

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Koning

## Directie Directe Belastingen

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

## Ons kenmerk

DB/2014/367U

## Uw brief (kenmerk)

W06.14.0252/III

## Bijlagen

1. Wettekst
2. Memorie van toelichting
3. Advies Raad van State

Datum 12 september 2014

Betreft Nader rapport betreffende het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 15 juli 2014, nr. 2014001402, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 4 september 2014, nr. W06.14.0252/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

### 1. Inleiding

- a. *Aanleiding modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*
- b. *Te nemen dienstige maatregelen*
- c. *Inhoud wetsvoorstel*

### 2. Reikwijdte wetsvoorstel

#### *a. Algemene aandachtspunten*

Het kabinet is verheugd dat de Afdeling de strekking van het onderhavige wetsvoorstel onderschrijft. Uit het advies van de Afdeling blijkt dat een eenvoudige oplossing voor het wegnemen van de concurrentievervalsing niet voor handen is. Het kabinet herkent die worsteling. Het kabinet en voorgaande kabinetten zijn immers al sinds 1997 over dit onderwerp in gesprek met de Europese Commissie (hierna: Commissie). Het voorgaande doet echter niets af aan de overtuiging van het kabinet dat de vennootschapsbelastingplicht (hierna: Vpb-plicht) voor overheidsondernemingen dient te worden gemoderniseerd.

Door het voorstel voor dienstige maatregelen in mei 2013 (hierna: besluit van 2 mei 2013)<sup>1</sup> en de opening van de formele onderzoeksprocedure op 9 juli 2014<sup>2</sup> is duidelijk geworden dat de Commissie wil dat Nederland haast maakt met de modernisering. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet dan ook in een modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen die effect zal hebben op boekjaren die op of na 1 januari 2016 aanvangen. Zonder coulance van de Commissie zal verder uitstel een nadrukkelijk terugvorderingsrisico met zich dragen.

Na een uitvoerige inventarisatie- en consultatieronde heeft het kabinet een vijftal uitgangspunten geformuleerd die leidend zijn bij de vormgeving van het onderhavige wetsvoorstel. Daarnaast heeft het Europese recht een belangrijke rol gespeeld bij de vormgeving van het onderhavige wetsvoorstel. Deze rol is in de memorie van toelichting in eerste instantie onvoldoende uitgewerkt, maar de beschrijving van de EU-aspecten is naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling aanzienlijk uitgebreid. Het wetsvoorstel heeft immers mede tot doel invulling te geven aan de dienstige maatregelen van de Commissie. Naar de mening van het kabinet wordt de kernboodschap van het besluit van 2 mei 2013 weergegeven door middel van het eerste uitgangspunt (paragraaf 4 van het algemeen deel van de memorie van toelichting). Dat uitgangspunt luidt dat het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen.

#### *b. Specifieke aandachtspunten*

##### *i. Economische activiteiten uitoefenen op een markt*

Het kabinet onderkent dat de grondslag van het wetsvoorstel zowel een Europeesrechtelijke dimensie als, in de woorden van de Afdeling, een nationale dimensie kent.

De Afdeling benoemt de kern van de dienstige maatregelen als het instellen van een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen die economische activiteiten uitoefenen. In de ogen van het kabinet laat zich dat vertalen in het wegnemen van een concurrentievoordeel dat dergelijke ondernemingen als gevolg van de thans geldende Vpb-plicht voor overheidsondernemingen kunnen genieten en het daarmee voorkomen of bestrijden van concurrentievervalsing. Naar de mening van het kabinet staat bij de Commissie het uitgangspunt voorop dat economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen op een gelijke wijze in de heffing van de vennootschapsbelasting dienen te worden betrokken als die van privaatrechtelijke lichamen. Dit uitgangspunt sluit volledig aan bij de uitgangspunten die leidend zijn geweest bij het onderhavige wetsvoorstel. De Commissie heeft dit in paragraaf 86 van haar besluit van 2 mei 2013 kernachtig onder woorden gebracht: "De Nederlandse autoriteiten worden hierbij uitgenodigd om wetgeving vast te stellen die garandeert dat overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen op dezelfde wijze als private bedrijven aan vennootschapsbelasting zullen worden onderworpen. (...)". Dat betekent volgens het kabinet in zijn algemeenheid dat als het resultaat uit een economische

<sup>1</sup> Het besluit van de Commissie is gepubliceerd in PbEU 2013, C 204. Het besluit is ook raadpleegbaar via navolgende link: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/224998/224998\\_1434332\\_131\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_1434332_131_2.pdf)

<sup>2</sup> Het besluit van de Commissie is gepubliceerd in PbEU 2014, C 280. Het besluit is ook raadpleegbaar via navolgende link: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253498/253498\\_1564413\\_30\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253498/253498_1564413_30_2.pdf)

activiteit in de heffing van vennootschapsbelasting zou worden betrokken als deze activiteit door een private onderneming zou zijn verricht, dat ook dient te gelden als deze activiteit direct of indirect door een (mede)overheid wordt verricht. Daardoor wordt immers de marktverstoring die ontstaat door het verschil in vennootschapsbelasting effectief verholpen. Daarmee geldt in zijn algemeenheid dus dat de belastingregels zoals die gelden voor het resultaat uit economische activiteiten van overheidsondernemingen hetzelfde dienen te zijn als die voor private ondernemingen. Het voorgaande betekent volgens het kabinet dat – kort gezegd – nv's en bv's die volledig in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen (hierna: overheids-bv's en nv's) voor de bepaling van de belastingplicht hetzelfde zullen worden behandeld als nv's en bv's die (deels) in private handen zijn. Voor stichtingen en verenigingen die volledig worden beheerst door publiekrechtelijke rechtspersonen (hierna: overheidsstichtingen en verenigingen) geldt een vergelijkbare benadering. Zij zullen voor de bepaling van de belastingplicht hetzelfde worden behandeld als stichtingen en verenigingen die (deels) worden beheerst door anderen dan publiekrechtelijke rechtspersonen. Voor publiekrechtelijke rechtspersonen wordt eveneens voor de bepaling van de belastingplicht aangesloten bij de behandeling van stichtingen en verenigingen. Die vergelijking ligt naar de mening van het kabinet voor de hand omdat publiekrechtelijke rechtspersonen net als stichtingen en verenigingen geen aandeelhouders of leden et cetera hebben aan wie de winst toekomt maar primair zijn gericht op de behartiging van het algemene belang respectievelijk (in statuten) specifiek vastgelegde doelen. Slechts voor zover zij een onderneming drijven, zou naar de mening van het kabinet Vpb-plicht aan de orde moeten zijn. Het kabinet heeft deze benadering gekozen bij het ontwerp van het wetsvoorstel.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
DB/2014/367U

De aandachtspunten die de Afdeling in dit kader opwerpt, zouden ertoe leiden dat voor de belastingplicht van overheidsondernemingen, ongeacht de juridische verschijningsvorm, een nauwere aansluiting wordt gezocht bij het Europeesrechtelijke begrip 'economische activiteit' in plaats van de hiervoor geschetste benadering. Hierdoor zou voor de heffing naar de winst een onderscheid ontstaan tussen enerzijds overheidsondernemingen waarvoor, ongeacht de juridische verschijningsvorm, wordt aangesloten bij het begrip 'economische activiteit' en anderzijds niet-overheidsondernemingen (in de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting) waarvoor het bestaande recht zou blijven bestaan. Naar de mening van het kabinet zou daardoor een nieuwe ongelijkheid worden gecreëerd. Of deze ongelijke behandeling te rechtvaardigen is, is op voorhand onzeker. In het meest extreme geval zou in het gehele systeem van de belastingheffing over winsten, dus ook voor niet-overheidsondernemingen, moeten worden aangesloten bij 'economische activiteit'. Een dergelijke ingrijpende consequentie acht het kabinet onwenselijk.

De Afdeling signaleert voorts een afwijkende uitleg van het begrip onderneming doordat in de nationale ondernemingsdefinitie een geobjectiveerd winststreven is opgenomen dat ontbreekt in de Europeesrechtelijke definitie, en mist hierover een analyse. Over het geobjectiveerde winststreven, merkt het kabinet op dat dit alleen relevant kan zijn voor ondernemingen die niet in een privaatrechtelijke rechtspersoon zijn ondergebracht, en voor bepaalde rechtspersonen als stichtingen en verenigingen. Immers, voor de privaatrechtelijke rechtspersonen, genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c en d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969), geldt dat deze geacht

worden met hun gehele vermogen een onderneming te drijven (artikel 2, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969), ongeacht of de eigendom of zeggenschap in private of publieke handen is.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
DB/2014/367U

Als een publiekrechtelijk lichaam, een stichting of een vereniging met een potentieel als onderneming kwalificerende economische activiteit winst maakt, is er materieel weinig verschil tussen de nationale en Europese ondernemingsdefinitie. In beide gevallen zal de conclusie zijn dat er een subject (een belastingplichtige) is van wie vennootschapsbelasting wordt geheven, alsmede een object (de winst) waarover belasting wordt geheven. Een verschil kan formeel wel optreden in de situatie dat met economische activiteiten structurele verliezen worden gemaakt. Daarentegen is het materiële effect van beide benaderingen gelijk. Nationaalrechtelijk is er in een dergelijke situatie immers geen onderneming bij gebrek aan een (geobjectiveerd) winststreven, derhalve een subject noch een object van heffing. Aan de heffing van vennootschapsbelasting wordt niet toegekomen. Bij het hanteren van de Europese definitie zou er in een dergelijk geval wellicht wel een belastingplichtige zijn, met als gevolg – onder andere – dat een administratie dient te worden gevoerd en aangifte dient te worden gedaan, maar zou er door gebrek aan winst geen object van heffing zijn, waardoor ook geen vennootschapsbelasting is verschuldigd.

Hoewel de Commissie spreekt over een gelijkwaardige onderworpenheid, hetgeen slechts zou kunnen duiden op het subject van heffing, meent het kabinet dat de Commissie primair een materieel gelijkwaardige behandeling op het oog heeft. Zeker als daarmee een toename van de administratieve lasten, waar geen belastingopbrengst tegenover staat, kan worden voorkomen. Het kabinet benadrukt dat de nationaalrechtelijke uitleg van het ondernemingsbegrip geldt voor zowel de private sfeer als, via dit wetsvoorstel, voor de publieke sfeer, waardoor de wet geen marktversturend onderscheid maakt ten gunste van economische activiteiten van overheden. Het kabinet stelt overigens met genoeg vast dat de Afdeling concludeert dat “de in het wetsvoorstel gehanteerde terminologie (...) zowel voor overheidsondernemingen als voor private ondernemingen hetzelfde (is), zodat in zoverre beide partijen gelijk behandeld worden.”

Het kabinet meent dat het met dit wetsvoorstel het meeste tegemoetkomt aan het streven naar een gelijk speelveld, alsmede dat het de maatregelen treft die de Commissie de Nederlandse regering gevraagd heeft te treffen. Gelet op het overleg dat op dit punt met de Commissie is gevoerd, bestaat bij het kabinet de indruk dat het de Commissie niet te doen is om het sec hanteren van de Europeesrechtelijke terminologie. Voor de Commissie is van belang dat het effect van de gehanteerde Nederlandse terminologie (materieel) hetzelfde is. En dat is het geval.

#### *Terminologie*

Het kabinet heeft naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling het in de aan de Afdeling ter advisering voorgelegde versie van het wetsvoorstel opgenomen criterium van “in concurrentie treden” als nadere voorwaarde voor belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen geschrapt. Ook de memorie van toelichting is op dit punt aangepast. Zodoende wordt voor de vormgeving van de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen zo goed mogelijk aangesloten bij die voor stichtingen en verenigingen. Dit betekent dat het concurrentiecriterium

voor de vaststelling van de belastingplicht van een publiekrechtelijke rechtspersoon geen rol meer speelt, nadat is geconstateerd dat een werkzaamheid van een publiekrechtelijke rechtspersoon kwalificeert als onderneming. Bij stichtingen en verenigingen is dat ook het geval. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het voorgaande betekent dat bij de invulling van het ondernemersbegrip het in artikel 4 van de Wet Vpb 1969 opgenomen concurrentiecriteria voor publiekrechtelijke rechtspersonen dezelfde rol zal spelen als die thans ook voor de beoordeling van de belastingplicht van stichtingen en verenigingen aan de orde is.

#### *Systematiek*

Het kabinet vindt het belangrijk dat er een materieel gelijk speelveld wordt gecreëerd tussen overheidsondernemingen die (juridisch) verschillend zijn georganiseerd. Het kabinet beseft naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling wel dat uit de aanvankelijk in de memorie van toelichting opgenomen uitgangspunten niet helder naar voren kwam dat het om een materieel gelijk speelveld gaat. Dit is alsnog verduidelijkt in de uitgangspunten zoals thans verwoord in de memorie van toelichting. Omdat met het wetsvoorstel geen materiële ongelijkheid wordt geschapen, ziet het kabinet geen aanleiding de in het wetsvoorstel gehanteerde systematiek te wijzigen.

#### *ii. Vrijstellingen/DAEB*

##### *Nieuwe subjectieve en objectieve vrijstellingen*

De memorie van toelichting is op dit punt aangepast.

##### *Bestaande vrijstellingen*

De Commissie heeft in voetnoot 5 van haar besluit van 2 mei 2013 terloops belicht dat de bestaande vrijstellingen in de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb 1969 in bepaalde gevallen eveneens (bestaande) staatssteun zouden kunnen vormen. De Commissie heeft evenwel op dezelfde plaats verklaard dat haar uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen ten aanzien van de overheidsondernemingen zich niet uitstrekt tot deze vrijstellingen. Over de bestaande vrijstellingen in de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb 1969 heeft geen inhoudelijke gedachtewisseling plaatsgevonden tussen het kabinet en de Commissie.

Het kabinet beoogt met dit wetsvoorstel in de eerste plaats te bereiken dat een gelijk speelveld ontstaat tussen private ondernemingen enerzijds en overheidsondernemingen anderzijds. Daarnaast heeft dit wetsvoorstel tot doel om die dienstige maatregelen te treffen die het object vormen van de uitnodiging daartoe in het besluit van 2 mei 2013.

Gezien deze omstandigheden is het naar de mening van het kabinet niet aan de orde om gelijktijdig met de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen ingrijpende initiatieven te ontplooiën met betrekking tot de bestaande vrijstellingen van de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb 1969.

#### *iii. Overige staatssteunaspecten*

##### *Fictie één overheidsonderneming*

Ten aanzien van de in het wetsvoorstel voorgestelde fictiebepalingen van artikel 2, tweede lid, tweede volzin, en zevende lid, van de Wet Vpb 1969 merkt de Afdeling op dat directe overheidsondernemingen mogelijk een voordeel zouden genieten ten

opzichte van private ondernemingen. Het kabinet deelt deze mening niet. Met deze fictiebepaling wordt bewerkstelligd dat alle resultaten die worden behaald met belastbare activiteiten binnen één rechtspersoon, dan wel op het niveau van een ministerie, worden gesaldeerd. Dit komt overeen met de wijze waarop bijvoorbeeld stichtingen, nv's en bv's in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. Van nieuwe staatssteun is met de introductie van deze fictiebepaling naar de mening van het kabinet dan ook geen sprake.

#### *Zeehavens*

De memorie van toelichting is op dit punt aangepast.

#### *c. Conclusie*

De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

### 3. Overleg met de Commissie

De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

### 4. Invoeringstermijn/ open wettelijke normen

#### *a. Invoeringstermijn*

Met de Afdeling onderschrijft het kabinet dat de implementatietermijn van een jaar kort is voor de betrokkenen, zowel voor (mede)overheden, publiekrechtelijke lichamen alsook voor de Belastingdienst. Het verheugt het kabinet dan ook dat de Afdeling hiervoor aandacht heeft. Het kabinet voelt zich op dit punt gesteund door de Afdeling. Het kabinet maakt zich echter, net als de Afdeling, weinig illusies over de slagingskansen van een pleidooi bij de Commissie voor meer tijd. Na de acceptatie van de dienstige maatregelen is al een jaar uitstel van de Commissie bedongen (1 januari 2016 in plaats van 1 januari 2015). Meer rek lijkt er niet in te zitten.

Om die reden benadrukt het kabinet dat een zo spoedig mogelijke parlementaire behandeling voor belanghebbenden en de Belastingdienst zeer wenselijk is. Het kabinet realiseert zich echter tegelijkertijd dat beide Kamers der Staten-Generaal over hun eigen agenda gaan. Desalniettemin doet het kabinet, zich gesteund voelend door de Afdeling, een beroep op beide Kamers der Staten-Generaal dit aspect mee te nemen in de te maken afwegingen. Indien het wetsvoorstel voor 1 januari 2015 kan worden afgerond, is genoemde betrokkenen een implementatieperiode van één jaar gegund. Indien het parlementaire proces ook nog na 1 januari 2015 voortduurt, verkort dat de implementatieperiode voor belanghebbenden en de Belastingdienst.

Met betrekking tot de hiervoor genoemde zorgen merkt het kabinet ten overvloede nog op dat het door gesprekken met belanghebbenden, daar waar mogelijk, heeft geprobeerd in de vormgeving rekening te houden met de toename van de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Zeker naar aanleiding van de consultatie zijn op dat vlak belangrijke stappen gezet. Het voorgaande neemt niet weg dat het wetsvoorstel tot een toename van administratieve lasten en uitvoeringslasten leidt. Daarom zijn met de koepels van medeoverheden (de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen) raamafspraken gemaakt. Doel van deze afspraken is de bevordering van een effectieve en efficiënte implementatie van dit wetsvoorstel. Daarnaast kunnen deze afspraken bijdragen aan de beperking van de toename van

administratieve lasten van de medeoverheden en van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
DB/2014/367U

*b. Open wettelijke normen*

*i.*

Met genoegen stelt het kabinet vast dat de Afdeling het een begrijpelijke keuze vindt dat geen limitatieve lijst met overheidstaken/publieke bevoegdheden in het wetsvoorstel wordt opgenomen. Met een dergelijke lijst zou de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen weer een statisch karakter krijgen. En juist dat statische karakter wordt in de thans bestaande Vpb-plicht voor overheidsondernemingen als knellend ervaren. Desalniettemin heeft het kabinet begrip voor de oproep van de Afdeling om enige indicatie te geven over wat typische overheidstaken zouden zijn of welke activiteiten (afhankelijk van feiten en omstandigheden) potentieel concurrentieverstorend zouden kunnen zijn. Aan deze opmerking van de Afdeling is dan ook gevolg gegeven door de memorie van toelichting aan te vullen met voorbeelden.

*ii.*

Het kabinet heeft het criterium van "in concurrentie treden" als nadere voorwaarde voor de belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen naar aanleiding van een eerdere opmerking van de Afdeling uit het voorstel geschrapt. Ook de memorie van toelichting is op dit punt aangepast. Kortheidshalve wordt verwezen naar hetgeen daarover eerder in dit nader rapport is opgemerkt. Gelijktijdig wordt, samenhangend met het vervallen van voornoemd criterium in de bepaling van de belastingplicht voor publiekrechtelijke rechtspersonen, in het voorgestelde artikel 8e van de Wet Vpb 1969 een overheidstakenvrijstelling voor publiekrechtelijke rechtspersonen geïntroduceerd. Voor de vormgeving van die overheidstakenvrijstelling wordt aangesloten bij de vergelijkbare vrijstelling voor privaatrechtelijke overheidslichamen zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 8f van de Wet Vpb 1969.

5. Vrijstelling interne activiteiten

Naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling is de memorie van toelichting aangevuld.

6. Overgangsrecht

Naar aanleiding van de twee opmerkingen van de Afdeling zijn het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangepast.

7. Redactionele opmerking

Aan de redactionele kanttekening die de Afdeling in de bijlage bij haar advies in overweging geeft, is geen gevolg gegeven. In de redactionele kanttekening wordt verwezen naar een voorgestelde zinsnede in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb 1969 ("ondernemingen gedreven door een of meer natuurlijke personen"). De betreffende zinsnede is naar aanleiding van een eerdere opmerking van de Afdeling geschrapt. Om die reden vervalt de directe noodzaak om een nagenoeg vergelijkbare zinsnede in het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 hiermee in overeenstemming te brengen in plaats van aan te blijven sluiten bij de formulering van het huidige artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting een aantal redactionele en technische wijzigingen aan te brengen.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
DB/2014/367U

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes