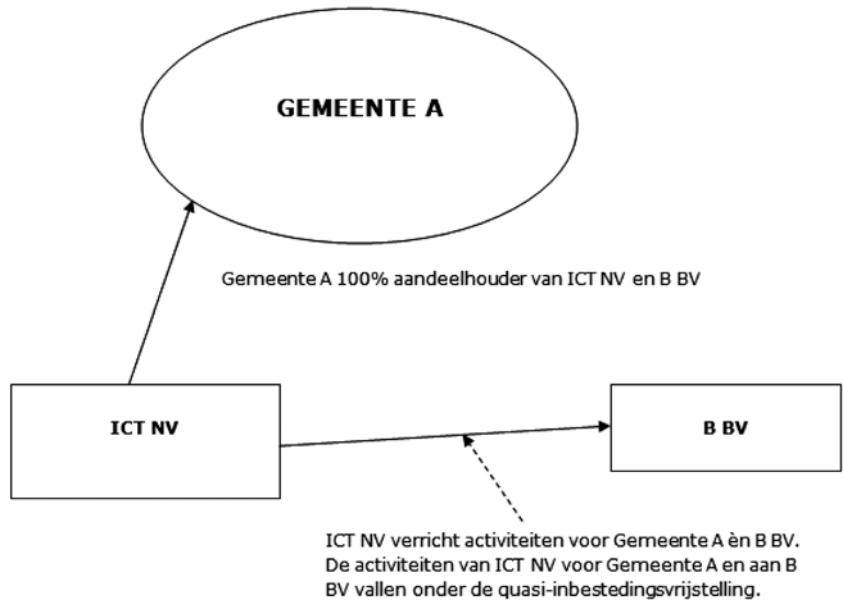
de publiekrechtelijke rechtspersoon. Het in de heffing betrekken van met die dienst behaalde resultaten zou haaks staan op het uitgangspunt dat bij de fiscale behandeling van overheidsactiviteiten (materieel) zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten plaatsvinden. Een vergelijkbare benadering is te zien in het aanbestedingsrecht. Voor «quasi-inbesteding» tussen overheden geldt een uitzondering op de aanbestedingsplicht, die tot uitdrukking brengt dat «quasi-inbesteding» in het aanbestedingsrecht wordt gezien als een interne aangelegenheid en niet als het op de markt zetten van een dienstvraag. Om deze redenen wordt voorzien in een vrijstelling voor dergelijke situaties. Zie ter illustratie van de vrijstelling figuur 5, waar wordt aangenomen dat gemeente A haar Dienst ICT heeft laten «uitzakken» in een nv.

**Figuur 5**



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

Figuur 6



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

Samenwerking tussen overheden doet zich op allerlei terreinen voor en kan, zoals eerder opgemerkt, in verschillende vormen plaatsvinden (zoals in een publiekrechtelijke rechtspersoon<sup>12</sup>, bijvoorbeeld een publieke rechtspersoonlijkheid bezittende gemeenschappelijke regeling, een vennootschap onder firma, een maatschap, een bv of een nv). Vaak liggen aan dergelijke samenwerkingsvormen efficiëntie- of kwaliteitsredenen ten grondslag. Het kabinet acht het ongewenst als samenwerking ertoe zou leiden dat de voordelen die worden behaald met de activiteiten die door het samenwerkingsverband worden verricht in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, terwijl de betreffende activiteiten niet zouden zijn belast of zouden zijn vrijgesteld indien geen sprake zou zijn van samenwerking en elk van de overheden de activiteiten zelf zou hebben uitgevoerd. Het (Europese) aanbestedingsrecht voorziet ook in uitzonderingen op de aanbestedingsplicht voor samenwerkingsverbanden tussen overheden. Om deze redenen is voorzien in een samenwerkingsvrijstelling voor zover het samenwerkingsverband wordt gevormd door publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen.

Aan de toepassing van de samenwerkingsvrijstelling gaat voor een samenwerkingsverband met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid (bijvoorbeeld op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen) of in de vorm van een stichting of een vereniging nog de beoordeling vooraf of het samenwerkingsverband een onderneming drijft. Als dat niet het geval is, is geen sprake van belastingplicht en wordt niet toegekomen aan de samenwerkingsvrijstelling. Indien het samenwerkingsverband transparant is, hetgeen bijvoorbeeld aan de orde is bij een maatschap of een op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen ingesteld samenwerkings-

<sup>12</sup> In de toekomst komt daarbij de mogelijkheid tot samenwerking via de «bedrijfsvoeringsorganisatie», die bij wet rechtspersoonlijkheid zal hebben. Zie het bij Koninklijke boodschap van 3 april 2013 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet gemeenschappelijke regelingen en een aantal andere wetten in verband met de dualisering van het gemeente- en provinciebestuur en de invoering van een bedrijfsvoeringsorganisatie met rechtspersoonlijkheid, alsmede regeling van diverse andere onderwerpen (Kamerstukken 33 597).

verband waaraan geen rechtspersoonlijkheid is toegekend, wordt het «eigen» aandeel in het samenwerkingsverband bij de achterliggende participanten afzonderlijk in aanmerking genomen. Mits de achterliggende participanten niet ook zelf samenwerkingsverbanden zijn, komt ook hier de samenwerkingsvrijstelling niet in beeld. Bij in het bijzonder privaatrechtelijke overheidslichamen in de vorm van een bv en nv speelt de samenwerkingsvrijstelling wel een belangrijke rol. Bij bv's en nv's wordt niet beoordeeld of met bepaalde activiteiten een onderneming wordt gedreven. Van rechtswege wordt geacht dat bv's en nv's met hun gehele vermogen een onderneming drijven en daarmee zijn zij integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

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

De vrijstelling is van toepassing als aan drie cumulatief geldende voorwaarden is voldaan. Allereerst moeten de activiteiten van het samenwerkingsverband worden verricht voor de a) onmiddellijk of middellijk participerende publiekrechtelijke rechtspersonen dan wel b) onmiddellijk of middellijk participerende privaatrechtelijke overheidslichamen of c) niet participerende privaatrechtelijke overheidslichamen van participerende publiekrechtelijke rechtspersoon.

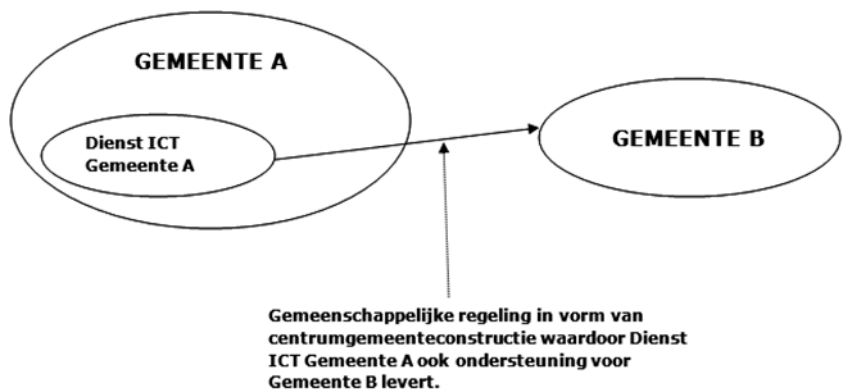
In de tweede plaats moet worden gezien of de activiteiten bij de participanten die in het samenwerkingsverband deelnemen niet tot belastingplicht zouden hebben geleid of zouden zijn vrijgesteld als zij de activiteiten zelf zouden hebben verricht. Dit betekent dat de vrijstelling openstaat voor activiteiten die bij een participant niet zouden zijn aangemerkt als onderneming of die bij de participant zouden zijn vrijgesteld op grond van de vrijstelling voor interne activiteiten, voor overheidstaken waarmee niet in concurrentie wordt getreden of voor «quasi-inbesteding».

Ten slotte moeten de participanten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten van het samenwerkingsverband bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

Naar de mening van het kabinet is bijvoorbeeld aan laatstgenoemde voorwaarde voldaan als het samenwerkingsverband kwalificeert als een gemeenschappelijke regeling in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen.

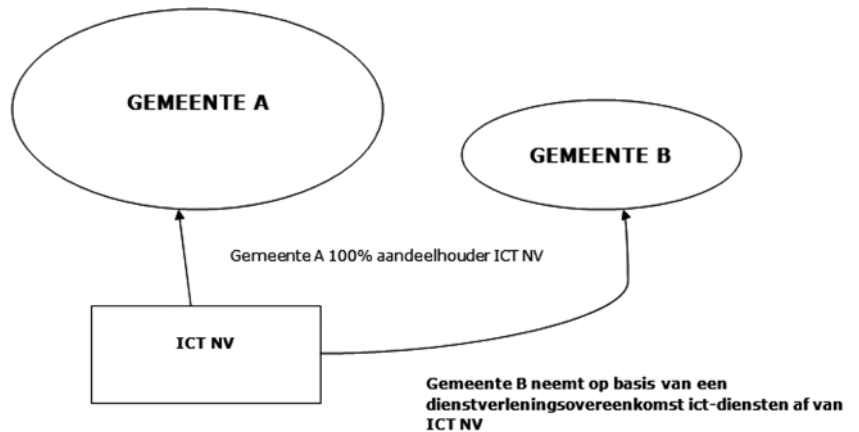
Zie ter illustratie figuur 7 voor een voorbeeld waarin wordt aangenomen dat gemeente A en gemeente B door middel van een gemeenschappelijke regeling overeenkomen dat de Dienst ICT ook ondersteunende diensten voor gemeente B zal gaan verrichten. In dat geval is de samenwerkingsvrijstelling in beginsel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

**Figuur 7**



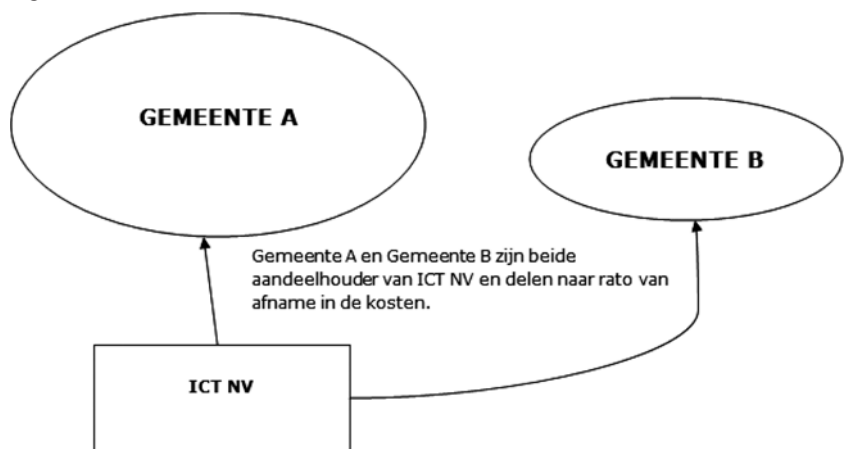
Aan de samenwerkingsvrijstelling wordt alleen toegekomen als de samenwerking reëel is. Er mag dan ook geen sprake zijn van een (verkapte) dienst. Een overeenkomst van opdracht (zoals een dienstverleningsovereenkomst) kwalificeert dan ook niet als een samenwerkingsverband. Zie ter illustratie figuur 8,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

**Figuur 8**



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

**Figuur 9**



Ten slotte wordt in dit kader opgemerkt dat ingeval een privaatrechtelijk overheidslichaam kwalificeert als samenwerkingsverband en het samenwerkingsverband een op dat samenwerkingsverband rustende overheidstaak uitoefent, niet de samenwerkingsvrijstelling in beeld komt, maar de overheidstakenvrijstelling. Ingeval het samenwerkingsverband namens de participanten een overheidstaak uitoefent (maar de taak ligt nog steeds bij de participanten), dan komt de samenwerkingsvrijstelling wel in beeld. De samenwerkingsvrijstelling zal van toepassing zijn als de participanten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband en op het niveau van de participant de uitoefening van de overheidstaak niet tot belastingplicht zou hebben geleid of, indien dit wel het geval is, de activiteit bij deze participant zou zijn vrijgesteld op grond van de vrijstelling voor overheidstaken.

## **5. Specifieke vrijstellingen**

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

### *5.1. Academische ziekenhuizen*

De activiteiten van academische ziekenhuizen zijn grofweg te onderscheiden in basiszorg, topreferente zorg, onderzoek<sup>13</sup>, onderwijs en overige activiteiten. Voor de vrij te stellen activiteiten van een academisch ziekenhuis wordt aangesloten bij de in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek genoemde werkzaamheden.

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

Voor belastingplichtigen die werkzaamheden verrichten als academisch ziekenhuis is in dit wetsvoorstel een vrijstelling opgenomen. Indien de werkzaamheden van een belastingplichtige uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor 90% of meer) bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis is van rechtswege een subjectvrijstelling van toepassing. In dat geval is het lichaam vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. Hiermee wordt een gelijk speelveld bereikt met de reguliere ziekenhuizen die onder de zorgvrijstelling vallen. Indien de

<sup>13</sup> Onder onderzoek wordt ook kennisvalorisatie begrepen.



werkzaamheden van een belastingplichtige niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor minder dan 90%) bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis is van rechtswege een objectvrijstelling van toepassing, waardoor de voordelen die worden behaald met basiszorg, topreferente zorg en onderzoek worden vrijgesteld. Hierdoor blijft het fiscaal gelijke speelveld tussen reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen zo veel mogelijk gewaarborgd.

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

## *5.2. Bekostigd onderwijs en onderzoek*

Door de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zullen bijvoorbeeld publiekrechtelijke universiteiten (maar bijvoorbeeld ook onderwijsinstellingen die deel uitmaken van een gemeente) niet langer zonder meer buiten de belastingplicht blijven. Publiekrechtelijke universiteiten zijn namelijk publiekrechtelijke rechtspersonen en worden als gevolg van dit wetsvoorstel belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Dit geeft aanleiding te bezien of een onderwijsvrijstelling gewenst is. Het kabinet beantwoordt die vraag bevestigend, mede gezien de omstandigheid dat onderwijs volgens het Europese recht geen economische activiteit, maar een dienst van algemeen (niet-economisch) belang is (DAB). Het verzorgen van bekostigd onderwijs zal op zichzelf bezien geen winstgevende activiteit zijn, maar doordat de bekostiging niet steeds synchroon loopt met de uitgaven waarvoor de bekostiging dient, kunnen wel tijdelijk overschotten ontstaan. Dit leidt ook nu al tot knelpunten in de uitvoeringspraktijk. Derhalve acht het kabinet het wenselijk dat een brede, niet alleen voor universitair onderwijs geldende, onderwijs- en onderzoeksvrijstelling<sup>14</sup> wordt geïntroduceerd voor met publieke middelen of door wettelijk collegegeld en instellingscollegegeld bekostigde onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Door aan te sluiten bij bekostiging met publieke middelen valt in ieder geval de bekostiging door de Staat, de medeoverheden, de Nederlandse organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO), de Europese Unie en centrale en decentrale overheden in andere EU-lidstaten binnen de bekostigingseis.

Deze vrijstelling is van rechtswege van toepassing als de activiteiten van de belastingplichtige uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor 90% of meer) bestaan uit bekostigde onderwijs- of onderzoeksactiviteiten. Van vrij te stellen bekostigde onderwijs- of onderzoeksactiviteiten is sprake als het onderwijs of het onderzoek hoofdzakelijk (voor 70% of meer) wordt bekostigd door publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeeld of uit bijdragen die worden ontvangen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen dan wel marginale contractuele tegenprestatie wordt gevraagd. In dit geval is het subject van heffing vrijgesteld, waardoor de gehele winst van de

<sup>14</sup> Onder onderzoek wordt ook valorisatie begrepen.

belastingplichtige is vrijgesteld (ook de resultaten die worden behaald door middel van andere activiteiten, zoals onderwijs- en onderzoeksactiviteiten die niet voor ten minste 70% worden bekostigd met publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeld of uit bijdragen die worden ontvangen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen dan wel een marginale contractuele tegenprestatie wordt gevraagd). Op deze manier kunnen de administratieve lasten van de betreffende belastingplichtige en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst worden beperkt. Immers, in dat geval behoeft geen aangifte voor de vennootschapsbelasting te worden gedaan. In het wetsvoorstel wordt voor bepaalde lichamen die onderwijs geven of onderzoek verrichten, de mogelijkheid opengehouden om – net als bij de zorgvrijstelling en de in dit wetsvoorstel voorgestelde vrijstelling voor academische ziekenhuizen – een zogenoemde winstklem in te voeren. Het kabinet gaat ervan uit dat het gros van de in een stichting of vereniging ondergebrachte onderwijsinstellingen die basisonderwijs of voortgezet onderwijs aanbieden ofwel geen onderneming drijven en zodoende niet vennootschapsbelastingplichtig zijn ofwel van deze subjectvrijstelling gebruik kunnen maken.

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

### *5.3. Zeehavenbeheerders*

Ten slotte wordt in dit wetsvoorstel voorzien in een tijdelijke vrijstelling voor vijf met naam genoemde indirecte overheidsondernemingen en één met naam genoemde directe overheidsonderneming. Het gaat om Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenschap Moerdijk, N.V. Port of Den Helder en Zeeland Seaports N.V. Voor deze zes havenondernemingen is een gelijk Europees speelveld van belang. Het kabinet heeft de positie van de Nederlandse zeehavens om die reden aangekaart bij de Commissie. Ook in het Europese parlement zijn vragen gesteld over de positie van zeehavens.<sup>15</sup> Naar aanleiding van die vragen heeft de Commissie laten weten dat haar onderzoek (waarvan geen resultaten worden gepubliceerd) aanleiding heeft gegeven om in enkele gevallen nader te onderzoeken of sprake is van staatssteun.<sup>16</sup> De Commissie heeft vervolgens op 9 juli 2014 laten weten dat zij andere lidstaten heeft bevraagd over de wijze waarop in die betreffende lidstaten met zeehavens wordt omgegaan.<sup>17</sup> Dit sterkt het kabinet in de gedachte dat het kabinet en de Commissie uiteindelijk hetzelfde doel voor ogen hebben. In afwachting van het vervolg worden

<sup>15</sup> Het lid van het Europees parlement Wortmann (CDA) heeft vragen gesteld aan Commissaris Almunia (raadpleegbaar via navolgende link: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bWQ%2bE-2014-000552%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fNL&language=NL>).

<sup>16</sup> Het antwoord van Commissaris Almunia is raadpleegbaar via navolgende link: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2014-000552&language=NL>.

<sup>17</sup> Het persbericht is raadpleegbaar via navolgende link: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-794\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-794_en.htm)

genoemde havenondernemingen als gevolg van een specifieke, tijdelijke vrijstelling niet geraakt door de in dit wetsvoorstel vervatte modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Gezien het met de Commissie gedeelde doel van een gelijk Europees speelveld vervalt de noodzaak voor de uitzonderingspositie voor genoemde havenondernemingen op termijn. In dit wetsvoorstel is daarom bepaald dat de uitzonderingspositie voor deze zes havenondernemingen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip vervalt, waarna ook zij onder het gemoderniseerde, reguliere systeem voor overheidsondernemingen zullen vallen.

## 6. Consultatie

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

### 6.1. Reacties op de internetconsultatie

Op de internetconsultatie<sup>18</sup> zijn in totaal 30 reacties binnengekomen, waarvan 15 openbaar. De reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties (5), particulieren (11) en overheden (14).

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

De reacties op de internetconsultatie geven het volgende beeld:

- Uit de internetconsultatie blijkt in het bijzonder dat er grote zorgen bestaan over de toename van de administratieve lasten die het wetsvoorstel met zich brengt. Vooral door de inhoud en de vormgeving van de vrijstellingen wordt in een groot aantal reacties de zorg geuit dat de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen tot een zodanige verzwarening van de administratieve lasten leidt dat deze niet opweegt tegen het met de vrijstellingen te bereiken effect. Daarnaast zorgt de introductie van een aantal open normen voor onzekerheid over de wijze waarop die normen in de praktijk zullen worden ingevuld. Als voorbeelden kunnen worden genoemd de reikwijdte van het begrip «overheidstaak» en van het begrip «evenredigheid».
- In een groot aantal reacties wordt de voorkeur uitgesproken voor een systematiek waarin een keuzemogelijkheid aan de belastingplichtige wordt geboden om de belastingplicht te leggen op het niveau van de publiekrechtelijke rechtspersoon of op het niveau van de afzonderlijke ondernemingen van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Indien dit niet mogelijk is, wordt in de reacties de voorkeur gegeven aan het belasten op het niveau van de publiekrechtelijke rechtspersoon (voor zover een onderneming wordt gedreven).

<sup>18</sup> De openbare reacties en de geconsulteerde conceptwettekst en conceptmemorie van toelichting zijn terug te vinden op: <http://www.internetconsultatie.nl/vpbplichtoverheidsondernemingen>.

- De grens van € 15.000, die in de geconsulteerde conceptwettekst wordt gehanteerd bij de toepassing van de algemene vrijstellingen en de onderwijsvrijstelling, is volgens veel reacties te laag. Veel geconsulteerden geven aan deze grens snel te passeren, waardoor de vrijstelling niet kan worden toegepast ook als de niet-vrijgestelde activiteiten minder dan 10% van het totaal bedragen. Belastingplichtigen worden hierdoor volledig belastingplichtig (ook voor in beginsel vrij te stellen activiteiten) en kunnen op grond van de geconsulteerde conceptwettekst slechts op verzoek gebruikmaken van een partiële vrijstelling. In sommige reacties wordt gesuggereerd om aan te sluiten bij de de-minimisvrijstelling voor staatssteun. In andere reacties wordt aangegeven dat alleen een procentuele grens voldoende dient te zijn. In weer andere reacties wordt het standpunt ingenomen dat iedere vrijstelling voor kleine winsten onterecht is, omdat dat bijvoorbeeld bij private bv's en nv's ook niet aan de orde is.
- In veel reacties wordt duidelijk gemaakt dat men graag een verdere invulling zou willen zien van het begrip overheidstaak. De belanghebbenden die dit punt hebben opgebracht, voorzien zonder nadere invulling langdurige discussies met de Belastingdienst en een aanzienlijke stijging van de administratieve lasten.
- De eis «invloed op de dagelijkse bedrijfsvoering» bij de samenwerkingsvrijstelling is, zo blijkt uit een aantal reacties, onduidelijk. Veel belanghebbenden vragen zich af wat hiermee wordt bedoeld. Door deze eis kan het zijn dat een gemeenschappelijke regeling in de vorm van een centrumgemeenteconstructie niet onder de vrijstelling zou vallen.
- De bekostigingseis die in de geconsulteerde conceptwettekst wordt gesteld bij de onderwijsvrijstelling is, blijkens enkele reacties, niet ruim genoeg. In de geconsulteerde wettekst komt onderwijs of onderzoek alleen voor de vrijstelling in aanmerking als het onderwijs of het onderzoek voor ten minste 90% wordt bekostigd door het Rijk. Bekostiging door bijvoorbeeld medeoverheden, de Europese Unie of de NWO telt niet mee. Daarnaast wordt het criterium dat de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten ten minste 90% van de totale activiteiten moeten bedragen om voor de subjectieve vrijstelling in aanmerking te komen in die reacties als (te) stringent ervaren.
- In enkele reacties wordt het standpunt ingenomen dat artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van de Wet Vpb 1969 moet worden gemoderniseerd. Immers, alleen directe overheidsondernemingen krijgen de mogelijkheid om 4% van het vermogen als kosten in aftrek te brengen. Andere belastingplichtigen mogen dit niet. Een meer eenvormige einduitkomst voor overheidsondernemingen en niet-overheidsondernemingen zou volgens die reacties gewenst zijn. Het zou volgens sommigen wel de voorkeur verdienen te voorzien in een regeling, waarbij bijvoorbeeld een forfaitaire verhouding tussen eigen en vreemd vermogen wordt aangenomen.

## 6.2. Consultatiegesprekken

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

Er is gesproken met de volgende ministeries<sup>19</sup>:

- Ministerie van Binnenlandse Zaken;

<sup>19</sup> Tijdens de inventarisatieronde is niet gesproken met het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Bij dit ministerie bestond ook geen behoefte aan een consultatiegesprek.

- Ministerie van Economische Zaken tezamen met het kennisinstituut TNO, het Nationaal Lucht- en Ruimtevaartlaboratorium en Staatsbosbeheer;
- Ministerie van Financiën tezamen met de Belastingdienst en De Nederlandsche Bank N.V.;
- Ministerie van Infrastructuur en Milieu;
- Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport;
- Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap;
- Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid;
- Ministerie van Algemene Zaken;
- Ministerie van Defensie;
- Ministerie van Veiligheid en Justitie.

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

- Vereniging voor afval- en reinigingsmanagement (NVRD);
- Het collectief voor afvalmanagement, de coöperatieve vereniging Midwaste;
- Vereniging van Nederlandse gemeenten (VNG) tezamen met de gemeenten Amsterdam, Rotterdam, Den Haag, Hengelo, Utrecht, Eindhoven, Westland en Emmen<sup>20</sup>;
- Nederlandse federatie van Universitair Medische Centra (NFU);
- Vereniging van Universiteiten (VSNU);
- Brancheorganisatie voor sociale werkgelegenheid en arbeidsintegratie (Cedris);
- Ondernemingsorganisaties VNO-NCW en MKB-Nederland;
- Interprovinciaal Overleg (IPO) tezamen met de provincies Noord-Holland, Gelderland en Flevoland;
- Unie van Waterschappen (UvW);
- Register Belastingadviseurs (RB);
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB).

Daarnaast hebben er gesprekken plaatsgevonden met:

- Provincie Noord-Brabant;
- Havenbedrijven (Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Zeeland Seaports N.V. en Havenschap Moerdijk)<sup>21</sup>;
- N.V. Westerscheldetunnel.

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

- De eis «naar rato delen in positieve en negatieve resultaten» bij de samenwerkingsvrijstelling is voor nv's en bv's lastig te hanteren aangezien aandeelhouders van die nv's en bv's bij negatieve resultaten niet verplicht kunnen worden om bij te storten. Hun aandeel in de negatieve resultaten is immers beperkt tot de omvang van hun kapitaaldeelname.

<sup>20</sup> Tijdens de inventarisatieronde is ook gesproken met de gemeente Littenseradiel. De gemeente Littenseradiel had geen behoefte om deel te nemen aan een consultatiegesprek.

<sup>21</sup> Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V. en Havenschap Moerdijk hebben deelgenomen aan een inventarisatiebespreking. Zeeland Seaports N.V. en Groningen Seaports N.V. hebben zich tijdens deze inventarisatiebespreking laten vertegenwoordigen.

- Het zou mogelijk moeten zijn dat publiekrechtelijke rechtspersonen met «hun» ondernemingen of privaatrechtelijke overheidslichamen een fiscale eenheid kunnen vormen. Hierdoor kunnen alle onderlinge transacties wegvallen en kunnen winsten en verliezen onderling worden verrekend.
- De N.V. Port of Den Helder is in de geconsulteerde wettekst niet genoemd in de vrijstelling voor zeehavenbedrijven.
- Om herstructureringen bij gemeenten te vergemakkelijken waarbij onroerend goed juridisch van eigenaar wisselt maar desalniettemin binnen de «eigen» kring blijft, zou een (tijdelijke) overdrachtsbelasting-faciliteit gewenst zijn.
- De in de geconsulteerde wettekst opgenomen vrijstelling voor academische ziekenhuizen is beperkter dan de zorgvrijstelling. De zorgvrijstelling kent een 10%-marge waardoor de winst van bepaalde commerciële activiteiten buiten de heffing kan blijven. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen kent deze marge niet.
- Het onderwijs en het onderzoek dat academische ziekenhuizen geven of verrichten, zou niet onder de in de geconsulteerde wettekst opgenomen onderwijsvrijstelling moeten vallen, maar zou moeten worden meegenomen in de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.
- Valorisatie (kennisdeling) behoort tot de wettelijke taak «onderzoek» en zou zodoende mee moeten lopen in de vrijstelling voor academische ziekenhuizen en de onderwijsvrijstelling.
- In het conceptwetsvoorstel en de toelichting daarop wordt niets opgemerkt over de uitgangspunten die worden gehanteerd bij de op te stellen openingsbalans.

### *6.3. Herzieningen naar aanleiding van de consultatie*

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

- In plaats van de afzonderlijke directe overheidsonderneming is de publiekrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig voor zover een onderneming wordt gedreven. Voorts is er een fictie opgenomen als gevolg waarvan alle ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon, met uitzondering van de Staat, geacht worden tezamen één onderneming te vormen. Winsten en verliezen kunnen hierdoor, anders dan in de geconsulteerde conceptwettekst, onderling worden verrekend. Ook kunnen tot het ondernemingsvermogen behorende vermogensbestanddelen in beginsel zonder fiscale consequenties worden verschoven tussen de tot belastingplicht leidende ondernemingen van eenzelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Het aantal als gevolg van dit wetsvoorstel nieuwe belastingplichtigen neemt flink af in vergelijking met het consultatiewetsvoorstel.
- Voor wat betreft de Staat blijft de belastingplicht in beginsel rusten op het niveau van de ondernemingen. Verder is voorzien in een regeling waardoor ondernemingen van hetzelfde ministerie worden aange-merkt als één onderneming gedreven door de Staat. Hierdoor wordt feitelijk bereikt dat per ministerie aangifte wordt gedaan en dat winsten en verliezen van ondernemingen binnen dat ministerie onderling kunnen worden verrekend. Ook kunnen vermogensbestanddelen zonder fiscale consequenties worden verschoven tussen de belaste ondernemingen van eenzelfde ministerie.

- De algemene vrijstellingen waren in het conceptwetsvoorstel vormgegeven als subjectvrijstelling. Deze vrijstellingen waren in beginsel van rechtswege van toepassing, indien werd voldaan aan het «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend»-criterium en als de begrenzing van € 15.000 niet werd overschreden. Was dan niet het geval dan moest worden verzocht om toepassing van de partiële vrijstelling. De in het geconsulteerde conceptwetsvoorstel opgenomen systematiek wordt verlaten. De algemene vrijstellingen zijn in het onderhavige wetsvoorstel vormgegeven als objectvrijstelling en gelden van rechtswege voor winst uit vrij te stellen activiteiten.
- De toepassing van de algemene vrijstellingen is niet meer afhankelijk van de vraag of de activiteiten worden verricht voor een belastingplichtig deel van een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon. De samenwerkingsvrijstelling is wel afhankelijk van de vraag of de voor de participant verrichte activiteit, als deze activiteit door de participant zou zijn verricht, niet tot belastingplicht zou hebben geleid of zou zijn vrijgesteld.
- De onderwijsvrijstelling is aangepast. Ten eerste is de bekostigingseis verruimd tot publieke bekostiging zodat nu ook de bekostiging door de EU, de gemeenten, het NWO en vergelijkbare bekostigingen kwalificeert. Ten tweede is de vrije bekostigingsruimte verhoogd van 10% naar 30%. Daarnaast is expliciet opgenomen dat wettelijk inschrijvings- en collegegeld, lesgeld en van algemeen nut beogende instellingen ontvangen bijdragen waarvoor geen dan wel een marginale contractuele tegenprestatie wordt gevraagd buiten de vrije ruimte vallen. Verder is in de memorie van toelichting aangegeven dat kennisvalorisatie een onlosmakelijk deel vormt van de onderzoeksactiviteiten (dit heeft ook relevantie voor de vrijstelling voor academische ziekenhuizen).
- In de memorie van toelichting is nader aandacht gegeven aan de begrippen «deelname aan het economische verkeer», «in concurrentie treden», «winststreven» en «overheidstaak en publiekrechtelijke bevoegdheid». Dit biedt de praktijk meer handvatten.
- In de memorie van toelichting is de eis geschrapt dat «invloed op de dagelijkse bedrijfsvoering» voor toepassing van de samenwerkingsvrijstelling noodzakelijk is. Daarnaast is in het wetsvoorstel opgenomen dat bij een samenwerkingsverband sprake moet zijn van «naar evenredigheid van de afname van de activiteiten bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband».
- In de memorie van toelichting is geschrapt dat onderwijs en onderzoek dat wordt verricht door een academisch ziekenhuis onder de onderwijsvrijstelling vallen. Hierdoor geldt ook voor die activiteiten die eveneens als academisch ziekenhuis worden verricht de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.
- Ten slotte zijn in de memorie van toelichting passages toegevoegd waarin nader wordt ingegaan op de openingsbalans, op de algemene winstbepaling (waaronder toepassing van het «at arms length»-beginsel) en de vermogensetikettering.

## **7. Administratieve lasten en uitvoeringskosten**

De modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheids-ondernemingen zal leiden

tot een toename van de administratieve lasten voor bedrijven. Dit houdt verband met een toename van het aantal partijen dat voortaan aangifte zal moeten doen voor de vennootschapsbelasting.

Er wordt, voor de administratieve lasten en de uitvoeringskosten, uitgegaan van omstreeks 5000 entiteiten die vennootschapsbelastingplichtig worden. De toename van de administratieve lasten bedraagt in totaal naar verwachting € 6,5 miljoen structureel per jaar. Deze toename

slaat nagenoeg geheel (dat wil zeggen voor bijna € 6 miljoen) neer bij medeoverheden en door medeoverheden beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen. Het restant slaat neer bij de Staat en door de Staat beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen.

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

Gegeven de massaliteit zal met deze belastingplichtigen in de beginjaren zo veel mogelijk groepsgewijs (voor)overleg plaatsvinden. Dit vergt ook van deze nieuwe groep een goede voorbereiding voordat men zich meldt voor (voor)overleg. Om het voorgaande in zo goed mogelijke banen te leiden is reeds met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen een raamafpraak opgesteld. Daarin is onder andere opgenomen dat alle partijen tot een effectieve en efficiënte werkwijze in verband met de implementatie van het wetsvoorstel wensen te komen met als doel de administratieve lasten van de medeoverheden en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst zo veel mogelijk te beperken. Partijen hebben in de afspraak bovendien opgenomen bereid te zijn zich constructief op te stellen en om een plan van aanpak met tijdpad op te stellen om genoemde doelstellingen te halen. Bij de invulling van het plan van aanpak zullen onder meer, door middel van het opstellen van handreikingen, diverse vraagstukken geadresseerd worden welke van invloed zijn op het vaststellen van de omvang van de belastingplicht, de openingsbalans en de belastbare grondslag. Dit betekent echter niet dat de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen zich conformeren aan dit wetsvoorstel. Zij behouden uiteraard de mogelijkheid om tijdens de parlementaire behandeling hun visie naar voren te brengen.

De diverse (open) normen die in dit wetsvoorstel worden gehanteerd, zullen in de praktijk en jurisprudentie nader moeten worden ingekaderd. Het gaat dan specifiek om bijvoorbeeld de invulling van de begrippen «onderneming» en «overheidstaak» alsmede de toepassing van de vrijstellingen. Dit vergt zeker in de aanvangsfase een extra werklast voor de Belastingdienst. Na deze fase lopen de werkzaamheden in de reguliere behandeling van vennootschapsbelastingplichtigen. De extra uitvoeringskosten bedragen € 7,3 miljoen in 2015 en nemen daarna af tot een structureel bedrag van € 6,6 miljoen per jaar.

**Tabel Uitvoeringskosten Vpb-plicht voor overheidsondernemingen (€ mln)**

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

## **8. EU-aspecten**

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



In deze paragraaf wordt aandacht besteed aan de Europeesrechtelijke beoordeling van de in dit wetsvoorstel voorgestelde algemene vrijstellingen en de specifieke vrijstelling voor academische ziekenhuizen en voor bekostigd onderwijs en onderzoek. Vervolgens wordt ingegaan op de zeehavenvrijstelling. Deze paragraaf wordt afgesloten met een beschrijving van het overleg met de Europese Commissie.

### *8.1. Europeesrechtelijke beoordeling nieuwe vrijstellingen*

Het wetsvoorstel bevat, zoals eerder opgemerkt, vier algemene vrijstellingen, te weten een vrijstelling voor overheidstaken, een vrijstelling voor interne activiteiten, een vrijstelling voor quasi-inbesteding en een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.

Met de Commissie is gesproken over de vrijstelling voor overheidstaken. Van belang is om hier te onderscheiden dat de Commissie spreekt van diensten van algemeen belang (DAB) terwijl het kabinet voor de vennootschapsbelasting spreekt van overheidstaken. Van beide begrippen is voor de toepassing van de vennootschapsbelasting geen definitie te geven die de vrij te stellen activiteiten zowel vanuit een Europees perspectief als vanuit een Nederlands fiscaal perspectief voldoende afbakent. Echter, door aan te sluiten bij het begrip overheidstaak en de vrijstelling te beperken met een concurrentie criterium zal deze zich vanuit een Europees perspectief materieel beperken tot DAB activiteiten.

De vrijstelling voor interne diensten strekt ertoe te voorkomen dat eventuele resultaten die worden behaald met activiteiten die plaatsvinden binnen een rechtspersoon worden meegetrokken in de belastingplicht, omdat deze activiteiten ook worden verricht buiten de desbetreffende rechtspersoon. Interne situaties leiden ook onder de Europese ondernemingsdefinitie niet tot de conclusie dat sprake is van een onderneming (er vindt geen aanbod plaats op een markt). De introductie van een vrijstelling voor interne activiteiten is derhalve niet in strijd met Europees recht. De verschillende besprekingen die met de Commissie hebben plaatsgevonden, geven het kabinet geen reden om aan te nemen dat zij hier anders tegen aan kijkt.

De vrijstelling voor quasi-inbesteding leidt er feitelijk toe dat, ondanks dat geen sprake is van een zuivere interne situatie, activiteiten die plaatsvinden tussen een publiekrechtelijke rechtspersoon en de door hem beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen en deze privaatrechtelijke overheidslichamen onderling, als interne situatie dienen te worden beschouwd. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden ligt weer in het verlengde van deze vrijstelling. Beide vrijstellingen 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 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, aangemerkt kunnen worden als interne situatie. Zo is in het Teckal-arrest<sup>22</sup> 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 haar eigen diensten en deze rechtspersoon het merendeel van zijn werkzaamheden verricht ten behoeve van de overheid of overheden die hem controleren. Uit de gesprekken met de Commissie is gebleken dat zij geen problemen ziet bij

<sup>22</sup> HvJ 18 november 1999, C-107/98, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998CJ0107:NL:HTML>

vrijstellingen die aan deze voorwaarden voldoen. Nu de voorgestelde vrijstelling naar de mening van het kabinet alle voorwaarden vervult, worden geen bezwaren bij de Commissie verwacht.

Het wetsvoorstel kent naast de algemene vrijstellingen een drietal specifieke vrijstellingen, te weten een vrijstelling voor onderwijs en onderzoek, een vrijstelling voor activiteiten verricht als academisch ziekenhuis en een vrijstelling voor zeehavens. De Commissie heeft in één van de gesprekken aangegeven dat zij onderwijs beschouwt als een DAB. De vrijstelling voor onderwijs en onderzoek, zoals deze is opgenomen in het wetsvoorstel, valt derhalve niet onder de staatssteunbepalingen. Uit gesprekken met DG Concurrentie is dan ook gebleken dat een dergelijke vrijstelling vanuit Europees perspectief geen probleem zou moeten zijn.

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen is vooral in het leven geroepen ter behoud van een gelijk speelveld tussen academische ziekenhuizen enerzijds en reguliere ziekenhuizen anderzijds. Deze laatste kunnen, in tegenstelling tot academische ziekenhuizen, in beginsel gebruikmaken van de zorgvrijstelling vanwege de wijze waarop de zorgvrijstelling is vormgegeven. De academische ziekenhuizen kunnen naar alle waarschijnlijkheid geen gebruik maken van de zorgvrijstelling vanwege de onderwijsactiviteiten die zij verrichten waardoor zij niet aan het «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend»- criterium op lichaamsniveau voldoen. Gelet op het gelijke speelveld is er daarom voor gekozen om voor academische ziekenhuizen een vrijstelling in te voeren en bij de vormgeving van deze vrijstelling aan te sluiten in de wijze waarop de huidige zorgvrijstelling, die geen onderwerp vormt van de uitnodiging van de Commissie van 2 mei 2013 tot het nemen van de dienstige maatregelen, is vormgegeven.

## *8.2. Zeehavenvrijstelling*

Zowel het kabinet als de Commissie erkennen het belang van een gelijk speelveld voor zeehavens. Het kabinet is zich bewust van de mogelijke bezwaren die bij de Commissie bestaan tegen de zeehavenvrijstelling. Het kabinet heeft in de voorbereiding van dit wetsvoorstel de wens laten prevaleren om te komen tot een gelijk speelveld tussen de Nederlandse havens en die in de ons omringende lidstaten. Uit de mededelingen die de Commissie heeft gedaan in het persbericht aangaande de aanvang van de formele onderzoeksprocedure, valt af te leiden dat de in het wetsvoorstel opgenomen zeehavenvrijstelling voor de Commissie vanuit staatssteunperspectief niet acceptabel is. Gelet op het beeld dat de havens in de ons omringende landen feitelijk geen vennootschapsbelasting betalen, is er naar de mening van het kabinet op dit moment, bij ontbreken van een materiële Vpb-plicht voor de Nederlandse zeehavens, echter geen sprake van concurrentievervalsing of ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten. Om deze reden acht het kabinet een tijdelijke zeehavenvrijstelling gerechtvaardigd.

Uit hetzelfde persbericht van de Commissie van 9 juli 2014 valt ook op te maken dat de Commissie werk lijkt te maken van het bereiken van een gelijk speelveld voor zeehavens in Europa op het gebied van de vennootschapsbelasting, hetgeen het kabinet verheugt. Het kabinet is bereid in gesprek te gaan met belanghebbenden en de Commissie, om te komen tot een werkbare oplossing voor alle partijen. Voorwaarde hiervoor is wel dat de Commissie zich blijft inzetten voor het bereiken van een gelijk Europees speelveld voor zeehavens, niet alleen op het terrein van de belastingheffing naar de winst maar ook op het niet fiscale vlak, en dat de Commissie het kabinet in een externe communicatie zicht geeft op het

zoveel mogelijk gelijktijdig bereiken van het gelijke Europese speelveld op fiscaal terrein.

### *8.3. Overleg met de Commissie*

Na de acceptatie van de dienstige maatregelen hebben op ambtelijk niveau regelmatig informele contacten plaatsgevonden met DG Concurrentie van de Commissie. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de in die gesprekken op ambtelijk niveau gewisselde standpunten geen formele standpuntbepaling van de Europese Commissie zijn. Desalniettemin beschouwt het kabinet de gedane uitspraken wel als richtinggevend.

Op 16 oktober 2013 is op ambtelijk niveau in Brussel met DG Concurrentie van de Commissie gesproken over een hoofdlijnennotitie. Het gesprek vond niet plaats aan de hand van een concreet (concept)wetsvoorstel. In die hoofdlijnennotitie was de planning opgenomen alsook een ruwe schets van de voorgenomen aanpak. Tijdens dat gesprek kwam naar voren dat de Commissie zich conceptueel kon vinden in de uiteindelijk ook in het wetsvoorstel neergelegde modernisering. Desalniettemin was het gesprek oriënterend van aard en zijn – bij ontstentenis van een concreet (concept)wetsvoorstel – geen specifieke zorgpunten van de zijde van de Commissie genoteerd. Wel gaf het gesprek aanleiding om verder te gaan op de voorgenomen weg.

Een eerste conceptwetsvoorstel is op 6 februari 2014 per email met DG Concurrentie van de Commissie gedeeld. Naar aanleiding daarvan heeft op 5 maart 2014 in Brussel wederom op ambtelijk niveau een gesprek plaatsgevonden met DG Concurrentie van de Commissie. In dat gesprek werd duidelijk dat de Commissie zich op het standpunt stelt dat het aan de lidstaat zelf is om invulling te geven aan de dienstige maatregelen. De Commissie geeft geen stempel van goedkeuring, maar zal wel potentiële vraag- of zorgpunten signaleren. Het is vervolgens weer aan de lidstaat om te beoordelen of de lidstaat daar wat mee wil doen. De Commissie sprak vervolgens op een aantal specifieke punten haar zorgen uit, waaronder de zeehavenvrijstelling waar al in onderdeel 8.2. van deze memorie van toelichting nader op in is gegaan.

Verder is gesproken over het gebruik van het Nederlandse begrip «onderneming». De Commissie sloeg met name aan op de voorwaarde dat pas van een onderneming sprake is als naar winst wordt gestreefd en deze winst ook redelijkerwijze te verwachten is. Dat veronderstelt volgens de Commissie een subjectief element, waardoor zij vraagtekens plaatst bij het hanteren van het begrip «onderneming». Ook heeft de Commissie in datzelfde kader gevraagd of het Nederlandse begrip «onderneming» waarborgt, dat ook ingeval niet in concurrentie wordt getreden aan belastingheffing kan worden toegekomen. In reactie daarop is uitgelegd dat het fiscale winstbegrip in de jurisprudentie in hoge mate is geobjectiveerd en het concurrentie criterium in het ondernemingsbegrip geen rol van betekenis speelt. Voor zover daar al sprake van zou zijn, wordt met «in concurrentie treden» ook bedoeld op potentiële concurrentie. Het voorgaande leek de Commissie gerust te stellen.

Voorts is gesproken over de vormgeving van de algemene vrijstellingen. De algemene vrijstellingen waren in het eerste conceptwetsvoorstel alsook in de versie die in de periode van 14 april tot en met 12 mei 2014 voor internetconsultatie heeft opengestaan, vormgegeven als subjectvrijstelling. Deze vrijstellingen waren in beginsel van rechtswege van toepassing, indien werd voldaan aan het «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend»-criterium. In dat geval werd de gehele winst van de directe of indirecte overheidsonderneming vrijgesteld, ook de winst die zou worden

behaald met commerciële activiteiten. De Commissie stelde ten aanzien van beide punten vast dat die regelingen voor private ondernemingen ontbraken. Zij hebben immers geen ruimte van maximaal 10% om met commerciële activiteiten behaalde winst vrij te stellen noch kennen zij – met uitzondering van stichtingen en verenigingen – een bagatelvrijstelling. De Commissie vroeg zich af of dit onderscheid houdbaar was. Uiteindelijk zijn beide elementen uit het thans voorliggende wetsvoorstel gehaald.

Naar aanleiding van de bespreking op 5 maart 2014 is enkele malen informeel contact geweest per brief en per telefoon. Daarin zijn met de Commissie dezelfde zorg- en vraagpunten gewisseld. DG Concurrentie van de Commissie is vervolgens op 17 april 2014 op de hoogte gesteld van de op 14 april 2014 gestarte internetconsultatie naar aanleiding van een aangepast eerste conceptwetsvoorstel (hierna: consultatieversie). De doorgevoerde wijzigingen ten opzichte van het eerste conceptwetsvoorstel waren vrijwel uitsluitend terug te voeren op de gesprekken die op 5 maart 2014 en 20 maart 2014 met de Commissie zijn gevoerd. Het kabinet stelt vast dat de DG Concurrentie van de Commissie geen aanleiding heeft gezien gebruik te maken van de mogelijkheid om in de periode tot 12 mei 2014 inhoudelijk op de consultatieversie van het wetsvoorstel te reageren.

Op 9 juli 2014 is op ambtelijk niveau in Brussel gesproken over de zeehavenvrijstelling en is de hiervoor beschreven reactie op de zorg- en vraagpunten van de Commissie nogmaals herhaald. Verder heeft op 25 augustus 2014 op ambtelijk niveau telefonisch overleg plaatsgevonden over de zeehavenvrijstelling. Ten slotte is er op 8 september 2014 per telefoon aan de ambtenaren van Commissie gevraagd of zij nog vragen of opmerkingen hadden op of over het wetsvoorstel voordat dat bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal zou worden ingediend. De Commissie heeft geantwoord dat er, behoudens de zeehavenvrijstelling, geen prangende vragen of opmerkingen meer waren.

Het kabinet erkent dat de Commissie haar bedenkingen heeft en houdt bij de houdbaarheid van de vrijstelling voor zeehavens. Het kabinet heeft, behoudens die bedenkingen over de zeehavenvrijstelling, de indruk dat de Commissie van mening is dat Nederland de dienstige maatregelen met het onderhavige wetsvoorstel uitvoert. Het kabinet vindt steun voor die overtuiging in punt 14 van het besluit van 9 juli 2014 van de Commissie waarin zij besluit de formele onderzoeksprocedure tegen Nederland te starten. Daarin merkt de Commissie ten aanzien van het wetsvoorstel op dat: «het uitgangspunt van het ontwerp is dat overheidsbedrijven in principe aan de vennootschapsbelasting onderworpen moeten zijn; het bevat echter een aantal uitzonderingen op dat principe. Met name wordt in het ontwerp expliciet aan de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor de zes Nederlandse zeehavens vastgehouden.»

## **9. Budgettaire aspecten**

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

## II. ARTIKELSGEWIJS

### Artikel I

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

De belastingplicht van directe overheidsondernemingen is thans geregeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, en derde lid, van de Wet Vpb 1969. Deze bepalingen worden – in samenhang met de toevoeging van extra bepalingen – aangepast aan het nieuwe uitgangspunt voor de belastingplicht van directe overheidsondernemingen. Zoals al is aangegeven in het algemeen deel van deze memorie wordt bij de modernisering van de belastingplicht van overheidsondernemingen overgegaan van «niet belastingplichtig, tenzij» naar «belastingplichtig, tenzij». Daartoe worden in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb 1969 – in algemene zin – als belastingplichtige aangemerkt de in Nederland gevestigde publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, voor zover zij een onderneming drijven. Door voor de belastingplicht uit te gaan van het ondernemingsbegrip wordt op dit punt aangesloten bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Evenals voor stichtingen en verenigingen geldt voor publiekrechtelijke rechtspersonen dat, gelet op artikel 1 van de Wet Vpb 1969, de rechtspersoon aangemerkt wordt als lichaam voor de vennootschapsbelasting<sup>23</sup> en niet slechts de onderneming van de rechtspersoon. Dit is een wijziging ten opzichte van het huidige recht, waarin de ondernemingen van de publiekrechtelijke rechtspersonen aangemerkt worden als lichamen.

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

Op overeenkomstige wijze bepaalt het voorgestelde artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 dat de ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon, niet zijnde de Staat, tezamen één onderneming geacht

<sup>23</sup> In de parlementaire geschiedenis is over het gebruik van het woord «lichaam» in artikel 1 van de Wet Vpb 1969 opgemerkt: «Het in dit artikel gebezigde woord «lichamen» dient hier als verzamelbegrip voor alle belastingplichtigen van de vennootschapsbelasting». Zie Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 3, blz. 17

worden te vormen. Dat is in overeenstemming met het huidige beleid ten aanzien van stichtingen en verenigingen (lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969). Dit laatste wordt thans ook in de wet vastgelegd. Voor het in dit wetsvoorstel essentiële begrip «onderneming» – kort gezegd een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt – zij verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Komt men bij de publiekrechtelijke rechtspersonen niet door de ondernemingspoort, dan komt men – net als bij stichtingen en verenigingen – (in zoverre) niet aan vennootschapsbelastingplicht toe.

Het huidige artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 ziet op de belastingplicht van indirecte overheidsondernemingen. De tekst van dit lid wordt volgens dit wetsvoorstel vervangen door een nieuwe tekst. Door het vervallen de tekst van het huidige zevende lid wordt de belastingplicht van privaatrechtelijke rechtspersonen die volledig in overheidshanden zijn alleen nog bepaald op grond van hun rechtsvorm. Dit betekent dat een besloten vennootschap in handen van de overheid – dat wil zeggen met uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen als onmiddellijk of middellijk aandeelhouder – net zoals een besloten vennootschap in private handen in beginsel integraal vennootschapsbelastingplichtig wordt. Voor een stichting «in handen van»<sup>24</sup> de overheid geldt, net zoals voor een private stichting, dat deze alleen belastingplichtig wordt voor zover een onderneming wordt gedreven. Of een privaatrechtelijk overheidslichaam daadwerkelijk belasting verschuldigd zal zijn, zal mede afhangen van de eventuele toepasselijkheid van een vrijstelling, zoals de in het voorgestelde artikel 8f van de Wet Vpb 1969 opgenomen vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van dergelijke lichamen.

In het voorgestelde artikel 2, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 wordt bepaald dat onder een publiekrechtelijke rechtspersoon voor de toepassing van die wet onder een publiekrechtelijke rechtspersoon zowel een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon als een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon wordt begrepen. Hiermee wordt bereikt dat buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen die in Nederland opereren op overeenkomstige wijze worden behandeld als hun Nederlandse equivalenten die in Nederland opereren.

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

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

Het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de Wet Vpb 1969 beperkt de belastingplicht voor met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen. In dat lid wordt bepaald dat, in afwijking in zoverre van artikel 3, eerste lid, van de Wet Vpb 1969, met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen slechts aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen voor zover zij een onderneming drijven. Hiermee wordt een gelijke behandeling van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen en daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen beoogd. Uiteraard

<sup>24</sup> Bedoeld is een lichaam waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt.

zijn deze buitenlandse rechtspersonen slechts buitenlands belastingplichtig indien ze Nederlands inkomen genieten. Het voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen is opgenomen in hoofdstuk III van de Wet Vpb 1969.

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

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

In artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 wordt het begrip «het drijven van een onderneming» uitgebreid met een werkzaamheid die uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomt waardoor in concurrentie wordt getreden met – kort gezegd – belastingplichtige ondernemingen. Genoemde uitbreiding geldt momenteel voor de bepaling van de belastingplicht van stichtingen en verenigingen, die alleen belastingplichtig zijn voor zover een onderneming wordt gedreven. De strekking van de bepaling is het voorkomen dat door de afwezigheid van belastingplicht, wegens het ontbreken van een winststreven, concurrentievervalsing optreedt ten opzichte van belastingplichtige ondernemingen.<sup>25</sup> Gelet op deze strekking en het doel van de modernisering van de belastingplicht van overheidsondernemingen ligt het voor de hand dat de uitbreiding van het ondernemingsbegrip ook komt te gelden voor de beoordeling of een publiekrechtelijke rechtspersoon een onderneming drijft en daarmee (in beginsel) belastingplichtig voor de Wet Vpb 1969 is. De onderhavige wijziging voorziet daarin.

Het voorgaande geldt voor (ondernemingen van) zowel Nederlandse als buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen. In welk geval sprake is van een werkzaamheid waarmee «in concurrentie wordt getreden», valt niet in zijn algemeenheid te zeggen. Dat hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. Inmiddels is er jurisprudentie verschenen die handvatten kan bieden voor de toepassing van deze bepaling.<sup>26</sup>

Bij de beoordeling van het «in concurrentie treden» moet rekening worden gehouden met de context van het voorliggende geval. Het kan zich voordoen dat de overheid onder een ander juridisch regime handelt waardoor geen sprake is van dezelfde markt. Een voorbeeld ter verduidelijking: van de rechterlijke macht kan niet worden gezegd dat die in concurrentie treedt met private aanbieders van geschilbeslechting.

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

Artikel 6b

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

Op basis van het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 worden lichamen vrijgesteld die uitsluitend of

<sup>25</sup> Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, blz. 17, en HR 7 september 1988, nr. 24965, ECLI:NL:HR:1988:ZC3893, BNB 1988/296.

<sup>26</sup> Zie bijvoorbeeld HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, ECLI:NL:HR:2012:BR6294, BNB 2012/226, en de daaraan voorafgaande conclusie van A-G Wattel waarin een overzicht van de jurisprudentie wordt gegeven.

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

Het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 bevat een subjectieve vrijstelling voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, dat wil zeggen voor 90% of meer, onderwijs of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs en dat onderzoek hoofdzakelijk, dat wil zeggen voor 70% of meer, direct of indirect worden bekostigd uit publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld (als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek), uit lesgeld als bedoeld in de Les- en cursusgeldwet, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met de genoemde college- en les gelden of uit van algemeen nut beogende instellingen ontvangen bijdragen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd. Met de voorwaarde dat voor laatstgenoemde bijdrage geen contractuele tegenprestatie mag worden gevraagd, wordt voorkomen dat elke bijdrage van een algemeen nut beogende instelling tot de kwalificerende bekostiging kan worden gerekend. Het zou immers ook kunnen zijn dat een universiteit tegen betaling (bijdrage) een commercieel marktonderzoek verricht voor een algemeen nut beogende instelling. Van een contractuele tegenprestatie is evenwel geen sprake indien tegenover de bijdrage slechts een verplichting staat tot het geven van verantwoording over het gebruik van de bijdrage of over de daarmee bereikte resultaten. Voorgaande betekent dat als er sprake is van een marginale tegenprestatie de bijdrage niet meetelt voor de bekostigingseis. Door voor de vrijstelling aan te sluiten bij de bekostiging uit, kort gezegd, publieke middelen kan voor het aanbieden van commercieel onderwijs geen aanspraak worden gemaakt op de vrijstelling. Onder de bekostiging uit publieke middelen valt niet alleen de bekostiging vanuit de rijksoverheid, maar bijvoorbeeld ook bekostiging vanuit een gemeente of een provincie. Daarbij kan worden gedacht aan het ter beschikking stellen van een schoolgebouw door de gemeente. Tevens vallen in ieder geval bijdragen van de NWO onder de bekostiging uit publieke middelen alsook bijdragen van de Europese Unie, bepaalde internationale instellingen en centrale en decentrale overheden in de lidstaten van de Europese Unie. Door de 70%-eis met betrekking tot de bekostiging blijft ruimte bestaan voor bijvoorbeeld een vrijwillige eigen bijdrage van scholieren zonder dat dit meteen het verlies van de vrijstelling tot gevolg heeft. De overige activiteiten van onderwijsinstellingen mogen om gebruik te kunnen maken van de subjectvrijstelling slechts bijkomstig van aard zijn en moeten dan vallen binnen de marge van 10% die het «nagenoeg uitsluitend»-criterium met zich brengt. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het aanbieden van bijscholingscursussen, waarvoor geen bekostiging uit publieke middelen wordt ontvangen.



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

Wanneer een academisch ziekenhuis en een universiteit tezamen in één lichaam zijn ondergebracht kan (ingeval aan de voorwaarden daartoe wordt voldaan) eveneens een beroep worden gedaan op de subjectvrijstelling van het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969. Het aan het slot van het eerste lid, onderdeel a, van dat artikel gehanteerde woord «of» heeft de gangbare betekenis in wettelijke regelingen van «en/of».<sup>27</sup>

Om onbedoelde gevolgen te voorkomen, bevat het voorgestelde artikel 6b, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 de mogelijkheid nadere regels te stellen voor lichamen als bedoeld in de artikelen 2, eerste lid, onderdelen a, b en e, en 3, eerste lid, van de Wet Vpb 1969, met uitzondering van een lichaam als bedoeld in artikel 3, derde lid. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de invoering van een winstklem. Omdat dit niet van belang is voor Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen of buitenlandse rechtspersonen die vergelijkbaar zijn met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen zijn deze rechtspersonen in deze bepaling niet opgenomen onderscheidenlijk wel uitgezonderd.

#### Artikel 6c

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

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

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

#### Artikel 8e

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

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

<sup>27</sup> Aanwijzing 63 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

publiekrechtelijke rechtspersoon (mits daarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen) en op activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen.

Het begrip privaatrechtelijk overheidslichaam wordt voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 gedefinieerd in het voorgestelde artikel 8e, vijfde, van die wet. Het gaat, kort gezegd, om privaatrechtelijke lichamen die volledig door publiekrechtelijke rechtspersonen worden beheerst. De in genoemd vijfde lid, onderdelen a en b, opgenomen omschrijvingen zijn ontleend aan de omschrijvingen in het huidige artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969.

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

Het in het voorgestelde artikel 8e van de Wet Vpb 1969 gebruikte begrip «privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon» wordt omschreven in het voorgestelde zesde lid van laatstgenoemd artikel. Een «privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon» wordt hier voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 gedefinieerd als een privaatrechtelijk overheidslichaam (conform het voorgestelde artikel 8e, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969) waarvan de bestuurders uitsluitend, onmiddellijk of middellijk, door die publiekrechtelijke rechtspersoon worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend toekomt aan die publiekrechtelijke rechtspersoon, dan wel een privaatrechtelijk overheidslichaam waarvan uitsluitend die publiekrechtelijke rechtspersoon of lichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 8e, zesde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 onmiddellijk of middellijk aandeelhouder, vennoot, deelgerechtigde of lid is, onderscheidenlijk zijn. Anders dan een «privaatrechtelijk overheidslichaam», kan een «privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon», slechts «in handen zijn» van één publiekrechtelijke rechtspersoon.

#### *Vrijstelling interne activiteiten (eerste lid, onderdeel a)*

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

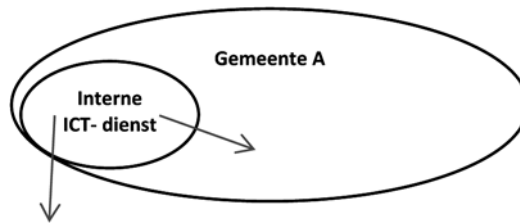
Het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet Vpb 1969 stelt de voordelen vrij uit activiteiten verricht voor het belastingplichtige lichaam zelf (ingeval sprake is van belastingplicht als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb 1969 dan wel het voorgestelde artikel 3, derde lid, van die wet).

Op grond van het voorgestelde artikel 8e, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 is het eerste lid van dat artikel ook van toepassing op resultaten die door de in het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 bedoelde belastingplichtigen (ministeries) worden behaald met activiteiten verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon de Staat. Genoemd achtste lid is nodig omdat bij de vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht wordt aangesloten bij de publiekrechtelijke rechtspersoon, behalve als de publiekrechtelijke rechtspersoon de Staat is. In dat geval wordt aangesloten bij de onderneming. Als gevolg van het achtste lid zijn activiteiten die een onderneming van het ene ministerie (lichaam) verricht voor een ander ministerie (lichaam) vrijgesteld onder de vrijstelling voor interne

activiteiten. De vrijstelling voor interne activiteiten wordt in het algemeen deel van deze memorie besproken in paragraaf 4.2.1.

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

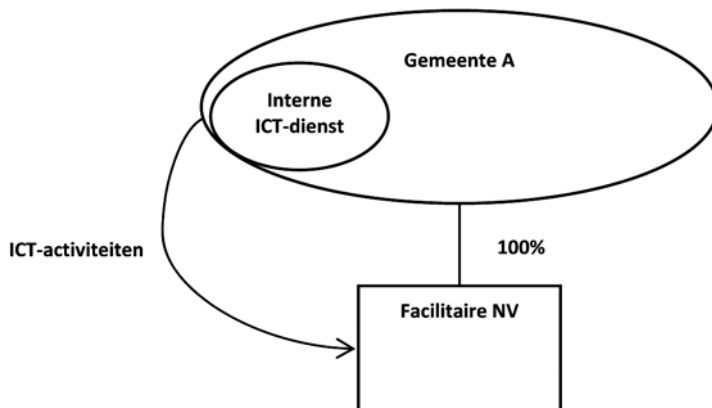
**Figuur 10**



Indien de ict-activiteiten deels aan een derde worden verricht, is de onderhavige vrijstelling op de interne ict-activiteiten van toepassing. Zie voor een vergelijkbaar voorbeeld figuur 3 in het algemeen deel van deze memorie. Opgemerkt zij dat ingeval de ict-activiteiten volledig intern binnen gemeente A plaatsvinden, er geen deelname aan het economische verkeer en geen sprake van een (materiële) onderneming in de zin van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb 1969 is.

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

**Figuur 11**



In deze situatie is de vrijstelling van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet Vpb 1969 van toepassing op de door de interne ICT-dienst van de gemeente A aan de Facilitaire NV verrichte ict-activiteiten. Zie voor een vergelijkbaar voorbeeld figuur 11 in het algemeen deel van de memorie.

Dit strookt met de door het kabinet zo veel mogelijk nagestreefde neutraliteit. Voor de (on)belastbaarheid van de ict-activiteiten van de gemeente A mag het niet uitmaken of zij de facilitaire activiteiten

(waarvoor de ict-activiteiten worden verricht) in de publiekrechtelijke rechtspersoon (de gemeente) laat of in een privaatrechtelijk overheidslichaam van de gemeente (Facilitaire NV) onderbrengt. De fiscaliteit moet zo min mogelijk bepalend zijn voor de gewenste structurering van activiteiten.

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

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

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

In verband met de vrijstelling van het eerste lid, onderdeel b, verdient overigens opmerking dat bij veel activiteiten van de overheid als zodanig niet zal worden toegekomen aan de vraag of een vrijstelling van toepassing is. Deze overheidsactiviteiten zullen reeds buiten de belastingplicht vallen omdat geen sprake is van een onderneming, doordat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer dan wel de activiteiten structureel verlieslatend zijn.

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

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

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

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

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

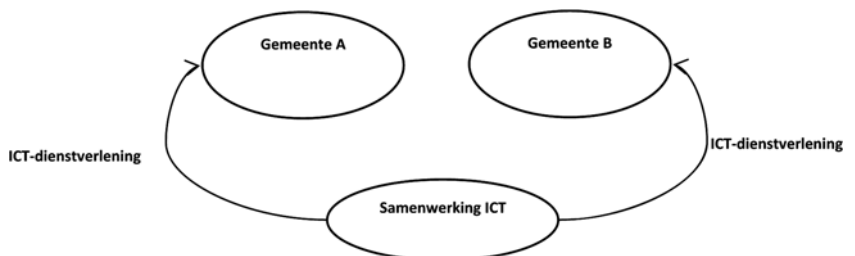
Verschillende typen samenwerkingsverbanden kunnen in het kader van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969 worden onderscheiden. Ten eerste is er het geval waarin overheden samenwerken via een gemeenschappelijke regeling met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid.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

Een tweede vorm van samenwerking waarop deze vrijstelling ziet, betreft de situatie waarin op grond van artikel 8, derde lid, van de Wet gemeenschappelijke regelingen de ene publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht voor een andere publiekrechtelijke rechtspersoon. Het gaat hier met name om de figuur van de zogenoemde centrumgemeenteconstructie (zie ook figuur 7 in het algemeen deel van deze memorie). Daarbij neemt de ene (veelal grotere) gemeente de uitvoering op zich van een overheidstaak, of een daaraan ondersteunende dienst, van een andere (veelal kleinere) buurgemeente. Deze situatie verschilt vanwege de toepasselijkheid van de Wet gemeenschappelijke regelingen wezenlijk met de situatie waarin de ene publiekrechtelijke rechtspersoon op basis van een gewone dienstverleningsovereenkomst activiteiten verricht voor een andere publiekrechtelijke rechtspersoon (of andere publiekrechtelijke rechtspersonen). Zie in dit kader ook figuur 8 in het algemeen deel van deze memorie.

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

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

**Figuur 12**



De vrijstelling van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969 is van toepassing indien beide gemeenten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten (ict-dienstverlening) bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband. Zie ook figuur 9 in

het algemeen deel van de memorie voor een voorbeeld waarin wordt samengewerkt in een gezamenlijke nv.

Op basis van het voorgestelde artikel 8e, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om op verzoek de toepassing van de objectvrijstelling van het eerste lid van dat artikel achterwege te laten. Het verzoek moet ingevolge het voorgestelde derde lid van dat artikel voorafgaand aan het eerste jaar waarover het lichaam de toepassing van genoemd eerste lid (de vrijstelling) achterwege wil laten, worden gedaan.

Voor boekjaren die aanvangen vóór 1 januari 2018 is voor wat betreft de termijn waarbinnen het verzoek moeten worden gedaan, voorzien in een overgangsregeling (artikel VII).

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

Zonder een dergelijke vijfjaarstermijn zou zich in beginsel jaarlijks een wisseling kunnen voordoen tussen de situatie waarin de vrijstelling niet achterwege blijft en de situatie waarin de vrijstelling wel achterwege blijft. Een termijn van vijf jaar met automatische verlenging betekent dat de belastingplichtige slechts één keer een verzoek hoeft te doen.

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

Verder wordt in het voorgestelde zevende lid, aanhef en onderdeel b, van genoemd artikel 8e bepaald dat het eerste lid van dat artikel niet van toepassing is op het produceren, transporteren of leveren van gas, elektriciteit of warmte en het aanleggen of beheren van netten of leidingen ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte. Het kabinet wenst onduidelijkheid hieromtrent te voorkomen en heeft derhalve gemeend deze bedrijven overeenkomstig de huidige wet uit te moeten sluiten van deze vrijstellingen. Daardoor blijft de huidige belastingplicht voor genoemde activiteiten gecontinueerd.

#### Artikel 8f

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

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

het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen.

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

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

In het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat activiteiten verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam voor de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie dat privaatrechtelijke overheidslichaam in een relatie staat als bedoeld in het voorgestelde artikel 8e, zesde lid, van de Wet Vpb 1969, of voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon, zijn vrijgesteld.

Het gaat bij deze vrijstelling bijvoorbeeld om de situatie waarin de gemeente een interne ict-dienst heeft ondergebracht in een vennootschap waarvan de gemeente alle aandelen houdt. De diensten die de vennootschap verricht aan de gemeente zijn vrijgesteld op grond van deze vrijstelling voor quasi-inbesteding. Zie ook figuur 5 in het algemeen deel van deze memorie. De vrijstelling geldt ook indien de diensten door de bv worden verricht aan een andere bv waarvan alle aandelen in handen zijn van dezelfde gemeente (zie in dit kader ook figuur 6 in het algemeen deel van deze memorie). Dit is in lijn met het uitgangspunt dat bij de fiscale behandeling van publiekrechtelijke rechtspersonen zo min mogelijk onderscheid moet worden gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten worden georganiseerd.

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

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

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

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

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

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

*Vrijstelling samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen (eerste lid, onderdeel c)*  
In het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969 is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen.

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

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

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

Op basis van het voorgestelde artikel 8f, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 kan een privaatrechtelijk overheidslichaam verzoeken toepassing van de objectvrijstelling van het eerste lid van dat artikel achterwege te laten. Een dergelijk verzoek kan bijvoorbeeld uitkomst bieden indien de activiteiten die onder de vrijstellingen zouden vallen en de activiteiten die niet onder de vrijstelling zouden vallen zo zeer met elkaar verweven zijn dat de lasten van een administratieve uitsplitsing niet opwegen tegen het voordeel van het van toepassing laten zijn van een vrijstelling. Het voorgestelde artikel 8e, derde, vierde en zevende lid, van de Wet Vpb 1969 is bij de toepassing van het voorgestelde 8f van de Wet Vpb 1969 een dergelijk verzoek van overeenkomstige toepassing.

#### Artikel 8g

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

Op basis van het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 worden vrijgesteld lichamen die uitsluitend of



nagenoeg uitsluitend, dat wil zeggen voor 90% of meer, activiteiten verrichten als academisch ziekenhuis, mits die activiteiten bij wet zijn opgedragen. Daarnaast bevat het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 een subjectvrijstelling voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, dat wil zeggen voor 90% of meer, onderwijs en/of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs en dat onderzoek hoofdzakelijk, dat wil zeggen voor 70% of meer, worden bekostigd uit publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeld of uit van algemeen nut beogende instellingen ontvangen bijdragen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.

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

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

Ook met betrekking tot deze activiteitenvrijstelling kan de belastingplichtige verzoeken dat zij buiten toepassing blijft. Het lichaam hoeft dan geen onderscheid te maken tussen de in principe op basis van het voorgestelde artikel 8g, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 vrijgestelde en de niet-vrijgestelde activiteiten. Tevens worden in het voorgestelde artikel 8g, derde lid, van de Wet Vpb 1969 het tweede lid van artikel 6b en het derde en vierde lid van artikel 8e van de Wet Vpb 1969 bij een dergelijk verzoek van overeenkomstige toepassing verklaard.

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

Voorgesteld wordt de regeling van artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van de Wet Vpb 1969, waarbij directe overheidsondernemingen 4% van het vermogen bij het begin van het jaar als kosten in aftrek mogen brengen, te laten vervallen. Als gevolg hiervan zal, net als bij stichtingen en verenigingen, aan de hand van het hierna toegelichte leerstuk van vermogensetikettering een toedeling van vreemd vermogen aan de onderneming moeten plaatsvinden.

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

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

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

### *Vermogensetikettering*

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

Aan de hand van het leerstuk van de vermogensetikettering wordt bepaald welke activa en passiva op de openingsbalans moeten of mogen worden geplaatst. In dit leerstuk wordt onderscheid gemaakt tussen verplicht ondernemingsvermogen, verplicht privévermogen (hierna: niet-ondernemingsvermogen) en keuzevermogen. Dit leerstuk is ontwikkeld in de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen die een onderneming drijven en geldt volgens de jurisprudentie ook voor stichtingen.<sup>28</sup>Voor de directe overheidsondernemingen die onderdeel zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon ligt het in de rede de vermogensetikettering ook als uitgangspunt te nemen voor de openingsbalans. Dit sluit aan bij de doelstelling van de belastingplicht van overheidsondernemingen, namelijk het creëren van een gelijk speelveld en het voorkomen van verstoring van concurrentieverhoudingen.

Indirecte overheidsondernemingen in de vorm van stichtingen en verenigingen (artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969) kunnen een niet-ondernemingsvermogen en een ondernemingsvermogen hebben indien niet alle activiteiten van deze rechtsvormen een onderneming vormen. Het leerstuk van vermogensetikettering wordt ook hier als uitgangspunt genomen bij de allocatie van vermogensbestanddelen.

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

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

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

Ook bij gemengd gebruik van een vermogensbestanddeel bestaat keuzevrijheid binnen de grenzen der redelijkheid. Als het vermogensbestanddeel in overheersende mate binnen de onderneming wordt

<sup>28</sup> Af te leiden uit HR 12 februari 1986, nr. 23245, ECLI:NL:HR:1986:AW8100, BNB 1987/188 en HR 10 februari 1999, nr. 33 216, ECLI:NL:HR:1999:AA2676, BNB 1999/171.

aangewend, brengt de redelijkheid mee dat het vermogensbestanddeel verplicht ondernemingsvermogen vormt.

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

#### *Voorbeeld*

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

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

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

#### *Allocatie van voor- en nadelen*

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

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

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

#### *«At arms length»-beginsel*

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

In artikel 8b van de Wet Vpb 1969 is een bepaling opgenomen die ziet op transacties tussen gelieerde lichamen. Voor deze «gelieerdheid» is vereist dat een lichaam deelneemt aan de leiding of het toezicht, dan wel deelneemt in het kapitaal van een ander lichaam. Tot deze lichamen behoren ook de indirecte overheidsondernemingen die belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn of zouden kunnen zijn. Tussen het publiekrechtelijke lichaam, zoals de Staat, en zijn indirecte overheidsonderneming kan derhalve gelieerdheid bestaan en zullen de transacties «at arms length» moeten plaatsvinden.

## **Artikel II**

*Artikel II (artikel 6c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Het voorgestelde artikel 6c van de Wet Vpb 1969 bevat – als overgangsrecht – een vrijstelling voor, kort gezegd, zeehavens. Artikel II bevat de bepaling die ervoor zorgt dat genoemd artikel 6c op enig moment vervalt. Ingevolge artikel VIII, tweede lid, vindt dit plaats op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

## **Artikel III**

*Artikel III (artikel 4.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

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

## **Artikel IV**

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

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

## **Artikel V**

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

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

## **Artikel VI**

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

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

## **Artikel VII**

De in de voorgestelde artikel 8e, tweede lid, artikel 8f, tweede lid en artikel 8g tweede lid, van de Wet Vpb 1969 geregelde verzoeken moeten voorafgaand aan het eerste boekjaar waarover het lichaam de toepassing van het eerste lid van die artikelen (dat wil zegen de vrijstelling)

achterwege wil laten, worden gedaan. Dit geldt alleen voor de boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2018. Voor boekjaren die aanvangen vóór 1 januari 2018 geldt op basis van artikel VII overgangsrecht, als gevolg waarvan voor die jaren het verzoek uiterlijk achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarover het lichaam de toepassing de betreffende vrijstelling achterwege wil laten, gedaan moet worden. Na afloop van deze overgangsperiode met een ruimere verzoekperiode hebben belanghebbenden enige ervaring kunnen opdoen met de nieuwe wetgeving zodat zij in een eerder stadium – dat wil zeggen voorafgaande aan het eerste relevante jaar – een weloverwogen verzoek kunnen doen.

### **Artikel VIII**

#### *Artikel VIII (inwerkingtreding)*

Artikel VIII regelt de inwerkingtreding van de uit dit wetsvoorstel voortvloeiende wet.

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

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

De Staatssecretaris van Financiën,  
E.D. Wiebes