



# Memo

Aan , ProRail B.V.

Van

Datum 15 september 2016

Referentie WvdM/2016/0673/11582843

## Betreft: Transitie ProRail B.V.

---

Deze notitie behandelt de mogelijke fiscale gevolgen van het onderbrengen van de activiteiten van ProRail BV (hierna: ProRail) bij de Rijksoverheid. Bij de behandeling daarvan is ingegaan op de huidige fiscale positie van ProRail, de fiscale gevolgen van de overgang en de fiscale aspecten van de nieuwe situatie. Voor wat betreft de rechtsvorm waarin de werkzaamheden van ProRail na de transitie zullen worden uitgeoefend, zijn diverse mogelijkheden onderzocht: een agentschap, een ZBO zonder rechtspersoonlijkheid, een publiekrechtelijke ZBO en ook een privaatrechtelijke ZBO. Hoewel wij hebben begrepen dat een transitie naar de laatste rechtsvorm niet (meer) aan de orde is, laten wij deze rechtsvorm hierna voor het overzicht toch de revue passeren.

Beschreven is wat de mogelijke gevolgen zijn voor de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting, de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting. Daar waar relevant is niet alleen gekeken naar de gevolgen voor ProRail zelf, maar ook naar de gevolgen voor de afnemers en opdrachtnemers. De notitie is uitsluitend bedoeld voor discussiedoeleinden.

### 1. Vennootschapsbelasting

#### Huidige situatie

In de huidige situatie, waarin ProRail haar activiteiten uitoefent in de vorm van een BV, geldt dat ProRail in beginsel voor al haar activiteiten belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Voor de werkzaamheden die als overheidstaak kunnen worden aangemerkt en waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, zou onder de nieuwe wetgeving die vanaf 1 januari 2016 van toepassing is aanspraak kunnen worden gemaakt op een vrijstelling. Dat zou in de eerste plaats tot gevolg hebben dat zou moeten worden afgerekend over de op dat moment aanwezige meerwaarden in de vermogensbestanddelen die aan de vrij te stellen activiteiten kunnen worden toegerekend. Voor zover deze meerwaarden, die moeten worden berekend op het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarde van de betreffende vermogensbestanddelen, de overigens aanwezige verliezen overtreffen zou daadwerkelijk belasting verschuldigd zijn.

Toepassing van de vrijstelling zou tevens tot gevolg hebben dat in de administratie een splitsing moet worden aangebracht tussen de belaste en de vrijgestelde werkzaamheden. Immers, omdat het om een zogenaamde objectvrijstelling gaat zouden bij gebruikmaking van de vrijstelling de niet vrijgestelde activiteiten gewoon belast blijven. Omdat deze activiteiten onderling sterk verweven zijn zal het in de praktijk lastig zijn om een dergelijke splitsing door te voeren. Aangezien ProRail in de huidige situatie in verband met aanwezige verliezen er ook geen belang bij heeft om voor een deel van de activiteiten van de vrijstelling gebruik te maken, is er, om voornoemde redenen, voornamelijk voor gekozen om een beroep te doen op de in de wet geboden

15 september 2016

mogelijkheid om van toepassing van de vrijstelling af te zien. Dat betekent dat ProRail voor al haar activiteiten onder de vennootschapsbelasting valt. De definitieve keuze om van toepassing van de vrijstelling af te zien moet voor 1 juli 2018 aan de belastingdienst worden doorgegeven.<sup>1</sup>

### **Overgang in verband met herstructurering**

#### *Agentschap, ZBO zonder rechtspersoonlijkheid en publiekrechtelijke ZBO*

Indien de onderneming van ProRail vanuit ProRail BV wordt ondergebracht bij de Rijksoverheid (hetgeen fiscaal als een belaste overdracht moet worden gezien) zal voor de vennootschapsbelasting moeten worden afgerekend over de in de onderneming aanwezige meerwaarden. Ervan uitgaande dat niet reeds per 1 januari 2016 van de vrijstelling gebruik wordt gemaakt, zal belasting verschuldigd zijn over het op het moment van de transitie aanwezige verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarden van alle vermogensbestanddelen, voor zover deze meerwaarden de overigens aanwezige verliezen overtreffen. Indien de onderneming van ProRail wordt ondergebracht in een agentschap, ZBO zonder rechtspersoonlijkheid of publiekrechtelijke ZBO, voorziet de huidige wetgeving niet in een regeling die het mogelijk maakt om afrekening uit te stellen en de bestaande vennootschapsbelastingclaim door te schuiven, ook niet voor zover ProRail na de overgang belastingplichtig blijft.

#### *Privaatrechtelijke ZBO.*

Als de werkzaamheden van ProRail na de overgang zullen worden uitgeoefend in de vorm van een privaatrechtelijke ZBO, kan voor zover ProRail ook na de overgang belastingplichtig blijft, de bestaande vennootschapsbelastingclaim mogelijk wel worden doorgeschoven en directe afrekening worden voorkomen. Dit is afhankelijk van de feitelijke situatie en zal nader moeten worden onderzocht.

### **Nieuwe situatie**

#### *Agentschap, ZBO zonder rechtspersoonlijkheid*

Voor zover de activiteiten van ProRail voor toepassing van de vennootschapsbelasting als ondernemingsactiviteiten moeten worden aangemerkt blijft ProRail in beginsel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Indien deze activiteiten nog werkzaamheden bevatten die als overheidstaak kunnen worden aangemerkt, zal, mits niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, in zoverre aanspraak kunnen worden gemaakt op een vrijstelling. Ook dan kan op verzoek toepassing van de vrijstelling achterwege worden gelaten. Zoals eerder aangegeven is een beroep op de mogelijkheid om de vrijstelling buiten aanmerking te laten aan bepaalde termijnen gebonden. Ervan uitgaande dat er in de nieuwe situatie zowel belaste als onbelaste activiteiten zullen zijn, zal administratief een splitsing moeten worden aangebracht tussen deze activiteiten.

In de situatie waarin de werkzaamheden van ProRail zullen worden uitgeoefend in de vorm van een agentschap of een ZBO zonder rechtspersoonlijkheid geldt als bijzonderheid dat de onderneming van ProRail samen met alle andere ondernemingen die door het betreffende

---

<sup>1</sup> Bij de definitieve keuze om van toepassing van een (gedeeltelijke) vennootschapsbelastingvrijstelling af te zien zullen ook de fiscale gevolgen van een eventuele overgang naar de Rijksoverheid moeten worden meegewogen; bij toepassing van een vrijstelling per 1 januari 2016 zou mogelijk (afhankelijk van de nader te onderzoeken feitelijke situatie) een beperkt deel van de meerwaarden, dat anders bij de transitie in de heffing zou worden betrokken (zie hierna), buiten de heffing kunnen blijven.

15 september 2016

ministerie (in dit geval het Ministerie van Infrastructuur en Milieu) worden uitgeoefend, fiscaal als één onderneming zullen worden aangemerkt. Dat betekent dat alle resultaten van deze ondernemingen bij elkaar worden opgeteld, zodat positieve en negatieve resultaten van de diverse ondernemingen onderling kunnen worden gesaldeerd. Een tweede bijzonderheid is dat in dat geval een besluit om af te zien van toepassing van één van de vrijstellingen door werkt naar alle ondernemingen van dat departement en mogelijk zelfs naar alle ondernemingen die rechtstreeks onder de Rijksoverheid vallen. Het zal daarom in dat geval minder gunstig kunnen zijn om van toepassing van de vrijstelling af te zien.

#### *Publiekrechtelijke en privaatrechtelijke ZBO*

In de situatie waarin gekozen wordt voor de rechtsvorm van een ZBO met rechtspersoonlijkheid, hetzij een publiekrechtelijke dan wel een privaatrechtelijke ZBO, geldt in beginsel hetzelfde als hiervoor is opgemerkt met betrekking tot het agentschap en de ZBO zonder rechtspersoonlijkheid. Voor zover de activiteiten van ProRail fiscaal als ondernemingsactiviteiten moeten worden aangemerkt (bij een privaatrechtelijke ZBO in de vorm van een BV of NV geldt dit bij wetsfictie voor alle activiteiten), zal ProRail ook in de nieuwe situatie in beginsel belastingplichtig blijven. Voor zover deze activiteiten als overheidstaak kwalificeren en voldaan wordt aan het niet-concurrentie criterium, kan gebruik worden gemaakt van een vrijstelling. Echter anders dan geldt voor een agentschap en ZBO zonder rechtspersoonlijkheid is een ZBO met rechtspersoonlijkheid zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dat betekent dat in dat geval geen saldering plaatsvindt met de resultaten van de andere ondernemingen van het Ministerie van Infrastructuur en Milieu, en de ZBO ook zelfstandig kan beslissen om al dan niet van toepassing van de vrijstelling af te zien.

## **2. Dividendbelasting**

### **Overdracht in verband met herstructurering**

#### *Agentschap, ZBO zonder rechtspersoonlijkheid en publiekrechtelijke ZBO*

Aangenomen wordt dat als de onderneming van ProRail wordt ondergebracht bij de Rijksoverheid, de Rijksoverheid hiervoor geen vergoeding aan ProRail zal betalen. De overgang zal in dat geval als een dividenduitkering moeten worden aangemerkt, waarover dividendbelasting verschuldigd is. Als overeengekomen wordt dat de dividendbelasting voor rekening van de Rijksoverheid komt, zal 15 % dividendbelasting verschuldigd zijn, te berekenen over de werkelijke waarde van de onderneming van ProRail op het moment van de overgang minus het fiscaal erkende kapitaal. Aangezien de 'dividenduitkering' op het niveau van de Rijksoverheid niet belast is voor de vennootschapsbelasting, kan de dividendbelasting op grond van de Wet dividendbelasting (art. 10) bij de belastingdienst worden teruggevraagd. Een dergelijk verzoek moet plaatsvinden binnen 3 jaar na afloop van het jaar waarin de overgang heeft plaatsgevonden. Omdat tussen het moment van afdracht en teruggaaf enige tijd zal verlopen, zal voor tijdelijke financiering moeten worden gezorgd. Op grond van gepubliceerd beleid zal een verzoek om vrijstelling niet worden gehonoreerd. In overleg met de belastingdienst kan worden bezien in hoeverre het rente/liquiditeit nadeel zo veel mogelijk kan worden beperkt.

Artikel 125 van de Spoorwegwet bepaalt dat ter zake van een in dat artikel geregelde overgang van vermogensbestanddelen van Railinfratrust B.V. naar de Rijksoverheid geen dividendbelasting verschuldigd is. Deze bepaling ziet echter alleen op een overgang van Railinfratrust B.V. naar de Rijksoverheid, en dekt dus niet een overgang van ProRail naar de Rijksoverheid.

Pagina 4

15 september 2016

*Privaatrechtelijke ZBO*

Indien de activiteiten van ProRail na de transitie zullen worden uitgeoefend in de vorm van een privaatrechtelijke ZBO kan afhankelijk van de feitelijke situatie mogelijk wel worden voorkomen dat dividendbelasting zal moeten worden afgedragen. Dit zal nader moeten worden onderzocht

### **3. Omzetbelasting**

#### **3.1 Conclusies omzetbelasting**

Wanneer de huidige activiteiten van ProRail worden voortgezet vanuit een agentschap, een ZBO zonder rechtspersoonlijkheid of een publiekrechtelijke ZBO zijn onderstaande conclusies te trekken. Deze conclusies worden verder uitgewerkt in de punten 3.2 en verder.

- De nieuwe organisatie kwalificeert met uitzondering voor bepaalde werkzaamheden verricht voor gemeenten en provincies (zie punt 3.7.2) en voor werkzaamheden voor derden (zie punt 3.7.3) niet meer als btw-ondernemer.
- De btw op kosten verband houdende met de aanleg en onderhoud van de hswi, spoorse werkzaamheden voor gemeenten c.q. provincies en het afsluiten van toegangsovereenkomsten met vervoerders zal door de nieuwe organisatie niet meer in aftrek kunnen worden gebracht (zie punt 3.7).
- Het beperkte btw-aftrekrecht van de nieuwe organisatie heeft tot gevolg dat aan de vervoerders hogere vergoedingen voor het gebruik van het spoor berekend moeten worden.
- De spooraanleg voor gemeenten en provincies zal door het ontbreken van aftrekrecht bij de nieuwe organisatie duurder worden.
- De administratie van de nieuwe organisatie dient op het bestaan van zowel een overheidssfeer als een btw-sfeer te worden ingericht.
- De administratieve lastendruk zal als gevolg van de alsdan benodigde splitsing in de administratieve organisatie toenemen.
- Aangeraden wordt de facturatie door de nieuwe organisatie aan IenM af te stemmen met het Ministerie van Financiën c.q. de belastingdienst (zie punt 3.10).
- Doordat de nieuwe organisatie grotendeels niet kwalificeert als btw-ondernemer zal ten aanzien van onroerende zaken die zich nog in de herzieningsperiode bevinden door ProRail aanzienlijke bedragen aan herzienings-btw verschuldigd worden (zie punt 3.11).
- Door de transitie naar een nieuwe rechtsvorm zal de huidige btw-fiscale eenheid van ProRail ophouden te bestaan. Dit moet schriftelijk worden gemeld bij de belastingdienst (zie punt 3.12).

#### **3.2 Huidige situatie**

ProRail vormt samen met Railinfratrust B.V. een fiscale eenheid voor de btw. ProRail is de beheerder van de Nederlandse hoofdspoorweginfrastructuur (hswi). Als zodanig is ProRail verantwoordelijk voor de aanleg, het onderhoud, het beheer en de veiligheid van het spoorwegnet in Nederland, verdeelt zij de capaciteit op het spoor en regelt zij het treinverkeer over het spoor. De activiteiten die ProRail in dit kader verricht zijn grofweg onder te verdelen in:

15 september 2016

1. De aanleg en het onderhoud van de hswi in opdracht van het Ministerie van Infrastructuur en Milieu (hierna: IenM)
2. Werk aan het spoor voor derden, zoals provincies en gemeenten
3. Andere werken voor derden (bv. aanleg kruisende infra zoals wegen, fietspaden)
4. Het afsluiten van toegangsovereenkomsten met partijen die gebruik willen maken van de hoofdspoorweginfrastructuur en het innen van de gebruiksvergoedingen daarvoor.

#### *Facturatie door ProRail*

Voor het verrichten van ieder van deze vier activiteiten ontvangt ProRail vergoedingen. Aan haar afnemers reikt ProRail daarvoor facturen uit met berekening van btw<sup>2</sup>. Naast deze vergoedingen ontvangt ProRail van IenM nog een exploitatiebijdrage. ProRail reikt daarvoor aan IenM facturen uit met berekening van btw.

#### *Facturatie aan ProRail*

Het grootste gedeelte van de door ProRail gemaakte kosten c.q. gedane investeringen heeft betrekking op de aanleg en het onderhoud van de hswi. Dit vindt zijn oorzaak in de omstandigheid dat de aanleg van nieuwe hswi en het onderhoud van de hswi niet door ProRail zelf worden uitgevoerd maar worden aanbesteed aan gecertificeerde spooraannekers. Ook de werkzaamheden ten behoeve van derden worden door ProRail uitbesteed. Van de aannekers ontvangt ProRail ter zake facturen met btw.<sup>3</sup>

#### *Afspraken met belastingdienst*

Met de belastingdienst is afgesteld dat ProRail haar activiteiten zelfstandig, duurzaam en in het economisch verkeer verricht en dat zij daardoor als btw-ondernemer kwalificeert. Verder is met de belastingdienst afgesteld dat de vier hierboven genoemde activiteiten ProRail in beginsel recht geven op volledige aftrek van btw op toerekenbare kosten.

### **3.3 Overgang naar nieuwe organisatie**

Naar wij hebben begrepen wordt thans overwogen de activiteiten van ProRail onder te brengen in een nieuwe organisatie/rechtsvorm. Als mogelijke rechtsvormen zijn in beeld: een agentschap van IenM, een ZBO zonder rechtspersoonlijkheid en een ZBO met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid. De ZBO met privaatrechtelijke rechtspersoonlijkheid is niet meer aan de orde maar wordt voor het overzicht hierna evengoed behandeld.

De transitie naar een nieuwe rechtsvorm kan ingrijpende gevolgen hebben voor de btw-positie van ProRail, althans voor de btw-behandeling van de hiervoor beschreven activiteiten. Op dit moment verricht ProRail haar activiteiten als btw-ondernemer in de vorm van een privaatrechtelijke organisatie (B.V.). Zij maakt geen deel uit van het overheidsapparaat en handelt niet als overheid.

---

<sup>2</sup> Hierop zijn twee uitzonderingen. Voor het factureren van de gebruiksvergoedingen aan de vervoerders zijn met het Ministerie van Financiën aparte afspraken over de wijze van factureren gemaakt (brieven MvF, 18 december 2000, kenmerk RTB/2000/2949 en 10 september 2002, kenmerk DGB 2002-03810). Deze afspraken komen er op neer dat aan de vervoerders vergoedingen exclusief btw worden gefactureerd. De verschuldigde btw wordt afzonderlijk aan IenM gefactureerd.

Daarnaast kan bij het in opdracht van gemeenten realiseren, aanpassen e.d. van (spoorweg)infrastructuur, wanneer de gemeenten niet de feitelijke beschikkingsmacht/het feitelijke gebruik van de aangelegde voorziening verkrijgen, op basis van goedkeurend beleid door ProRail worden afgezien van het berekenen van btw aan de gemeenten (brief MvF, 23 mei 2013, kenmerk DGB/2013/2707M).

<sup>3</sup> Met de belastingdienst is afgesteld dat ProRail niet kwalificeert als zogenoemde eigenbouwer waardoor verlegging naar ProRail op grond van artikel 24b, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, niet aan de orde is.

### **3.4 Handelen vanuit een publiekrechtelijk lichaam**

Worden de handelingen in de nieuwe organisatie evenwel verricht vanuit een publiekrechtelijk lichaam dat daarbij handelt als overheid, dat wil zeggen binnen het specifiek voor de overheid geldende juridisch regime, dan wordt dit lichaam voor deze prestaties niet aangemerkt als btw-ondernemer. Dit betekent enerzijds dat voor het verrichten van deze handelingen geen btw wordt verschuldigd en anderzijds dat geen recht op aftrek bestaat voor btw op toerekenbare kosten en investeringen. Dit zou een prijsopdrijvend effect kunnen hebben op de rechtstreekse kosten<sup>4</sup> voor de exploitatie van de hswi en daarmee van invloed kunnen zijn op de aan de vervoerders te berekenen gebruiksvergoedingen. Zie verder punt 3.7.1 hierna.

Op het uitgangspunt dat niet wordt gehandeld als btw-ondernemer indien handelingen worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam handelend binnen het specifiek voor de overheid geldende juridisch regime zijn twee uitzonderingen van toepassing.

De eerste uitzondering is aan de orde wanneer het handelen van het publiekrechtelijke lichaam leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis. Daarvan zal bij de nieuwe rechtsvormen sprake zijn. Zie hiervoor verder onder punt 3.7. In dat geval wordt het publiekrechtelijk lichaam (deels) aangemerkt als btw-ondernemer. Een voorbeeld hiervan is een gemeente die handelt als exploitant van een parkeergarage.<sup>5</sup> De vraag of sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis dient overigens uitsluitend te worden beoordeeld in nationale verhoudingen, in casu dus voor wat betreft de Nederlandse marktomstandigheden.<sup>6</sup>

De tweede uitzondering op dit uitgangspunt is aan de orde wanneer het publiekrechtelijke lichaam bepaalde met name in de btw-richtlijn genoemde handelingen verricht die per definitie concurrentieverstorend worden geacht. Zo handelt een publiekrechtelijk lichaam bijvoorbeeld bij personen- en goederenvervoer altijd verplicht als btw-ondernemer.<sup>7</sup> Bij de beoogde nieuwe rechtsvormen is deze uitzondering niet aan de orde. Zie hiervoor verder onder punt 3.7.4.

### **3.5 Deels btw-ondernemer; aftrekrecht**

Hierna zal blijken dat de nieuwe organisatie voor bepaalde activiteiten handelt als overheid/niet btw-ondernemer en voor andere activiteiten wel handelt als btw-ondernemer. Er ontstaan daardoor twee sferen, een overheidssfeer en een btw-ondernemerssfeer. Als gevolg hiervan dient de administratieve organisatie van de nieuwe organisatie, om te kunnen voldoen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de Wet op de omzetbelasting 1968, waaronder het btw-aftrekrecht, zodanig te worden ingericht dat een splitsing kan worden gemaakt tussen kosten die toerekenbaar zijn aan het handelen als overheid/niet btw-ondernemer en kosten die toerekenbaar zijn aan het handelen als btw-ondernemer. In vergelijking met de huidige administratie binnen ProRail (waarin alleen een btw-sfeer is te onderkennen) betekent dit een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring.

### **3.6 Verschillende rechtsvormen**

Voor het btw-ondernemerschap is het dus van belang om vast te stellen of de activiteiten worden verricht vanuit een publiekrechtelijk lichaam dat daarbij handelt als overheid of niet.

---

<sup>4</sup> Rechtstreekse kosten als bedoeld in de Uitvoeringsverordening (EU) 2015/909 van de Commissie van 12 juni 2015

<sup>5</sup> Vgl. HR 8 maart 2000, BNB 2000/295

<sup>6</sup> Vgl. HvJ 12 december 2000, zaak C-408/97, Commissie tegen Nederland inzake de tolheffing bij de tunnel onder de Dordtse Kil.

<sup>7</sup> Zie voor deze uitzonderingen Bijlage I, onder 1 t/m 13 bij RL 2006/112



### *Agentschap van IenM*

In het geval de activiteiten van ProRail worden ondergebracht in een agentschap van IenM zal sprake zijn van handelingen verricht door een publiekrechtelijk lichaam, te weten de Staat. Een agentschap is immers bestuursrechtelijk gezien een onzelfstandig onderdeel van een ministerie.

### *ZBO zonder rechtspersoonlijkheid*

Worden de activiteiten van ProRail ondergebracht in een ZBO zonder rechtspersoonlijkheid dan zal er naar verwachting eveneens sprake zijn van handelingen verricht door een onzelfstandig onderdeel van een publiekrechtelijk lichaam, aannemende dat deze ZBO onderdeel zal uitmaken van een ministerie. Vanwege het ontbreken van rechtspersoonlijkheid kan deze ZBO immers niet zelfstandig drager zijn van rechten en verplichtingen. In deze zin is de ZBO zonder rechtspersoonlijkheid naar wordt gemeend vergelijkbaar met een agentschap.

### *ZBO met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid*

Een ZBO met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid is geen onderdeel van het staatsapparaat. Zij kwalificeert wel als publiekrechtelijk lichaam in de zin van de btw-regelgeving.<sup>8</sup> Wanneer de ZBO daarbij bovendien handelt binnen het specifiek voor de overheid geldende juridisch regime, wordt zij niet als btw-ondernemer aangemerkt.

Omdat het vanuit btw-optiek geen wezenlijk verschil uitmaakt of de activiteiten worden verricht door een agentschap, door een ZBO zonder rechtspersoonlijkheid of door een ZBO met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid worden deze drie rechtsvormen hierna gezamenlijk behandeld.

### *ZBO met privaatrechtelijke rechtspersoonlijkheid*

De ZBO met privaatrechtelijke rechtspersoonlijkheid wordt verder behandeld onder punt 3.8.

## **3.7 Agentschap, ZBO zonder rechtspersoonlijkheid, ZBO met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid**

### *3.7.1 De aanleg en het onderhoud van de hswi.*

De zorg voor een goed functionerende (spoor)infrastructuur wordt in brede zin gezien als overheidstaak. De Hoge Raad heeft dit uitgangspunt in een arrest van 1999 bevestigd.<sup>9</sup> De Hoge Raad oordeelde in dit arrest dat de zorg voor een toereikende verkeerstechnische infrastructuur een overheidstaak is die door de gemeente wordt uitgevoerd binnen een voor publiekrechtelijke lichamen specifiek geldend juridisch regime. Wanneer de aanleg en het onderhoud van de hswi vanuit deze drie rechtsvormen worden geïnitieerd, moet daarom worden aangenomen dat zij daarbij handelen als overheid/niet-btw-ondernemer. Dit heeft tot gevolg dat de btw op de kosten die door aannemers van de aanleg en het onderhoud van de spoorinfra in rekening worden gebracht in beginsel niet meer aftrekbaar zal zijn.

Dit is een wezenlijk verschil met de huidige situatie waarin ProRail volledig recht op aftrek van btw heeft op de kosten van aanleg en onderhoud. Door het niet meer aftrekbaar zijn van de btw bij de nieuwe organisatie zullen de rechtstreekse kosten voor de exploitatie van de hswi toenemen, waardoor een verhoging van de aan de vervoerders in rekening te brengen gebruiksvergoedingen onvermijdelijk lijkt. Weliswaar wijzigt de totale btw-druk op de aanleg en het onderhoud van de hswi niet (de exploitatiebijdrage van IenM is immers belast met btw), maar

<sup>8</sup> Vgl. artikel 13, eerste lid, RL 2006/112 en artikel 7, derde lid, Wet op de omzetbelasting 1968

<sup>9</sup> Hoge Raad 23 juni 1999, BNB 99/354 inzake het aanleggen van verschillende verkeerstechnische voorzieningen door de gemeente Utrecht.



er vindt wel een verlegging plaats van de btw-druk van IenM naar de vervoerders en daarmee uiteindelijk naar de ticketprijsbetaler.

### *3.7.2 Werkzaamheden aan het spoor met betaling door voor provincies en gemeenten.*

Het betreft hier werkzaamheden aan de hswi waardoor de nieuwe organisatie in beginsel handelt als overheid/niet-btw-ondernemer. Het verschil met de hiervoor onder punt 3.7.1 genoemde werkzaamheden is dat deze werkzaamheden worden betaald door gemeenten en provincies. Wanneer de gemeente c.q. provincie de feitelijke beschikkingsmacht/het feitelijke gebruik krijgen van de aangelegde voorziening, hetgeen bijvoorbeeld het geval is bij het realiseren van een verkeerstunnel onder een spoorweg, wordt met deze werkzaamheden in concurrentie getreden met marktpartijen. Er zijn immers genoeg marktpartijen die deze werkzaamheden ook uit zouden kunnen voeren en die daarvoor wél btw moeten berekenen.

Als gevolg hiervan zal de nieuwe organisatie bij het uitvoeren van deze werkzaamheden als btw-ondernemer handelen en niet als overheid. De nieuwe organisatie dient de gemeenten c.q. provincie voor het uitvoeren van deze werkzaamheden dan btw te berekenen en heeft recht op aftrek van btw op rechtstreeks toerekenbare kosten. De aan de gemeente berekende btw komt in aanmerking voor btw-compensatie.<sup>10</sup> Ook ProRail verricht deze werkzaamheden thans als btw-ondernemer. In die zin ontstaan geen wijziging met de huidige situatie binnen ProRail.

In andere gevallen, bijvoorbeeld als een gemeente meebetaalt aan de aanleg van een extra perron of andere spoorse werken waarover de gemeente niet de feitelijke beschikkingsmacht/het feitelijke gebruik krijgt, is geen prestatie van de nieuwe organisatie te onderkennen. De organisatie handelt dan als overheid/niet-btw-ondernemer. De btw-voorbepaling op deze werkzaamheden is dan niet verrekenbaar bij de nieuwe organisatie en zal worden doorberekend aan de gemeente c.q. provincie. Laatsten worden dan geconfronteerd met een lastenverhoging. Dit is een ander wezenlijk verschil met de huidige situatie waarin ProRail vanwege het bestaande aftrekrecht spoorinfra kan realiseren zonder btw-druk.

### *3.7.3 Werkzaamheden verricht voor derden*

Het betreft hier niet spoorse werkzaamheden verricht voor derden, bijvoorbeeld de aanleg van een voorplein bij een station. Voor deze werkzaamheden zal de nieuwe organisatie, daar zij dan niet binnen een specifiek voor de overheid geldend juridisch regime handelt, gelijk ProRail worden aangemerkt als btw-ondernemer.

### *3.7.4 Het afsluiten van toegangsovereenkomsten met vervoerders.*

Wanneer door de nieuwe organisatie toegangsovereenkomsten worden gesloten met vervoerders tegen vergoeding voor het gebruik van de hswi (onder welke benaming dan ook, bijvoorbeeld retributie), is sprake van handelen als publiekrechtelijk lichaam binnen het specifiek voor de overheid geldende juridisch regime, te weten de Spoorwegwet. De nieuwe organisatie handelt dan in beginsel als overheid/niet btw-ondernemer. Dit is alleen anders als in concurrentie wordt getreden met private marktpartijen, of wanneer sprake is van aangewezen handelingen.<sup>11</sup>

### *Geen concurrentie*

Omdat ProRail tot nu toe, als beheerder van de hswi, de enige partij is die met vervoerders toegangsovereenkomsten voor de hswi sluit en gebruiksvergoedingen int, lijkt geen sprake van een activiteit waarmee in concurrentie wordt getreden met private marktpartijen. Ook de nieuwe organisatie zal dan niet in concurrentie treden met private marktpartijen.

<sup>10</sup> Brief MvF, 23 mei 2013, kenmerk DGB/2013/2707M

<sup>11</sup> Zoals bedoeld in Bijlage I van RL 2006/112.

### *Geen aangewezen handeling*

Het sluiten van toegangsovereenkomsten voor gebruik van de hswi is niet een aangewezen handeling.<sup>12</sup> Weliswaar worden het verrichten van personen- en goederenvervoer in deze bijlage genoemd, maar de nieuwe organisatie zal het vervoer niet zelf verrichten maar een ander daartoe in de gelegenheid stellen. De nieuwe organisatie sluit met vervoerders slechts toegangsovereenkomsten af voor het gebruik van de hswi.

Nu de nieuwe organisatie bij het afsluiten van toegangsovereenkomsten met vervoerders als publiekrechtelijk lichaam handelt en niet in concurrentie treedt met private marktpartijen en er bovendien geen sprake is van aangewezen handelingen, handelt de nieuwe organisatie voor het afsluiten van toegangsovereenkomsten als overheid/niet btw-ondernemer.

Bij de exploitatie van de Amsterdamse Noord-Zuidlijn is wél sprake van het verrichten van personenvervoer door een publiekrechtelijke lichaam zelf (de gemeente) en als gevolg daarvan van een aangewezen handeling. De gemeente Amsterdam is om die reden door de Hoge Raad voor de exploitatie van deze metrolijn wel als btw-ondernemer aangemerkt<sup>13</sup>.

### **3.8 ZBO met privaatrechtelijke rechtspersoonlijkheid**

Van een privaatrechtelijke ZBO is sprake wanneer de activiteiten worden verricht vanuit bijvoorbeeld een stichting, een B.V. of N.V. Privaatrechtelijke ZBO's worden door middel van een KB of AMvB aangewezen.

Wanneer de huidige activiteiten van ProRail worden voortgezet vanuit een privaatrechtelijke ZBO is er in beginsel geen aanleiding te veronderstellen dat er een wijziging optreedt in de btw-behandeling van de vier hiervoor genoemde activiteiten. Deze activiteiten worden en blijven verricht worden vanuit een privaatrechtelijke organisatie. Zowel voor wat betreft de verschuldigdheid van btw als voor wat betreft het recht op aftrek van btw is in dat geval niet te verwachten dat er een wezenlijke verandering zal optreden in de btw-positie. Zie echter ook punt 3.9.

### **3.9 Privaatrechtelijke lichamen handelend als publiekrechtelijk lichaam**

In de Europese btw-rechtspraak is een ontwikkeling waar te nemen waarbij ook privaatrechtelijke lichamen - indien zij voldoen aan bepaalde kenmerken - als publiekrechtelijk lichaam kunnen worden aangemerkt waardoor er mogelijk niet als btw-ondernemer wordt gehandeld.<sup>14</sup> Het is daarom van belang om als wordt gekozen voor een privaatrechtelijke ZBO, er voor te zorgen dat deze privaatrechtelijke rechtspersoon, wil het btw-aftrekrecht niet (deels) verloren gaan, niet de kenmerken van een publiekrechtelijk lichaam vertoont. In feite geldt dit ook al voor de huidige activiteiten van ProRail.

### **3.10 Facturatie aan IenM**

Zoals onder punt 3.2 is opgemerkt factureert ProRail aan IenM btw over de exploitatiebijdrage. Dit is indertijd met het Ministerie van Financiën zo afgesproken en spruit voort uit de gedachte dat ProRail als btw-ondernemer prestaties verricht aan IenM. Wanneer de nieuwe organisatie handelt als overheid is denkbaar dat aan IenM over een eventuele exploitatiebijdrage geen btw meer wordt berekend. Geadviseerd wordt dit punt met het Ministerie van Financiën c.q. de belastingdienst af te stemmen.

---

<sup>12</sup> Zoals bedoeld in Bijlage I van RL 2006/112

<sup>13</sup> HR 12 september 2008, BNB 2009/49

<sup>14</sup> HvJ 29 september 2015, zaak C-276/14 (Gmina Wroclaw)

### **3.11 Herziening btw op investeringsgoederen.**

Omdat het niet de bedoeling van de reorganisatie is om de activiteiten van ProRail te staken, maar het de bedoeling is de activiteiten van ProRail - zij het in een andere rechtsvorm - voort te zetten, zullen de activa van ProRail niet achterblijven maar overgaan naar de nieuwe rechtsvorm. De overgang van de activa kwalificeert in beginsel als een levering voor de btw. Ter zake is in beginsel btw verschuldigd. Zie echter ook punt 3.12.

Bijzondere aandacht verdienen in dit perspectief onroerende investeringsgoederen. Wanneer deze zich bevinden binnen de herzieningstermijn van globaal tien jaren na de eerste ingebruikneming van de investeringsgoederen, wordt herzienings-btw verschuldigd indien de levering is vrijgesteld van btw en er geen mogelijkheid bestaat te opteren voor een met btw belaste levering. Deze herzienings-btw betreft een gedeelte van de eerder in aftrek gebrachte btw op de investering. Gelet op de vele infrastructurele werken waarvoor door ProRail aftrek van de btw over de vergoeding is geclaimd en de waarde daarvan kan de aldus verschuldigde btw een aanzienlijke last vormen.

### **3.12 Overgang onderneming**

De transitie naar een nieuwe organisatie kan kwalificeren als de overgang van (een zelfstandig gedeelte van) een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968 indien de nieuwe organisatie ter zake acteert als btw-ondernemer. Is dit het geval dan wordt geen btw verschuldigd ter zake van de overdracht van de goederen aan de nieuwe organisatie zodat dan door ProRail geen btw wordt verschuldigd. De nieuwe organisatie, als overnemende partij, treedt voor de berekening van de verschuldigde btw dan in de plaats van ProRail. De verkoop en levering van losse activa vormt geen overdracht van een algemeenheid van goederen waardoor ter zake in beginsel wél btw wordt verschuldigd.

Echter, omdat de nieuwe organisatie grotendeels niet kwalificeert als btw-ondernemer, zal de faciliteit van artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968 ook grotendeels niet van toepassing zijn. Als gevolg hiervan worden de activa die overgaan naar de nieuwe organisatie door ProRail geleverd in de zin van de btw.<sup>15</sup> Betreft dit onroerende zaken die zich nog in de herzieningsperiode bevinden dan is de levering in beginsel vrijgesteld van btw. Hierdoor zal ProRail aanzienlijke bedragen aan herzienings-btw verschuldigd worden.

Wanneer in het kader van de transitie wordt besloten het vastgoed niet (mede) onder te brengen in de nieuwe rechtsvorm maar te leveren aan bijvoorbeeld het Rijksvastgoedbedrijf, zal moeten worden beoordeeld of deze transactie op zichzelf kwalificeert als de overgang van (een zelfstandig gedeelte van) een algemeenheid van goederen. Indien het Rijksvastgoedbedrijf het vastgoed niet actief exploiteert (geen terbeschikkingstelling tegen vergoeding), zal artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968 geen toepassing kunnen vinden. Hierdoor wordt ProRail ten aanzien van onroerende zaken die zich nog binnen de herzieningstermijn bevinden herzienings-btw verschuldigd.

Voor andere activa die overgaan naar een nieuwe organisatie en die niet kunnen delen in de faciliteit van artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt, indien het gebruikte goederen betreft, door ProRail btw verschuldigd over de waarde van vergelijkbare goederen.

---

<sup>15</sup> Omdat, naar wij begrepen hebben, de activa om niet overgaan naar de nieuwe rechtsvorm betreft het hier leveringen in de zin van artikel 3, derde lid, letter a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (zogenoemde fictieve leveringen).

### **3.13 Einde btw-fiscale eenheid**

In het geval ProRail als gevolg van de transitie ophoudt prestaties tegen vergoeding te verrichten, kwalificeert zij niet meer als btw-ondernemer. Zij kan dan geen deel meer uitmaken van een btw-fiscale eenheid van ProRail B.V. en Railinfratrust B.V. De btw-fiscale eenheid zal dan ophouden te bestaan. Dit dient schriftelijk te worden gemeld bij de belastingdienst. Zolang dit niet is gebeurd blijven ProRail en Railinfratrust B.V. hoofdelijk aansprakelijk voor elkaars btw-schulden.

### **3.14 Spoorwegwet**

In artikel 125 van de Spoorwegwet is bepaald dat wanneer vermogensbestanddelen van Railinfratrust B.V. overgaan op de Staat ter zake daarvan geen omzetbelasting is verschuldigd. Nu naar wij begrijpen de reorganisatie beoogt de activiteiten van ProRail onder te brengen in een nieuwe rechtsvorm, is geen sprake van de overgang van vermogensbestanddelen van Railinfratrust B.V. naar de Staat. In zoverre zal artikel 125 van de Spoorwegwet naar verwachting geen rol spelen bij de reorganisatie.

## **4. Overdrachtsbelasting**

ProRail kan in de regel bij verkrijging van onroerende zaken (en daarop betrekking hebbende rechten) een beroep doen op de samenloopvrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (WBR). Wanneer de beheeractiviteiten binnen de nieuwe organisatie niet meer worden verricht als btw-ondernemer kan deze vrijstelling voor verkrijgingen nog steeds worden ingeroepen. Of de nieuwe organisatie btw-ondernemer is of niet, speelt daarbij geen rol.

Voorts kan op verkrijgingen door de nieuwe organisatie waarschijnlijk de vrijstelling voor overheidslichamen als bedoeld in artikel 15, eerste lid, letter c, WBR van toepassing zijn. In dit verband kan een vergelijking worden gemaakt met de positie van het Kadaster, dat als openbaar lichaam gebruik kan maken van deze vrijstelling<sup>16</sup>.

Ten aanzien van de verkrijgingen door de nieuwe organisatie vanuit de oude ProRail organisatie kan worden beoordeeld of (naar analogie) een beroep gedaan kan worden op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter h, WBR inzake fusie, splitsing en interne reorganisatie. Daar waar binnen de ProRail-organisatie eerder gebruik is gemaakt van deze vrijstelling zal mogelijk rekening moeten worden gehouden met het alsnog verschuldigd worden van overdrachtsbelasting indien door de reorganisatie niet meer wordt voldaan aan de driejaarstermijn die als voorwaarde voor de toepassing van deze vrijstelling geldt. Geadviseerd wordt te inventariseren of dit mogelijk speelt.

In artikel 125 van de Spoorwegwet is bepaald dat wanneer vermogensbestanddelen van Railinfratrust B.V. overgaan op de Staat ter zake daarvan geen overdrachtsbelasting is verschuldigd. Nu, naar wij begrijpen, de reorganisatie beoogt de activiteiten van ProRail onder te brengen in een nieuwe organisatie, is geen sprake van de overgang van vermogensbestanddelen van Railinfratrust B.V. naar de Staat. In zoverre zal artikel 125 van de Spoorwegwet naar verwachting geen rol spelen bij de reorganisatie. Bovendien bestaat de mogelijkheid om, indien de nieuwe organisatie bij wet wordt opgericht (bijvoorbeeld bij een publiekrechtelijke ZBO), daarin te bepalen dat ter zake van de verkrijging door de nieuwe rechtsvorm geen overdrachtsbelasting is verschuldigd.

\*\*\*

---

<sup>16</sup> Hoge Raad, 10 maart 2006, BNB 2006/180