

# Facultaire alumnibijeenkomst

Vrijdag 1 april 2016

Mr. drs. B.B. (Bas) de Mik



Koninklijke Notariële  
Beroepsorganisatie



## **Inhoudsopgave**

- Prof. dr. S.A. Stevens, 1  
Het wetsvoorstel Vpb-plicht Overheidsondernemingen, *WFR* 2014/1270

# Weekblad voor Fiscaal Recht, Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen

Vindplaats: WFR 2014/1270

Bijgewerkt tot: 14-10-2014

Auteur: Prof. dr. S.A. Stevens<sup>[1]</sup>

Wetgeving: art. 6b Wet Vpb 1969

In deze bijdrage bespreekt de auteur het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. De conclusie is dat het voorstel is verbeterd ten opzichte van het voorstel dat voor consultatie is gepubliceerd. Er resteert nog een aantal knelpunten.

## 1 Inleiding

Op Prinsjesdag heeft de Staatssecretaris van Financiën het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen gepubliceerd.<sup>[2]</sup> Dit wetsvoorstel was al voorafgegaan door een consultatievoorstel.<sup>[3]</sup> De consultatie is niet zinloos geweest. Het voorstel dat er nu ligt is op een aantal punten gewijzigd en mijns inziens aanmerkelijk verbeterd. Ook nuttig is dat de memorie van toelichting (MvT) is aangevuld waardoor een aantal praktische vragen die rezen naar aanleiding van de voorgestelde teksten al beantwoord zijn. In deze bijdrage analyseer ik in hoeverre het wetsvoorstel voldoet aan de eigen uitgangspunten van de wetgever en inventariseer ik welke (resterende) onduidelijkheden er zijn. Het wetsvoorstel kent een bijzonder karakter omdat het geen budgettair oogmerk heeft, noch is het voorstel ingegeven door antimisbruik, instrumentele of vereenvoudigingsdoelstellingen. Het voorstel beoogt het creëren van een gelijk speelveld en moet zorgen dat de Nederlandse wet in overeenstemming is met het Europese recht. Het voorstel is de reactie op de brief van de Europese Commissie van 2 mei 2013 en de toezegging van de Nederlandse regering om de wet vóór 1 januari 2015 aan te passen en uiterlijk 1 januari 2016 in werking te laten treden (brief van 24 mei 2013). Uit de MvT blijkt dat er veelvuldig overleg heeft plaatsgevonden met de Europese Commissie, maar — en dat schijnt gebruik te zijn — dat de Europese Commissie tijdens het wetgevende proces geen formele standpunten inneemt. Het vooroverleg heeft een informeel karakter. Wel heeft de Europese Commissie op basis van het consultatievoorstel het standpunt ingenomen dat het handhaven van de vrijstelling voor havens tot gevolg heeft dat Nederland niet volledig de dienstige maatregelen heeft geaccepteerd en daarom is een inbreukprocedure tegen Nederland opgestart.<sup>[4]</sup> In de verschillende onderdelen ga ik in op de staatssteunaspecten.<sup>[5]</sup>

## 2 De uitgangspunten

In de MvT<sup>[6]</sup> worden de volgende uitgangspunten genoemd:

1. de regeling moet in overeenstemming zijn met het EU-recht en een adequaat antwoord vormen op de uitnodiging van de Europese Commissie tot het treffen van dienstige maatregelen;
2. het creëren van een gelijk speelveld op het gebied van de vennootschapsbelasting tussen private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen;
3. neutraliteit ten aanzien van de juridische organisatie;
4. de samenwerking tussen overheidslichamen moet zo min mogelijk worden belemmerd;
5. activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en bevoegdheden blijven buiten de belastingplicht;
6. de belastingplicht moet passen binnen het stelsel en de systematiek van de vennootschapsbelasting;
7. de stijging van de administratieve lasten voor overheidsinstellingen en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst moeten zo veel mogelijk worden voorkomen.

### 3 Het voorstel op hoofdlijnen

De hoofdregel wordt dat de ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen<sup>[7]</sup> belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. In beginsel geldt dat iedere ondernemingsactiviteit zelfstandig belastingplichtig is, maar de verschillende ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon worden als één onderneming gezien.<sup>[8]</sup> Een uitzondering op deze regel geldt voor de Staat. Bij de Staat worden de ondernemingsactiviteiten per ministerie gezien als één onderneming. De reden is dat één aangifte voor de Staat als administratief te bewerkelijken wordt gezien. Het voordeel van de gekozen systematiek is dat de resultaten van de verschillende ondernemingsactiviteiten met elkaar kunnen worden verrekend en activa en passiva tussen de verschillende ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon kunnen worden afgerekend zonder belastingheffing. De Raad van State<sup>[9]</sup> roept de vraag op of deze “faciliteit” strijdig is met EU-recht. Mijns inziens is dat niet het geval aangezien voor NV’s en BV’s vanwege de ondernemingsfictie geldt dat de verschillende ondernemingen ook als één onderneming worden behandeld. Hetzelfde geldt voor stichtingen en verenigingen, waar — ondanks het ontbreken van de ondernemingsfictie — in de praktijk nimmer onderscheid wordt gemaakt tussen verschillende ondernemingsactiviteiten.

Privaatrechtelijke overheidslichamen (de huidige indirecte overheidsbedrijven) worden in beginsel belastingplichtig volgens de regels die gelden voor de specifieke rechtsvorm die gekozen is, dus: indien en voor zover een onderneming wordt gedreven voor de stichting en vereniging en onbeperkt belastingplichtig voor de NV, BV en coöperatie. Onder een privaatrechtelijk overheidslichaam wordt verstaan:

- a. 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;
- b. een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen als bedoeld in onderdeel a, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn.<sup>[10]</sup>

Ten opzichte van de regeling van indirecte overheidsbedrijven is een belangrijke verbetering dat nu uit de tekst van de wet blijkt dat ook de vennootschap waarvan alle aandelen die worden gehouden door een stichting die zelf kwalificeert als een privaatrechtelijk overheidslichaam aangemerkt kan worden als een privaatrechtelijk overheidslichaam. Ik neem aan dat de jurisprudentie gewezen voor de uitleg van art. 2 lid 7 Wet VPB 1969 ook van belang is voor privaatrechtelijke overheidslichamen,

omdat de definitie en functie hetzelfde is.<sup>[11]</sup> Ook wordt het begrip “privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon” geïntroduceerd. Dat lichaam voldoet aan de voorwaarden van een privaatrechtelijke rechtspersoon, maar de aandelen worden gehouden door slechts één publiekrechtelijke rechtspersoon of het bestuur wordt ontslagen en benoemd door die ene publiekrechtelijke rechtspersoon.<sup>[12]</sup> Een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon is dus niet alleen belastingplichtig indien in concurrentie wordt getreden.<sup>[13]</sup> Ik vermoed dat de wetgever vreesde dat toevoeging van het concurrentie criterium op bezwaren zou stuiten bij de Europese Commissie omdat ook voor stichtingen en verenigingen al sprake is van belastingplicht indien een onderneming wordt gedreven.

In het wetsvoorstel worden vier algemene (objectieve) vrijstellingen geïntroduceerd voor publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen, te weten:

1. vrijstelling voor interne activiteiten;
2. vrijstelling voor quasi-inbesteding;
3. vrijstelling voor de uitoefening van overheidstaken;
4. vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.

In aanvulling op bovengenoemde vier algemene vrijstellingen zijn in de wet drie subjectieve vrijstellingen opgenomen, namelijk voor een aantal genoemde havenbedrijven, academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen.

Alleen met betrekking tot de vrijstelling voor overheidstaken is expliciet de voorwaarde opgenomen dat niet in concurrentie mag worden getreden met private ondernemingen.

## 4 Ondernemingsbegrip

Voor het begrip “onderneming” wordt aangesloten bij het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting. Dat wil zeggen dat sprake moet zijn van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk winst te maken. In grote lijnen is het begrip “onderneming” in de jurisprudentie uitgekristalliseerd. In het kader van dit wetsvoorstel zijn enkele specifieke aspecten van belang.

### 4.1 Organisatie van arbeid en kapitaal

In beginsel moet de belastingplicht per activiteit worden beoordeeld. De vraag komt dan op hoe moet worden bepaald of sprake is van een (zelfstandige) activiteit om te kunnen spreken van een organisatie van arbeid en kapitaal. In de MvT<sup>[14]</sup> wordt aangegeven dat in beginsel moet worden gekeken naar het organisatorische verband. Als de activiteit op zodanige wijze is georganiseerd dat sprake is van een min of meer zelfstandige dienst met eigen personeel (of toe te rekenen arbeid) en bedrijfsmiddelen is sprake van een organisatie.

Volgens de MvT<sup>[15]</sup> ontbreekt een dergelijke duurzame organisatie van arbeid en kapitaal bij vermogensbeheer.

### 4.2 Deelname aan het economische verkeer

Een cruciaal element is dat deelgenomen moet worden aan het economische verkeer. Dat is niet

het geval indien alleen interne prestaties (dat wil zeggen binnen de eigen rechtspersoon) worden verricht. Toch is een vrijstelling opgenomen voor interne prestaties. Blijkens de MvT<sup>[16]</sup> is die vooral bedoeld om zeker te stellen dat als daarnaast voor derden wordt gepresteerd deze activiteiten voor derden niet tot gevolg hebben dat de gehele activiteit wordt meegesleept in de belastingplicht.<sup>[17]</sup>

Van groot belang voor de praktijk is de verduidelijking dat alleen activiteiten die worden verricht ten behoeve van individuele afnemers kunnen worden beschouwd als prestaties buiten de eigen kring. Als er zuivere collectieve goederen worden aangeboden, is er geen deelname aan het economische verkeer, omdat er geen sprake is van een individueel aanwijsbare afnemer aan wie een prestatie wordt geleverd. De MvT<sup>[18]</sup> noemt het voorbeeld van het plaatsen en legen van prullenbakken langs de openbare weg. Bij het ophalen van huisvuil door een eigen dienst is er ook geen sprake van een onderneming, omdat de dienst wordt verricht aan de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf. De uitvoering van deze overheidstaak vindt immers primair plaats met het oog op het belang van de samenleving en niet vanwege de private belangen van de individuele burgers. Blijkbaar is het relevant of sprake is van een contractuele verhouding tussen de onderneming en de afnemer. In de MvT<sup>[19]</sup> wordt immers opgemerkt: “De uitvoerder van de 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.” Deze afbakening schurkt dicht aan tegen de definitie van het begrip levering van een dienst in de BTW. In het bekende Tolsma-arrest<sup>[20]</sup> overweegt het Hof van Justitie EG in r.o. 14: “(...) een dienst enkel ‘onder bezwarende titel’ in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst”. In de MvT is een aantal voorbeelden genoemd van activiteiten, waarbij deelname aan het economische verkeer ontbreekt.<sup>[21]</sup>

### 4.3 Winststreven

Eén van de vereisten voor ondernemerschap is dat naar winst moet worden gestreefd. Het winststreven is echter door de Hoge Raad geobjectiveerd (voldoende is dat overschotten worden behaald) en de fictie van art. 4 Wet VPB 1969 heeft tot gevolg dat aan het winststreven weinig betekenis toekomt. In de MvT<sup>[22]</sup> wordt opgemerkt dat geen winststreven aanwezig wordt geacht indien prestaties aan derden worden verricht waarvoor geen kostendekkende vergoeding wordt ontvangen. Een correctie van de prijs hoeft niet plaats te vinden (zie ook onderdeel 8).

### 4.4 In concurrentie treden

Het begrip “in concurrentie treden” is op twee plaatsen relevant. Bij de vraag of sprake is van een onderneming en bij de toepassing van de vrijstelling voor overheidstaken. Onder “in concurrentie treden” wordt verstaan activiteiten die ten koste van het debiet van andere ondernemingen gaan.

De juridische context waarin de activiteiten worden verricht is ook relevant. Als de overheid in

een ander juridisch regime handelt dan een ander kan dat tot gevolg hebben dat geen sprake is van dezelfde markt. De MvT<sup>[23]</sup> stelt bijvoorbeeld (terecht) dat de rechtelijke macht niet in concurrentie treedt met private aanbieders van geschilbeslechting.

In de MvT<sup>[24]</sup> wordt expliciet opgemerkt dat slechts sprake is van “in concurrentie treden” indien de activiteiten in zekere mate winstpotentie hebben. Hiervan is in ieder geval sprake als de resultaten van een zodanige omvang zijn dat een particulier er een bescheiden bestaan aan kan ontlenen. Met betrekking tot deze opmerking vraag ik mij af of ten aanzien van de winstpotentie gekeken moet worden naar de geldende prijzen of dat ook rekening moet worden gehouden met de reële mogelijkheden van een verhoging van de prijzen. In het kader van het winststreven wordt in de MvT<sup>[25]</sup> opgemerkt: “Als de publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht voor individuele derden, waarvoor geen externe vergoedingen worden ontvangen, of waarvoor uit 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 winstogmerk wordt dan niet aangenomen.” Niet zeker is of dit ook geldt voor de vraag of een activiteit winstpotentie heeft.

Volgens vaste jurisprudentie geldt art. 4 Wet VPB 1969 niet voor vermogensbeheer.<sup>[26]</sup> De Hoge Raad legt art. 4 Wet VPB 1969 verder ruim uit. Ook activiteiten waarmee potentieel in concurrentie wordt getreden, vallen hieronder.

In zijn conclusie bij het R&B festival-arrest<sup>[27]</sup> komt A-G Wattel tot het volgende toetsingschema: “5.37 Op basis van de boven weergegeven parlementaire geschiedenis en rechtspraak, de ratio van de bepaling en het concurrentiebepaling op andere rechtsgebieden kom ik anno 2011 tot een vergelijkbare conclusie. Ik meen dat de beoordeling of zich concurrentie in de zin van art. 4(a) Wet Vpb voordoet, opgehangen kan worden aan het volgende beoordelingschema: indien een ‘andere dan publiekrechtelijke rechtspersoon’ in de zin van art. 2(1)(d) (oud) Wet Vpb activiteiten ontplooit die uiterlijk met ondernemingswerkzaamheden overeenkomen, moeten — per activiteit — de volgende vragen worden beantwoord:

1. Zijn de activiteiten gelijksoortig aan activiteiten van anderen die met een organisatie van kapitaal en arbeid aan het economische verkeer deelnemen (kunnen de activiteiten (potentieel) concurreren? Zijn het voor de afnemers (potentiële) substituten)? Zo ja:
2. Worden die gelijksoortige activiteiten (potentieel) ook commercieel uitgevoerd door belastingplichtigen ex art. 2(1)(a t/m c) Wet Vpb en IB-ondernemers (ik merk opnieuw op dat niet van belang is of die activiteiten uitgevoerd worden door nijvere stichtingen of verenigingen als bedoeld in art. 2(d)(oud))? Zo ja:
3. Welk geografische gebied is de relevante markt?
4. Welke tijdspanne is relevant?
5. Kan de afzet (potentieel) ten koste gaan van het debiet van de onder 2 bedoelde ondernemingen binnen dat geografische gebied en binnen die tijdspanne?
6. Zo ja, dan is in beginsel sprake van (potentiële) concurrentie in de zin van art. 4(a) Wet Vpb, maar op basis van de ratio, de wetsgeschiedenis en uw rechtspraak moeten nog twee vragen worden beantwoord:
  - a. Wordt de (potentiële) marktverstoring adequaat veroorzaakt door het ontbreken van vennootschapsbelastingplicht?

b. Is die (potentiële) marktverstoring van enige betekenis?”

Dit toetsingschema is interessant omdat het in vergaande mate aansluit bij de criteria van het mededingingsrecht. De voorzet van A-G Wattel om een specifiek toetsingskader te ontwikkelen liet de Hoge Raad echter liggen. De Hoge Raad bevestigt wel dat potentieel in concurrentie treden van belang is en dat voor de vraag of in concurrentie wordt getreden niet alleen moet worden gekeken naar de positie van de ondernemers in de directe omgeving, maar ook daarbuiten.

Potentieel in concurrentie treden betekent niet dat elke hypothetische vorm van in concurrentie treden relevant is. In punt 5.16 concludeert de A-G: “(...) *De in 5.4 geciteerde wetsgeschiedenis laat zien dat het concurrentie criterium een wezenlijke beperking inhoudt van de verruiming van het ondernemingsbegrip tot daarmee uiterlijk overeenkomende werkzaamheden: geen belastingplicht zonder reële dreiging van concurrentievervalsing door achterwege blijven van belastingplicht. (Potentiële) concurrentie kan dus niet klakkeloos worden aangenomen op de enkele gronden dat een uiterlijk met ondernemen overeenkomende werkzaamheid ontplooid wordt en het publiek een euro maar één keer kan uitgeven of zijn tijd maar één keer kan besteden. De (potentiele) concurrentie moet reëel zijn, dus zich in elk geval op de relevante markt (kunnen) voordoen, zowel naar product als naar plaats en tijd.*” Te ver gaat naar mijn oordeel door de uitspraak van Hof 's-Gravenhage<sup>[28]</sup> waarin een stichting die een monopoliepositie had op grond van een exclusieve aanwijzing van de overheid werd geacht potentieel in concurrentie te treden, omdat de overheid ook andere aanbieders zou kunnen toelaten. Ook in het mededingingsrecht is een merkbare invloed op de concurrentieverhoudingen vereist.

Met betrekking tot het toetsingschema van de A-G heb ik mij eerder de vraag gesteld of de causaliteit die de A-G vereist tussen de potentiële marktverstoring en het ontbreken van de belastingplicht in de praktijk goed toepasbaar is.<sup>[29]</sup> Deze causaliteitsvraag laat zich immers in het concrete geval lastig beantwoorden. Naast het fiscale verschil in behandeling zullen er veelal ook andere factoren zijn die de concurrentieverhoudingen beïnvloeden. Het is de vraag of de effecten van de fiscale regeling voldoende isoleerbaar zijn om de causaliteit vast te stellen. Een situatie waarbij dat naar mijn mening wel aan de orde is, is het geval waarin vaststaat dat met de activiteit geen winst kan worden gemaakt omdat de goederen en/of diensten tegen kostprijs worden geleverd en/of verricht.

Tot slot zijn in de MvT nog enkele voorbeelden genoemd van activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden.<sup>[30]</sup>

## 4.5 Het begrip “onderneming” en het EU-recht

De Raad van State wijst erop dat het Nederlandse ondernemingsbegrip minder ruim is dan het Europeesrechtelijke begrip en roept in dit verband de vraag op of de voorgestelde regeling in overeenstemming is met het EU-recht.<sup>[31]</sup> Het gaat daarbij met name om het aspect dat bij het Europeesrechtelijke begrip “onderneming” het winststreven geen rol speelt. Naar mijn mening is dat wel het geval omdat vanwege de concurrentiefictie van art. 4 Wet VPB 1969 aan het winststreven ook in de Wet VPB 1969 in feite geen betekenis toekomt. Een principiëler argument is dat de staatsteunregels Nederland niet dwingen het Europese begrip “onderneming” over te nemen. Art. 107 VwEU verlangt slechts dat Nederland geen selectief belastingvoordeel verstrekt. Aangezien Nederland voor alle lichamen het begrip “onderneming” op dezelfde wijze toepast in de Wet VPB



1969, wordt er geen onderscheid gemaakt. Dat het Nederlandse begrip afwijkt van het Europeesrechtelijke begrip is dan niet meer relevant.

## 5 Algemene vrijstellingen

### 5.1 Interne activiteiten

In de wet is een objectieve vrijstelling opgenomen voor winst behaald met activiteiten verricht voor het lichaam zelf of een privaatrechtelijk overheidslichaam van dat lichaam.<sup>[32]</sup> Activiteiten voor derden hebben tot gevolg dat de winst behaald met die activiteiten belast is, maar zij besmetten niet de overige activiteiten. In de wet is — anders dan bijvoorbeeld in de zorgvrijstelling — geen marge opgenomen voor nevenactiviteiten. Naar mijn mening is dat vanuit een oogpunt van gelijk speelveld terecht en zou een marge ook niet een wezenlijke bijdrage leveren aan een eenvoudigere uitvoering.<sup>[33]</sup> Bovendien is de vraag of een dergelijke marge acceptabel zou zijn voor de Europese Commissie. Ook is aan de vrijstelling niet de eis verbonden dat niet in concurrentie mag worden getreden. Dat is wellicht opmerkelijk maar mijns inziens logisch. Bij interne activiteiten ontbreekt immers de deelname aan het economische verkeer waardoor een onderneming niet aanwezig is. Introductie van een concurrentiecriteria zou in feite invoering van de verdringsvariant tot gevolg hebben. Anders ligt dat voor de activiteiten ten behoeve van een privaatrechtelijk overheidslichaam. Daar is wel deelname aan het economische verkeer aan de orde omdat buiten de kring van de eigen rechtspersoon wordt opgetreden. De concernneutraliteit vereist hier dat deze activiteiten worden behandeld als een interne activiteit. Alle (algemene) vrijstellingen gelden overigens niet voor de energiebedrijven.<sup>[34]</sup> Daarvoor blijft gelden dat die integraal belastingplichtig zijn.

### 5.2 Quasi-inbesteding

De vrijstelling voor quasi-inbestedingsactiviteiten stelt het inkomen vrij behaald met activiteiten verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam voor een publiekrechtelijke rechtspersoon die het beheerst (zie onderdeel 2) of een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon.<sup>[35]</sup> De vrijstelling kent verder dezelfde opzet als de vrijstelling voor interne activiteiten.

### 5.3 Overheidstaken of uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden

Als een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheden uitoefent, dan is het inkomen dat daarmee wordt behaald vrijgesteld, op voorwaarde dat met deze activiteiten niet in concurrentie wordt getreden.<sup>[36]</sup> De wetgever heeft er bewust voor gekozen geen definitie op te nemen van het begrip “overheidstaak”. Dit is dus flexibel en dus ontvankelijk voor veranderingen in de tijd met betrekking tot de opvattingen over het zijn van overheidstaken. In de wet worden twee safe harbours genoemd. Als de uitoefening van een taak bij wet is opgedragen is sprake van een overheidstaak. Een overheidstaak kan ook door een ander dan de nationale wetgever zijn opgelegd zoals de ECB en IMF.<sup>[37]</sup> Daarnaast geldt dat als voor de BTW sprake is van een handelen als overheid ook voor de Vpb ervan uitgegaan mag worden dat sprake is van een overheidstaak.

In verschillende arresten is het begrip “handelen als overheid” nader ingevuld. In de zaak-Carpaneto Piacenza<sup>[38]</sup> geeft het Europese Hof van Justitie een definitie van het begrip “handelen als overheid”: er wordt gehandeld als overheid indien de werkzaamheden worden verricht in het kader van een specifiek voor de overheid geldend juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten.<sup>[39]</sup>

De Hoge Raad<sup>[40]</sup> heeft in een arrest inzake de luchtverkeersbeveiliging geoordeeld dat naar het karakter van de werkzaamheden moet worden gekeken om te beoordelen of volgens een specifiek geldend juridisch regime wordt gehandeld. Het is niet doorslaggevend of het publiekrechtelijke lichaam een wettelijk monopolie is toegekend. Het gaat erom of de werkzaamheden het karakter van overheidstaak dragen (“typische overheidsprerogatieven”).

De afgifte van vergunningen zoals een umts-licentie, is bijvoorbeeld geen belaste activiteit, omdat de veiling een noodzakelijke en voorafgaande voorwaarde voor de toegang van marktdeelnemers tot de mobiele telecommunicatiemarkt is. Deze activiteit vormt daarom zelf geen deelneming aan die markt. Alleen de marktdeelnemers die houder zijn van de toegewezen rechten zijn immers actief op de betrokken markt. De uitgever van de umts-licentie neemt dus niet deel aan de exploitatie van rechten. Hij oefent uitsluitend een hem uitdrukkelijk opgedragen toezichthoudende en regelgevende activiteit uit.<sup>[41]</sup>

In de zaak met betrekking tot de aanleg van de Noord/Zuid-lijn<sup>[42]</sup> overwoog de Hoge Raad dat de gemeente ondernemer was voor de aanleg van de metrolijn, omdat de gemeente de lijn ook zou gaan exploiteren. Het betoog van de Belastingdienst dat de aanleg en exploitatie moesten worden gesplitst, waarbij de aanleg een overheidstaak is die zonder vergoeding wordt verricht, werd door de Hoge Raad afgewezen. De gemeente Amsterdam mag dus de BTW betreffende de aanleg van de Noord/Zuid-lijn in aftrek brengen. Ook een gemeente die een parkeergarage exploiteerde was belastingplichtig, omdat de Hoge Raad een vergelijking maakte met private exploitanten.<sup>[43][44]</sup>

De maatstaf die het Hof van Justitie EU hanteert, kan tot verschillende uitkomsten leiden in de diverse lidstaten. Zo besliste het Hof van Justitie EU in een inbreukprocedure dat Nederland geen BTW hoefde te berekenen over tolgelden en het Verenigd Koninkrijk wel.<sup>[45]</sup> Het verschil werd veroorzaakt door het feit dat in Nederland tolwegen uitsluitend door publiekrechtelijke lichamen werden geëxploiteerd en in het Verenigd Koninkrijk naast de overheid ook particuliere deelnemers actief waren. Het lijkt erop dat dit oordeel door de zaak-Isle of Wight Council<sup>[46]</sup> achterhaald is, aangezien het niet de vraag is of daadwerkelijk particuliere deelnemers actief zijn, maar meer of particuliere exploitanten zouden kunnen deelnemen.

Het onderscheid tussen handelen als overheid en niet als overheid kan soms zeer subtiel liggen en mijns inziens te subtiel. Bij de exploitatie van parkeervoorzieningen treedt de gemeente bijvoorbeeld als overheid op indien zij parkeerbelastingen heft voor parkeren aan de openbare weg, terwijl bij de exploitatie van een parkeergarage zij niet handelt als overheid.<sup>[47][48]</sup> Het onderscheid tussen parkeerbelasting en andere heffingen is daarbij niet van belang, omdat de BTW geen onderscheid maakt naar de aard van de prestatie. Ook de heffing van een retributie of leges kan in beginsel leiden tot ondernemerschap voor de BTW. Om

misverstanden te voorkomen, straatparkeren zou naar mijn mening onder dit voorstel belastingplichtig worden, omdat — hoewel het de uitoefening is van een overheidstaak — daarmee wel in concurrentie wordt getreden met andere (private) ondernemers.

Op zich begrijp ik de keuze van de wetgever voor een open norm. De praktijk zou echter zeer gebaat zijn indien de uitvoerder een lijst zou publiceren van activiteiten die in elk geval wel en niet kwalificeren als een overheidstaak. Dat past ook in de wens de administratieve lasten zo veel mogelijk te beperken.

De vrijstelling geldt niet indien in concurrentie wordt getreden. Er wordt in de tekst van de wet niet expliciet verwezen naar art. 4 Wet VPB 1969, maar het ligt voor de hand — ook gezien de toelichting — dat dit begrip op dezelfde wijze wordt ingevuld (zie onderdeel 4.4). Deze eis is verklaarbaar gezien de doelstelling van de wetgever een gelijk speelveld te willen bereiken en zonder deze beperking zou de regeling waarschijnlijk niet de zegen van de Europese Commissie kunnen verkrijgen. De gedachte van de Europese mededingingsregels is dat als het overheidshandelen via een markt wordt georganiseerd ook de regels van de vrije markt integraal van toepassing zijn. Onder Europees recht mag alleen compensatie worden geboden voor de meerkosten die de uitoefening van een dienst van algemeen economisch belang met zich brengen.<sup>[49]</sup>

Uit de MvT<sup>[50]</sup> blijkt dat de wetgever van mening is dat De Nederlandsche Bank N.V., de Stichting Autoriteit Financiële Markten en N.V. Westerscheldetunnel een overheidstaak hebben of publiekrechtelijke bevoegdheden en niet in concurrentie treden.

Tot slot is van belang dat als het lichaam een overheidstaak van een ander uitvoert de vrijstelling voor overheidstaken niet van toepassing is, maar moet worden beoordeeld of de vrijstelling voor quasi-inbesteding of eventueel die van samenwerkingsverbanden van toepassing is.<sup>[51]</sup>

## 5.4 Samenwerkingsverbanden

Overheidslichamen werken regelmatig samen bij de uitvoering van hun activiteiten. Samenwerking is belangrijk omdat veel overheidslichamen te klein zijn om alle overheidstaken zelf uit te voeren en op allerlei terreinen voldoende deskundigheid te verwerven. Door samen te werken kunnen de kwaliteit van de uitvoering verbeteren, de kosten dalen en de deskundigheid van de staf toenemen. Ik onderschrijf derhalve zeer dat de fiscaliteit samenwerking tussen overheidslichamen niet zou moeten belemmeren. Overigens zou dat ook moeten gelden voor de samenwerking tussen andere organisaties in het semipublieke domein zoals woningcorporaties, zorgaanbieders en onderwijsinstellingen, maar daarvoor ontbreken nog de adequate fiscale faciliteiten.

Er gelden drie voorwaarden voor de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.

1. Het samenwerkingsverband moet activiteiten verrichten voor de publiekrechtelijke rechtspersonen (of het privaatrechtelijke rechtspersoon van die publiekrechtelijke rechtspersoon) of privaatrechtelijke overheidslichamen die deel uitmaken van het samenwerkingsverband.
2. De activiteiten van het samenwerkingsverband zouden niet tot belastingplicht leiden indien zij zouden zijn verricht door de deelnemende rechtspersonen of lichamen. De vrijstelling geldt dus voor interne activiteiten/quasi-inbesteding en voor de uitvoering van een overheidstaak.

3. De publiekrechtelijke rechtspersonen en lichamen die deelnemen in het samenwerkingsverband moeten naar evenredigheid van de afname bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband.

De voorgestelde vrijstelling is naar mijn mening duidelijker dan die was opgenomen in het consultatievoorstel. Met name de samenwerkingseis is geconcretiseerd door aan te sluiten bij de afname van diensten. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is rechtsvormneutraal.

In de MvT<sup>[52]</sup> is opgemerkt dat een samenwerking in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr) in beginsel kwalificeert als een samenwerkingsverband. Het is overigens mogelijk dat een dergelijk (samenwerkings)lichaam zelf direct belast is met de uitoefening van een overheidstaak. In dat geval kan het lichaam ook zelf een beroep doen op de vrijstelling voor overheidstaken.

De grens is wel dat er een samenwerkingsverband moet zijn. In de MvT is de opmerking gemaakt dat niet onder een samenwerkingsverband wordt verstaan een overeenkomst van opdracht. Het onderscheid is mij nog niet geheel duidelijk. Bij een centrumgemeente constructie als bedoeld in art. 8 lid 3 Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr) worden immers ook vooral kosten doorbelast, omdat personeel e.d. in dienst is bij de centrumgemeente. In de MvT<sup>[53]</sup> is opgemerkt dat vanwege de toepassing van de Wgr deze opzet wezenlijk verschilt van een dienstverleningsovereenkomst. Het zou plezierig zijn als een aantal concrete voorbeelden worden genoemd van situaties die niet onder de vrijstelling van een samenwerkingsverband vallen. Naast het juridische kader is één van de relevante onderscheidende criteria mijns inziens dat de deelnemers risicodragers zijn voor de totale kosten.

Aan de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is niet expliciet de eis verbonden dat niet in concurrentie mag worden getreden, maar doordat de eis wordt gesteld dat de activiteiten van het samenwerkingsverband vrijgesteld zouden moeten zijn indien zij direct door de deelnemende rechtspersonen of lichamen zouden worden verricht, geldt voor de uitoefening van de overheidsactiviteiten impliciet de eis dat niet in concurrentie niet mag worden getreden.

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden geldt niet voor academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen<sup>[54]</sup>, tenzij sprake is van privaatrechtelijke overheidslichamen.

## 6 Keuze voor integrale belastingplicht

De vrijstellingen gelden van rechtswege. Er hoeft geen verzoek te worden ingediend. Mijns inziens is dit een belangrijke verbetering van het voorstel ten opzichte van het consultatievoorstel. Als de belastingplichtige geen prijs stelt op toepassing van de vrijstelling kan geopteerd worden voor het achterwege laten van de vrijstellingen. Een dergelijk verzoek geldt voor alle hiervoor genoemde vrijstellingen. Een consequentie van het indienen van een dergelijk verzoek is dat de publiekrechtelijke rechtspersoon of het privaatrechtelijk overheidslichaam belastingplichtig is voor zover een onderneming wordt gedreven. Een dergelijk verzoek is fiscaal voordelig indien met de uitoefening van de activiteiten die in beginsel onder de vrijstelling vallen verlies wordt gemaakt en met de overige ondernemingsactiviteiten winst. Als de uitoefening van activiteiten structureel verlieslatend is, komt wel de vraag op of nog sprake is van een ondernemingsactiviteit en deze dus wel tot de onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon kan worden gerekend.<sup>[55]</sup> In de MvT<sup>[56]</sup> is

opgemerkt dat structureel verliesgevende activiteiten geen onderneming vormen en dus niet in de belastingplicht kunnen worden betrokken. Bij een privaatrechtelijk overheidslichaam dat de rechtsvorm van een NV of BV heeft, is die vraag niet relevant omdat die integraal belastingplichtig is op grond van de ondernemingsfictie. Het verzoek is in elk geval mogelijk indien de administratieve rompslomp van een splitsing — bijvoorbeeld vanwege een sterke verwevenheid — niet opwegen tegen de financiële voordelen van een partiële vrijstelling.

Het verzoek moet worden gedaan voorafgaand aan het eerste jaar waarover het lichaam de vrijstellingen niet wenst toe te passen.<sup>[57]</sup> De inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking.<sup>[58]</sup> Ik heb mij eerder afgevraagd welke voorwaarden de inspecteur moet toetsen. Uiteraard moet het verzoek tijdig worden gedaan en ik zou mij kunnen voorstellen dat de inspecteur moet vaststellen of ten aanzien van de activiteiten waarvoor geen beroep wordt gedaan op de vrijstelling wel sprake is van een ondernemingsactiviteit. Dat is echter een vraag die in feite betrekking heeft op de reikwijdte van de belastingplicht en niets met het verzoek te maken heeft. Volgens mij kan de inspecteur derhalve inwilliging alleen weigeren indien het verzoek niet tijdig is gedaan. Het verzoek geldt ten minste voor een periode van vijf jaren of een veelvoud daarvan. Ik begrijp dat het verzoek voor een langere periode moet gelden maar niet waarom naast de termijn van vijf jaren alleen een veelvoud van vijf jaren is opgenomen. Ik zou denken dat in jaar zes een verzoek zou moeten kunnen worden ingediend om weer gebruik te maken van de vrijstelling. Waarna ten minste vijf jaren belastingplicht geldt en vice versa.

## 7 Specifieke vrijstellingen

### 7.1 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen

In art. 6b lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor academische ziekenhuizen. De vrijstelling is rechtsvormneutraal. Een lichaam dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verricht als bedoeld in art. 1.4 lid 1 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek verricht is vrijgesteld. In dat artikel is bepaald:

“Academische ziekenhuizen zijn werkzaam op het gebied van de patiëntenzorg en staan mede ten dienste van het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteiten waaraan zij zijn verbonden. Zij vervullen mede topklinische en topreferentiefuncties in de gezondheidszorg. Voorts verlenen zij medewerking aan de opleiding tot medisch specialist.”

Net als bij de zorgvrijstelling is er dus een marge van 10% voor nevenactiviteiten. Een belangrijke verbetering voor de praktijk is echter dat indien niet aan het “geheel of nagenoeg” geheel criterium wordt voldaan, de subjectieve vrijstelling wordt vervangen door een objectieve vrijstelling zodat alleen de nevenactiviteiten belast worden.<sup>[59]</sup> Op verzoek kan toepassing van de objectieve vrijstelling achterwege blijven.<sup>[60]</sup> Deze tegemoetkoming is niet opgenomen in de zorgvrijstelling van art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969.

Ik vraag mij in algemene zin af hoe lang de zorgvrijstelling nog kan bestaan. Als de Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg wordt aangenomen, is het vanaf 1 januari 2015 mogelijk dat private investeerders kunnen participeren in een ziekenhuis, waardoor op de ziekenhuismarkt commerciële aanbieders actief kunnen worden.<sup>[61]</sup> Het is vaste jurisprudentie dat ziekenhuizen in beginsel een onderneming zijn en dus onder de staatssteunregels vallen. Van sommige activiteiten kan worden gezegd dat sprake is van een

dienst van algemeen economisch belang (DAEB), maar dat geldt niet voor alle activiteiten. Bovendien voldoet een integrale vrijstelling van de Vpb niet aan de Altmark-criteria voor de uitzondering van een DAEB.<sup>[62]</sup> De vrijstelling opgenomen in art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969 kwalificeert overigens wel als bestaande steun.<sup>[63]</sup>

Ook de niet-academische ziekenhuizen die activiteiten verrichten die door academische ziekenhuizen worden verricht zoals opleidingen en onderwijs kunnen gebruikmaken van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen. Het probleem dat de zorgvrijstelling niet van toepassing is, omdat door het geven van onderwijs niet meer aan het 90% zorgcriterium wordt voldaan, wordt daardoor ondervangen. Als ik het goed zie, is in feite de zorgvrijstelling van art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969 voor ziekenhuizen praktisch niet meer van belang, omdat alle zorgactiviteiten van ziekenhuizen mede onder het bereik van art. 6 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 vallen. Dat zou terecht zijn en in lijn met de constatering in de MvT<sup>[64]</sup> dat zo veel mogelijk een gelijk speelveld moet worden bereikt tussen reguliere en academische ziekenhuizen.

In de wet is niet expliciet de eis opgenomen dat de instelling een winstklem moet hebben. De wet bevat wel een delegatiekader die de mogelijkheid biedt voor het stellen van nadere voorwaarden. Uit de toelichting blijkt dat onder meer moet worden gedacht aan het invoeren van een winstklem. Dat lijkt mij terecht.

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen en onderwijsorganisaties kan ook tegelijkertijd worden toegepast door lichamen die zowel zorg- als onderwijsactiviteiten hebben: of betekent en/of.<sup>[65]</sup>

## 7.2 Vrijstelling voor onderwijsorganisaties

Ook voor onderwijsinstellingen is een subjectieve vrijstelling opgenomen.<sup>[66]</sup> Het lichaam moet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend onderwijs geven of onderzoek verrichten (activiteitentoets). Daarnaast geldt voor de toepassing van de vrijstelling een bekostigingstoets. Het onderwijs en het onderzoek moeten hoofdzakelijk worden bekostigd uit publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, uit les gelden als bedoeld in art. 3 van de Les- en cursusgeld, uit buitenlandse bedragen die naar aard en strekking overeenkomen met genoemde college- of les gelden of uit bijdragen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd. De wet voorziet in de mogelijkheid om een winstklem in te voeren (zie hierover onderdeel 7.1).

In de wet is geen definitie opgenomen van publieke gelden. In het consultatievoorstel was opgenomen dat de gelden afkomstig moesten zijn van het Rijk. Op die afbakening is de kritiek gekomen dat zij te beperkt was. De huidige tekst komt beter tegemoet aan de praktijk. Onder publieke middelen vallen, denk ik, in elk geval de bijdragen van publiekrechtelijke rechtspersonen zoals de Staat, de gemeente, NWO, de Europese Unie en bepaalde internationale instellingen. Ook bijdragen van private instellingen indien deze gelden uiteindelijk van een publiekrechtelijke rechtspersoon zijn verkregen, zouden naar mijn mening "goede" inkomsten moeten zijn. De toelichting zegt daar echter niets over.

Voor de praktijk is van belang dat in de MvT<sup>[67]</sup> is opgenomen dat valorisatie onder onderzoek wordt

begrepen. De vrijstelling geldt niet voor commercieel onderwijs en onderzoek omdat dan niet aan de bekostigingstoets wordt voldaan. Dat is uiteraard anders indien deze activiteiten vallen binnen de 10% marge.

Voor de bijdragen van algemeen nut beogende instellingen<sup>[68]</sup> geldt dat geen sprake mag zijn van een (marginale) contractuele tegenprestatie. Deze eis betekent niet dat een anbi geen contractuele voorwaarden mag stellen en eisen aan de resultaten van het onderzoek of onderwijs. Eisen aan de verantwoording zijn toegestaan.<sup>[69]</sup> Waar het naar ik aanneem om gaat is uit te sluiten dat een anbi diensten voor eigen gebruik afneemt. In de MvT wordt het voorbeeld genoemd van een anbi die een commercieel marktonderzoek laat verrichten. Een vergelijkbare discussie bestaat in de BTW bij het onderscheid tussen subsidies die onbelast zijn voor de BTW en vergoeding voor een individuele prestatie aan de subsidiegever die belast is met BTW.

De vrijstelling voor onderwijsorganisaties lijkt mij in overeenstemming met EU-recht, omdat sprake is van een dienst algemeen belang en daardoor deze activiteiten buiten de staatssteunregels vallen. Ik twijfel overigens of dat ook geldt voor de vrijstelling die in feite geldt voor nevenactiviteiten, zolang die minder zijn dan 10% van de totale activiteiten.

### 7.3 Vrijstelling voor zeehavenbeheerders

In het wetsvoorstel is een tijdelijke vrijstelling opgenomen voor limitatief vermelde havens en voor de lichamen die door deze havens worden beheerd.<sup>[70]</sup> Deze vrijstelling is omstreden. De Europese Commissie heeft al aangegeven dat zij van mening is dat een vrijstelling in strijd is met het verbod op staatssteun. Als de Nederlandse havens belastingplichtig worden ontstaat de vreemde — en naar mijn mening niet te rechtvaardigen — situatie dat een aantal buitenlandse havens niet belastingplichtig is, waardoor juist geen gelijk speelveld wordt bereikt. Voorts geldt in het algemeen dat overheden actief betrokken zijn bij de exploitatie van havens, waardoor ook door andere factoren geen sprake is van een eerlijk speelveld.<sup>[71]</sup> Het enkele feit dat in het buitenland havens ook fiscale steun krijgen is echter geen geldig juridisch verweer om in Nederland havens te steunen.<sup>[72]</sup> De staatssteunanalyse beperkt zich in beginsel tot de vraag of havens in Nederland een selectief belastingvoordeel ontvangen. De Wet op de vennootschapsbelasting is daarbij de norm waarmee moet worden vergeleken. De Europese Commissie heeft aangekondigd ook onderzoek te verrichten naar de wijze waarop andere lidstaten met havens omgaan.<sup>[73]</sup>

### 7.4 Geen vrijstelling voor samenwerkingsverbanden

In de wet is geen vrijstelling opgenomen voor samenwerkingsverbanden tussen onderwijsinstellingen en/of (academische) ziekenhuizen. Zij kunnen slechts gebruikmaken van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden als zij kwalificeren als privaatrechtelijk overheidslichaam of als publiekrechtelijke rechtspersoon. Naar mijn mening is dat een gemis.

## 8 Winstbepaling en openingsbalans

Het ontbreekt aan ruimte om de verschillende aspecten te behandelen van de toekomstige winstbepaling van overheidsorganisaties. Ik volsta met enkele opmerkingen. In de MvT<sup>[74]</sup> is expliciet bevestigd dat het uitgangspunt van de winstberekening de werkelijke opbrengsten en de werkelijke

kosten is. Onder bijzondere omstandigheden wordt van die hoofdregel afgeweken. Er staat niet expliciet wanneer dat het geval is, maar ik ga ervan uit dat daarvan sprake is indien de winst in gelieerde verhoudingen beïnvloed wordt door het aandeelhouderschap. In elk geval hoeft geen winstcorrectie plaats te vinden als de opbrengsten beïnvloed worden door het feit dat een directe overheidsonderneming als gevolg van haar publieke status lagere prijzen rekent en daardoor in feite de burgers bevoordeelt. Mij is niet helemaal duidelijk in hoeverre bij de interne dienstverlening tussen een belast en een onbelast deel van een publiekrechtelijke rechtspersoon een winstopslag moet plaatsvinden.

In dit verband is het ook nog relevant om op te merken dat als gevolg van de introductie van de wet Markt en Overheid de mededingingswet onder bepaalde voorwaarden eist dat een overheidsorganisatie de integrale kosten doorberekent. Daar wordt ook een vergoeding voor het eigen vermogen onder verstaan, waardoor fiscaal winst wordt gemaakt.<sup>[75]</sup>

De MvT<sup>[76]</sup> laat in het midden of bij de toerekening van kosten tussen het niet-belaste deel van een overheidsonderneming en het belaste deel een winstopslag in aanmerking moet worden genomen. De toelichting is daarover wel expliciet in situaties van gelieerdheid bijvoorbeeld tussen de Staat en diens indirecte overheidsbedrijf.

De fictieve aftrekpost over het vermogen (art. 9 lid 1 onderdeel f Wet VPB 1969) komt te vervallen. Naar mijn mening is dat terecht omdat deze regeling overheidsondernemingen bevoordeelt en daarom in strijd is met EU-recht. De toerekening van het eigen en vreemd vermogen dient plaats te vinden aan de hand van de regels van de vermogensetikettering. De functie van het vermogensbestanddeel is bepalend. Voor vermogensbestanddelen in gemengd gebruik bestaat binnen de grenzen van de redelijkheid keuzevrijheid. Als het echter splitsbaar is, dan moet worden gesplitst. Met het oog op het beperken van de administratieve eenvoud zou ik er een voorstander van zijn als ook enkele praktische handvatten worden gepubliceerd voor de toerekening.

Tot slot wordt nog eens bevestigd dat de vermogensbestanddelen op de openingsbalans moeten worden gewaardeerd om een goede vaststelling van de totaalwinst te bewerkstelligen. Dat is in lijn met de vaste jurisprudentie.

## 9 Neutraliteit

Doelstelling is het bereiken van een gelijk speelveld. In dat licht vraag ik nog aandacht voor een tweetal aspecten. In de eerste plaats geldt op basis van de huidige jurisprudentie dat als een stichting of een indirect overheidsbedrijf als commanditaire vennoot participeert in een commanditaire vennootschap die participatie wordt aangemerkt als een belegging.<sup>[77]</sup> De consequentie is dat ook al is de commanditaire vennootschap fiscaal transparant en drijft deze een materiële onderneming, de publiekrechtelijke rechtspersoon/commanditaire vennoot niet wordt geacht een onderneming te drijven en dus niet belastingplichtig is. Dit is naar mijn mening niet in strijd met EU-recht, omdat het de consequentie is van de toepassing van de reguliere regels in de vennootschapsbelasting zoals die door de Hoge Raad worden uitgelegd. Vanuit een oogpunt van gelijk speelveld lijkt het mij aan te bevelen dat in de wet wordt vastgelegd dat bij een fiscaal transparante commanditaire vennootschap de activiteiten moeten worden toegerekend aan de commanditaire vennoten; ook voor de vraag of de vennoot een onderneming drijft.



Een tweede kanttekening is dat de wet ruimte laat voor winstdrainage. Met name de relatie tussen een publiekrechtelijke rechtspersoon en een privaatrechtelijk overheidslichaam is kwetsbaar. Door een privaatrechtelijk lichaam te laten financieren met vreemd vermogen door de aandeelhouder/publiekrechtelijke rechtspersoon kan de belaste grondslag worden uitgehold. Dezelfde problematiek speelt bij het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen. Vergelijkbare winstdrainage is niet mogelijk tussen de belaste en de onbelaste sfeer van een publiekrechtelijke rechtspersoon, omdat daar de allocatie van de vermogensbestanddelen de vermogensketteringsregels volgen. Aard en functie van het vermogensbestanddeel zijn dan bepalend.

In de MvT merkt de wetgever op dat geen antimisbruikregels zijn opgenomen, omdat van overheidsorganisaties terughoudendheid mag worden verwacht. Als zij die niet in acht blijken te nemen, dan zullen er alsnog nadere regels worden gesteld. In het verleden hebben gemeenten actief getracht via structuren BTW te besparen, dus die terughoudendheid is niet vanzelfsprekend.

## 10 Conclusie

Het wetsvoorstel is belangrijk verbeterd ten opzichte van het consultatievoorstel. Naar mijn mening is het voorstel in overeenstemming met het Europese recht, met uitzondering van de integrale vrijstelling voor havens. Bovendien is de vrijstelling voor academische ziekenhuizen en reguliere ziekenhuizen naar mijn mening (bestaande) staatssteun die niet (volledig) gerechtvaardigd wordt door de aanwezigheid van een DAEB. Dit wordt nog actueler indien vanaf 1 januari 2015 private investeerders kunnen toetreden. Tot slot zou discussie kunnen ontstaan over de toegestane marge voor nevenwerkzaamheden. Door de concurrentiefictie van art. 4 Wet VPB 1969 wordt in voldoende mate een gelijk speelveld bereikt. Doordat ondernemingsactiviteiten echter via een commanditaire vennootschap kunnen worden opgezet, zonder dat een dergelijke opzet leidt tot belastingplicht van een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt een gelijk speelveld niet volledig bereikt. Het grootste bezwaar van dit wetsvoorstel is de administratieve lasten die gepaard gaan met de invoering van de belastingplicht. Voor een deel zijn die echter onvermijdelijk. Ik beveel de wetgever aan om in elk geval een lijst van activiteiten te publiceren die belastingplichtig zijn en die onder de vrijstelling voor overheidstaken vallen. Bovendien is het wenselijk als er richtlijnen worden gepubliceerd voor de toerekening en splitsing van resultaten bij veel voorkomende ondernemingsactiviteiten, zoals bijvoorbeeld het grondbedrijf. Tot slot zullen er afspraken gemaakt moeten worden over het opstellen van de openingsbalans. Het ligt voor de hand dat met name de VNG en het Ministerie van Financiën daarvoor net als bij de woningcorporaties een vaststellingsovereenkomst sluiten.

## Voetnoten

---

- [1] Bijzonder hoogleraar Tilburg University/Tias en als partner overheidsverbonden aan HVK Stevens.
- [2] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 1, 2 en 3.
- [3] Voor een bespreking daarvan verwijs ik naar S.A. Stevens, 'Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties', *MBB* 2014, nr. 6, p. 243-255, E.J.W. Heithuis, 'Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij VPB-plicht overheidslichamen', *WFR* 2014/746 en W. Bruins Slot, 'Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen', *WFR* 2014/116.
- [4] OJ 22.8.2014 C-280/70.
- [5] Voor een beschrijving van het staatssteunkader in relatie tot overheidslichamen en non-profitorganisaties verwijs ik naar S.A. Stevens, 'Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy', *EC Tax Review* 2014-3,

p. 149-170.

- [6] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 8.*
- [7] Aan een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 gelijkgesteld een buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon verstaan (artikel 2, tiende lid, Wet Vpb 1969). Zie ook artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969 waarin de buitenlandse belastingplicht voor buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen is geregeld.
- [8] Een gemeente die betrokken is bij een gemeentelijke herindeling kan te maken krijgen met belastingheffing. Dat doet zich voor als in het kader van de gemeentelijke herindeling een overheidsonderneming over gaat van de ene gemeente naar een andere en in dat kader ook goodwill en stille reserves worden overgedragen. In de MvT is vermeld dat voor die situaties in de desbetreffende wet die de gemeentelijke herindeling regelt, ook een fiscale paragraaf zal worden opgenomen (Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34 003, nr. 3, blz. 10).
- [9] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 4, p. 10-11.*
- [10] Art. 8e lid 6 Wet VPB 1969.
- [11] Zie bijvoorbeeld HR 18 februari 1998, *BNB 1998/178*.
- [12] Uiteraard moet ook deze publiekrechtelijke rechtspersoon als enige recht hebben op het liquidatiesaldo.
- [13] Zie ook het pleidooi van E.J.W. Heithuis, 'Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij VPB-plicht overheidslichamen', *WFR 2014/746*.
- [14] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 11.*
- [15] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 11.*
- [16] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 16.*
- [17] Hof 's-Gravenhage 7 december 2001, nr. 98/04031, *V-N 2002/7.23* heeft overigens ten aanzien van een stichting die administratieve diensten verrichtte voor scholen die zij zelf exploiteerde en voor scholen van derden beslist dat de stichting alleen belastingplichtig was voor de activiteiten ten behoeve van derden.
- [18] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 12.*
- [19] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 12 en 13.*
- [20] HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, *V-N 1994/1069*.
- [21] Genoemd zijn: het handhaven van de openbare orde en veiligheid, de 112-meldkamer, rampenbestrijding, crisisbeheersing, brandbestrijding en algemene infectieziektebestrijding, maar ook bepaalde activiteiten op het gebied van milieu, openbare reiniging en riolering, zoals het ophalen van huishoudelijk afval (niet te verwarren met bedrijfsafval), waterbeheer/ rioolbeheer en het opruimen van zwerfafval ([Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3](#), p. 18-19).
- [22] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 13.*
- [23] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 39.*
- [24] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 13.*
- [25] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 13.*
- [26] HR 2 februari 1983, *BNB 1983/146*.
- [27] HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, *BNB 2012/226*.
- [28] HR 15 september 2006, nr. 42 000, *V-N 2006/47.1.1*.
- [29] S.A. Stevens, 'Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties', *MBB 2014*, nr. 6, p. 243-255.
- [30] Genoemd worden: 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 ([Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3](#), p. 19).
- [31] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 4, p. 8.*
- [32] Art. 8e lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969.
- [33] Anders W. Bruins Slot, 'Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen', *WFR 2014/116* die pleit voor de invoering van een hoofdzakelijkheids criterium.
- [34] Art. 8e lid 7 onderdeel b Wet VPB 1969.
- [35] Art. 8f lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969.
- [36] Art. 8e lid 1 onderdeel b respectievelijk art. 8f lid 1 onderdeel b Wet VPB 1969.
- [37] *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 47.*
- [38] HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87 en 129/88, *FED 1990/312*.
- [39] In het verleden gold in Nederland het criterium dat een publiekrechtelijk lichaam "als overheid" optrad indien het wettelijk opgedragen taken uitvoerde. Het was niet van belang of deze taken naar hun aard als een overheidstaak konden worden gezien. Zie HR 5 april 1978, nr. 18 345, *BNB 1978/168*, en HR 5 april 1978, nr. 18 474 *BNB 1978/169*.

- [40] HR 15 juli 1997, nr. 31 440, *BNB* 1997/327.
- [41] HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-284/04, *V-N* 2007/32.21.
- [42] HR 12 september 2008, nr. 39 859, *BNB* 2009/49.
- [43] HR 8 maart 2000, nr. 35 253, *BNB* 2000/295.
- [44] Onder omstandigheden kan heffing van BTW bij een door een gemeente geëxploiteerde parkeervoorziening achterwege blijven, zie HR 15 oktober 2010, nr. 09/01901, *V-N* 2010/54.21.
- [45] HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97, *BNB* 2000/377 en HvJ EG 12 september 2000, nr. C-359/97, *BNB* 2000/378.
- [46] HvJ EG 16 september 2008, nr. C-288/07, *V-N* 2008/47.21.
- [47] HR 8 maart 2000, nr. 35 253, *BNB* 2000/295.
- [48] Onder omstandigheden kan heffing van BTW bij een door een gemeente geëxploiteerde parkeervoorziening achterwege blijven, zie HR 15 oktober 2010, nr. 09/01901, *V-N* 2010/54.21.
- [49] Zie art. 106 lid 2 TFEU en HvJ EU nr. C-280/00, ECR I-7747 (*Altmark Trans*).
- [50] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 47.
- [51] [Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3](#), p. 48.
- [52] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 45.
- [53] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 45.
- [54] Art. 8e lid 7 aanhef en onderdeel a Wet VPB 1969.
- [55] Hetzelfde is aan de orde bij een stichting of vereniging die kwalificeert als overheidslichaam.
- [56] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 37.
- [57] Art. 8e lid 2 en art. 8f lid 2 Wet VPB 1969.
- [58] Art. 8e lid 3 Wet VPB 1969.
- [59] Art. 8g lid 1 Wet VPB 1969.
- [60] Art. 8g lid 2 en 3 Wet VPB 1969.
- [61] Het voorstel is inmiddels gevorderd tot de Eerste Kamer (zie [Kamerstukken I 2013/14, 33 168, nr. A](#)).
- [62] Zie uitgebreid S.A. Stevens, 'Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy', *EC Tax Review* 2014-3, p. 149-170.
- [63] De Europese Commissie heeft in haar besluit van 2 mei 2013 (voetnoot 5) daar wel opmerkingen overgemaakt, maar tevens verklaard dat de uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen daar niet toe uitstrekt.
- [64] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 24-25.
- [65] [Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3](#), p. 41.
- [66] Art. 6b lid 1 onderdeel b Wet VPB 1969.
- [67] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 24, voetnoot 13.
- [68] In de wet wordt niet expliciet verwezen naar art. 5b AWR.
- [69] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 40.
- [70] Art. 6c Wet VPB 1969. Het gaat om vennootschappen waarvan alle aandelen worden gehouden of stichtingen waarvan het bestuur wordt benoemd en ontslagen door de haven en het liquidatiesaldo toekomt aan de haven. De werkzaamheden van deze lichamen moeten hoofdzakelijk bestaan uit het beheren, ontwikkelen of exploiteren van een zeehaven of uit werkzaamheden die daar dienstbaar zijn.
- [71] Onderzoek RHV-Erasmus/Ecorys, brief van 6 maart 2014, [Kamerstukken II 2013/14, 29 862, nr. 24](#).
- [72] Case 6 & 11/69 Commissie v. Frankrijk [1969] ECR I-523 par. 20, overweging 100 van het Besluit van de Commissie van 26 januari 2011 betreffende de steunmaatregel van Duitsland C 7/10 (ex CP 250/09 en NN 5/10) en HvJ EG 13 november 1964 in de gevoegde zaken 90 en 91/93, Commissie v. België en Luxemburg.
- [73] Persbericht van 9 juli 2014, nr. IP-14-794 en de beslissing van de Europese Commissie een inbreukprocedure tegen Nederland op te starten gepubliceerd in OJ 22.8.2014 C-280/70.
- [74] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 15.
- [75] Ik heb dat verder uitgewerkt in mijn bijdrage aan de Rijkersbundel (red. J.A.G. van der Geld en I.J.F.A. van Vijfeijken, 2013), S.A. Stevens, 'Belastingrecht en marktwerking. Op zoek naar mededingingsneutraliteit', p. 345-370.
- [76] *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 51.
- [77] Een en ander is uiteraard afhankelijk van de exacte feiten. De commanditaire vennoot mag in elk geval geen beheersdaden verrichten. Zie HR 17 juni 1969, *BNB* 1969/155; HR 3 april 1985, *BNB* 1985/169 en HR 13 juni 2001, *BNB* 2001/326.