I. Algemeen deel

1. Aanleiding

De vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen staat al geruime tijd in de belangstelling. In het bijzonder de mogelijke concurrentieverstoring als gevolg van de verschillen in behandeling tussen de activiteiten van publieke ondernemingen enerzijds en private ondernemingen anderzijds, is veelvuldig onderwerp van gesprek geweest. Verschillende fracties in de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal hebben hierover de afgelopen jaren hun bezorgdheid geuit en hebben verschillende malen gevraagd om nadere informatie met betrekking tot de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. In dit kader wordt bijvoorbeeld verwezen naar de op 12 mei 1999 verzonden brief met daarin een 'Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven'[1], de op 25 september 2007 verzonden notitie 'Belastingplicht overheidsbedrijven'[2] en de op 11 mei 2012 verzonden notitie 'Belastingplicht overheidsbedrijven: een inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant'.[3] Ten slotte verricht de Europese Commissie (Commissie) al geruime tijd onderzoek naar mogelijke staatssteun als gevolg van de huidige vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen. Aanleiding voor dat onderzoek zijn onder andere klachten van individuele burgers en bedrijven geweest. Het onderzoek van de Commissie heeft zich, in het kader van het verbod op staatssteun, toegespitst op de vraag of de vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht leidt tot een verstoring van het gelijke speelveld tussen overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooien enerzijds en private ondernemingen anderzijds. Uiteindelijk heeft dit onderzoek op 2 mei 2013 geresulteerd in een zogenoemde uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen.

Bij brief van 21 mei 2013 heeft het kabinet de Tweede Kamer der Staten-Generaal geïnformeerd over de inhoud van de kabinetsreactie op die uitnodiging van de Commissie.[4] Het kabinet heeft de Commissie laten weten dat het kabinet het voorstel voor dienstige maatregelen aanvaardt en dat het, onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring, voornemens is de vennootschapsbelasting zodanig aan te passen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooien op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen als private ondernemingen. Het onderhavige wetsvoorstel strekt daartoe. Dit wetsvoorstel dient echter nadrukkelijk niet alleen ter uitvoering van het voorstel voor dienstige maatregelen, maar ondersteunt tevens het door het kabinet gedragen streven om een gelijk speelveld te creëren. Het komt verder tegemoet aan individuele klachten vanuit de samenleving en het beoogt de in de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal geuite zorgen weg te nemen.

Het kabinet streeft ernaar het wetgevingsproces voor 1 januari 2015 af te ronden zodat de onderhavige wetswijzigingen per 1 januari 2015 in werking kunnen treden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Zodoende kan het jaar 2015 dienen als implementatiejaar voor zowel (potentieel) vennootschapsbelastingplichtigen als de Belastingdienst. Daarnaast biedt dit de

[1] Brief met kenmerk AFP 99/190M, V-N 1999/25.14.
[2] Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1.
[3] Bijlage bij Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7.
[4] Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.

mogelijkheid om in 2015 eventuele wijzigingen door te voeren, mocht in dat jaar naar voren komen dat de wet op onderdelen onbedoeld uitwerkt.

Voordat wordt ingegaan op de inhoud van het voorstel van wet, wordt in paragraaf 2 een beknopt overzicht gegeven van de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Vervolgens wordt in paragraaf 3 ingegaan op de wijze waarop momenteel door de centrale of decentrale overheid een activiteit kan worden uitgeoefend. Daarna worden in de paragrafen 4 en 5 de inhoudelijke hoofdlijnen van dit voorstel van wet beschreven. Het algemene deel wordt afgesloten met een paragraaf over de administratieve lasten en uitvoeringskosten, de EU-aspecten en de budgettaire aspecten.

In deze memorie zal enkel over een direct of indirect overheidsbedrijf worden gesproken in het kader van de beschrijving van de huidige regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Elders in deze memorie zal steeds worden gesproken over een directe overheidsonderneming of een indirecte overheidsonderneming.

2. Huidige systematiek

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

2.1. Overheidsbedrijven: onderscheid directe en indirecte overheidsbedrijven

Voor de sinds 1956 in de huidige vormgeving geldende vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven is het gebruikelijk onderscheid te maken tussen zogenoemde directe overheidsbedrijven en indirecte overheidsbedrijven. Een direct overheidsbedrijf is een onderneming die onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon, bijvoorbeeld het Rijk, een gemeente, provincie, waterschap of zelfstandig bestuursorgaan. Onder een indirect overheidsbedrijf wordt verstaan een privaatrechtelijk lichaam waarvan - kort gezegd - de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen is bij uitsluitend een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen. Het gaat hierbij in de eerste plaats om lichamen waarvan onmiddellijk of middellijk uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelnemers of leden zijn (veelal nv's en bv's). Daarnaast betreffen het lichamen (veelal stichtingen) waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt aan Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen.

2.1.1. Belastingplicht directe overheidsbedrijven

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

- landbouwbedrijven;

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

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

2.1.2. Belastingplicht indirecte overheidsbedrijven

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

Hiermee is de kous voor indirecte overheidsbedrijven echter nog niet af. Naast de hiervoor beschreven hoofdregel geldt een integrale vennootschapsbelastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven die specifiek met naam in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden genoemd. Hetzelfde geldt voor de lichamen waarin deze bij naam genoemde bedrijven een belang hebben of waarvan deze een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan. Deze groep integraal belastingplichtige indirecte overheidsbedrijven omvat onder meer de Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij, De Koninklijke Nederlandse Munt N.V. en de genationaliseerde financiële instellingen zoals Fortis Bank (Nederland) N.V., ASR Nederland N.V., ABN AMRO Group N.V. en SNS REAAL N.V.

2.2. Ontwikkelingen

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

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

3. Overheid: een inventarisatie naar activiteiten en juridische vorm
Om een gelijk speelveld te kunnen creëren is, zoals vermeld in de eerdergenoemde brief van 21 mei 2013, door middel van een ambtelijke inventarisatie een beeld gevormd van de verschillende economische activiteiten van medeoverheden en departementen, alsmede van de wijze waarop die activiteiten worden georganiseerd.

Overheden, zowel centraal als decentraal, hebben een veelheid aan taken en bevoegdheden op basis van een scala aan wet- en regelgeving. Zij hebben veelal de mogelijkheid om zichzelf taken en bevoegdheden toe te kennen. Hoe overheden hun taken, bevoegdheden en andere activiteiten juridisch organiseren, hebben zij in beginsel in eigen hand. Zo kunnen zij er, onder omstandigheden, voor kiezen om een activiteit op afstand te plaatsen of om een activiteit in de eigen organisatie te houden, bijvoorbeeld als dienstonderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Onderstaand wordt ingegaan op de wijze waarop enerzijds het Rijk en anderzijds de decentrale overheden hun taken, bevoegdheden en andere activiteiten juridisch kunnen organiseren.

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

Wanneer de rijksoverheid ervoor kiest een bepaalde activiteit op afstand te plaatsen in een zelfstandig lichaam, gaat het veelal om een zogenoemd zelfstandig bestuursorgaan (ZBO).[5] Er zijn drie soorten ZBO's te onderkennen, te weten: publiekrechtelijke ZBO's, privaatrechtelijke ZBO's en ZBO's zonder rechtspersoonlijkheid. De publiekrechtelijke ZBO's zijn ingesteld bij een wet die expliciet bepaalt dat de betreffende ZBO rechtspersoonlijkheid heeft. Voorbeelden zijn de Luchtverkeersleiding Nederland en het Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen. Privaatrechtelijke ZBO's hebben bijvoorbeeld de rechtsvorm stichting, nv of bv. Voorbeelden hiervan zijn De Nederlandsche Bank N.V. en de Stichting Autoriteit Financiële Markten. In sommige gevallen heeft een ZBO geen rechtspersoonlijkheid. In dat geval is de betreffende instelling civieljuridisch onderdeel van de Staat. Voorbeelden zijn het College ter Beoordeling van Geneesmiddelen en de Autoriteit Consument en Markt.
Een aan de categorie ZBO's verwante categorie wordt gevormd door de zogenoemde rechtspersonen met een wettelijke taak (RWT's). Daarmee wordt gedoeld op "rechtspersonen voor zover die een bij of krachtens de wet geregelde taak uitoefenen en daartoe geheel of gedeeltelijk worden bekostigd uit de opbrengst van bij of krachtens de wet ingestelde heffingen".[6] Een belangrijke categorie van RWT's die niet tevens zijn aan te merken als ZBO's, betreft de in een privaatrechtelijke rechtsvorm gedreven scholen die worden bekostigd door de overheid.

3.2. Decentrale overheid

Bij decentrale overheden – de provincies, gemeenten en waterschappen – bestaan ook grote variaties in de wijze waarop activiteiten zijn georganiseerd. Wanneer de publiekrechtelijke rechtspersoon "gemeente" als voorbeeld wordt genomen, wordt veelal van een zogenoemde "dienst" gesproken als de gemeente de activiteit zelf verricht. De mate van zelfstandigheid van een dergelijke dienst kan overigens variëren. Zo hebben de gemeentelijke gezondheidsdiensten (GGD's) in beginsel niet als zodanig rechtspersoonlijkheid, maar kennen zij wel een zekere mate van zelfstandigheid.
Het komt ook voor dat een gemeente bepaalde activiteiten onderbrengt in een afzonderlijke privaatrechtelijke rechtsvorm zoals een bv of nv waarvan de gemeente alle aandelen houdt. Ook kan sprake zijn van het onderbrengen van activiteiten in een stichting. Bij het onderbrengen van activiteiten in een privaatrechtelijke rechtsvorm kunnen aspecten meewegen als de wettelijke (on)mogelijkheden, de gewenste mate van democratische controle, de gewenste mate van bestuurlijke autonomie en slagkracht, de gewenste vorm van sturing en de gewenste mate van bedrijfsmatig opereren. Bij provincies en waterschappen zijn in meer of mindere mate vergelijkbare organisatievormen te onderkennen.

3.3. Samenwerking

Publiekrechtelijke lichamen kunnen er ook voor kiezen om te gaan samenwerken. Gemeenten doen dit vaak vanuit efficiëntieoverwegingen. Samenwerking kan op vele manieren. Het kan bijvoorbeeld gaan om een zogenoemde gemeenschappelijke regeling waarbij ofwel de ene (veelal grotere) gemeente activiteiten verricht ten behoeve van een andere gemeente in het kader van

[5] Artikel 1 van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen definieert een ZBO als volgt: een bestuursorgaan van de centrale overheid dat bij de wet, krachtens de wet bij algemene maatregel van bestuur of krachtens de wet bij ministeriële regeling met openbaar gezag is bekleed, en dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan een minister.
[6] Artikelen 43 en 91 van de Comptabiliteitswet 2001.

samenwerking (zogenoemde centrumgemeenteconstructie) ofwel een openbaar lichaam activiteiten verricht voor de participerende gemeenten (bijvoorbeeld een gemeenschappelijke belasting- en registratiedienst die de heffing en inning van gemeentelijke belastingen en soms ook waterschapslasten in meerdere gemeenten voor zijn rekening neemt). Voorts kan de samenwerking plaatsvinden doordat twee of meer publiekrechtelijke rechtspersonen bijvoorbeeld een vennootschap onder firma of een maatschap aangaan of een bv of nv oprichten. Bij een bv of nv zijn de samenwerkende gemeenten aandeelhouders en voert de bv of nv activiteiten uit ten behoeve van de samenwerkende gemeenten. Ook komen in de praktijk combinaties voor, bijvoorbeeld een gemeenschappelijke regeling die alle aandelen houdt in een nv, waarin de activiteiten worden uitgevoerd.
Samenwerking tussen decentrale overheden beperkt zich niet tot samenwerking tussen hetzelfde type decentrale overheden (bijvoorbeeld alleen gemeenten). Er bestaan ook samenwerkingsverbanden tussen bijvoorbeeld gemeenten en waterschappen. Het type activiteiten dat in voorkomende gevallen in samenwerking wordt verricht, is zeer divers. Voorbeelden zijn ict-diensten, heffing en invordering van belastingen alsmede huisvuilophaal. Ook ministeries werken samen, bijvoorbeeld op het gebied van ict-dienstverlening, personeelszaken (P-direkt) en de interne postbezorging. De activiteiten verricht tussen ministeries, diensten en agentschappen zijn civieljuridisch activiteiten binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon (Staat). Dit betekent bijvoorbeeld dat de dienstverlening door het zogenoemde Shared Service Center-ICT (SSC-ICT) aan de verschillende ministeries te zien is als een ‘interne activiteit’.

3.4. Conclusie naar aanleiding van inventarisatie
Uit het voorgaande blijkt dat overheden niet alleen een veelvoud aan activiteiten ontplooien, maar daarnaast die activiteiten op allerlei verschillende manieren hebben georganiseerd. Het uitputtend benoemen van verschijningsvormen van overheidsondernemingen en –samenwerkingsvormen die in de heffing van de vennootschapsbelasting zouden moeten worden betrokken, is naar de mening van het kabinet geen begaanbare weg. Daarom wordt de modernisering zodanig vormgegeven dat bij de fiscale behandeling van overheden zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de vorm waarin de activiteit plaatsvindt. Een overheidsonderneming wordt, anders dan nu, in beginsel belastingplichtig voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

4. Vormgeving belastingplicht en algemene vrijstellingen
In deze memorie zijn tot nu toe drie belangrijke uitgangspunten aan de orde gekomen die voor het kabinet een leidende rol hebben gespeeld bij de vormgeving van de modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen. Volledigheidshalve worden deze uitgangspunten opgesomd:

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

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

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

Deze uitgangspunten liggen ten grondslag aan de keuzes met betrekking tot de vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen en van de vrijstellingen. Zowel de vormgeving van de belastingplicht als die van de vrijstellingen wordt hierna achtereenvolgens in hoofdlijnen toegelicht. Belangrijk is om daarbij op te merken dat de maatregelen in dit voorstel van wet uitsluitend zien op directe en indirecte overheidsondernemingen. Directe en indirecte overheidsondernemingen verkeren naar de mening van het kabinet namelijk niet in een vergelijkbare positie met private ondernemingen omdat het vermogen van directe overheidsondernemingen als ook van indirecte overheidsondernemingen, anders dan bij private ondernemingen, uiteindelijk toekomt aan een publiekrechtelijke rechtspersoon en zodoende kan worden aangewend ten behoeve van de uitoefening van overheidstaken. De vennootschapsbelastingplicht van andere belastingplichtigen blijft derhalve in dit voorstel van wet (nagenoeg) ongewijzigd.

4.1. Belastingplicht

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

4.1.1. Belastingplicht directe overheidsondernemingen

Voor publiekrechtelijke rechtspersonen geldt in dit voorstel van wet als uitgangspunt dat in beginsel belastingplicht ontstaat voor zover de activiteiten een (materiële) onderneming in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vormen. Met deze benadering wordt zo veel mogelijk aangesloten bij de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Een daarmee vergelijkbare benadering ligt voor de hand omdat, net zoals bij de meeste stichtingen en verenigingen, publiekrechtelijke rechtspersonen veelal zonder winstoogmerk activiteiten verrichten. Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen, net als stichtingen en verenigingen, naast een eventueel ondernemingsdeel van het vermogen een niet-ondernemingsdeel hebben. Een belangrijk verschil tussen stichtingen en verenigingen enerzijds en publiekrechtelijke rechtspersonen anderzijds is dat, anders dan bij ondernemingen binnen één stichting of vereniging, alle directe overheidsondernemingen binnen één publiekrechtelijke

rechtspersoon op basis van dit voorstel van wet afzonderlijk belastingplichtig worden (en dus apart aangifte moeten doen). Hiermee wordt het bestaande systeem dat geldt voor de vennootschapsbelastingplicht voor - ondernemingen van - publiekrechtelijke rechtspersonen bestendigd. Daarnaast wordt door deze benadering voorkomen dat bijvoorbeeld alle ministeries (allen onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon 'Staat') gezamenlijk als Staat één aangifte moeten doen.

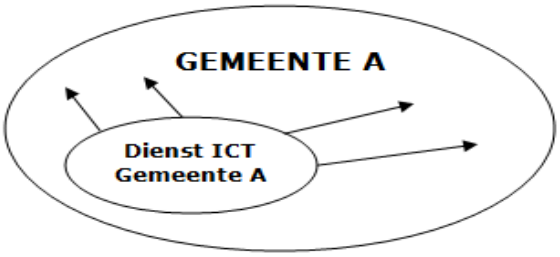
Een onderneming is een voor de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 al relevant en in de jurisprudentie nader ingekaderd begrip, dat de basis vormt voor de belastingheffing naar de winst. Daarom kiest het kabinet er niet voor om voor overheidsondernemingen een nieuw begrip te introduceren waarbij wordt aangesloten bij de Europeesrechtelijke definitie van 'het aanbieden van goederen en diensten op een markt'. Een onderneming in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt gedefinieerd als een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal, die deelneemt aan het economische verkeer[7] met het oogmerk om winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt. Hierbij wordt onder winststreven mede begrepen het vaker dan incidenteel behalen van exploitatie-overschotten. Mocht, ondanks deze objectivering, het winststreven niet direct helder zijn, dan wordt onder het drijven van een onderneming eveneens verstaan het verrichten van activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden. Op deze manier wordt binnen het bestaande systeem en door gebruikmaking van bekende begrippen zo goed mogelijk aangesloten bij de Europeesrechtelijke ondernemingsdefinitie.

Aansluiten bij het begrip "onderneming" heeft tot gevolg dat interne activiteiten die voor de eigen kring (ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf) worden verricht, geen onderneming vormen. Bij interne activiteiten wordt namelijk niet deelgenomen aan het economische verkeer. Voorbeelden van dergelijke inbesteding zijn de eigen repro-afdeling, salarisadministratie of ict-afdeling. Andere voorbeelden zijn de in de Hervormingsagenda Rijksdienst[8] genoemde voorgenomen inbesteding door het Rijk op het terrein van schoonmaakdiensten, beveiligingsdiensten en post- en koeriersdiensten. Ook wordt in dit kader gewezen op de gemeentelijke huisvuilophaaldienst. Op grond van titel 10.4 van de Wet milieubeheer rust op gemeenten de taak om te zorgen dat ten minste wekelijks binnen de eigen gemeentegrenzen het huisvuil wordt opgehaald. Een vergelijkbare taak ten aanzien van bijvoorbeeld bedrijfsafval rust niet op de gemeente. Huisvuilophaal is in dat licht bezien dan ook niet zozeer een dienst die door de ophaaldienst wordt verricht aan de inwoners van de eigen gemeente maar veeleer een dienst die wordt verricht aan de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf. De gemeente kan er derhalve voor kiezen deze op haar rustende taak tegen betaling van een

[7] Voor het begrip deelname aan het economische verkeer worden ten aanzien van stichtingen en verenigingen de navolgende richtsnoeren gehanteerd (zie het onderschrift van de Staatssecretaris van Financiën bij de uitspraak in zaak 07/00837 van het Hof Amsterdam van 1 april 2009, onder andere raadpleegbaar in V-N 2009/40.12):
1) Het verrichten van diensten aan een besloten groep, die niet of nauwelijks kan wijzigen, neigt naar de kwalificatie dat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer.
2) Wanneer echter eenvoudig toegetreden kan worden tot de besloten groep om alsnog tegen betaling diensten te ontvangen, kan wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer.
3) Richten de verleende diensten zich uitsluitend op de algemene belangenbehartiging van de leden, dan is geen sprake van deelname aan het economische verkeer.
4) Is sprake van het tegen betaling, ook wanneer geen sprake is van betaling per dienst maar bijdrage van een vast jaarbedrag, verrichten van individuele diensten ten behoeve van leden, dan is weer wel sprake van deelname aan het economische verkeer.
[8] Bijlage bij brief van de Minister voor Wonen en Rijksdienst van 22 mei 2013 (Kamerstukken II 2012/13, 31 490, nr. 119).

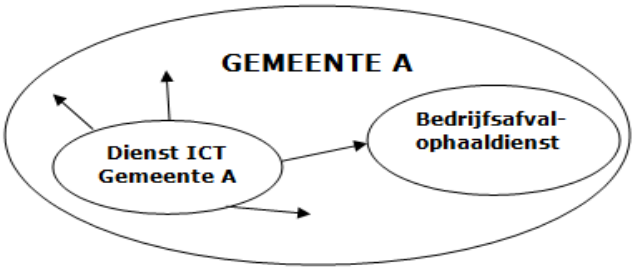
derde af te nemen, maar kan er ook voor kiezen om een eigen dienst de taak te laten uitvoeren. Voor zover de gemeente voor dat laatste kiest, ligt de parallel voor de hand met bijvoorbeeld de eigen dienst die gemeentebezit beveiligt of het gemeentehuis schoonmaakt. Ook bij de gemeentelijke huisvuilophaaldienst die uitsluitend huisvuil binnen de eigen gemeentegrenzen ophaalt, is naar de mening van het kabinet dan ook sprake van inbesteding en dus geen deelname aan het economische verkeer. Aan vennootschapsbelastingplicht wordt voor deze activiteit in dat geval niet toegekomen. Dat deze verschillende genoemde diensten of producten (zoals repro, beveiliging, schoonmaak, huisvuilophaal of post- en koeriersdiensten) ook bij een externe, private onderneming zouden kunnen worden afgenomen, doet aan het voorgaande niet af.
In de figuren 1 en 2 worden twee voorbeelden ter verduidelijking gegeven:

Figuur 1



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

Figuur 2



In figuur 2 is expliciet gemaakt dat het bij de beoordeling of de Dienst ICT een onderneming drijft niet relevant is of de dienst activiteiten verricht voor een dienstonderdeel dat wel of geen onderneming vormt. Ook in figuur 2 is geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Het verrichten van activiteiten voor de bedrijfsafvalophaaldienst (waarvan wordt aangenomen dat dit dienstonderdeel een onderneming in fiscale zin vormt) leidt niet tot het constateren van een onderneming voor de Dienst ICT. Er wordt immers geen prestatie verricht aan een derde (het blijft binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon).

Door voor de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen aan te sluiten bij de aanwezigheid van een onderneming, hoeven de te belasten activiteiten niet verplicht in een

privaatrechtelijke rechtspersoon te worden ondergebracht. Dat had wel moeten gebeuren in de indirecte ondernemingsvariant, zoals beschreven in de begeleidende brief bij de op 11 mei 2012 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal[9] verstuurde notitie. In die brief heeft het kabinet een voorkeur voor die variant uitgesproken. In antwoord op de Kamervragen van de leden van de Tweede Kamer der Staten-Generaal de heren De Vries en Groot (beiden PvdA)[10] is echter aangekondigd dat het kabinet zijn eerdere voorkeur voor de indirecte ondernemingsvariant – mede naar aanleiding van de met de diverse publiekrechtelijke lichamen gevoerde gesprekken – heeft herzien ten faveure van de in dit voorstel van wet neergelegde benadering.

4.1.2. Belastingplicht indirecte overheidsondernemingen

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

4.2. Vrijstellingen

Voorgesteld wordt de belastingplicht voor directe en indirecte overheidsondernemingen te beperken door een aantal vrijstellingen. Bij de vormgeving van die vrijstellingen geldt als uitgangspunt dat voor de fiscale behandeling zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten plaatsvinden. Om die reden gelden de hierna te beschrijven vrijstellingen voor overheidstaken (paragraaf 4.2.2) en samenwerkingsverbanden (paragraaf 4.2.4) in beginsel op gelijke wijze voor zowel directe als voor indirecte overheidsondernemingen. De eveneens hierna nog te beschrijven vrijstelling voor interne activiteiten (paragraaf 4.2.1) geldt naar haar aard alleen voor directe overheidsondernemingen. Ten slotte is de nog te beschrijven vrijstelling voor 'quasi-inbesteding' enkel relevant voor indirecte overheidsondernemingen (paragraaf 4.2.3).

De in dit wetsvoorstel opgenomen vrijstellingen zijn van rechtswege van toepassing als ten minste 90%[11] van de activiteiten van de onderneming (directe overheidsonderneming) of het lichaam (indirecte overheidsonderneming) betrekking heeft op de vrij te stellen activiteiten, tenzij de jaarwinst die met niet-vrijgestelde activiteiten wordt behaald meer bedraagt dan € 15.000. De vrijstelling geldt in dat geval voor de gehele winst van de onderneming, onderscheidenlijk het lichaam (het lichaam is alsdan integraal vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting). Een belastingplichtige hoeft in dat geval geen aangifte te doen. Op deze manier kunnen de administratieve lasten voor de betreffende onderneming of het lichaam en de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst worden beperkt. Immers, een administratieve uitsplitsing kan in dat geval achterwege blijven.

[9] Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7. In de bijlage (de notitie) wordt ingegaan op de zogenoemde directe ondernemingsvariant.
[10] Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1357.
[11] In het thans geldende artikel 5, eerste lid, onderdelen b, c, f en g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn enkele subjectieve vrijstellingen opgenomen die een vergelijkbare benadering kennen. In die onderdelen is sprake van een vrijstelling als de activiteiten (werkzaamheden) ten minste 90% ('uitsluitend of nagenoeg uitsluitend') bedragen van het totaal.

Voor zover minder dan 90% van de activiteiten van de onderneming (directe overheidsonderneming) of het lichaam (indirecte overheidsonderneming) betrekking heeft op de vrij te stellen activiteiten of - als wel aan het 90%-criterium wordt voldaan - de jaarwinst die met niet-vrijgestelde activiteiten wordt behaald meer dan € 15.000 bedraagt, kan de onderneming of het lichaam de vrijstelling op verzoek deelachtig worden. In dat geval wordt de onderneming partieel vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. Slechts het deel dat betrekking heeft op de niet vrij te stellen activiteiten zal alsdan in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken worden.

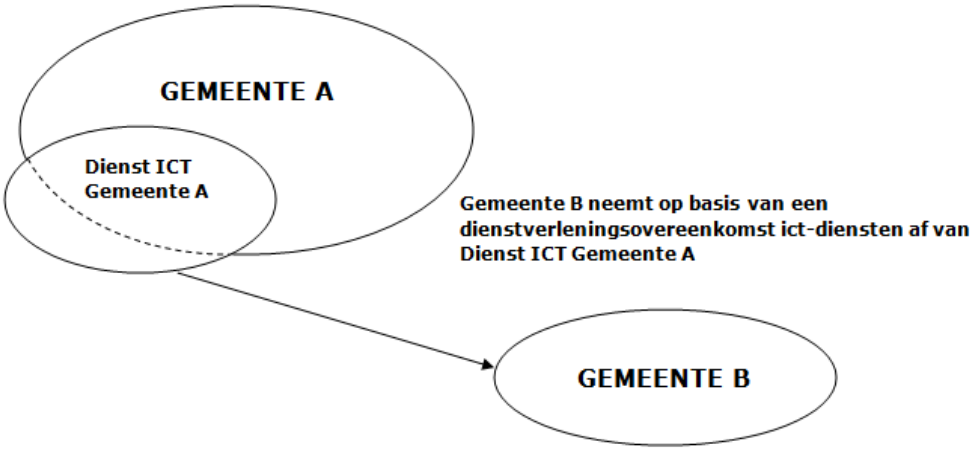
Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat universitaire medische centra (UMC's) en onderwijsinstellingen geen aanspraak kunnen maken op de vrijstellingen die in deze paragraaf worden toegelicht. Ook ondernemingen die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren alsmede ondernemingen die netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte kunnen geen aanspraak maken op de in deze paragraaf toegelichte vrijstellingen. Voor UMC's en onderwijsinstellingen geldt een specifieke vrijstelling (zie paragraaf 5).

4.2.1. Vrijstelling interne activiteiten

Een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt, zoals hiervoor opgemerkt, vennootschapsbelastingplichtig voor zover een onderneming wordt gedreven. Indien een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon uitsluitend interne activiteiten voor (een ander onderdeel van) de publiekrechtelijke rechtspersoon verricht, is – zoals opgemerkt – geen sprake van een onderneming omdat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Deze activiteiten, die onderdeel zijn van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, vallen derhalve buiten de vennootschapsbelastingplicht (zie ter illustratie figuur 1 en 2).

Ingeval het betreffende onderdeel naast de interne activiteiten ook activiteiten ten behoeve van derden verricht, wordt wel deelgenomen aan het economische verkeer en verwordt in beginsel de gehele organisatie van kapitaal en arbeid tot een onderneming. Dat geldt dus ook voor zover interne activiteiten worden verricht. Mede omdat het in veel gevallen zal gaan om de situatie waarin een publiekrechtelijke rechtspersoon een bepaalde activiteit primair ten behoeve van zichzelf uitoefent (in beginsel geen deelname aan het economische verkeer), acht het kabinet het ongewenst dat het deel dat ziet op de interne activiteiten als het ware zou kunnen worden meegetrokken in de belaste sfeer. Om die reden wordt in dit voorstel van wet een vrijstelling geïntroduceerd voor interne activiteiten, zodat zij niet worden betrokken in de belastingplicht. Hierdoor maakt het, ten aanzien van belastingheffing over het resultaat met betrekking tot die interne activiteiten, niet uit of het onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon wel of geen diensten levert aan derden. Zie ter illustratie figuur 3.

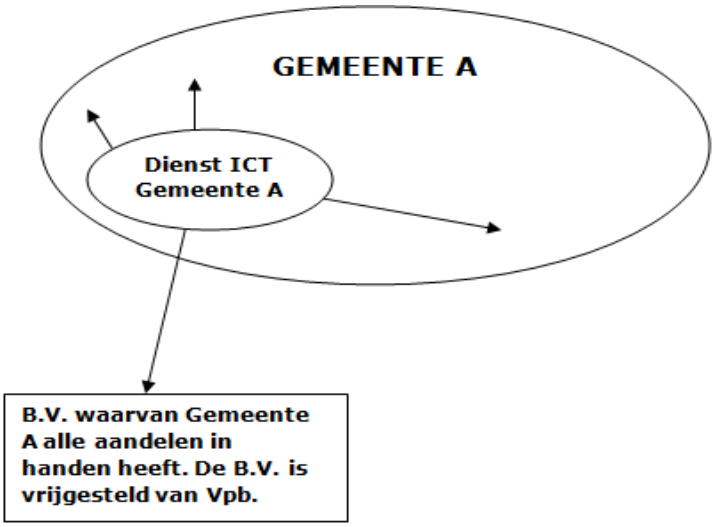
Figuur 3



De Dienst ICT van Gemeente A levert primair diensten voor de eigen gemeente (de publiekrechtelijke rechtspersoon). Daarnaast levert de gemeente met haar 'Dienst ICT' op basis van een dienstverleningsovereenkomst ook ict-diensten aan Gemeente B. In dit voorbeeld blijven de diensten die worden verricht binnen Gemeente A (net als in figuur 1 en 2) buiten de heffing. In figuur 1 en 2 is dat het geval omdat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer, waardoor geen sprake is van het drijven van een onderneming. In figuur 3 verwordt de 'Dienst ICT' tot een onderneming omdat deze diensten aan een derde aanbiedt (Gemeente B). Het deel van de activiteiten van de Dienst ICT dat ziet op interne activiteiten blijft, op verzoek, door de vrijstelling voor interne activiteiten buiten de heffing. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het resultaat van Dienst ICT Gemeente A in figuur 3 in het geheel buiten de heffing van de vennootschapsbelasting zal blijven, wanneer de activiteiten van de dienst voor Gemeente B minder dan 10% bedragen (en de daarmee behaalde winst minder dan € 15.000 bedraagt).

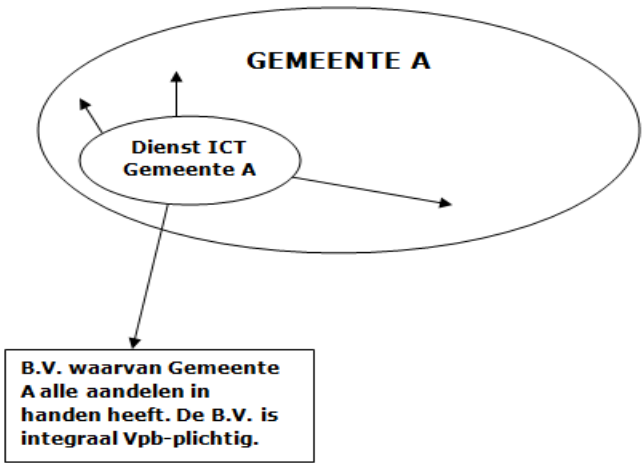
Het is ook denkbaar dat de Dienst ICT van Gemeente A activiteiten verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van Gemeente A. In dat geval is ook sprake van een activiteit verricht aan een derde, waardoor de activiteit in beginsel in de belastingheffing zou worden betrokken. Dit acht het kabinet onwenselijk als het privaatrechtelijke overheidslichaam is vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Reden hiervoor is dat de activiteit van de Dienst ICT van Gemeente A aan het privaatrechtelijke overheidslichaam buiten de belaste sfeer zou zijn gebleven als de publiekrechtelijke rechtspersoon ervoor zou hebben gekozen de activiteit niet in een privaatrechtelijk overheidslichaam maar in de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf onder te brengen. Om die reden wordt in dit voorstel van wet eveneens een vrijstelling geïntroduceerd voor activiteiten verricht door een onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon aan een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van het publiekrechtelijke lichaam. Een voorbeeld (figuur 4) ter verduidelijking:

Figuur 4



Indien de Dienst ICT van Gemeente A echter ook activiteiten verricht ten behoeve van een privaatrechtelijk overheidslichaam dat onderdeel uitmaakt van Gemeente A en niet is vrijgesteld van vennootschapsbelasting, zal het resultaat van Dienst ICT wel in de heffing worden betrokken voor de activiteiten verricht aan de belaste entiteit. Dit geldt ook als de activiteiten worden verricht ten behoeve van het belaste gedeelte van een partieel vrijgestelde entiteit. Als dat niet zou worden gedaan, zou de situatie kunnen ontstaan dat het privaatrechtelijke overheidslichaam wel kosten ter zake van het verrichten van de activiteit door de Dienst ICT van Gemeente A ten laste van het resultaat zou kunnen brengen terwijl de inkomsten bij de Dienst ICT van Gemeente A niet zouden kunnen worden belast. Een voorbeeld (figuur 5) ter illustratie.

Figuur 5



4.2.2. Vrijstelling uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden

Een tweede vrijstelling betreft de vrijstelling voor activiteiten die de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden betreffen. Een vergelijkbare gedachte, zij het anders ingekleed,

is te onderkennen in de Wet op de omzetbelasting 1968. Voorwaarde is wel dat met die activiteiten niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.
Voor zover een directe of een indirecte overheidsonderneming met een overheidsactiviteit niet in concurrentie treedt met private partijen, acht het kabinet het onnodig, en uit de optiek van het beperken van de uitvoeringskosten en administratieve lasten ongewenst dat de met die overheidsactiviteit behaalde winst in de heffing wordt betrokken. Om die reden voorziet dit voorstel van wet in een vrijstelling voor overheidstaken, voor zover deze worden uitgeoefend door directe of indirecte overheidsondernemingen. Deze vrijstelling heeft vanwege de, in beginsel, integrale vennootschapsbelastingplicht, de meeste relevantie voor indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een nv of bv. Desalniettemin kan deze vrijstelling ook in beeld komen voor directe overheidsondernemingen en indirecte overheidsondernemingen in de vorm van stichtingen en verenigingen.

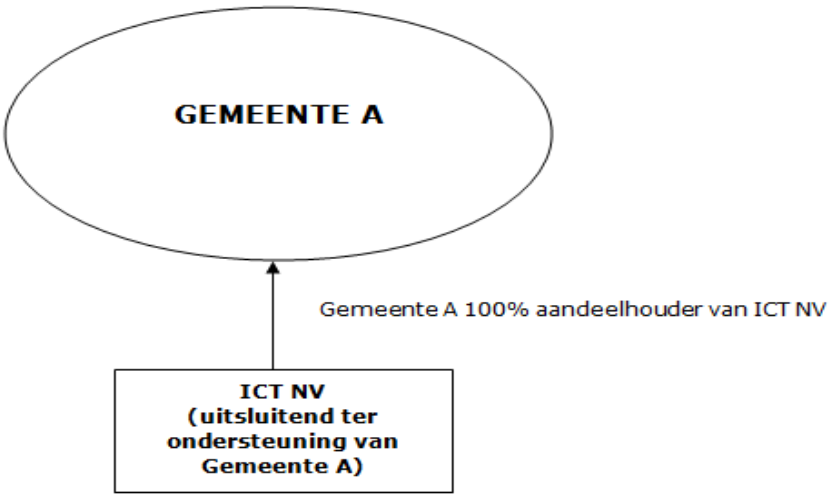
Of sprake is van een overheidstaak is weliswaar in veel gevallen duidelijk, zoals bij activiteiten verricht door de politie, de brandweer en de luchtverkeersleiding of verricht in het kader van defensie of bij de uitgifte van paspoorten, maar soms is dat niet het geval. Duidelijkheid dat sprake is van een overheidstaak bestaat in ieder geval indien die taak bij (grond)wet is opgelegd. Verder kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld "als overheid" (omgekeerd hoeft dat overigens niet het geval te zijn). Voor het overige gaat het om een open norm die in de praktijk zal moeten worden ingevuld. Voordeel van deze open norm is dat de wet de ruimte laat om bij de toepassing rekening te houden met de specifieke omstandigheden van het betreffende geval. Een ander voordeel is dat de toepassing van de wet kan meebewegen met maatschappelijke ontwikkelingen. Het nadeel hiervan is dat het hanteren van een open norm tot rechtsonzekerheid kan leiden voor betrokken belastingplichtigen. Daar staat wel tegenover dat bij onduidelijkheid over de rechtstoepassing, net als voor (alle) andere belastingplichtigen, (voor)overleg met de Belastingdienst openstaat.

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

Zonder nadere voorziening zou door deze 'quasi-inbesteding' evenwel belastingplicht kunnen ontstaan, aangezien geen sprake meer is van een interne activiteit maar van een dienst van de dienstverlenende rechtspersoon aan de publiekrechtelijke rechtspersoon. Het ontstaan van belastingplicht in zo'n situatie zou haaks staan op het uitgangspunt dat bij de fiscale behandeling van overheidsactiviteiten zo min mogelijk onderscheid moet worden gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten plaatsvinden. Een vergelijkbare benadering is te zien in het aanbestedingsrecht.

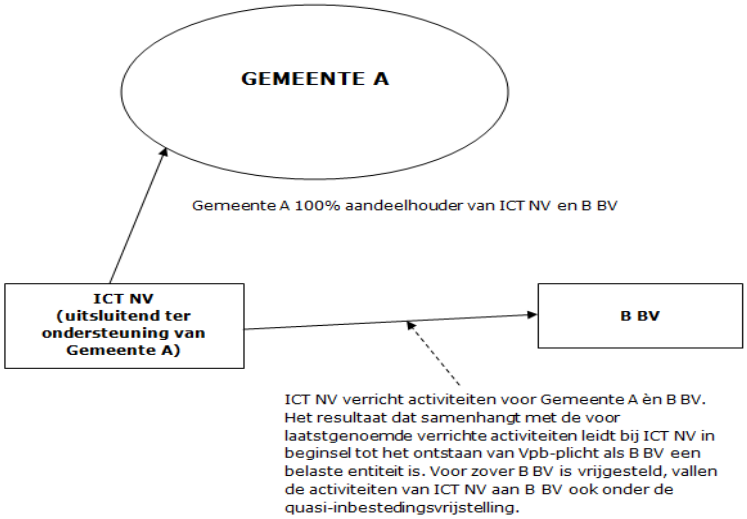
Voor 'quasi-inbesteding' tussen overheden geldt een uitzondering op de aanbestedingsplicht, wat tot uitdrukking brengt dat 'quasi-inbesteding' in het aanbestedingsrecht wordt gezien als een interne aangelegenheid en niet als het op de markt zetten van een dienstvraag. Om deze redenen wordt voorzien in een vrijstelling voor dergelijke situaties. Deze is overigens niet van toepassing indien de activiteiten worden verricht voor een belastingplichtig deel van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Een belaste activiteit die wordt ondergebracht in een privaatrechtelijk lichaam blijft aldus belast.
Zie ter illustratie van de vrijstelling figuur 6 waar wordt aangenomen dat Gemeente A haar 'Dienst ICT' heeft laten 'uitzakken' in een nv (en de activiteiten worden verricht voor niet-belastingplichtige delen van de gemeente).

Figuur 6



Deze vrijstelling geldt ook indien de activiteit door een privaatrechtelijk lichaam wordt verricht voor een ander niet-belastingplichtig privaatrechtelijk lichaam dat volledig in handen is van hetzelfde publiekrechtelijke lichaam (in zusterverhouding). Een voorbeeld (figuur 7) ter illustratie.

Figuur 7



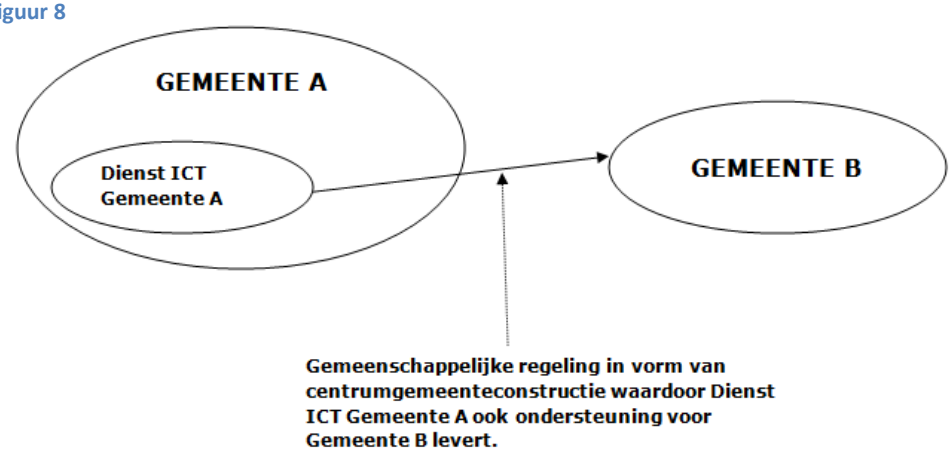
4.2.4. Vrijstelling samenwerkingsverbanden tussen overheden

Samenwerking tussen overheden doet zich op allerlei terreinen voor en kan, zoals eerder opgemerkt, in verschillende vormen plaatsvinden (zoals in een publiekrechtelijke rechtspersoon[12], een vennootschap onder firma, een maatschap, een bv of een nv). Vaak liggen aan dergelijke samenwerkingsvormen efficiëntie- of kwaliteitsredenen ten grondslag. Het kabinet acht het ongewenst als samenwerking ertoe zou leiden dat vennootschapsbelastingplicht ontstaat, terwijl de betreffende activiteiten niet onder de belastingplicht zouden vallen indien geen sprake zou zijn van samenwerking en elk van de overheden de activiteiten dus zelf zouden hebben uitgevoerd. Ook voor samenwerkingsverbanden tussen overheden voorziet het aanbestedingsrecht in uitzonderingen op de aanbestedingsplicht. Om deze redenen is voorzien in een samenwerkingsvrijstelling voor zover de samenwerking bestaat uit het verrichten van activiteiten voor de participerende publiekrechtelijke rechtspersonen (en 'hun' privaatrechtelijke overheidslichamen) of uit activiteiten in het kader van het verrichten van een overheidstaak waarmee niet in concurrentie wordt getreden. Hiermee wordt aansluiting gezocht bij de vrijstelling voor interne activiteiten, 'quasi-inbesteding', respectievelijk de vrijstelling voor overheidstaken.

De vrijstelling geldt voor alle vormen van samenwerkingsverbanden. De keuze voor de meest geschikte samenwerkingsvorm moet zo min mogelijk worden verstoord door de fiscaliteit. Het voorgaande betekent bijvoorbeeld dat de vrijstelling aan de orde kan zijn in het geval de samenwerking kwalificeert als een gemeenschappelijke regeling in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen.

Zie ter illustratie figuur 8 waarin wordt aangenomen dat Gemeente A en Gemeente B door middel van een gemeenschappelijke regeling overeenkomen dat de 'Dienst ICT' ook ondersteunende diensten voor Gemeente B zal gaan verrichten. In dat geval is de samenwerkingsvrijstelling derhalve van toepassing (mits sprake is van een reële samenwerking, zie verderop in deze memorie).

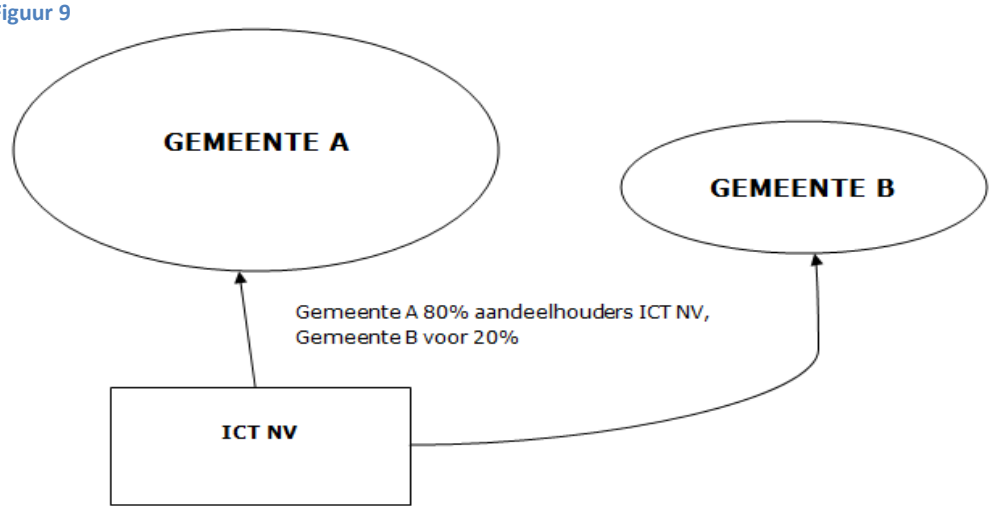
Figuur 8



[12] In de toekomst komt daarbij de mogelijkheid tot samenwerking via de 'bedrijfsvoeringsorganisatie', die bij wet rechtspersoonlijkheid zal hebben. Zie het wetsvoorstel Wijziging van de Wet gemeenschappelijke regelingen en een aantal andere wetten in verband met de dualisering van het gemeente- en provinciebestuur en de invoering van een bedrijfsvoeringsorganisatie met rechtspersoonlijkheid, alsmede regeling van diverse andere onderwerpen (Kamerstukken 33 597).

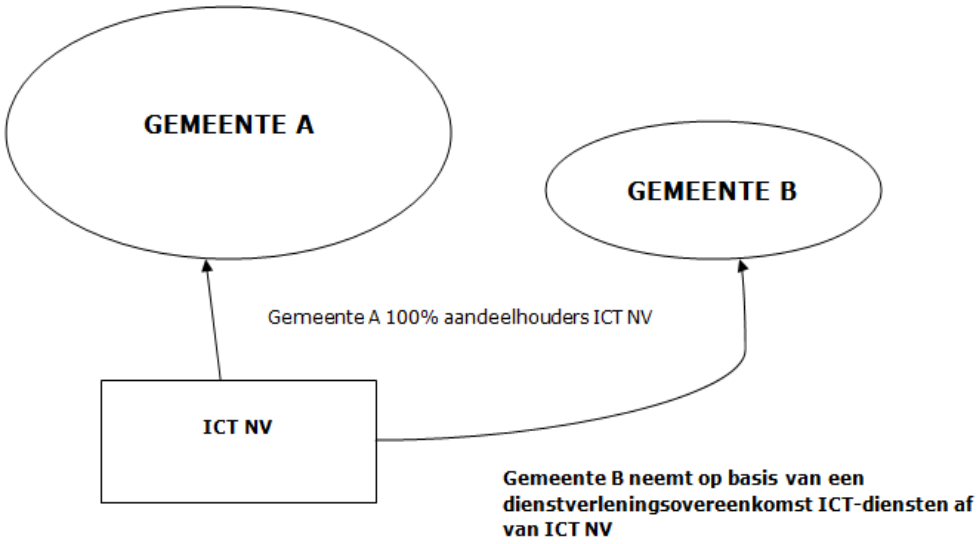
De vrijstelling voor samenwerking is, zoals opgemerkt, ook van toepassing als de dienst wordt ondergebracht in bijvoorbeeld een bv of nv waarin beide gemeenten tezamen alle aandelen houden, of in een stichting waarvan de bestuurders door de betrokken gemeenten tezamen worden benoemd. Zie ter illustratie figuur 9 waarin wordt aangenomen dat ICT NV uit figuur 6 ook diensten gaat verrichten voor Gemeente B. Gemeente B en Gemeente A komen overeen dat Gemeente B daarvoor rechtstreeks en naar rato van het belang (bijvoorbeeld 20%) gaat participeren in de nv (hetgeen – stel – spoort met de omvang van diensten die Gemeente B van ICT NV afneemt).

Figuur 9



Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat van een samenwerkingsverband sprake is als de participanten naar rato van hun participatie delen in de positieve en negatieve resultaten van het samenwerkingsverband, waarbij de participatie zich niet mag beperken tot passieve participatie. De samenwerking moet derhalve reëel zijn en mag geen verkapte dienst zijn. Daarbij is een bepaalde mate van invloed op de dagelijkse bedrijfsvoering een vereiste. Een overeenkomst van opdracht (zoals een dienstverleningsovereenkomst) kwalificeert dan ook niet als een samenwerkingsverband. Zie ter illustratie figuur 10, waarbij ICT NV uit figuur 6 met Gemeente B in een dienstverleningsovereenkomst overeenkomt dat de nv ook voor Gemeente B tegen betaling ondersteunende ict-diensten zal gaan verzorgen. In dit geval komt ICT NV - anders dan in figuur 9 - niet in aanmerking voor de vrijstelling voor samenwerking tussen overheden, omdat geen sprake is van een samenwerkingsverband. Immers, Gemeente B deelt niet in de positieve en negatieve resultaten van ICT NV, noch is sprake van een gemeenschappelijke regeling. Overigens zijn de ict-diensten die door ICT NV worden verricht ten behoeve van Gemeente A op grond van de 'quasi-inbestedingsvrijstelling' in beginsel wel vrijgesteld.

Figuur 10



5. Specifieke vrijstellingen

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

5.1. Bekostigd onderwijs

Door de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zullen rijksuniversiteiten niet langer zonder meer buiten de belastingplicht blijven. Rijksuniversiteiten zijn namelijk publiekrechtelijke rechtspersonen, waarvan - als gevolg van dit wetsvoorstel - de ondernemingen belastingplichtig worden. De ondernemingen van rijks-UMC's, die ook onderwijsactiviteiten hebben, worden gelet op het eerder beschreven ondernemingsbegrip, in beginsel vennootschapsbelastingplichtig. Dit geeft aanleiding te bezien of een onderwijsvrijstelling gewenst is. Het kabinet beantwoordt die vraag bevestigend mede gezien de omstandigheid dat onderwijs volgens het Europese recht geen economische activiteit, maar een dienst van algemeen (niet-economisch) belang is. Een andere aanleiding voor de onderwijsvrijstelling is dat in de praktijk soms onduidelijkheid bestaat over de belastingpositie van instellingen die door het Rijk bekostigd onderwijs verzorgen, zoals basisscholen, middelbare scholen, hogescholen, et cetera. Het verzorgen van bekostigd onderwijs is op zichzelf geen winstgevende activiteit, maar doordat de bekostiging niet steeds synchroon loopt met de uitgaven waarvoor de bekostiging dient, kunnen wel tijdelijk overschotten ontstaan. Dit leidt ook nu al tot knelpunten in de uitvoeringspraktijk. Derhalve acht het kabinet het wenselijk dat een onderwijsvrijstelling wordt geïntroduceerd voor door het Rijk bekostigde onderwijsactiviteiten en door het Rijk bekostigde (fundamentele) onderzoeksactiviteiten. Deze vrijstelling is automatisch van toepassing als ten minste 90% van de activiteiten van de belastingplichtige bestaat uit bekostigde onderwijs- of (fundamentele) onderzoeksactiviteiten, en de bekostiging door het Rijk van dergelijk onderwijs en dergelijk onderzoek 90% of meer bedraagt van de totale bekostiging. De vrijstelling geldt in dat geval voor

de gehele winst van de belastingplichtige. Op deze manier kunnen de administratieve lasten van de betreffende belastingplichtige en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst worden beperkt. Immers, een administratieve uitsplitsing kan in dat geval achterwege blijven.

Voor zover minder dan 90% van de activiteiten van de belastingplichtige bestaat uit vrij te stellen activiteiten, kan de belastingplichtige de vrijstelling op verzoek deelachtig worden. In dat geval wordt echter niet de gehele winst van de belastingplichtige vrijgesteld maar slechts het deel dat betrekking heeft op de vrij te stellen activiteiten.

5.2. Academische ziekenhuizen

De activiteiten van UMC's zijn grofweg te onderscheiden in activiteiten ten aanzien van basiszorg, topreferente zorg, (fundamenteel) onderzoek, onderwijs en overige activiteiten.

Gelet op het ondernemingsbegrip in de vennootschapsbelasting worden de ondernemingen van rijks-UMC's als gevolg van dit voorstel van wet in beginsel vennootschapsbelastingplichtig. Rijks-UMC's zijn immers publiekrechtelijke rechtspersonen en hun ondernemingen worden belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven (directe overheidsonderneming). De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat op dit moment weliswaar een vrijstelling voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zorg verlenen, maar rijks-UMC's zullen, in tegenstelling tot reguliere ziekenhuizen, geen gebruik van deze vrijstelling kunnen maken. Dit komt doordat zij veel onderwijsactiviteiten hebben en zodoende niet aan het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend criterium op lichaamsniveau voldoen. Zonder aanvullende regelgeving zou dit tot gevolg hebben dat rijks-UMC's voor hun kernactiviteiten fiscaal anders zouden worden behandeld dan reguliere ziekenhuizen. Deze reguliere ziekenhuizen kunnen namelijk in beginsel wel aanspraak maken op de vrijstelling voor de vennootschapsbelasting omdat zij wel aan het 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend'-criterium in de zorgvrijstelling kunnen voldoen.

Derhalve is voor rijks-UMC's in dit voorstel van wet een vrijstelling opgenomen waardoor in ieder geval de eventuele resultaten die worden behaald met basiszorg, topreferente zorg en (fundamenteel) onderzoek worden vrijgesteld. Hierdoor blijft het fiscaal gelijke speelveld tussen reguliere ziekenhuizen en rijks-UMC's zo veel mogelijk gewaarborgd. Ten slotte wordt opgemerkt dat met het oog op de waarborging van een gelijk speelveld tussen rijks-UMC's en UMC's die zijn ondergebracht in een privaatrechtelijk lichaam (VUmc en Radboudumc) de hierboven beschreven vrijstelling zodanig is vormgegeven dat deze van toepassing is op zowel rijks-UMC's als deze privaatrechtelijke UMC's.

5.3. Zeehavenbeheerders

Ten slotte wordt in dit voorstel van wet voorzien in overgangsrecht voor vier met naam genoemde indirecte overheidsondernemingen en één met naam genoemde directe overheidsonderneming. Het gaat om Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Zeeland Seaports N.V., Groningen Seaports N.V. en Havenschap Moerdijk. Voor deze vijf havenondernemingen is een gelijk speelveld op nationaal niveau niet relevant. Zij concurreren namelijk uitsluitend op Europees (en wereld)niveau. Een gelijk Europees speelveld is dan van belang. Het kabinet heeft de positie

van de Nederlandse zeehavens om die reden aangekaart bij de Commissie. Ook in het Europese Parlement zijn vragen gesteld over de positie van zeehavens.[13] Naar aanleiding van die vragen heeft de Europese Commissie laten weten dat haar onderzoek (waarvan geen resultaten worden gepubliceerd) aanleiding heeft gegeven om in enkele gevallen nader te onderzoeken of sprake is van staatssteun. De betrokken lidstaten zullen hiervoor worden benaderd.[14] In afwachting van het vervolg daarop worden bij ontstentenis van een gelijk Europees speelveld genoemde vijf havenondernemingen door een specifieke vrijstelling niet geraakt door de in dit voorstel van wet vervatte modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Voor hen blijft de tot het moment van inwerkingtreding van deze wetswijzigingen geldende belastingplicht voor overheidsondernemingen van toepassing. Zodra de situatie in Europees verband in gunstige zin wijzigt, vervalt de noodzaak voor de uitzonderingspositie voor genoemde havenondernemingen. In dit voorstel van wet is daarom bepaald dat de uitzonderingspositie voor deze vijf havenondernemingen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip vervalt, waarna ook zij onder het gemoderniseerde, reguliere systeem zullen vallen.

6. Administratieve lasten en uitvoeringskosten

De modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zal leiden tot een toename van de administratieve lasten bij belanghebbenden. **PM**

De gevolgen van dit wetsvoorstel zijn ingrijpend en complex, waarbij ook naast grote gevolgen voor de overheidsinstellingen er zich naar waarschijnlijkheid zeer aanzienlijke uitvoeringsconsequenties en uitvoeringskosten zullen voordoen. Een nadere uitvoeringstoets is nodig om deze gevolgen goed te duiden. **PM**

7. EU-aspecten

Vanaf het moment van acceptatie van de dienstige maatregelen is regelmatig overleg geweest met de Commissie over de invulling van de dienstige maatregelen. Dit overleg zal worden voortgezet. **PM**

8. Budgettaire aspecten

PM

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

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

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
De belastingplicht van directe overheidsondernemingen is thans geregeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, en derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Deze bepalingen komen met dit wetsvoorstel te vervallen. Het voorgestelde artikel 2, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 bevat het nieuwe uitgangspunt voor de belastingplicht van directe overheidsondernemingen. Zoals al aangegeven in het algemeen deel van deze toelichting wordt bij de modernisering van de belastingplicht van overheidsondernemingen overgegaan van "niet belastingplichtig, tenzij" naar "belastingplichtig, tenzij". Ingevolge genoemd tweede lid zijn – in beginsel - aan de belasting onderworpen de (alle) ondernemingen van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen. De belastingplicht van – ondernemingen van – buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt in artikel 3 van de Wet Vpb 1969 aan de orde. Of een overheidsonderneming daadwerkelijk belasting verschuldigdheid zal zijn, zal mede afhangen van de eventuele toepasselijkheid van de onder meer in artikel 5a van de Wet Vpb 1969 opgenomen vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van overheidsondernemingen.

De beperking van de belastingplicht tot ondernemingen van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen is vergelijkbaar met de vennootschapsbelastingplicht van stichtingen en verenigingen. Een wezenlijk verschil met de belastingplicht van stichtingen en verenigingen is dat bij een publiekrechtelijke rechtspersoon niet deze rechtspersoon zelf, maar de door deze gedreven onderneming in de heffing wordt betrokken. Heeft een publiekrechtelijke rechtspersoon verschillende ondernemingen, dan wordt elke onderneming afzonderlijk in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken. Hiervoor is gekozen omdat het gezamenlijk opnemen van verschillende ondernemingen van één publiekrechtelijke rechtspersoon in één aangifte – zeker bij grote publiekrechtelijke rechtspersonen zoals de Staat – naar verwachting praktisch bezwaarlijk zal zijn. Genoemde systematiek sluit overigens aan bij de wijze waarop belastingplichtige overheidsondernemingen thans in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken.

Onder Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen worden verstaan de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van het Burgerlijk Wetboek (BW). Dit zijn de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend en die rechtspersoonlijkheid bezitten. Onder de laatste groep lichamen vallen bijvoorbeeld de zogenoemde bedrijfslichamen (product- en bedrijfschappen[15]) en de Nederlandse orde van advocaten.[16] Artikel 2:1, tweede lid, BW bepaalt verder dat andere lichamen, waaraan een deel van de overheidstaak is opgedragen, slechts rechtspersoonlijkheid bezitten, indien dit uit het bij of krachtens de wet bepaalde volgt. Voorbeelden van publiekrechtelijke rechtspersonen die onder deze categorie vallen zijn de openbare lichamen die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijke regeling[17], de

[15] Artikel 134 Grondwet juncto artikel 66 e.v. van de Wet op de bedrijfsorganisatie.
[16] Artikel 134 Grondwet juncto artikel 17 Grondwet.
[17] Artikel 8 van de Wet gemeenschappelijke regelingen.

openbare universiteiten en de daarbij behorende academische ziekenhuizen.[18] Naast de hiervoor aangehaalde categorale rechtspersonen kan het ook gaan om zogenoemde individuele rechtspersonen; voorbeelden daarvan zijn de Luchtverkeersleiding Nederland[19], de Sociaal-Economische Raad[20], het College voor de toelating van gewasbeschermingsmiddelen en biociden[21], de Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen en de Koninklijke Bibliotheek.[22] Ook bepaalde grensoverschrijdende openbare lichamen of een grensoverschrijdende samenwerking in de vorm van openbare lichamen kunnen Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen zijn.

Het huidige artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 ziet op de belastingplicht van indirecte overheidsondernemingen. Dit lid komt volgens dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2016 te vervallen. Hierdoor wordt de belastingplicht van privaatrechtelijke rechtspersonen die volledig in overheidshanden zijn met ingang van die datum - in beginsel – alleen nog bepaald op grond van hun rechtsvorm. Dit betekent dat een besloten vennootschap in handen van de overheid - dat wil zeggen - met uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen als middellijk of onmiddellijk aandeelhouder - net zoals een besloten vennootschap in private handen in beginsel integraal vennootschapsbelastingplichtig wordt. Voor een stichting "in handen van"[23] de overheid geldt, net zoals voor een private stichting, dat deze alleen belastingplichtig wordt voor zover een onderneming wordt gedreven. Of een privaatrechtelijk overheidslichaam daadwerkelijk belasting verschuldigd zal zijn, zal mede afhangen van de eventuele toepasselijkheid van de onder meer in artikel 5b van de Wet Vpb 1969 opgenomen vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van dergelijke lichamen.

Artikel II (artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
Het voorgestelde artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 regelt de belastingplicht bij buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen. Ingevolge dat lid worden mede als buitenlandse belastingplichtigen aan de vennootschapsbelasting onderworpen de ondernemingen die worden gedreven door met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen, indien die ondernemingen Nederlands inkomen genieten. Het begrip Nederlands inkomen wordt nader omschreven in artikel 17, derde lid, van de Wet Vpb 1969.
Met het voorgestelde artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 worden buitenlandse directe overheidsondernemingen die Nederlands inkomen genieten op dezelfde wijze in de vennootschapsbelastingheffing betrokken als Nederlandse overheidsondernemingen die in Nederland actief zijn. Ook hier geldt derhalve dat de directe ondernemingen van met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen in beginsel onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting en niet het lichaam waartoe de onderneming behoort. De voorgestelde aanpassing van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 zorgt er in dit verband voor dat de vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon niet reeds zelf belastingplichtig is op basis van het eerste lid. Voor privaatrechtelijke rechtspersonen waarvan alle

[18] Artikel 1.8, tweede lid, en artikel 1.13, tweede lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek.
[19] Artikel 5.22, eerste lid, van de Wet Luchtvaart.
[20] Artikel 1 van de Wet op de Bedrijfsorganisatie.
[21] Artikel 3 Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden.
[22] Artikel 1.16 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek.
[23] Bedoeld is een lichaam waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt.

aandelen in handen zijn van buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen (buitenlandse indirecte overheidsondernemingen) bestaat op basis van de huidige regeling reeds een vennootschapsbelastingplicht.

In het tot derde lid vernummerde huidige tweede lid wordt in de slotzin artikel 2, negende lid, vernummerd tot artikel 2, achtste lid.

Artikel III (artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
De aanhef van artikel 4 van de Wet Vpb 1969 wordt aangepast. Hierdoor is de uitbreiding die artikel 4 van de Wet Vpb 1969 aan het begrip 'drijven van een onderneming' geeft van toepassing op artikel 2, eerste lid, onderdeel e, en tweede lid, alsmede artikel 3, tweede en derde lid, van de Wet Vpb 1969.

Daarnaast komt in artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 de zinsnede 'vermeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c en d' te vervallen aangezien het – voor het criterium 'in concurrentie treden' - niet zou moeten uitmaken met welke belastingplichtige lichamen die een "echte" onderneming drijven in concurrentie wordt getreden.
In artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 wordt het begrip "het drijven van een onderneming" uitgebreid met een werkzaamheid die uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomt waardoor in concurrentie wordt getreden met - kort gezegd - belastingplichtige ondernemingen. Het gaat daarbij om de ondernemingen van natuurlijke personen en van lichamen. Genoemde uitbreiding geldt momenteel voor de bepaling van de belastingplicht van stichtingen en verenigingen, die alleen belastingplichtig zijn voor zover een onderneming wordt gedreven. Hiermee wordt bereikt dat indien een winststreven ontbreekt, waardoor in beginsel geen sprake is van een onderneming, toch sprake kan zijn van belastingplicht op grond van het uitgebreide ondernemingsbegrip. In de praktijk heeft deze bepaling vooral betekenis voor de situatie waarin met een werkzaamheid wisselende resultaten worden behaald.[24] In een dergelijk geval is voorshands niet duidelijk of sprake is van een winststreven. De bepaling brengt mee dat in dat geval voor het vaststellen of al dan niet sprake is van een onderneming geen discussie hoeft te worden gevoerd of sprake is van een winststreven (indien dus wel sprake is van een werkzaamheid die uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomt waardoor in concurrentie wordt getreden met vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen). De strekking van de bepaling is het voorkomen dat door de afwezigheid van belastingplicht, wegens het ontbreken van een winststreven, concurrentieverstoring optreedt ten opzichte van belastingplichtige ondernemingen.[25] Gelet op deze strekking en het doel van de modernisering van de belastingplicht van overheidsondernemingen ligt het voor de hand dat de uitbreiding van het ondernemingsbegrip ook komt te gelden voor de beoordeling of een publiekrechtelijke rechtspersoon een onderneming drijft en daarmee (in beginsel) belastingplichtig voor de Wet Vpb 1969 is. Dit artikel voorziet daarin.

[24] Zie bijv. onderdeel 5.38 van de conclusie van A-G Wattel voor HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, ECLI:NL:HR:2012:BR6294, BNB 2012/226.
[25] Vgl. Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, p. 17, en HR 7 september 1988, nr. 24 965, ECLI:NL:HR:1988:ZC3893, BNB 1988/296.

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

Bij de beoordeling van het 'in concurrentie treden'-criterium moet wel rekening worden gehouden met het mogelijke verschil in context. Hiervan kan sprake zijn in het geval dat de overheid onder een ander juridisch regime handelt, waardoor geen sprake is van dezelfde markt. Een voorbeeld ter verduidelijking: van de rechterlijke macht kan niet worden gezegd dat die in concurrentie treedt met private aanbieders voor geschilbeslechting.

Artikel IV (artikel 5a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Algemeen

In het voorgestelde artikel 5a van de Wet Vpb 1969 is een tweetrapsvrijstelling voor directe overheidsondernemingen opgenomen. Deze vrijstelling ziet kort gezegd op het verrichten van (ondersteunende) activiteiten voor publiekrechtelijke rechtspersonen, op het uitoefenen van overheidstaken voor zover daarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, en op bepaalde vormen van samenwerking tussen publiekrechtelijke rechtspersonen. De eerste 'trap' is opgenomen in het eerste lid en betreft een volledige (subjectieve) vrijstelling van rechtswege als de onderneming uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de in dat eerste lid genoemde activiteiten verricht. Wanneer niet wordt voldaan aan het 'nagenoeg uitsluitend'-criterium (de zogenoemde '90/10'-voorwaarde), blijft de onderneming subjectief belastingplichtig (maar kan op basis van het tweede lid nog wel een vrijstelling voor bepaalde activiteiten van toepassing zijn). Omdat het bij de 10%-ruimte voor in beginsel niet-vrijgestelde activiteiten in absolute zin nog om omvangrijke activiteiten kan gaan, is een maximering opgenomen. De volledige subjectieve vrijstelling is niet van toepassing indien de door de belastingplichtige met die andere, (in beginsel) niet vrijgestelde, activiteiten behaalde winst van het jaar meer bedraagt dan € 15.000.

De tweede 'trap' van de vrijstelling, die is opgenomen in het tweede lid, is een partiële (objectieve) vrijstelling op verzoek van de directe overheidsonderneming indien minder dan 90% vrijgestelde activiteiten worden verricht (of indien de winst uit de andere activiteiten meer bedraagt dan € 15.000). Voor deze ondernemingen geldt dan dat de in het eerste lid genoemde activiteiten vrijgesteld zijn, terwijl de overige activiteiten belast zijn.

Integrale vrijstelling (eerste lid)

In het voorgestelde artikel 5a, eerste lid, Wet Vpb 1969 is opgenomen dat de vrijstelling van toepassing is op een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, tweede lid, of artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969. Tevens is in het eerste lid opgenomen dat indien ten minste 90% van de activiteiten van de betreffende belastingplichtige bestaat uit de in de onderdelen a, b of c

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

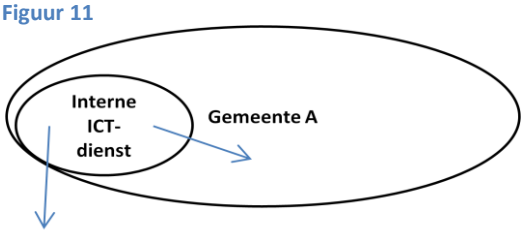
genoemde activiteiten een integrale vrijstelling van rechtswege geldt. Hiermee wordt voorkomen dat de betreffende belastingplichtige die naast – kort gezegd – vrijgestelde activiteiten ook andere activiteiten ontplooit, welke ten opzichte van eerstgenoemde activiteiten gering van omvang zijn, een gescheiden administratie moet gaan voeren voor beide activiteiten ten behoeve van een aangifte vennootschapsbelasting. Voor de beoordeling van de 90/10-verhouding van de activiteiten van belastingplichtige is een weging van de activiteiten noodzakelijk. Er zijn verschillende factoren die hierbij van belang kunnen zijn, zoals de behaalde omzet, de gemaakte kosten, de verrichte arbeid en het aangewende vermogen. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval zal een passende weging moeten plaatsvinden.
De vrijstelling is echter niet van toepassing indien de door de belastingplichtige met andere in beginsel niet vrijgestelde activiteiten behaalde winst van het jaar in absolute bedragen meer bedraagt dan € 15.000.

Partiële vrijstelling (tweede lid)
In het tweede lid wordt geregeld dat een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, tweede lid, of artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969, op verzoek van de vennootschapsbelasting kan worden vrijgesteld ten aanzien van de activiteiten die zijn opgenomen in het eerste lid. Op deze wijze wordt voorkomen dat de onder het eerste lid, onderdelen a tot en met c, genoemde activiteiten bij overschrijding van de 10%-voorwaarde respectievelijk de absolute drempel, integraal in de vennootschapsbelastingheffing worden betrokken. Door de vrijstelling op verzoek van de belastingplichtige toe te passen, hoeft alleen in die gevallen een afbakening tussen de belaste en niet-belaste activiteiten te worden gemaakt en te worden getoetst. Wanneer geen verzoek wordt gedaan is de onderneming integraal belastingplichtig.

In het eerste lid, onderdelen a, b en c, wordt aangegeven om welke activiteiten het gaat voor de toepassing van de beide vrijstellingen.
Het daarbij gebruikte begrip ‘privaatrechtelijk overheidslichaam’ wordt gedefinieerd in artikel 5a, zesde lid, van de Wet Vpb 1969. Daarnaast wordt het begrip ‘privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon’ omschreven in artikel 5a, zevende lid, van de Wet Vpb 1969.

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

Figuur 11

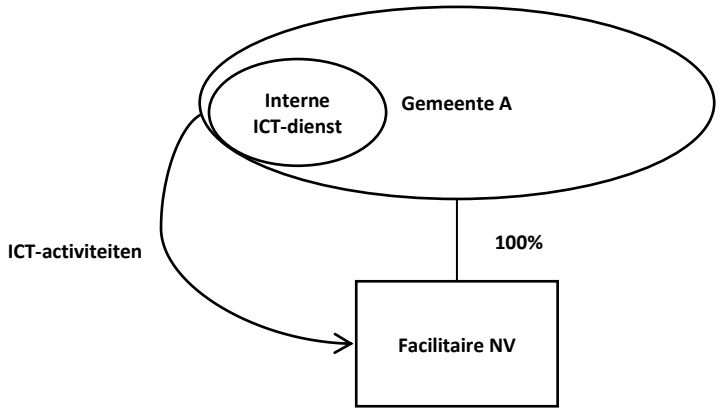


Indien de ict-activiteiten voor minder dan 10% aan een derde (waaronder een belaste overheidsonderneming) worden verricht, is de vrijstelling op al die ict–activiteiten van toepassing, mits de absolute winstdrempel niet wordt overschreden. Opgemerkt zij dat ingeval de ict-activiteiten volledig intern binnen Gemeente A plaatsvinden, er geen deelname aan het economische verkeer en geen sprake van een (materiële) onderneming in de zin van artikel 2, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is.

Vrijstelling activiteiten aan privaatrechtelijk overheidslichaam (eerste lid, onderdeel a, onder 2°)
Het eerste lid, onderdeel a, onder 2°, ziet op activiteiten verricht door een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon (zie in dit kader ook artikel 5a, zevende lid, van de Wet Vpb 1969). Deze vrijstelling is van toepassing indien ten minste 90% van de activiteiten door de onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt verricht voor het vrijgestelde privaatrechtelijke overheidslichaam, dan wel voor het vrijgestelde deel van het privaatrechtelijke overheidslichaam, mits de absolute winstdrempel niet wordt overschreden.
Hiermee wordt geregeld dat de onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verricht voor een vrijgesteld privaatrechtelijk overheidslichaam, dan wel voor een niet-belast deel van een privaatrechtelijk overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon, van rechtswege integraal vrijgesteld wordt, mits de absolute winstdrempel niet wordt overschreden. De verhouding 90/10 dient beoordeeld te worden vanuit de onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon die de activiteiten verricht. Dit betekent dat ingeval de onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht voor meerdere privaatrechtelijke overheidslichamen van de publiekrechtelijke rechtspersoon, voor de toepassing van de vrijstelling, het totaal aan activiteiten verricht aan belaste privaatrechtelijke overheidslichamen (en activiteiten voor derden) opgeteld moet worden. Indien het totaal van de verrichtte activiteiten aan belaste privaatrechtelijke overheidslichamen (samen met activiteiten voor derden) de 10% respectievelijk het absolute winstmaximum overschrijdt, vindt de vrijstelling geen toepassing.

Als voorbeeld van artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet Vpb 1969 kan de volgende situatie dienen.

Figuur 12



In deze situatie is de vrijstelling van artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet Vpb 1969 van toepassing indien de ict-activiteiten voor minder dan 10% worden verricht aan het belaste deel van de Facilitaire NV en tevens de absolute winstdrempel niet wordt overschreden.

Vrijstelling overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid (eerste lid, onderdeel b)
In het eerste lid, onderdeel b, wordt geregeld dat activiteiten verricht door een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon in het kader van de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van die publiekrechtelijke rechtspersoon onder de vrijstelling vallen, tenzij met deze activiteiten in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Daarbij moet nog wel worden voldaan aan de 90%-toets en de absolute winstdrempel mag niet worden overschreden.

De begrippen overheidstaak en publiekrechtelijke bevoegdheid zijn open normen die hun concrete invulling moeten vinden in de praktijk aan de hand van de feiten en omstandigheden van concrete gevallen. Hierdoor blijft er ruimte om de invulling van de begrippen overheidstaak en publiekrechtelijke bevoegdheid mee te laten bewegen met de maatschappelijke ontwikkelingen. In veel gevallen zal overigens duidelijk zijn of sprake is van een overheidstaak. Duidelijkheid dat sprake is van een overheidstaak bestaat indien bij (grond)wet die taak is opgelegd en de activiteit wordt uitgevoerd door een directe overheidsonderneming. Verder kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat als voor de Wet op de omzetbelasting 1968 sprake is van handelen 'als overheid', er sprake is van een overheidstaak voor de toepassing van de onderhavige vrijstelling.[27] Daarentegen is er geen sprake van een overheidstaak in de situatie waarin een gemeentelijke interne dienst (bijvoorbeeld een interne drukkerij of een interne ingenieursdienst) te maken heeft met overcapaciteit en deze benut door zijn diensten ook op de markt aan te bieden. Tussen enerzijds de (uitoefening van) wettelijke taken en anderzijds de evident commerciële activiteiten, zijn er andere activiteiten die lastiger te duiden zijn. Zo kan het voorkomen dat een gemeente het aanbieden van een bepaalde dienst tot haar taak rekent omdat de private markt deze dienst niet aanbiedt en de gemeente het van belang vindt dat de betreffende dienst wel wordt aangeboden. Hierbij is ook van belang dat gemeenten een zekere autonomie kennen met betrekking tot wat zij tot hun taak rekenen. Vooral op dit punt vormt de uitzondering op de vrijstelling voor overheidstaken wanneer 'in concurrentie wordt getreden', een waarborg dat concurrerende overheidsactiviteiten niet ten onrechte buiten de heffing van de vennootschapsbelasting blijven. Het criterium 'in concurrentie treden' is ontleend aan het gelijkluidende criterium in artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

In verband met de vrijstelling van het eerste lid, onderdeel b, verdient overigens opmerking dat bij veel activiteiten van de overheid als zodanig niet zal worden toegekomen aan de vraag of een vrijstelling van toepassing is. Deze overheidsactiviteiten zullen reeds buiten de belastingplicht

[27] Het omgekeerde hoeft overigens niet het geval te zijn. Indien voor de Wet op de omzetbelasting 1968 een bepaalde activiteit niet wordt aangemerkt als handelen 'als overheid' kan voor de vennootschapsbelasting nog wel sprake zijn van een overheidstaak. Voor het aanwezig zijn van een overheidstaak voor de vennootschapsbelasting gelden namelijk niet één op één dezelfde vereisten die het HvJ stelt voor het handelen 'als overheid' voor de omzetbelasting (zoals dat de handelingen van publiekrechtelijke lichamen worden verricht "in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem"; HvJ EG 17 oktober 1989, Carpaneto Piacentino, C-231/87 en 129/88).

vallen omdat geen sprake is van een onderneming, doordat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer dan wel de activiteiten structureel verlieslatend zijn.

Vrijstelling samenwerking tussen publiekrechtelijke rechtspersonen (eerste lid, onderdeel c)
In het eerste lid, onderdeel c, wordt geregeld dat (bepaalde) activiteiten verricht door directe overheidsondernemingen in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen, worden vrijgesteld. Voor de toepassing van dit onderdeel geldt dat van een samenwerkingsverband sprake is als de participanten naar rato van hun participatie delen in de positieve en negatieve resultaten van het samenwerkingsverband en dat de participatie zich niet beperkt tot een passieve participatie. De samenwerking moet derhalve reëel zijn en mag geen verkapte dienst zijn van de ene publiekrechtelijke rechtspersoon aan de andere publiekrechtelijke rechtspersoon. Invloed op de dagelijkse bedrijfsvoering is vereist. Een overeenkomst van opdracht (zoals een dienstverleningsovereenkomst) kwalificeert derhalve niet als een samenwerkingsverband.
Bij een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen is het ook mogelijk dat de feitelijke werkzaamheden die in het kader van deze samenwerking worden verricht, voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van de aan de samenwerking deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen worden verricht.

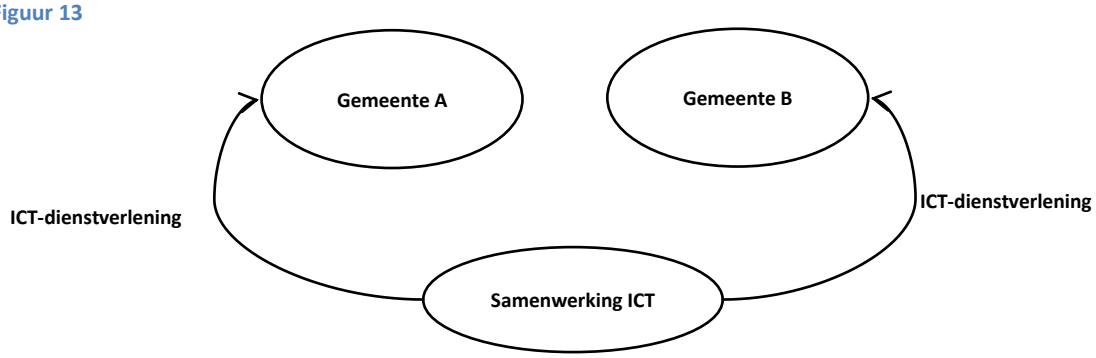
Verschillende typen samenwerkingsverbanden kunnen in het kader van het eerste lid, onderdeel c, worden onderscheiden. Ten eerste is er het geval waarin overheden samenwerken via een gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid. Een dergelijke gemeenschappelijke regeling bezit publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid. De activiteiten die een dergelijke gemeenschappelijke regeling verricht kunnen een onderneming in fiscale zin vormen en daarmee is er in beginsel sprake van vennootschapsbelastingplicht. Voor zover een gemeenschappelijke regeling activiteiten verricht ter uitvoering van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid welke aan de gemeenschappelijke regeling bij of krachtens wet zijn toebedeeld, zijn de activiteiten in beginsel vrijgesteld op grond van de overheidstaakvrijstelling van onderdeel b (mits niet in concurrentie wordt getreden). Voor zover de gemeenschappelijke regeling activiteiten verricht ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersonen die samenwerken via de gemeenschappelijke regeling, kan de in onderdeel c opgenomen vrijstelling van toepassing zijn.
Een tweede vorm van samenwerking waarop deze vrijstelling ziet, betreft de situatie waarin de ene publiekrechtelijke rechtspersoon in het kader van een samenwerking activiteiten verricht voor een andere publiekrechtelijke rechtspersoon. Het gaat hier met name om de figuur van de zogenoemde centrumgemeentenconstructie, voor zover deze centrumgemeentenconstructie kwalificeert als een gemeenschappelijke regeling als bedoeld in de Wet gemeenschappelijke regelingen. Daarbij neemt de ene (veelal grotere) gemeente de uitvoering op zich van een overheidstaak, of een daaraan ondersteunende dienst, van een andere (veelal kleinere) buurgemeente.

Activiteiten die vanuit een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen worden verricht aan derden (buiten het kader van een publieke taak waarmee niet in concurrentie wordt getreden), vallen in beginsel buiten deze vrijstelling. Bij een gemeenschappelijke regeling, bijvoorbeeld, die rioolinspectiediensten verricht waarbij tegen betaling ook inspectie van het

rioolsysteem op particuliere terreinen wordt aangeboden, valt de winst die daarmee wordt behaald derhalve in beginsel buiten de vrijstelling. Verder is van belang dat de activiteiten geschieden in het kader van de samenwerking. Indien bijvoorbeeld een gemeenschappelijke regeling een dienst verricht aan (alleen) een van de samenwerkende gemeenten en die dienst geen activiteit betreft waarop de samenwerking tussen de gemeenten ziet, is geen sprake van een activiteit die direct verband houdt met een samenwerking.

Aan de in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen te verrichten activiteiten wordt in het eerste lid, onderdeel c, wel een extra voorwaarde gesteld, die - afhankelijk van de situatie - wordt genoemd onder 1° of onder 2°. Op basis van de onder 1° genoemde (alternatieve) voorwaarde moeten de activiteiten, voor de in de samenwerking deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen, of voor een niet-belastingplichtig deel van privaatrechtelijke overheidslichamen van deze rechtspersonen, worden verricht naar evenredigheid van de deelname van die rechtspersonen in het samenwerkingsverband. Dat de activiteiten naar evenredigheid van de deelname moeten worden verricht, betekent dat er een zakelijke (corresponderende) verhouding moet zijn tussen de inbreng in de samenwerking en de afname van de activiteiten.
Ter illustratie van artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, onder 1°, van de Wet Vpb 1969 kan de volgende situatie dienen.

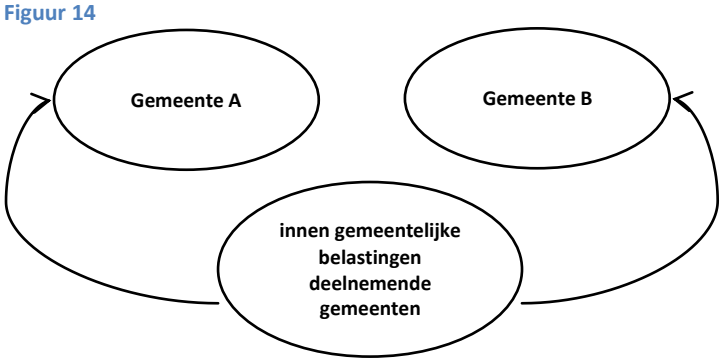
Figuur 13



De vrijstelling van artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, onder 1°, van de Wet Vpb 1969 is van toepassing indien de activiteiten verricht door de ict-dienstverlening aan gemeente A respectievelijk gemeente B evenredig is aan hun deelname in het samenwerkingsverband.

Het eerste lid, onderdeel c, onder 2°, ziet op de situatie waarin de betreffende activiteiten worden verricht in het kader van de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid, welke bij of krachtens wet zijn toebedeeld aan de in het samenwerkingsverband deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen. Ook hierbij geldt een uitzondering voor die activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen (ondernemingen gedreven door natuurlijke personen of door lichamen). Deze uitzondering is opgenomen om een verstoring van het gelijke speelveld te voorkomen.
De volgende situatie kan als voorbeeld van artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, van de Wet Vpb 1969 fungeren.

Figuur 14



De vrijstelling van artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, van de Wet Vpb 1969 is van toepassing.

Partiële vrijstelling op verzoek (tweede tot en met vijfde lid)

Voor zover minder dan 90% van de activiteiten van de belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, tweede lid, of artikel 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 bestaat uit ingevolge het eerste lid, onderdelen a, b of c, vrij te stellen activiteiten, dan wel indien het in het eerste lid genoemde absolute maximum wordt overschreden, kan de belastingplichtige een vrijstelling op verzoek deelachtig worden. In dat geval wordt echter niet de gehele winst van de belastingplichtige vrijgesteld, maar slechts het deel dat betrekking heeft op de vrij te stellen activiteiten (genoemd in het eerste lid, onderdelen a, b of c). Dit is geregeld in artikel 5a, tweede lid, van de Wet Vpb 1969. Het betreffende verzoek moet ingevolge het derde lid uiterlijk worden ingediend bij de aangifte over het jaar waarop het verzoek betrekking heeft. Dit hangt samen met het feit dat het bij gemengde activiteiten in voorkomende gevallen pas bij het opstellen van de aangifte duidelijk zal zijn of aan de 90%-grens van artikel 5a, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 wordt voldaan, dan wel of het absolute maximum wordt overschreden. Op het verzoek wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur beslist. Ingeval het verzoek wordt ingewilligd, geldt dit tot wederopzegging door de belastingplichtige. Wederopzegging is pas mogelijk met ingang van het vijfde jaar of een veelvoud daarvan na het einde van het eerste jaar waarop het verzoek betrekking heeft. Dit is geregeld in artikel 5a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969.
Zonder een dergelijke vijfjaarstermijn zou zich in beginsel jaarlijks een wisseling tussen algehele en partiële belastingplicht kunnen voordoen. Een termijn van vijf jaar met automatische verlenging betekent dat de belastingplichtige slechts één keer een verzoek hoeft te doen. In het vijfde lid is geregeld dat de vrijstelling van het tweede lid in ieder geval vervalt zodra niet meer aan de voorwaarden voor die vrijstelling wordt voldaan.

Omschrijving gebruikte begrippen (zesde tot en met achtste lid)

In het zesde lid wordt het begrip ‘privaatrechtelijk overheidslichaam’ gedefinieerd. Het gaat kort gezegd om privaatrechtelijke lichamen die volledig in overheidshanden zijn of waar de overheid volledige zeggenschap over heeft. De in de onderdelen a en b opgenomen omschrijvingen zijn ontleend aan de omschrijvingen die in de eerste volzin van het huidige artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 worden gegeven.

De omschrijving in onderdeel 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 - ziet op overheidsstichtingen en is nagenoeg gelijk aan de bestaande definitie. De omschrijving in onderdeel b - een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen als bedoeld in onderdeel a, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn - is gemoderniseerd ten opzichte van de huidige definitie. Deze ziet op vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals bv's en nv's, open commanditaire vennootschappen, verenigingen, coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen. Van de gelegenheid is gebruikgemaakt om de omschrijving aan te passen met het oog op de situatie waarin – bijvoorbeeld – de aandelen in een bv uitsluitend worden gehouden door een overheidsstichting. Naar de letterlijke tekst van de bestaande omschrijving van overheidslichamen is een dergelijke bv geen overheidslichaam. In het zesde lid wordt in zijn algemeenheid omschreven wanneer sprake is van een "privaatrechtelijk overheidslichaam". Vervolgens wordt ten behoeve van de leesbaarheid van artikel 5a, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 omschreven wanneer sprake is van een "privaatrechtelijk overheidslichaam *van een publiekrechtelijke rechtspersoon*".
Een "privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon" wordt omschreven als een privaatrechtelijk overheidslichaam (conform het zesde lid) waarvan de bestuurders uitsluitend, middellijk of onmiddellijk, door die publiekrechtelijke rechtspersoon worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend toekomt aan die publiekrechtelijke rechtspersoon, dan wel een privaatrechtelijk overheidslichaam waarvan uitsluitend die publiekrechtelijke rechtspersoon of lichamen (als bedoeld in het zevende lid, onderdeel a) aandeelhouder, vennoot, deelgerechtigde of lid zijn.

In het achtste lid wordt omschreven dat onder een publiekrechtelijke rechtspersoon voor de toepassing van de vrijstellingen zowel een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon als een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon wordt begrepen. Hiermee wordt bereikt dat buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen die in Nederland opereren op dezelfde wijze worden behandeld als hun Nederlandse equivalenten die in Nederland opereren.

In het negende lid wordt geregeld dat het eerste en het tweede lid niet van toepassing zijn op belastingplichtigen die werkzaamheden verrichten als academisch ziekenhuis alsmede op belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend onderwijs geven of onderzoek verrichten. Voor deze belastingplichtigen geldt in artikel 6b respectievelijk artikel 6c van de Wet Vpb 1969 een specifieke regeling.
De tweede volzin van het negende lid ziet met name op lichamen die onder een academisch ziekenhuis respectievelijk ziekenhuis hangen en de samenwerkingsverbanden die deze zijn aangegaan. Voor de toepassing van het eerste en het tweede lid worden activiteiten verricht voor een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam ten behoeve van het door die rechtspersoon of dat lichaam geven van door het Rijk bekostigd onderwijs, het verrichten van door het Rijk bekostigd onderzoek of het verrichten van werkzaamheden als academisch

ziekenhuis, aangemerkt als activiteiten verricht voor een belastingplichtig deel van die publiekrechtelijke rechtspersoon of dat privaatrechtelijke overheidslichaam.

In het tiende lid wordt bepaald dat het eerste en het tweede lid niet van toepassing zijn op belastingplichtigen voor zover die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren, of netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte.

Artikel V (artikel 5b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Algemeen

In het voorgestelde artikel 5b van de Wet Vpb 1969 is voor privaatrechtelijke overheidslichamen (indirecte overheidsondernemingen) naar analogie van artikel 5a van de Wet Vpb 1969 een tweetrapsvrijstelling opgenomen. Deze vrijstelling ziet - kort gezegd - op overheidstaken uitgevoerd ten behoeve van publiekrechtelijke rechtspersonen (voor zover daarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen), op diensten verricht aan de publiekrechtelijke rechtspersoon van het lichaam en activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen. De eerste 'trap' is opgenomen in het eerste lid en betreft een integrale vrijstelling van rechtswege wanneer deze ondernemingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de in het eerste lid genoemde activiteiten verrichten. Wanneer niet wordt voldaan aan de zogenoemde 90/10-voorwaarde of wanneer de winst behaald met de niet-vrijgestelde activiteiten meer bedraagt dan € 15.000, is de vrijstelling van het eerste lid niet van toepassing en is sprake van in beginsel integrale belastingplicht. De tweede 'trap' van de vrijstelling die is opgenomen in het tweede lid, is een partiële vrijstelling op verzoek van de belastingplichtige die niet onder het eerste lid valt. Voor deze belastingplichtigen geldt dat de activiteiten die vallen onder de onderdelen a, b, of c van het eerste lid, vrijgesteld zijn, terwijl de overige, niet-kwalificerende activiteiten, belast zijn voor de vennootschapsbelasting.

Integrale vrijstelling (eerste lid)

In het voorgestelde artikel 5b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is opgenomen dat de integrale vrijstelling van toepassing is op een privaatrechtelijk overheidslichaam, zijnde een lichaam als omschreven in artikel 5a, zesde lid juncto artikel 5a, achtste lid, van de Wet Vpb 1969. Tevens is in het eerste lid opgenomen dat indien ten minste 90% van de activiteiten van de betreffende belastingplichtige bestaat uit de in het eerste lid, onderdelen a, b of c, genoemde activiteiten, voor de belastingplichtige een integrale vrijstelling geldt, mits het absolute winstmaximum niet wordt overschreden. Hiermee wordt voorkomen dat een belastingplichtige die naast – kort gezegd – vrijgestelde activiteiten beperkt ook andere activiteiten ontplooit, een gescheiden administratie moet gaan voeren voor beide activiteiten ten behoeve van de aangifte vennootschapsbelasting. Voor de beoordeling van de zogenoemde 90/10-verhouding van de activiteiten van belastingplichtige is een weging van de activiteiten noodzakelijk. Er zijn verschillende factoren die hierbij van belang kunnen zijn, zoals de behaalde omzet, de gemaakte kosten, de verrichte arbeid en het aangewende vermogen, waarbij opgemerkt zij dat deze opgesomde factoren niet uitputtend zijn. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval zal een passende weging moeten plaatsvinden.

De vrijstelling is echter niet van toepassing indien de door de belastingplichtige met andere in beginsel niet vrijgestelde activiteiten behaalde winst van het jaar in absolute bedragen meer bedraagt dan € 15.000.

Partiële vrijstelling (tweede en derde lid)

In het tweede lid wordt geregeld dat een belastingplichtige als bedoeld in artikel 5a, zesde lid, juncto achtste lid, van de Wet Vpb 1969 op verzoek van de vennootschapsbelasting kan worden vrijgesteld ten aanzien van die activiteiten die zijn opgenomen in het eerste lid. Op deze wijze wordt voorkomen dat de in het eerste lid, onderdelen a, b en c, genoemde activiteiten bij overschrijding van de 10%-voorwaarde, of overschrijden van het absolute winstmaximum, integraal in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. Wanneer geen verzoek voor partiële vrijstelling wordt gedaan, is de onderneming integraal belastingplichtig.

In het derde lid, is opgenomen dat artikel 5a, derde tot en met het achtste lid, van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is. Dat betekent dat het betreffende verzoek uiterlijk bij de aangifte over het jaar waarop het verzoek betrekking heeft, moet worden ingediend. Op het vrijstellingsverzoek wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur beslist. Ingeval het verzoek wordt ingewilligd, geldt dit tot wederopzegging door de belastingplichtige. Wederopzegging is pas mogelijk met ingang van het vijfde jaar of een veelvoud daarvan na het einde van het eerste jaar waarop het verzoek betrekking heeft. De vrijstelling van het tweede lid vervalt in ieder geval zodra niet meer aan de voorwaarden voor die vrijstelling wordt voldaan.

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

In het eerste lid, onderdeel a, wordt geregeld dat activiteiten verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam voor de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie dat privaatrechtelijke overheidslichaam in een relatie staat als bedoeld in artikel 5a, zevende lid, van de Wet Vpb 1969, of voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon, zijn vrijgesteld. Hierbij geldt dat deze vrijstelling toepassing vindt indien ten minste 90% van de activiteiten door de onderneming van het privaatrechtelijke overheidslichaam wordt verricht voor een niet-belastingplichtig deel van die publiekrechtelijke rechtspersoon of die andere privaatrechtelijke overheidslichamen.
Het gaat bij deze vrijstelling bijvoorbeeld om de situatie waarin de gemeente een interne ict-dienst heeft ondergebracht in een vennootschap waarvan de gemeente alle aandelen houdt. De diensten die de vennootschap verricht aan de gemeente zijn vrijgesteld op grond van deze vrijstelling voor quasi-inbesteding. De vrijstelling geldt ook indien de diensten door de bv worden verricht aan het niet-belastingplichtige deel van een andere bv waarvan alle aandelen in handen zijn van dezelfde gemeente. Dit is in lijn met het uitgangspunt dat bij de fiscale behandeling van publiekrechtelijke rechtspersonen zo min mogelijk onderscheid moet worden gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten worden georganiseerd.

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

In het eerste lid, onderdeel b, is geregeld dat activiteiten verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een

publiekrechtelijke bevoegdheid van dat privaatrechtelijke overheidslichaam, van rechtswege zijn vrijgesteld. Om een verstoring van het gelijke speelveld te voorkomen geldt ook hier een uitzondering voor die activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen (ondernemingen gedreven door natuurlijke personen of door lichamen). Deze regeling stemt overeen met die van artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969.

Voorbeelden van rechtspersonen met een privaatrechtelijke rechtsvorm die overheidstaken verrichten of publiekrechtelijke bevoegdheden hebben, zijn De Nederlandsche Bank N.V. (zie Bankwet 1998 en de Wet op het financieel toezicht) en de Stichting Autoriteit Financiële Markten (zie Wet op het financieel toezicht). Indien het privaatrechtelijke overheidslichaam niet zelf de betreffende overheidstaak toebedeeld heeft gekregen, maar die taak uitvoert ten behoeve van een overheidslichaam aan wie de overheidstaak wel is opgedragen, is de vrijstelling niet van toepassing. Wel valt de activiteit dan mogelijk onder de vrijstelling voor quasi-inbesteding (onderdeel a) of samenwerkingsverband (onderdeel c).

Vrijstelling samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen (eerste lid, onderdeel c)

In het eerste lid, onderdeel c, is neergelegd dat activiteiten die worden verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen onder voorwaarden - waarbij activiteitenspecifieke voorwaarden zijn opgenomen onder 1° of onder 2° - zijn vrijgesteld. Op basis van de onder 1° genoemde voorwaarde moeten de activiteiten voor de in de samenwerking deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen, of voor een niet-belast deel van een privaatrechtelijk overheidslichaam van deze publiekrechtelijke rechtspersonen, worden verricht naar evenredigheid van hun deelname in het samenwerkingsverband. Deze regeling komt overeen met die van artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, onder 1°, van de Wet Vpb 1969.

Op basis van de onder 2° genoemde voorwaarde moeten de betreffende activiteiten worden verricht in het kader van de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van de in de samenwerking deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen. Om een verstoring van het gelijke speelveld te voorkomen, geldt ook hierbij een uitzondering voor die activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen (ondernemingen gedreven door natuurlijke personen of door lichamen). Deze regeling sluit aan bij die van artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, van de Wet Vpb 1969.

De vrijstelling ziet op het samenwerken van overheden via een privaatrechtelijke rechtspersoon, zoals een stichting, naamloze vennootschap of besloten vennootschap. Denk aan een bv of nv waarin gemeenten gezamenlijk een huisvuilophaaldienst hebben ondergebracht en die het huisvuil in de betrokken gemeenten ophaalt.

Artikel VI (artikel 6b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De vrijstelling van artikel 6b van de Wet Vpb 1969 is zodanig vormgegeven dat onderwijs dat voor 90% of meer is bekostigd door het Rijk onder de vrijstelling kan vallen. Door de term "uitsluitend of nagenoeg uitsluitend" blijft ruimte bestaan voor bijvoorbeeld een (vrijwillige) eigen bijdrage van

scholieren zonder dat dit meteen een belastingplicht tot gevolg heeft. Daarentegen kan bijvoorbeeld voor het aanbieden van bijscholingscursussen, waarvoor geen bekostiging van het Rijk wordt ontvangen, niet worden geopteerd voor de vrijstelling. Indien dergelijke meer commerciële activiteiten slechts bijkomstig van aard zijn, kunnen zij vallen binnen de marge van 10% die het 'nagenoeg uitsluitend'-criterium met zich brengt. Ook hier geldt een winstmaximum van € 15.000. Wanneer de commerciële activiteiten meer significant of structureel van aard zijn waardoor ze meer dan 10% van het geheel aan activiteiten van het lichaam omvatten of het winstmaximum wordt overschreden, leidt dit in beginsel tot een integrale belastingplicht. Op verzoek echter kan vervolgens een vrijstelling worden verkregen voor het deel van de onderwijsactiviteiten dat door het Rijk wordt bekostigd. Door voor de vrijstelling aan te sluiten bij de bekostiging door het Rijk kunnen de commerciële onderwijsaanbieders geen aanspraak maken op de vrijstelling.

Artikel VII (artikel 6c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
Universitair medische centra (UMC's) worden in beginsel vennootschapsbelastingplichtig als gevolg van de modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen. Gelet op het karakter van de activiteiten acht het kabinet het wenselijk dat een vrijstelling wordt geboden voor UMC's. Voor de onderwijsactiviteiten van UMC's kan een verzoek worden gedaan voor de toepassing van de onderwijsvrijstelling (het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969). Door middel van de in het voorgestelde artikel 6c van de Wet Vpb 1969 opgenomen vrijstelling wordt een UMC (eveneens) niet in de heffing betrokken voor de winst die betrekking heeft op werkzaamheden op het gebied van basiszorg, (fundamenteel) onderzoek en topreferente zorg.

Artikel VIII (artikel 6d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
Het voorgestelde artikel 6d van de Wet Vpb 1969 bevat - als overgangsrecht – een vrijstelling voor de indirecte overheidsondernemingen Havenbedrijf Rotterdam NV, Havenbedrijf Amsterdam NV, Zeeland Seaports NV en Groningen Seaports NV, en voor het directe overheidsbedrijf Havenschap Moerdijk, alsmede voor de lichamen waarin deze rechtspersonen – kort gezegd – al dan niet tezamen een 100%-belang hebben en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan. Voor deze vijf havenondernemingen is een gelijk speelveld op Europees niveau relevant. Zie verder het algemeen deel van deze toelichting.

Artikel IX (vervallen artikel 6d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
Artikel IX bevat de bepaling die er voor zorgt dat artikel 6d van de Wet Vpb 1969 vervalt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel X (artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
De verwijzing in artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 naar het bestaande artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969 wordt gewijzigd in een verwijzing naar het voorgestelde artikel 2, tweede lid, Wet Vpb 1969. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. De bepaling behoeft modernisering.

Artikel XI (inwerkingtredingsbepaling)
Artikel XI regelt de inwerkingtreding van deze wet.

Het eerste lid bepaalt dat deze wet in werking treedt met ingang van 1 januari 2015 en voor het eerst toepassing vindt op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.
Het tweede lid regelt dat in afwijking van het eerste lid artikel IX in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.