

Bij Kabinetsmissive van 15 juli 2014, no.2014001402, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen), met memorie van toelichting.

Het voorstel strekt ertoe de vennootschapsbelasting zodanig aan te passen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op een markt waarop ook niet-overheidsondernemingen (dat wil zeggen private ondernemingen) actief zijn, op dezelfde wijze aan de heffing van vennootschapsbelasting (Vpb) worden onderworpen als die private ondernemingen. Deze aanpassingen beogen een gelijk speelveld te creëren tussen partijen, zodat tevens tegemoet wordt gekomen aan de bezwaren die de Europese Commissie (vanuit een oogpunt van staatssteun en verstoring van de concurrentieverhoudingen) heeft tegen de thans geldende ruime Vpb-vrijstelling voor overheidsondernemingen.

De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt opmerkingen over de reikwijdte van het voorstel en over het overleg met de Europese Commissie. Zo merkt de Afdeling op dat bij de uitgangspunten die aan het voorstel ten grondslag liggen, de noodzakelijke aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten ontbreekt. Veeleer lijkt bij het opstellen van het voorstel de nationale dimensie uitgangspunt te zijn geweest. Gelet op de door de Afdeling gesignaleerde aandachtspunten en discrepanties, is het zeer de vraag of het voorstel (ook voor de toekomst) in overeenstemming is met het EU-recht. Een analyse van wat de Europese Commissie met de volgens haar te nemen “dienstige” maatregelen beoogt vanuit staatssteun-optiek, evenals een analyse van de gevolgen ervan voor de bestaande systematiek van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, ontbreekt. Bepaalde onderdelen van het voorstel lijken te moeten worden beschouwd als nieuwe staatssteun die moet worden aangemeld bij de Europese Commissie omdat anders het risico bestaat dat deze zal worden teruggevorderd. Een gedegen motivering ten aanzien van de EU-aspecten van het voorstel ontbreekt in de toelichting. In het licht van het vorenstaande acht de Afdeling de opvatting van de Europese Commissie over het voorstel – welke opvatting niet uit de toelichting blijkt – van wezenlijk belang.

Daarnaast maakt de Afdeling opmerkingen over de invoeringstermijn. De gevolgen van het wetsvoorstel zijn zodanig ingrijpend, niet alleen voor de Belastingdienst maar ook voor (de)centrale overheden, dat er gerede twijfel is of de termijn van een jaar voldoende ruim is voor een zorgvuldige invoering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. Mede met het oog op die zorgvuldige invoering adviseert zij om in de toelichting de open normen die het voorstel kent (zoals “overheidstaken” en “in concurrentie treden”) nader te concretiseren.

De Afdeling is van oordeel dat aanpassing van het wetsvoorstel wenselijk is.

## 1. Inleiding

Voordat de Afdeling hierna onder punt 2 (en volgende) van dit advies enkele opmerkingen maakt bij het voorliggende wetsvoorstel, lijkt het nuttig eerst kort in te gaan op de aanleiding voor de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen (onder a), op de volgens de Europese Commissie te nemen (zogenoemde dienstige) maatregelen (onder b) en op de inhoud van het wetsvoorstel (onder c).

### *a. Aanleiding modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*

Het huidige wettelijke systeem komt er op neer dat overheidsbedrijven slechts vennootschapsbelastingplichtig zijn voor zover de werkzaamheden van de onderneming vallen onder de wettelijke limitatieve opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten<sup>1</sup> en van met naam aangeduide bedrijven.<sup>2</sup> Kort gezegd is een overheidsbedrijf “niet belastingplichtig, tenzij”.

Dit systeem bestaat in hoofdlijnen sinds 1956 en is nadien niet wezenlijk gewijzigd. Sinds die tijd zijn de activiteiten van de overheid echter flink toegenomen en is ook het rechtskader waarbinnen zij beschouwd moeten worden fundamenteel gewijzigd met de komst van eerst de EEG en nadien de EU. Een groot deel van die activiteiten wordt verricht vanuit de wettelijke taken van de overheid en kunnen worden aangeduid als publieke taken. Dat wil overigens niet zeggen dat de overheid deze taken ook zelf uitvoert. Een deel van deze publieke taken wordt van overheidswege uitgevoerd door particuliere bedrijven. Daarnaast verricht of financiert de overheid vanuit de zorg voor de burger en het bedrijfsleven een scala aan taken, terwijl een deel van die overheidstaken inmiddels ook geheel of gedeeltelijk privaat kunnen worden aangeboden en gefinancierd. Deze ontwikkelingen maken dat de afbakening van de publieke taken minder eenduidig is dan in het verleden het geval was. Dit levert spanning op als het gaat om de concurrentieverhoudingen (zowel nationaal als intracommunautair) tussen publieke en private ondernemingen, nu de hoofdregel is – zoals hiervoor aangeduid – dat publieke ondernemingen (ook indien zij economische activiteiten verrichten) niet vennootschapsbelastingplichtig zijn en private ondernemingen wel. Die spanningen (er is sprake van een ongelijk speelveld) vormen een belangrijke reden om het huidige Vpb-regime voor overheidsbedrijven te herzien en op modernere leest te schoeien.

In dit verband is eveneens van belang dat de Europese Commissie (hierna: de Commissie) al geruime tijd<sup>3</sup> onderzoek verricht naar mogelijke staatssteun als gevolg

<sup>1</sup> Het gaat daarbij om zes typen bedrijfsactiviteiten/bedrijven, waaronder landbouwbedrijven, mijnbouwbedrijven en bepaalde handels- en vervoersbedrijven.

<sup>2</sup> Het gaat daarbij om zo'n zeventien met naam aangeduide bedrijven waaronder de Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij, de Koninklijke Nederlandse Munt N.V., de N.V. Luchthaven Schiphol, de N.V. Bank Nederlandse Gemeenten, de Nederlandse Waterschapsbank N.V. en enkele andere banken, waaronder Fortis Bank (Nederland) N.V., ABN AMRO Group N.V. en SNS REAAL N.V.

<sup>3</sup> Al in 1997 hebben de diensten van de Commissie een onderzoek ingesteld naar de bijzondere fiscale regels die in de lidstaten gelden voor overheidsbedrijven en overheidsentiteiten die in concurrentie met private ondernemingen op de markt voor commerciële activiteiten actief zijn (zie overweging 1 in de brief van de Commissie van 2 mei 2013, C(2013) 2372 final, welke brief ook een beschrijving geeft van de nadien gezette stappen, waaronder – in overweging 10 – de Commissie-brief van 9 juli 2008 waarin de diensten van de Commissie hun preliminaire zienswijze geven dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting van Nederlandse overheidsbedrijven

van de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Aanleiding voor dat onderzoek zijn klachten van private bedrijven. Het onderzoek van de Commissie heeft op 2 mei 2013 geleid tot een zogenoemde uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen.<sup>4</sup> Uit deze brief volgt dat de Commissie van mening is dat de huidige regeling voor de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen onverenigbare staatssteun is in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) en dat die steun als bestaande steun kwalificeert.<sup>5</sup> De Commissie is van oordeel dat “Nederland dienstige maatregelen moet nemen om de bestaande belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven af te schaffen en ervoor te zorgen dat voor overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen – in de zin van het EU-recht – dezelfde regeling inzake vennootschapsbelasting geldt als voor private ondernemingen”.<sup>6</sup> De Commissie nodigt de Nederlandse autoriteiten dan ook uit om “wetgeving vast te stellen die het vorenstaande garandeert”, welke wetgeving “binnen een termijn van 18 maanden vanaf de ontvangst<sup>7</sup> van dit besluit zal moeten worden vastgesteld en uiterlijk in het daaropvolgende belastingjaar in werking zal moeten treden”.<sup>8</sup> Ook nodigt de Commissie de Nederlandse autoriteiten uit om haar voorstel voor dienstige maatregelen “onvoorwaardelijk en ondubbelzinnig in zijn geheel te aanvaarden”.<sup>9</sup> Nederland heeft de Commissie in mei 2013 meegedeeld dit voorstel voor dienstige maatregelen “onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring” te aanvaarden.<sup>10</sup> Bij brief van 9 juli 2014 geeft de Commissie aan dit voorbehoud niet te beschouwen als een onvoorwaardelijke en ondubbelzinnige aanvaarding van de voorgestelde dienstige maatregelen<sup>11</sup> en zij heeft daarom de volgende stap gezet in de staatssteunprocedure (een zogenoemde formele onderzoeksprocedure).<sup>12</sup>

*b. Te nemen dienstige maatregelen*

De vanuit het oogpunt van staatssteun volgens de Commissie te nemen dienstige maatregelen laten zich in de kern als volgt samenvatten.

---

staatssteun lijkt te vormen in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie).

<sup>4</sup> Brief van 2 mei 2013, C(2013) 2372 final.

<sup>5</sup> Overwegingen 83 en 84 van de Commissie-brief van 2 mei 2013. In het bij deze brief behorende persbericht van de Commissie (gedateerd 2 mei 2013, IP/13/395) geeft de Commissie meer concreet aan dat weliswaar voor bepaalde economische activiteiten (zoals landbouw- of mijnbouwbedrijven) en voor bepaalde overheidsbedrijven (zoals Schiphol of de Staatsloterij) Vpb-plicht geldt, maar dat dit voor “vele economische activiteiten van overheidsinstanties – onder meer alle diensten – en vele overheidsbedrijven” niet geldt: “bij deze overheidsbedrijven gaat het onder meer om het havenbedrijf Rotterdam, de luchthaven van Maastricht, diverse ontwikkelingsmaatschappijen, de Industriebank LIOF of de Twinning Holding. Deze ondernemingen zijn rechtstreekse concurrenten van particuliere ondernemingen in Nederland en op de interne markt in de EU. Die particuliere ondernemingen krijgen niet dezelfde behandeling”.

<sup>6</sup> Overweging 85 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

<sup>7</sup> Niet duidelijk is wanneer de brief van de Commissie die als datum 2 mei 2013 kent, door geadresseerde is ontvangen.

<sup>8</sup> Overweging 86 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

<sup>9</sup> Overweging 87 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

<sup>10</sup> Bijlage bij Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.

<sup>11</sup> Nadat de diensten van de Commissie bij brief van 11 maart 2014 het voorwaardelijke karakter van de aanvaarding bij de Nederlandse autoriteiten ter sprake hebben gebracht, op welke brief Nederland kennelijk niet heeft geantwoord (overweging 13 van de brief van de Commissie van 9 juli 2014).

<sup>12</sup> Brief van 9 juli 2014, C(2014) 4480 final, overwegingen 58 en 59.

Op grond van artikel 107, eerste lid, VWEU zijn steunmaatregelen van de staten die in welke vorm dan ook met staatsmiddelen zijn bekostigd en die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.<sup>13</sup>

Anders gezegd mag vanuit staatssteun-optiek (in beginsel) Vpb-plicht niet ontbreken bij overheidsondernemingen die “economische activiteiten verrichten op een markt waarop ook private ondernemingen actief zijn”, althans voor zover het ontbreken van die Vpb-plicht er toe leidt dat daarmee het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloed.

Staatssteun is daarentegen wél verenigbaar met de interne markt – het ontbreken van een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen zou uit dien hoofde zijn toegestaan – indien sprake is van de in het VWEU genoemde uitzonderingen. Daarbij gaat het onder meer om steun van sociale aard aan individuele gebruikers of steun tot herstel van schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen.<sup>14</sup> Daarnaast kan het bijvoorbeeld gaan om steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken, om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen en om andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad van de Europese Unie die verenigbaar met de interne markt kunnen worden geacht.<sup>15</sup> Tot slot kan het gaan om situaties waarin de ontvanger van de steun belast is met het beheer van zogenoemde diensten van algemeen economisch belang (DAEB).<sup>16</sup>

### c. *Inhoud wetsvoorstel*

In het voorstel wordt het huidige uitgangspunt voor de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen – zoals hiervoor onder a is aangegeven “niet belastingplichtig, tenzij” – verlaten. Daarvoor in de plaats komt een tegenovergesteld uitgangspunt, namelijk “belastingplichtig, tenzij”.

Meer concreet betekent dit dat voor publiekrechtelijke rechtspersonen (directe overheidsondernemingen<sup>17</sup>) als uitgangspunt gaat gelden dat Vpb-plicht ontstaat voor zover zij een onderneming drijven in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 én zij met deze onderneming in concurrentie treden met private ondernemingen.<sup>18</sup> Indien geen sprake is van het drijven van een onderneming, ontstaat er ook Vpb-plicht voor zover er sprake is van uiterlijk met een onderneming overeenkomende

<sup>13</sup> Zie ook de brief van de Commissie van 2 mei 2013, overweging 53.

<sup>14</sup> Artikel 107, tweede lid, VWEU; zie ook overweging 73 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

<sup>15</sup> Artikel 107, derde lid, VWEU; zie ook overweging 74 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

<sup>16</sup> Artikel 106, tweede lid, VWEU; zie ook overweging 76 van de brief van de Commissie van 2 mei 2013.

<sup>17</sup> Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon.

<sup>18</sup> Voor publiekrechtelijke lichamen, niet zijnde de Staat, ingevolge het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g (nieuw), en zevende lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel A, eerste lid respectievelijk derde lid). Voor de Staat als publiekrechtelijk lichaam ingevolge het voorgestelde artikel 2, tweede lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel A, tweede lid).

werkzaamheden waardoor in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.<sup>19</sup>

Met betrekking tot indirecte overheidsondernemingen<sup>20</sup> gaat als uitgangspunt gelden dat de Vpb-plicht dezelfde is als voor rechtspersonen die in private handen zijn: bij een BV of NV is op grond van de rechtsvorm per definitie sprake van een (integrale) Vpb-plicht omdat zij wettelijk geacht worden met het gehele vermogen een onderneming te drijven.<sup>21</sup> Bij een vereniging of een stichting is sprake van Vpb-plicht voor zover zij een onderneming drijven<sup>22</sup> en, indien geen sprake is van het drijven van een onderneming, voor zover een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid wordt verricht waardoor in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.<sup>23</sup>

De facto betekent het vorenstaande dat directe en indirecte overheidsondernemingen enerzijds en private ondernemingen anderzijds voor de Vpb-plicht op voet van gelijkheid worden behandeld in die zin dat zij op gelijke wijze de nationale wettelijke criteria voor al dan niet Vpb-plicht doorlopen (zodat er in zoverre een gelijk speelveld is gecreëerd).

## 2. Reikwijdte wetsvoorstel

Indien de Europeesrechtelijke uitgangspunten voor de te nemen dienstige maatregelen (zoals hiervoor onder 1b beschreven) worden gelegd naast het voorliggende wetsvoorstel (zoals hiervoor onder 1c beschreven) komen de volgende algemene en meer specifieke aandachtspunten op (zie hierna onder a respectievelijk b) inzake de reikwijdte van het wetsvoorstel. De conclusie dienaangaande is opgenomen onder c hierna.

### a. *Algemene aandachtspunten*

De toelichting noemt twee “belangrijke” uitgangspunten die “een leidende rol” hebben gespeeld bij de vormgeving van de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen:

1. “Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen”, en
2. “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”.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 4 van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel C).

<sup>20</sup> Onder een indirecte overheidsonderneming wordt verstaan een separaat privaatrechtelijk lichaam waarvan – kort gezegd – het volledige belang en de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen zijn bij uitsluitend één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen.

<sup>21</sup> Het thans alleen voor private NV's en BV's geldende artikel 2, vijfde lid, van de wet Vpb 1969 gaat in het voorstel (door het nieuwe uitgangspunt “belastingplichtig, tenzij”) automatisch ook gelden voor indirecte publiekrechtelijke NV's en BV's.

<sup>22</sup> Het thans alleen voor private verenigingen en stichtingen geldende artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de wet Vpb 1969 gaat in het voorstel (door het nieuwe uitgangspunt “belastingplichtig, tenzij”) automatisch ook gelden voor indirecte publiekrechtelijke verenigingen en stichtingen.

<sup>23</sup> Het thans alleen voor private verenigingen en stichtingen geldende artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 gaat in het voorstel (door het nieuwe uitgangspunt “belastingplichtig, tenzij”) automatisch ook gelden voor indirecte publiekrechtelijke verenigingen en stichtingen.

<sup>24</sup> Toelichting, paragraaf 4, eerste tekstblok.

De toelichting vermeldt vervolgens dat bij de vormgeving tevens drie “additionele” punten “een belangrijke rol” hebben gespeeld:

3. “Activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en overheidsbevoegdheden waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, blijven buiten de belastingplicht”,
4. “De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969”, en
5. “De stijging van de administratieve lasten voor de betrokken overheidsinstellingen en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst wordt zo beperkt mogelijk gehouden”.<sup>25</sup>

De Afdeling merkt op dat bij deze opsomming van uitgangspunten aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten ontbreekt. De nationale dimensie lijkt bij het opstellen van het voorstel uitgangspunt te zijn geweest, namelijk (het vierde punt hierboven) dat de belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het huidige stelsel en binnen de systematiek van de Wet Vpb 1969. In de toelichting ontbreekt een analyse of en zo ja in hoeverre de te nemen dienstige maatregelen die de Commissie voorstelt passen in het huidige stelsel/systematiek. Die analyse zou kunnen uitwijzen dat dat niet het geval is en dat dus het stelsel dan wel de systematiek moet worden aangepast ten einde te voldoen aan de Europeesrechtelijke uitgangspunten/maatstaven. Juist omdat het voorstel mede dient voor het uitvoeren van de dienstige maatregelen van de Commissie, zou eveneens leidend uitgangspunt moeten zijn dat de op nieuwe leest te schoeien Vpb voldoet aan de eisen die het recht van de EU stelt op het gebied van mededinging en staatssteun.

Indien de Europeesrechtelijke uitgangspunten/maatstaven voor de te nemen dienstige maatregelen worden gelegd naast het voorstel komen de volgende meer specifieke aandachtspunten op inzake de reikwijdte van het wetsvoorstel.

*b. Specifieke aandachtspunten*

*i. Economische activiteiten uitoefenen op een markt*

Zoals hiervoor (onder 1c) is aangeduid hanteert het voorstel als essentiële elementen voor de aanwezigheid van Vpb-plicht voor zowel directe overheidsondernemingen als indirecte overheidsondernemingen in de vorm van een vereniging of stichting, dat er (cumulatief) sprake is van de aanwezigheid van: rechtspersoonlijkheid, het drijven van een onderneming (winststreven implicerend) in de zin van de Wet IB 2001 (waaronder begrepen het verrichten van uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomende werkzaamheden waarmee in concurrentie wordt getreden) alsmede in concurrentie treden.

Kern van de dienstige maatregelen van de Commissie is een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen die economische activiteiten uitoefenen in de zin van het EU-recht.<sup>26</sup> Daar ligt aan ten grondslag, zoals de Commissie ook aangeeft,<sup>27</sup> dat volgens vaste rechtspraak “het begrip onderneming elke eenheid omvat die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt

<sup>25</sup> Toelichting, paragraaf 4, tweede tekstblok.

<sup>26</sup> Zie ook de brief van de Commissie van 2 mei 2013, overweging 85.

<sup>27</sup> Brief van de Commissie van 2 mei 2013, overweging 54.

gefinancierd”, waarbij “het feit dat een entiteit geen winst nastreeft, niet bepalend is om vast te stellen of zij al dan niet een onderneming is” en waarbij “een economische activiteit elke activiteit is bestaande in het aanbieden van goederen en diensten op een markt (ook non-profit-entiteiten kunnen goederen en diensten aanbieden op een markt)” waarop ook private ondernemingen actief zijn.

De Afdeling leidt uit het voorgaande af dat het voorstel enerzijds en de te nemen dienstige maatregelen zoals de Commissie deze beschrijft anderzijds, qua systematiek en terminologie grote verschillen kennen. Het is daarbij dan ook zeer de vraag of het voorstel bereikt wat Europeesrechtelijk noodzakelijk is. Een analyse daarvan ontbreekt in de toelichting. Het argument zoals de toelichting dat hanteert met betrekking tot het nationaalrechtelijke begrip “drijven van een onderneming”, namelijk dat bij dit begrip wordt aangesloten (en dus niet bij een nieuw begrip uit het Europeesrechtelijke begrippenkader) omdat het een “in de jurisprudentie nader ingekaderd begrip” betreft,<sup>28</sup> overtuigt niet. Ook het Europeesrechtelijke begrippenkader is in jurisprudentie ingekaderd, zoals ook blijkt uit de verwijzingen daarnaar in de brief van 2 mei 2013 van de Commissie. Daarnaast is ook het nationale begrippenkader nog aan inkadering onderhevig, getuige ook de recente jurisprudentie met betrekking tot het begrip “in concurrentie treden”.<sup>29</sup> In verband met het vorenstaande merkt de Afdeling nog op dat in de Mededingingswet en vervolgens bij de aanpassing van de Mededingingswet ter invoering van gedragsregels voor de overheid (de zogenoemde Wet Markt en Overheid), mede na advies van de Raad van State<sup>30</sup>, voor zover mogelijk aansluiting is gezocht bij het Europese begrippenkader ter zake.<sup>31</sup>

Meer concreet merkt de Afdeling over het vorenstaande nog het volgende op.

#### *Terminologie*

Met betrekking tot de in het voorstel gehanteerde terminologie stelt de toelichting dat “in gevallen dat de begrippen<sup>32</sup> niet geheel overeenkomen, dit evenzeer voor privaatrechtelijke ondernemingen geldt, waardoor naar de mening van het kabinet geen verstoring van het gelijke speelveld optreedt”.<sup>33</sup>

De Afdeling merkt op dat de vraag niet zozeer is wat het kabinet van oordeel is, maar of de Commissie en eventueel het Hof van Justitie van de Europese Unie dit oordeel delen. De in het voorstel gehanteerde terminologie is inderdaad zowel voor overheidsondernemingen als voor private ondernemingen hetzelfde, zodat in zoverre beide partijen gelijk behandeld worden. Dat neemt echter niet weg dat, zo de Europeesrechtelijke terminologie inhoudelijk afwijkt van de terminologie in het voorstel, er toch sprake kan zijn van een vanuit staatssteunoptiek niet gewenst resultaat. Zo is denkbaar dat een overheidsinstelling economische activiteiten uitoefent op een markt maar daarmee feitelijk niet in concurrentie treedt (volgens de toelichting gaat het om

<sup>28</sup> Toelichting, paragraaf 4.1.2, eerste tekstblok, eerste en tweede volzin.

<sup>29</sup> Arrest Hoge Raad, 22 juni 2012, nr. ECLI:NL:HR:2012:BR6294, BNB 2012/226.

<sup>30</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 354, nr. 4.

<sup>31</sup> In de brief van de Commissie van 9 juli 2014 (overweging 2) verwijst de Commissie expliciet naar de totstandkoming van de Wet Markt en Overheid. Zij merkt op dat de Nederlandse regering in de jaren 90 een wetsvoorstel had ingediend om overheidsentiteiten die in concurrentie waren met ondernemingen in de privésector aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen, maar dat de Nederlandse regering het voorstel in 2004 heeft ingetrokken.

<sup>32</sup> Bedoeld zijn het nationale begrip “materiële onderneming” enerzijds en het Europeesrechtelijke “aanbieden van goederen en diensten op een markt” anderzijds.

<sup>33</sup> Toelichting, paragraaf 4.1.2, eerste tekstblok, laatste volzin.

“feitelijk” in concurrentie treden met private partijen; zie nader daarover hierna onder punt 4b, onder ii). Dan is daarmee niet voldaan aan de voorgestelde wettelijke cumulatieve voorwaarden zodat Vpb-plicht ontbreekt. In die situatie kan echter niettemin sprake zijn van niet toegestane staatssteun omdat het ontbreken van Vpb-plicht de mededinging kan “dreigen te vervalsen”.

### *Systematiek*

Met betrekking tot de in het voorstel gehanteerde systematiek – die blijft aansluiten bij de bestaande Vpb-systematiek – merkt de Afdeling het volgende op.

Bij een indirecte overheidsonderneming in de vorm van een NV of BV geldt volgens het voorstel dat op grond van deze rechtsvorm per definitie sprake is van een (integrale) Vpb-plicht (omdat een NV of BV wettelijk geacht wordt met het gehele vermogen een onderneming te drijven). Van een Vpb-plicht is dus ook sprake indien het pure overheidstaken betreft die niet door private ondernemingen worden aangeboden. Om nu te bewerkstelligen dat er materieel gezien geen Vpb-heffing plaatsvindt, is er in het voorstel voor gekozen om de voordelen uit activiteiten die door deze indirecte overheidsonderneming worden verricht in verband met de uitoefening van de pure overheidstaken, bij het bepalen van de winst buiten aanmerking te laten.<sup>34</sup> Aldus is er weliswaar formeel sprake van Vpb-plicht maar materieel niet.

Daarentegen is bij een directe overheidsonderneming (die zelf de pure overheidsactiviteiten verricht), noch formeel noch materieel sprake van Vpb-plicht omdat niet is voldaan aan de wettelijke voorwaarde dat sprake is van in concurrentie treden (het betreft immers pure overheidstaken). Daarmee ontstaat in de systematiek van het voorstel een verschil in behandeling dat op gespannen voet staat met de eerder (onder punt 2a) vermelde uitgangspunten 2 en 3 voor de vormgeving van het voorstel.

In de Europeesrechtelijke systematiek is er in het voorbeeld, anders dan in het voorstel, zowel bij een directe overheidsonderneming als bij een indirecte overheidsonderneming in de vorm van een NV of BV, noch formeel noch materieel sprake van Vpb-plicht, omdat er geen sprake is van het verrichten van “economische activiteiten op een markt waarop ook private ondernemingen actief zijn”.

### *ii. Vrijstellingen/DAEB*

Aan de al in de Wet Vpb 1969 *bestaande* subjectieve<sup>35</sup> en objectieve<sup>36</sup> vrijstellingen, voegt het voorstel een flink aantal *nieuwe* subjectieve<sup>37</sup> en objectieve<sup>38</sup> vrijstellingen toe.

#### *Nieuwe subjectieve en objectieve vrijstellingen*

Bij de voorgestelde *nieuwe* subjectieve vrijstellingen gaat het om een vrijstelling voor academische ziekenhuizen, voor bekostigd onderwijs en voor zeehavenbeheerders. Bij de voorgestelde *nieuwe* objectieve vrijstellingen gaat het om het buiten de winst blijven van voordelen uit activiteiten die overheidsondernemingen in verschillende onderlinge verhoudingen verrichten: binnen het lichaam zelf (zogenoemde interne activiteiten),

<sup>34</sup> Het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, aanhef en onderdeel b, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel E).

<sup>35</sup> Bij een subjectieve vrijstelling is in beginsel sprake van Vpb-plicht, maar worden bepaalde lichamen niettemin vrijgesteld van Vpb-heffing: zie de artikelen 5, 6 en 6a van de Wet Vpb 1969.

<sup>36</sup> Bij een objectieve vrijstelling blijft bij het bepalen van het object van heffing (de winst) een gedeelte daarvan buiten aanmerking: zie bijvoorbeeld de artikelen 8c en 8d van de Wet Vpb 1969.

<sup>37</sup> Zie de voorgestelde artikelen 6b en 6c van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel D).

<sup>38</sup> Zie de voorgestelde artikelen 8e tot en met 8g van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel E).



helder geïllustreerd in de figuren 1 en 2 van de toelichting op het voorstel), buiten het lichaam zelf maar ten behoeve van een eigen gemeente-BV (zie figuur 4 van de toelichting), door middel van het laten “uitzakken” van de activiteiten in een BV (zogenoemde quasi-inbesteding, zie figuur 5/6 van de toelichting), of in de vorm van een samenwerkingsverband (een gemeenschappelijke regeling, zie figuur 7 van de toelichting).

Zoals hiervoor (onder 1b) inzake de inhoud van de te nemen dienstige maatregelen al is opgemerkt, kan staatssteun verenigbaar zijn met de interne markt – het ontbreken van een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen zou uit dien hoofde zijn toegestaan – indien sprake is van een van de in het VWEU genoemde uitzonderingen, DAEB-diensten daaronder begrepen (artikelen 106, tweede lid, en 107, tweede en derde lid, VWEU).

De Afdeling merkt op dat in de toelichting op het voorstel een analyse ontbreekt in hoeverre de voorgestelde *nieuwe* subjectieve en objectieve vrijstellingen zijn toegestaan in het licht van bedoelde uitzonderingen van het VWEU. Het komt de Afdeling voor dat het argument uit de toelichting<sup>39</sup> dat een dergelijke objectieve vrijstelling strookt met de door het kabinet zo veel mogelijk nagestreefde neutraliteit en met het uitgangspunt dat de fiscaliteit zo min mogelijk bepalend moet zijn voor de gewenste structurering van activiteiten<sup>40</sup>, op zich niet een voldoende rechtvaardiging vormt, maar moet worden gehouden tegen de uitzonderingsgronden van het VWEU.

#### *Bestaande vrijstellingen*

Met betrekking tot de al *bestaande* vrijstellingen in de Wet Vpb 1969 merkt de Afdeling nog het volgende op.

De Commissie stelt in haar brief van 2 mei 2013: “Opgemerkt zij dat de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb, in combinatie met Uitvoeringsbesluit Vennootschapsbelasting 1971, voorzien in de vrijstelling van vennootschapsbelasting van bepaalde lichamen die een sociale doelstelling hebben of een non-profit karakter of een beperkt profit karakter hebben. Vrijgesteld zijn bijvoorbeeld ziekenhuizen, ouderenzorg, begrafenisdiensten en bibliotheken. Zoals de Commissie in haar artikel 17-brief reeds heeft opgemerkt, kunnen, aangezien volgens het EU-mededingingsrecht met het criterium maken van winst geen rekening moet worden gehouden bij het besluiten of een entiteit al dan niet een onderneming is, de vrijstellingen in artikel 5 en 6 Wet Vpb in bepaalde gevallen eveneens staatssteun vormen. Deze bepalingen worden evenwel niet verder onderzocht in voorliggend besluit, dat enkel betrekking heeft op de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven die zijn opgenomen in artikel 2, leden 1, 3 en 7, Wet Vpb”.<sup>41</sup>

Gelet op deze stellingname van de Commissie, is de Afdeling van oordeel dat ook met betrekking tot de al *bestaande* vrijstellingen in de Wet Vpb 1969 een analyse dient te worden gemaakt hoe deze zich verhouden tot de Europeesrechtelijke regels inzake staatssteun (de hiervoor aangeduide VWEU-uitzonderingen, DAEB-diensten daaronder begrepen). Aanpassingen van de Wet Vpb 1969 die op grond daarvan noodzakelijk zijn, zouden dan meteen in het voorstel kunnen worden meegenomen.

<sup>39</sup> Toelichting op artikel I, onderdeel E, tweede alinea onder figuur 11.

<sup>40</sup> Met andere woorden, het argument dat het fiscaal niet mag uitmaken of de activiteiten binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf blijven of op afstand worden gezet in een aparte rechtspersoon.

<sup>41</sup> Brief van de Commissie van 2 mei 2013, noot 5.

iii. *Overige staatssteunaspecten*

*Fictie één overheidsonderneming*

Met betrekking tot directe overheidsondernemingen, zijnde de Staat, stelt de toelichting: “Uit praktische overwegingen worden alle (concurrerende en dus belastingplichtige) ondernemingen gedreven door de Staat die behoren tot hetzelfde ministerie geacht tezamen één onderneming gedreven door de Staat te vormen. Deze onderneming (van een ministerie) vormt daarmee het belastingplichtige lichaam (als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Hiermee wordt bereikt dat er op het niveau van de Staat per ministerie één aangifte wordt ingediend en kunnen de winsten en verliezen van de verschillende ondernemingen van dat ministerie met elkaar worden verrekend”.<sup>42</sup>

Met betrekking tot directe overheidsondernemingen, niet zijnde de Staat, stelt de toelichting: “Op overeenkomstige wijze bepaalt het voorgestelde artikel 2, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dat de ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon, niet zijnde de Staat, tezamen één onderneming geacht worden te vormen”.<sup>43</sup>

De Afdeling merkt op dat deze fictiebepaling ziet op directe overheidsondernemingen die in beginsel Vpb-plichtig zijn omdat ze in concurrentie treden met private ondernemingen. Zoals de aangehaalde toelichting ook duidelijk maakt, dienen deze verschillende ondernemingen hun winsten en verliezen onderling te verrekenen. Naar het de Afdeling voorkomt, kan dit onder omstandigheden een voordeel opleveren ten opzichte van private ondernemers waarmee in concurrentie wordt getreden. Dit roept de vraag op in hoeverre met de introductie van de fictiebepaling sprake is van nieuwe (en terugvorderbare) staatssteun die moet worden aangemeld bij de Commissie. De toelichting gaat hier niet op in.

In dit verband merkt de Afdeling nog op dat deze fictiebepaling niet was opgenomen in de consultatieversie van voorliggend wetsvoorstel<sup>44</sup> en de bepaling uit dien hoofde niet bekend is bij de Commissie.

*Zeehavens*

Zoals uit punt 1a van onderhavig advies naar voren komt, brengt de huidige opzet van de Wet Vpb 1969 (“niet belastingplichtig, tenzij”) mee dat voor veel overheidsondernemingen, waaronder zeehavens, thans geen sprake is van Vpb-plicht. Het voorstel wijzigt de systematiek van de Wet Vpb 1969 zodanig (“belastingplichtig, tenzij”) dat beoogd wordt daarmee te voldoen aan de uitnodiging van de Commissie tot het nemen van dienstige maatregelen. Ondanks het feit dat het ontbreken van een Vpb-plicht juist met betrekking tot overheids-zeehavens onderwerp is van de staatssteunprocedure van de Commissie, wordt in het voorstel voor overheids-zeehavens toch een expliciete vrijstelling opgenomen.<sup>45</sup> Rechtvaardiging voor de continuering van de vrijstelling is dat, zolang Europese zeehavens die concurreren met

<sup>42</sup> Toelichting op artikel I, onderdeel A, tweede tekstblok. Zie het voorgestelde artikel 2, tweede lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969.

<sup>43</sup> Toelichting op artikel I, onderdeel A, derde tekstblok, eerste volzin.

<sup>44</sup> Een conceptwetsvoorstel is van 14 april tot en met 2 mei 2014 in internetconsultatie geweest.

<sup>45</sup> Het voorgestelde artikel 6c van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel D). Genoemd worden Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenschap Moerdijk, Zeeland Seaports N.V., en – nieuw ten opzichte van de consultatieversie van het voorstel – N.V. Port of Den Helder.

Nederlandse zeehavens niet op dezelfde manier behandeld worden, de vrijstelling van Vpb-plicht in stand mag worden gehouden.<sup>46</sup>

Het opnemen van deze expliciete vrijstelling doet de vraag rijzen of daarmee sprake is van nieuwe (en terugvorderbare) staatssteun die moet worden aangemeld bij de Commissie. Daarbij zij opgemerkt dat het feit dat in andere lidstaten gelijksoortige of identieke belastingstelsels bestaan die niet bij de Commissie werden aangemeld, geen invloed heeft op een onderzoek naar de vraag of een bepaalde maatregel staatssteun vormt.<sup>47</sup> Anders gezegd, een eventuele aanwezigheid van staatssteun in andere lidstaten (en een lopend onderzoek daarnaar), kan – hoezeer Nederland daardoor wellicht in een nadelige positie verkeert – geen rechtvaardiging vormen voor het continueren van een bestaande vrijstelling (verbod van eigenrichting).<sup>48</sup> Voor het aanpakken van (vergelijkbare) staatssteun in andere lidstaten is het aan de Commissie om adequaat te handhaven, waartoe zij inmiddels al stappen heeft gezet blijkens haar recente antwoord op een vraag dienaangaande van een lid van het Europees Parlement<sup>49</sup>.

De toelichting gaat niet op het vorenstaande in.

### c. *Conclusie*

Met betrekking tot de reikwijdte van het voorliggende wetsvoorstel merkt de Afdeling concluderend op dat bij de (opsomming van) uitgangspunten die aan het voorstel ten grondslag liggen, de noodzakelijke aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten ontbreekt. Veeleer lijkt bij het opstellen van het voorstel de nationale dimensie – bijvoorbeeld dat de belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het huidige stelsel en binnen de systematiek van de Wet Vpb 1969 – uitgangspunt te zijn geweest. Gelet op de door de Afdeling gesignaleerde aandachtspunten/discrepancies is het niet duidelijk of het voorstel (ook voor de toekomst) in overeenstemming is met het EU-recht. De toelichting besteedt hier nauwelijks aandacht aan. Een analyse van wat de Commissie met de te nemen dienstige maatregelen beoogt vanuit staatssteun-optiek, evenals een analyse van de gevolgen ervan voor de bestaande systematiek van de Wet Vpb 1969 ontbreekt. Bepaalde onderdelen van het voorstel lijken te moeten worden beschouwd als nieuwe staatssteun die moet worden aangemeld bij de Commissie omdat anders het risico bestaat dat deze zal worden teruggevorderd.

De Afdeling adviseert in de toelichting een gedegen motivering ten aanzien van de EU-aspecten van het voorstel op te nemen in het licht van hetgeen hiervoor is opgemerkt, en zo nodig het voorstel aan te passen.

### 3. Overleg met de Commissie

De toelichting maakt duidelijk dat “vanaf het moment van acceptatie van de dienstige maatregelen in mei 2013 er regelmatig overleg is geweest met de Commissie over de

<sup>46</sup> Zoals de Commissie het verwoordt in haar brief van 9 juli 2014, overweging 15. Voorts is dit de strekking van hetgeen wordt gesteld in paragraaf 5.3 van de toelichting op het voorstel.

<sup>47</sup> Overweging 100 van het Besluit van de Commissie van 26 januari 2011 betreffende de steunmaatregel van Duitsland C 7/10 (ex CP 250/09 en NN 5/10) “KStG, Sanierungsklausel”.

<sup>48</sup> Arrest van het Hof van Justitie van 13 november 1964 in de gevoegde zaken 90 en 91/63, Commissie versus België en Luxemburg.

<sup>49</sup> Vraag van 21 januari 2014 en antwoord van de Commissie van 11 maart 2014, nr. E- 00552/2014.

invulling van de dienstige maatregelen en de vormgeving van het wetsvoorstel". Daarbij stelt de toelichting dat met de opmerkingen van de Commissie tijdens dit proces "waar mogelijk" rekening is gehouden.<sup>50</sup>

De Afdeling merkt op dat niet duidelijk is over welke versie(s) van het voorstel – consultatieversie, versie(s) nadien, of de voorliggende versie – is overlegd. Evenmin is duidelijk met welke opmerkingen van de Commissie wél rekening is gehouden en met welke niet en waarom niet. Gelet op de eerdergenoemde brief van de Commissie van 9 juli 2014 is zij in ieder geval op de hoogte van de inhoud van de consultatieversie van het voorstel.<sup>51</sup> De Commissie merkt namelijk op dat deze consultatieversie "er niet (volledig) voor zorgt dat voor overheidsbedrijven die bij economische activiteiten betrokken zijn – in de zin van het EU-recht – dezelfde regeling geldt als voor private ondernemingen".<sup>52</sup> Niet duidelijk is of deze opmerking van de Commissie alleen betrekking heeft op de in het consultatievoorstel gecontinueerde niet-Vpb-onderworpenheid van een vijftal Nederlandse zeehavens<sup>53</sup> of dat (ook) op (andere) elementen van de consultatieversie wordt bedoeld die in het – ten opzichte van het consultatievoorstel "aanzienlijk"<sup>54</sup> gewijzigde – voorliggende voorstel zijn opgenomen.

Op 7 maart 2014 is in antwoord op Kamervragen gesteld dat het kabinet ernaar streeft om op Prinsjesdag 2014 een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer in te dienen en dat "de gesprekken met de Europese Commissie derhalve voor die tijd tot helderheid moeten hebben geleid. Vervolgens zal het kabinet een afweging maken over de uiteindelijke vormgeving".<sup>55</sup>

Het is de Afdeling niet duidelijk of die helderheid er inmiddels is en of de Commissie heeft ingestemd met het voorliggende voorstel. In het licht ook van het hiervoor onder 2 opgemerkte over de reikwijdte van het voorstel, acht de Afdeling de opvatting van de Commissie van wezenlijk belang.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

Onverminderd het vorenstaande merkt de Afdeling nog het volgende op.

#### 4. Invoeringstermijn/open wettelijke normen

Het ligt in de bedoeling dat het onderhavige wetsvoorstel op 1 januari 2015 in werking treedt en voor het eerst wordt toegepast op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.<sup>56</sup> Centrale en decentrale overheden krijgen aldus een jaar de tijd om met betrekking tot al hun activiteiten te beoordelen of deze leiden tot vennootschapsbelastingplicht of niet. Het vorenstaande vloeit voort uit de uitnodiging van de Commissie tot het vaststellen van wetgeving binnen 18 maanden na haar brief van 2 mei 2013 en inwerkingtreding van die wetgeving in het daaropvolgende belastingjaar.

De Afdeling plaatst hier twee kanttekeningen bij.

<sup>50</sup> Toelichting, paragraaf 8, laatste tekstblok.

<sup>51</sup> Brief van 9 juli 2014, overwegingen 14, 15 en 16.

<sup>52</sup> Brief van 9 juli 2014, overweging 16.

<sup>53</sup> Brief van 9 juli 2014, overweging 14/15.

<sup>54</sup> Toelichting, paragraaf 6.3, eerste volzin.

<sup>55</sup> Aangangsel Handelingen II 2013/14, nr. 1357.

<sup>56</sup> Artikel VII, eerste lid.

*a. Invoeringstermijn*

De Afdeling merkt op dat de gevolgen van het wetsvoorstel ingrijpend zijn, niet alleen voor de Belastingdienst<sup>57</sup> maar ook voor (de)centrale overheden. Aan de hand van feiten en omstandigheden moeten diverse vraagstukken worden beantwoord welke van invloed zijn op het vaststellen van de (omvang van de) belastingplicht van directe en indirecte overheidsondernemingen. Het gaat daarbij om een “zeer grote hoeveelheid” indirecte overheidsondernemingen, terwijl het aantal directe overheidsondernemingen “nauwelijks is te overzien”.<sup>58</sup> De diverse (open) normen waar in het voorstel bewust voor is gekozen, zullen in de praktijk en jurisprudentie nader moeten worden ingekaderd, zoals de toelichting ook stelt: het gaat dan specifiek om bijvoorbeeld de invulling van de begrippen “onderneming waarmee in concurrentie wordt getreden” en “overheidstaak”, alsmede om de toepassing van de vrijstellingen.<sup>59</sup> Die nadere inkadering zal verre van eenvoudig zijn (zie daarover ook nader onder b hierna).

Feitelijk komt dit er op neer dat zowel centrale als decentrale overheden per activiteit moeten beoordelen of aan die normen wordt voldaan of niet. Zo hangt het antwoord op de vraag of er sprake is van belastingplicht af van de concrete feiten en omstandigheden waardoor op detailniveau onderzoek nodig is. Ook de tamelijke onbekendheid met deze nieuwe materie bij zowel de diverse (de)centrale overheden als de Belastingdienst, en het veelvoud en de grote diversiteit aan activiteiten die door vooral gemeenten worden uitgeoefend, zullen nog tot onverwachte problemen leiden. Vanwege de gewenste rechtszekerheid zal dan ook (veelvuldig) overleg met de belastinginspecteur moeten plaatsvinden. Dit geldt niet alleen voor de belastingplicht, maar ook voor de praktische invulling van de subjectieve en objectieve vrijstellingen die in het wetsvoorstel zijn opgenomen. Ook over de lastige problematiek van de fiscale openingsbalans zal vaak overleg moeten plaatsvinden. Het is daarbij zeer aannemelijk dat de diverse vragen die in dit verband zullen opkomen ook tot het nodige en tijd vergende interne overleg binnen de Belastingdienst zullen leiden. Indien eenmaal is geconcludeerd dat voor bepaalde activiteiten sprake is van belastingplicht, zullen overheidsondernemingen vervolgens de vraag moeten beantwoorden hoe inkomsten en uitgaven en eigen vermogen en vreemd vermogen moeten worden toegerekend aan ofwel de belaste activiteiten ofwel de niet belaste activiteiten (hetgeen zal betekenen dat hiervoor een afzonderlijke administratie moet worden ingericht). Met het oog op de voorbereiding van de begroting voor het jaar 2016 en de vaststelling van (kost)prijzen en tarieven, zal het (bijvoorbeeld bij gemeenten) al vroeg in 2015 duidelijk moeten zijn of en zo ja in hoeverre zij met ingang van 2016 Vpb-plichtig zijn voor hun activiteiten.

In dit verband wijst de Afdeling ook op het volgende.

Het onderhavige wetsvoorstel zal vooral voor gemeenten de nodige werkzaamheden met zich brengen, terwijl diezelfde gemeenten in 2015 ook al te maken hebben met aanzienlijke werkzaamheden in het kader van de uitvoering van de grote decentralisatie-operaties.

Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat er gerede twijfel is of de termijn van een jaar voldoende ruim is voor een zorgvuldige invoering van de Vpb-

<sup>57</sup> Zoals de memorie van toelichting stelt in paragraaf 7, tweede tekstblok, eerste volzin.

<sup>58</sup> Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 9, blz. 12, tweede tekstblok.

<sup>59</sup> Toelichting, paragraaf 7, derde tekstblok.

plicht voor overheidsondernemingen. De Afdeling realiseert zich daarbij dat deze termijn door de Commissie is aangeduid in haar brief van 2 mei 2013. Niettemin zou het vorenstaande onder de aandacht van de Commissie gebracht kunnen worden.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig in overleg te treden met de Commissie.

*b. Open wettelijke normen*

Zoals hiervoor onder a is aangegeven, zullen de diverse (open) normen waar in het voorstel bewust voor is gekozen, in de praktijk en jurisprudentie nader moeten worden ingekaderd. De Afdeling plaatst hier twee opmerkingen bij.

i. De Afdeling merkt op dat een toekomstige inkadering niet wegneemt dat de toelichting bij het voorstel een belangrijke rol kan spelen als eerste invulling van wat naar de mening van de wetgever onder die begrippen moet worden verstaan. Die invulling is ook van belang om uniformiteit in de interpretatie van die open normen zo veel mogelijk te garanderen. De toelichting voorziet daar echter nauwelijks in, terwijl de praktijk wel met de wettelijke normen moet werken. Het argument in de toelichting dat er bewust voor is gekozen om geen limitatieve lijst met overheidstaken/publieke bevoegdheden in het voorstel op te nemen is begrijpelijk. Maar enige indicatie in de toelichting moet toch wel kunnen worden gegeven aangaande de vraag wat typische overheidstaken zijn (en wat niet) of welke activiteiten (afhankelijk van feiten en omstandigheden) potentieel concurrentieverstorend zijn. Discussies en onderzoeken hierover lopen immers al heel lang. In dit verband zij bijvoorbeeld gewezen op een voor het najaar 2013 aangekondigde inventarisatie “om een beter inzicht te krijgen in de verschillende economische activiteiten van medeoverheden en departementen, nodig om een passende invulling te geven aan de belastingplicht”.<sup>60</sup> Ook zij gewezen op een lijst van potentieel concurrentieverstorende activiteiten van overheden.<sup>61</sup>

De Afdeling adviseert de toelichting in overeenstemming met het vorenstaande aan te vullen.

ii. Meer in het bijzonder merkt de Afdeling nog het volgende op met betrekking tot het concurrentie criterium.

<sup>60</sup> Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.

<sup>61</sup> Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 9, blz. 12, eerste tekstblok:

Voorbeelden van mogelijk concurrentieverstorende ondernemingsactiviteiten van het Rijk en overige publiekrechtelijke rechtspersonen zijn: toezicht, keuringsactiviteiten, ontwikkelen en afnemen examens, vastleggen (inclusief beheren en verstrekken) van gegevens, onderzoek, ontwikkelen natuurgebieden, luchtverkeersleiding, verkoop zendtijd reclame-uiting, verkoop (rijks)goederen, verstrekken meteorologische informatie, wetenschappelijk onderwijs.

Voorbeelden van mogelijk concurrentieverstorende ondernemingsactiviteiten van gemeenten: exploitatie vastgoed, ontwikkeling en exploitatie van openbare ruimten, afval en energie, vervoer, sociale ondersteuning, peuterspeelzalen, scholen, bibliotheken, theaters, musea, zorg, exploitatie sportgelegenheden en zwembaden en dienstverlening als nevenactiviteit.

Voorbeelden van mogelijk concurrentieverstorende ondernemingsactiviteiten van provincies en waterschappen: regionale ontwikkelingsmaatschappijen, deelname participatiefondsen, luchthavens, recreatie, tolwegen, afvalzorg, havenschappen, netwerkbeheer, advisering inzake cultureel erfgoed, waterleidingbedrijven en slibverwerking.

Het wetsvoorstel hanteert op diverse plaatsen (deels nieuw) het begrip “in concurrentie treden”.<sup>62</sup> Op veel plaatsen in de toelichting wordt gesteld dat het daarbij gaat om “feitelijk” in concurrentie treden. Het concurrentie criterium is in de toelichting verder niet nader ingevuld. De enige concrete aanwijzing in de toelichting is dat concurrentie wordt aangenomen indien de publiekrechtelijke rechtspersoon werkzaamheden verricht ten koste van het debiet van (private) ondernemingen en er bovendien sprake is van een zekere mate van winstpotentie.<sup>63</sup> Deze omschrijving ziet echter op duurzame organisaties van kapitaal en arbeid waarmee zonder winstoogmerk wordt deelgenomen aan het economische verkeer (verenigingen en stichtingen).<sup>64</sup> Dit roept de vraag op hoe zich dit verhoudt tot het “feitelijke” in concurrentie treden bij directe overheidsondernemingen, nu de toelichting daarover stelt dat dit “anders zou zijn” dan bij stichtingen en verenigingen.<sup>65</sup>

Daarnaast komt de vraag op of het concurrentie criterium niet ook “potentiële” concurrentieverstoring dient te omvatten. Indien het slechts om “feitelijke” verstoringen gaat is het niet ondenkbaar dat bij afwezigheid daarvan er geen sprake is van belastingplicht van een overheidsonderneming, terwijl vanuit een oogpunt van staatssteun (potentiële verstoring) juist wel van belastingplicht sprake zou dienen te zijn.

Hoewel de toelichting ook daar niets over zegt, gaat de Afdeling er ten slotte van uit dat het, eveneens vanuit een oogpunt van staatssteun, bij concurrentieverstoring ook dient te gaan om (potentiële) “grensoverschrijdende” concurrentieverstoring.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

## 5. Vrijstelling interne activiteiten

De toelichting stelt dat indien een onderdeel van een publiekrechtelijke rechtspersoon (bijvoorbeeld een gemeente) uitsluitend interne activiteiten (bijvoorbeeld ict-diensten) voor (een ander onderdeel van) dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon verricht (het gaat hier om een directe overheidsonderneming) er geen sprake is van een onderneming omdat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer.<sup>66</sup> Deze ict-activiteiten, die onderdeel zijn van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, vallen derhalve buiten de Vpb-plicht, zo meldt de toelichting (die daarvoor ook verwijst naar de figuren 1 en 2 van de toelichting).

Ingeval het betreffende onderdeel naast de interne ict-activiteiten echter ook ict-activiteiten ten behoeve van derden verricht, wordt wél deelgenomen aan het economische verkeer, aldus de toelichting (die daarbij verwijst naar de situatie die is weergegeven in figuur 3 van de toelichting). Gesteld wordt dat, indien aan nog een aantal voorwaarden is voldaan, in die situatie in beginsel de gehele organisatie van kapitaal en arbeid een onderneming wordt. Daarmee zou een belastingplicht voor de gehele onderneming ontstaan en zou zonder aanvullende maatregelen het gehele

<sup>62</sup> Zie bijvoorbeeld de voorgestelde artikelen 2, eerste lid, onderdeel g, en tweede lid, en 3, derde lid, van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdelen A en B).

<sup>63</sup> Toelichting, paragraaf 4.1.2.2, tweede tekstblok.

<sup>64</sup> Het huidige artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

<sup>65</sup> Toelichting, paragraaf 4.1.1, eerste tekstblok.

<sup>66</sup> Toelichting, paragraaf 4.2.1, eerste tekstblok.

resultaat – dus ook het resultaat van de interne ict-activiteiten – in de heffing van Vpb worden betrokken. Het voorstel voorkomt dit door de introductie van een (objectieve) vrijstelling voor de interne activiteiten.<sup>67</sup> De toelichting stelt daarbij dat die vrijstelling mede gewenst is omdat er bij dit soort interne activiteiten geen sprake is van een deelname aan het economische verkeer.

De Afdeling merkt op dat een vrijstelling van het object van heffing pas aan de orde is indien sprake is van belastingplicht. Naar het de Afdeling voorkomt is ter zake van bedoelde interne activiteiten volgens het voorstel geen sprake van een belastingplicht. Publiekrechtelijke rechtspersonen<sup>68</sup> zijn volgens het voorstel immers slechts belastingplichtig “voor zover” zij een onderneming drijven.<sup>69</sup> En van het drijven van een onderneming is, voor zover het die interne activiteiten betreft, geen sprake nu niet is voldaan aan een van de criteria voor het drijven van een onderneming, namelijk dat sprake moet zijn van deelname aan het economische verkeer. Met het ontbreken van belastingplicht wordt dan niet toegekomen aan het toepassen van een vrijstelling, zodat deze expliciete objectieve vrijstelling niet nodig lijkt om het gewenste resultaat (interne activiteiten geen Vpb-heffing) te bewerkstelligen.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

## 6. Overgangsrecht

Volgens het voorstel kunnen directe en indirecte overheidsondernemingen op verzoek de objectieve vrijstelling (die geldt voor voordelen uit activiteiten die worden verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen) achterwege laten.<sup>70</sup> Een verzoek daartoe wordt uiterlijk gedaan achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarvoor de overheidsonderneming dat wil.<sup>71</sup>

Het voorstel vindt voor het eerst toepassing met ingang van 1 januari 2016.<sup>72</sup> Dit betekent dat met betrekking tot het (boek)jaar 2016<sup>73</sup> een verzoek uiterlijk 1-7-2018 moet worden gedaan. Is het eerste jaar waarvoor men een verzoek wil doen het (boek)jaar 2017, dan moet een verzoek uiterlijk 1-7-2019 zijn gedaan.

De termijn van “achttien maanden na afloop van het eerste jaar waarvoor men een verzoek wil doen” komt echter te vervallen: met ingang van 1-1-2018 geldt dat een verzoek uiterlijk “voorafgaand aan het jaar waarvoor men dat verzoek wil doen” moet

<sup>67</sup> Het in artikel I, onderdeel E, voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, (nieuw) van de Wet Vpb 1969.

<sup>68</sup> Niet zijnde de Staat.

<sup>69</sup> Het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel A).

<sup>70</sup> Het voorgestelde artikel 8e, tweede lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (directe overheidsondernemingen) respectievelijk het voorgestelde artikel 8f, tweede lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (indirecte overheidsondernemingen) (artikel I, onderdeel E).

<sup>71</sup> Het voorgestelde artikel 8e, derde lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (directe overheidsondernemingen) respectievelijk het voorgestelde artikel 8f, derde lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (indirecte overheidsondernemingen) (artikel I, onderdeel E).

<sup>72</sup> Artikel VII, eerste lid.

<sup>73</sup> In het voorbeeld wordt uitgegaan van een met het kalenderjaar samenvallend boekjaar.



worden gedaan.<sup>74</sup> Die verkorting van de termijn is mogelijk omdat, zoals de toelichting stelt, belanghebbenden dan voldoende gewend zijn aan de nieuwe wetgeving en eerder een weloverwogen verzoek kunnen doen.<sup>75</sup>

Over deze wijziging met ingang van 1-1-2018 maakt de Afdeling twee opmerkingen.

Naar het de Afdeling voorkomt kan een verzoek met betrekking tot het (boek)jaar 2018 zélf, anders dan de toelichting stelt, niet al vóór 1-1-2018 worden gedaan. De verkorting van de termijn treedt immers pas op 1-1-2018 in werking.

Daarnaast merkt de Afdeling op dat met de verkorting van de termijn met ingang van 1-1-2018, met ingang van die datum ook de termijn van achttien maanden komt te vervallen. Dit impliceert dat met betrekking tot de jaren 2016 en 2017 geen verzoeken achteraf meer kunnen worden gedaan. Een overgangsrechtelijke bepaling die dit wél mogelijk maakt, ontbreekt.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

7. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,

---

<sup>74</sup> Artikel II, onderdeel B, en artikel VII, derde lid.

<sup>75</sup> Toelichting op artikel II, onderdeel B, laatste volzin.

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.14.0252/III

- In het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 de zinsnede “ondernemingen gedreven door natuurlijke personen” wijzigen in “ondernemingen gedreven door een of meer natuurlijke personen”, in overeenstemming met de formulering in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb 1969 (artikel I, onderdeel A).