

Vergaderjaar 2014–2015

**34 003**

## **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)**

**D**

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 24 maart 2015

#### **Inleiding**

Na de behandeling van dit wetsvoorstel in de Tweede Kamer, doet het mij deugd om te constateren dat ook uw Kamer dit wetsvoorstel met voortvarendheid in behandeling heeft genomen. Graag maak ik dan ook van de gelegenheid gebruik om hiervoor mijn waardering uit te spreken. Gelet op de door de Europese Commissie (EC) geopende formele onderzoeksprocedure (onderzoeksprocedure) naar de wijze waarop de huidige vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen is vormgegeven, lijkt ook uw Kamer te onderschrijven dat een voortvarende behandeling van dit wetsvoorstel van het grootste belang is voor zowel belanghebbenden als de Belastingdienst.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen van de verschillende fracties zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord. Op verzoek van de leden van de fractie van het CDA wordt tevens ingegaan op de vragen in de brieven van de Vereniging voor Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO) en de Unie van Waterschappen (UvW). Voor zover deze vragen overeenkomen met dan wel aansluiten bij de vragen van de leden van een of meerdere fracties worden de vragen van deze koepelorganisaties gelijktijdig met de vragen van deze leden behandeld. Omdat de brief van het VNG een aspect bevat waarnaar niet door de leden van een of meer fracties wordt gevraagd, wordt aan het einde van deze nota op de desbetreffende vraag ingegaan.

#### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de VVD**

De leden van de fractie van de VVD vragen, evenals de VNG en het UvW, of het kabinet bereid is om de vrijstellingsbepaling te verruimen die ziet op overheidstaken die worden verricht op basis van een dienstverleningsovereenkomst. Door die verruiming kan, naar de mening van de vragenstellers, de vrijstelling meer in overeenstemming worden gebracht met de

bedoeling van het amendement Dijkgraaf<sup>1</sup>, waarmee deze vrijstelling in het wetsvoorstel is opgenomen. De leden verwijzen daarbij naar de suggestie die de VNG in haar brief doet. De leden van de fractie van de PvdA vragen in dit kader om in te gaan op het door de VNG geschetste voorbeeld van de buitengewone opsporingsambtenaren (BOA) en om te schetsen onder welke voorwaarden het op basis van een dienstverleningsovereenkomst uitlenen van een BOA van de ene gemeente aan de andere gemeente voor de uitlenende gemeente buiten de vennootschapsbelastingheffing kan blijven.

De suggestie die de VNG in haar brief doet, biedt de mogelijkheid om alle activiteiten die gemeenten onderling verrichten op basis van een dienstverleningsovereenkomst onder de vrijstelling te brengen. Op deze manier kan derhalve ook commerciële dienstverlening van de ene gemeente aan de andere gemeente onder de vrijstelling worden gebracht. Dit voert te ver gelet op het streven van dit wetsvoorstel om een gelijk speelveld voor overheidsondernemingen en private ondernemingen te creëren en is in strijd met het voorstel voor de dienstige maatregelen van de EC alsmede met de strekking van het amendement Dijkgraaf. Met het amendement is bedoeld om overheidstaken – waarmee niet in concurrentie wordt getreden – die gemeenten onderling verrichten op basis van een dienstverleningsovereenkomst vrij te stellen. Het amendement is naar mijn indruk niet bedoeld om bijvoorbeeld ook ondersteunende diensten, zoals ICT-diensten die op basis van een dienstverleningsovereenkomst worden verricht, onder het bereik van de vrijstelling te brengen. Hierbij is niet van belang of die (ondersteunende) diensten door de afnemer worden gebruikt voor het verrichten van overheidstaken. Op een ander punt lijkt het voorgestelde artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 3°, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) overigens wel wat te beperkt te zijn vormgegeven. Bij een letterlijke uitleg van de tekst zijn winsten behaald met het verrichten van overheidstaken op basis van een dienstverleningsovereenkomst slechts vrijgesteld indien deze winsten bij de afnemer – indien deze de activiteiten zelf zou hebben verricht – buiten de belastingheffing zouden zijn gebleven omdat de afnemer de vrijstelling voor overheidstaken zou kunnen toepassen. De vrijstelling zou dan niet kunnen worden toegepast indien deze winsten bij de afnemer van de dienst – indien deze de activiteiten zelf zou hebben verricht – niet in de belastingheffing zouden worden betrokken omdat geen sprake is van een onderneming, dan wel de interneactiviteitenvrijstelling zou kunnen worden toegepast. Deze uitleg volgt met name uit de zinsnede «ingevolge onderdeel b» in genoemd onderdeel 3°. Een dergelijke strakke uitleg is naar mijn mening niet in lijn met doel en strekking van genoemd amendement Dijkgraaf. Naar mijn mening dient de zinsnede «ingevolge onderdeel b» daarom breder te worden uitgelegd. Vooruitlopend op een wetswijziging zal ik deze zinsnede dan ook ruim uitleggen. De met het amendement Dijkgraaf geïntroduceerde vrijstelling is dus ook van toepassing indien de voordelen van de activiteiten bij de afnemer buiten de winst zouden blijven omdat er geen sprake is van een onderneming dan wel een interneactiviteitenvrijstelling van toepassing is, maar de activiteit wel een overheidstaak betreft waarmee niet in concurrentie wordt getreden (waarbij de activiteiten bij de afnemer – indien deze de activiteiten zou hebben verricht – dus wel onder de omschrijving van de vrijstelling voor overheidstaken zou vallen).

Het voorbeeld dat de VNG in haar brief aanhaalt betreft een BOA die in gemeente A de openbare orde handhaaft en dit, op basis van een dienstverleningsovereenkomst tussen gemeente A en gemeente B, ook in gemeente B doet. Indien de dienstverlening bestaat uit het – ten behoeve van gemeente B – handhaven van de openbare orde, kan deze bij gemeente A dus onder de vrijstelling van het voorgestelde artikel 8e,

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 11.

eerste lid, onderdeel a, onder 3°, van de Wet Vpb 1969 gaan vallen, ook al zou de activiteit «handhaven van de openbare orde» voor gemeente B geen onderneming vormen als zij deze activiteit zelf zou hebben uitgeoefend (en er dus niet toe wordt gekomen aan de overheidstakenvrijstelling). Hierbij is het echter wel van belang dat de relevante dienstverlenende activiteit een overheidstaak in de zin van de overheidstakenvrijstelling is waarmee niet in concurrentie wordt getreden. Het is dus relevant dat de dienstverleningsovereenkomst op de juiste wijze wordt vormgegeven. Het louter uitlenen van personeel aan een ander zal immers in de regel geen overheidstaak in de zin van de overheidstakenvrijstelling zijn, terwijl het handhaven van de openbare orde voor een ander wel als een overheidstaak kan worden gezien.

De leden van de fractie van de VVD vragen of er mogelijkheden zijn voor meer objectieve vrijstellingen, om de mogelijkheden hiertoe met de sector te verkennen en om zo nodig aanvullende wetgeving te introduceren. De VNG vraagt aandacht te besteden aan de relatie met andere wetgeving en de bijzondere positie die gemeenten innemen in ons staatsbestel. Met het oog op de speciale positie van de (gemeente als) overheid zou, aldus de VNG, meer gebruik kunnen worden gemaakt van de vrijstellingsmogelijkheden die de staatssteunregels bieden. Gedacht zou kunnen worden aan meer winstvrijstellingen voor instellingen die gemeenten ondersteunen omdat sprake is van diensten van algemeen (economisch) belang. Geoorloofde staatssteun zou volgens de VNG niet tot de winst moeten behoren.

Er is een verschil tussen de kwalificaties «geen staatssteun» en «geoorloofde staatssteun». Het wetsvoorstel is zo vormgegeven dat er bij de belastingheffing van overheidsondernemingen, naar de mening van het kabinet, geen sprake meer is van staatssteun. Een dergelijke aanpak heeft voordelen ten opzichte van het, indien mogelijk, meer gebruikmaken van geoorloofde staatssteun, omdat alsdan geen steun hoeft te worden gerapporteerd en deze niet hoeft te worden kennisgegeven (zoals het geval is bij steun die kennisgegeven kan worden op basis van de algemene groepsvrijstellingsverordening). Daarnaast hoeven, wat van belang is met het oog op de administratieve lasten, niet jaarlijks de gegevens per onderneming op een centrale website te worden gezet conform de nieuwe eisen van de EC.

Om uitdrukking te geven aan de rol die overheden met hun activiteiten spelen in de maatschappij is onder meer de vrijstelling voor de (niet-concurrerende) uitoefening van overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden in het wetsvoorstel opgenomen. De suggestie van de VNG dat geen rekening zou zijn gehouden met de bijzondere positie van gemeenten als overheid onderschrijf ik dan ook niet. De vormgeving van het wetsvoorstel, en de daarin opgenomen vrijstellingen, is mede een uitvloeisel van de vanaf januari 2013 veelvuldig gevoerde overleggen met alle betrokkenen waarbij juist ook is gekeken naar de mogelijkheden en wenselijkheid van vrijstellingen. Alles overwegende zie ik thans geen aanleiding tot de introductie van andere vrijstellingen dan nu voorgesteld. De leden van de fracties van de VVD en de PvdA vragen of er sprake is van normaal vermogensbeheer bij (kostendekkende) verhuur van vastgoed aan bedrijven of particulieren uit maatschappelijke overwegingen of wegens marktfalen.

In welke gevallen er sprake is van normaal vermogensbeheer is niet eenduidig af te leiden uit de jurisprudentie. Het onderscheid tussen beleggen en ondernemen en, in dat kader, de vraag wanneer sprake is van normaal vermogensbeheer speelt eveneens in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) (met name box 1 versus box 3) en voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956. Rechterlijke instanties oordelen hierover van geval tot geval aan de hand van de feiten en omstandigheden.

In de Wet Vpb 1969 is voor stichtingen en verenigingen en – in het voorliggende wetsvoorstel – voor publiekrechtelijke rechtspersonen alleen sprake van belastingplicht voor zover zij een onderneming drijven. Dit betekent dat om te bepalen of door deze lichamen gehouden vastgoed in de vennootschapsbelastingheffing betrokken wordt, allereerst bezien dient te worden of de vermogensbestanddelen op basis van de vermogensetiketteringsregels kunnen worden toegerekend aan een (overigens bestaande) onderneming. Als dit het geval is, wordt het vastgoed in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken. Indien op basis van de vermogensetiketteringsregels het vastgoed niet aan een dergelijke onderneming kan worden toegerekend, zal afhankelijk van de feiten en omstandigheden bepaald dienen te worden of de exploitatie van vastgoed zelf tot het drijven van een onderneming leidt. Zo kan ik mij voorstellen dat de wijze waarop de exploitatie bij publiekrechtelijke lichamen georganiseerd is, overeenkomt met de wijze waarop deze plaatsvindt bij private organisaties zoals woningcorporaties of commerciële vastgoedexploitanten. Het feit dat een private organisatie een hoger rendement verlangt en daarom het in de vraagstelling bedoeld deel van de markt overlaat aan publiekrechtelijke lichamen, sluit het drijven van een onderneming door overheden – of anderen – niet bij voorbaat uit. Ongeacht of er sprake is van exploitatie vanuit maatschappelijke overwegingen of vanuit marktfaalen, zal beoordeeld moeten worden of er fiscaal sprake is van een onderneming. Voorgaande betekent dat de vermogensbestanddelen die niet tot het ondernemingsvermogen gerekend worden (en ook zelf geen onderneming vormen), niet in de vennootschapsbelastingheffing betrokken worden. Het publiekrechtelijke lichaam hoeft dan niet meer te bepalen of er sprake is van normaal vermogensbeheer.

De leden van de fracties van de VVD, de PvdA, het CDA en de SP vragen naar de administratieve verplichtingen, in het bijzonder naar de aangifteverplichting en de administratieplicht, voor publiekrechtelijke rechtspersonen die geheel of gedeeltelijk objectief vrijgestelde activiteiten verrichten.

Het kabinet onderschrijft het uitgangspunt van deze leden dat administratieve lasten zo veel mogelijk vermeden moeten worden en dat onvermijdelijke administratieve lasten zo veel mogelijk beperkt moeten worden. In het implementatietraject blijf ik mij daarvoor inzetten, ook met betrekking tot overheidsondernemingen die geheel of gedeeltelijk objectief vrijgestelde activiteiten verrichten. In antwoord op de vragen van de genoemde leden schets ik gaarne het kader. De VNG, het IPO en de UvW vragen daar ook naar in hun brieven. Belastingplicht en aangifteplicht hoeven niet altijd samen te vallen. Het uitnodigen tot het doen van aangifte is een bevoegdheid van de inspecteur. De aangifteverplichting bestaat in ieder geval nadat de inspecteur de desbetreffende belastingplichtige heeft uitgenodigd tot het doen van aangifte. Voor situaties waarin geen belasting is verschuldigd is al geregeld dat de belastingplichtige niet om een uitnodiging tot het doen van aangifte hoeft te verzoeken. Er kan redelijkerwijs aangenomen worden dat er over een tijdvak geen belasting verschuldigd is of geen aanslag zal worden opgelegd, indien de activiteiten van de belastingplichtige geheel objectief zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Indien de belastingplichtige naast vrijgestelde activiteiten ook belaste activiteiten verricht, zal wel een uitnodiging worden uitgereikt en moet aangifte worden gedaan voor de vrijgestelde en de belaste activiteiten. Ik zie geen ruimte om toe te staan dat slechts een gedeeltelijke aangifte gedaan wordt en vind dat ook niet wenselijk. Voor alle belastingplichtige lichamen geldt een administratieplicht voor fiscale doeleinden. Aan de administratieverplichting wordt voldaan indien de inspecteur bij een controle de voor de belastingheffing relevante gegevens kunnen worden getoond. In het algemeen zal dus de adminis-

tratie die overheidsondernemingen op dit moment al bijhouden volstaan om te voldoen aan de administratieverplichting van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Een uitzondering hierop kan het opmaken van een fiscale openingsbalans zijn. Het opmaken van een dergelijke balans heeft echter weinig toegevoegde waarde indien een publiekrechtelijke rechtspersoon alleen maar vrijgestelde activiteiten verricht en blijft verrichten. Met het oog op het zo veel mogelijk beperken van de additionele administratieve lasten als gevolg van dit wetsvoorstel kan in deze specifieke gevallen daarom het opstellen van een fiscale openingsbalans achterwege blijven. Het voorgaande laat onverlet dat een publiekrechtelijke rechtspersoon, zodra deze niet-vrijgestelde activiteiten gaat verrichten, vanaf dat moment voor alle overheidsondernemingen (dus ook voor de vrijgestelde activiteiten) een fiscale openingsbalans dient op te stellen. Hiermee geef ik invulling aan mijn toezegging tijdens het wetgevingsoverleg van 15 december 2014<sup>2</sup> om tijdens de implementatiefase, met het oog op de reductie van de administratieve lasten en uitvoeringskosten, te bezien hoe wordt omgegaan met taken die overduidelijk van de overheid zijn.

### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de PvdA**

De leden van de fractie van de PvdA willen graag weten in hoeverre het voorliggende wetsvoorstel in overeenstemming is met de Europese regels inzake mededinging en niet-toelaatbare staatssteun.

Het voorliggende wetsvoorstel voorziet in de benodigde maatregelen om te voldoen aan het voorstel voor dienstige maatregelen dat de EC in mei 2013 gedaan heeft. Hierin wordt Nederland opgeroepen de wetgeving zodanig te wijzigen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op dezelfde wijze aan vennootschapbelasting worden onderworpen als private ondernemingen. De vrijstellingen die in het wetsvoorstel zijn opgenomen, hebben tot doel om, binnen de kaders van staatssteun, ongewenste effecten van deze belastingplicht zo veel mogelijk te voorkomen. Het kabinet is van oordeel dat het voorliggende wetsvoorstel in overeenstemming is met de Europese regels inzake mededinging en niet-toelaatbare staatssteun, maar het eindoordeel hierover ligt bij de EC.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het onderhavige wetsvoorstel niet interfereert met de Europese aanbestedingsregels en de WTO-regels inzake openbare aanbesteding. Het onderhavige wetsvoorstel moderniseert de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen op een zodanige wijze dat de fiscaliteit geen of een beperkte invloed zou moeten hebben op de wijze waarop overheden hun organisatie vormgeven. Bij de vormgeving van de quasi-inbestedingsvrijstelling is ook gekeken naar de Europese aanbestedingsrichtlijn. De situaties die ondervangen kunnen worden met de quasi-inbestedingsvrijstelling lijken buiten het toepassingsbereik te vallen van de Europese aanbestedingsrichtlijn<sup>3</sup> waardoor mag worden verwacht dat deze richtlijn en vrijstelling niet met elkaar interfereren. Daarbij zij aangetekend dat de aanbestedingsrichtlijnen een ander kader vormen dan de staatssteunregels en ook een ander doel hebben. De uitzonderingen op de aanbestedingsplicht worden door de richtlijn en de jurisprudentie bepaald. Daarbij kan in voorkomend geval de quasi-inbestedingsvrijstelling als aanwijzing worden gebruikt voor de toepasselijkheid van de desbetreffende uitzondering op de aanbestedingsplicht. Ook tijdens de diverse consultatiegesprekken is niet

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr.14.

<sup>3</sup> Zie artikel 12 van Richtlijn 2014/24/EU van het Europees parlement en de Raad van 26 februari 2014, betreffende het plaatsen van overheidsopdrachten en tot intrekking van Richtlijn 2004/18/EG.

gebleken dat een en ander met elkaar interfereert. Eenzelfde redenering volgt het kabinet ten aanzien van het WTO verdrag. Het kabinet heeft uitdrukkelijk niet bedoeld wetgeving voor te bereiden die in strijd is met internationale verdragen. Anderzijds kan niet worden uitgesloten dat ten aanzien van onderdelen van het onderhavige wetsvoorstel of ten aanzien van specifieke cases discussie zou kunnen ontstaan over al dan niet strijdigheid met internationale verdragen.

De leden van fractie van de PvdA vragen of er een fiscale prikkel bestaat die overheden beïnvloedt bij de keuze tussen in- of uitbesteden van activiteiten. Bij de afweging voor een overheid tussen in- of uitbesteding van een activiteit spelen verschillende aspecten een rol. Naast de fiscale behandeling zullen ook andere aspecten – veelal te herleiden tot kwaliteits- en efficiencyoverwegingen – van belang zijn. Zo zullen tevens relevant zijn de eventuele wettelijke (on)mogelijkheid tot in- of uitbesteding, de omvang van de kosten van de verschillende mogelijkheden (inclusief te verrichten investeringen als tot inbesteding wordt besloten) en of de benodigde expertise in de eigen organisatie voorhanden is. Het kabinet heeft niet de indruk dat dit wetsvoorstel de bestaande afweging om tot in- of uitbesteding over te gaan in betekenende mate zal wijzigen. Overigens zullen voor private partijen grotendeels dezelfde afwegingen een vergelijkbare rol spelen bij de vraag of activiteiten beter kunnen worden in- of juist uitbesteed.

De leden van de fracties van de PvdA en D66 verzoeken om een toelichting op de toepassing van het 90%-criterium, zoals dat in de vrijstelling voor academische ziekenhuizen wordt gehanteerd. In de Wet Vpb 1969 is een aantal vrijstellingen opgenomen met een soortgelijk 90%-criterium, zoals de vrijstelling voor (bepaalde) pensioenfonds, bibliotheken en zorginstellingen. Ook bij deze vrijstellingen geldt mede als voorwaarde dat door het lichaam uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90%) kwalificerende activiteiten worden verricht. Dit 90%-criterium voorkomt dat bij het verrichten van relatief geringe andere activiteiten direct een (integrale) belastingplicht zou ontstaan. Hierbij kan gedacht worden aan een bibliotheek die tevens een (bescheiden) koffiecorner exploiteert. Bij de toepassing van het 90%-criterium kunnen verschillende factoren, zoals de door de leden van de fractie van de PvdA genoemde omzet, vierkante meters, fte en loonsom, als maatstaf worden genomen. Op zichzelf zou er, vanuit het oogpunt van rechtszekerheid en uitvoeringslasten, een voorkeur kunnen bestaan voor het hanteren van een vaste voorgeschreven maatstaf. Dit zou evenwel geen recht doen aan de praktijk. In de praktijk is er een grote diversiteit in de aard en omvang van activiteiten en hoe die zijn georganiseerd. Het voorschrijven van één allesbepalende maatstaf kan dan knellend zijn en tot onbedoelde uitkomsten leiden. Zo zal een vaste maatstaf van het aantal fte's dat aan de vrijgestelde en niet-vrijgestelde activiteit is toe te rekenen, voor een relatief arbeidsintensieve niet-vrijgestelde activiteit heel anders uitwerken dan voor een minder arbeidsintensieve niet-vrijgestelde activiteit. Een dergelijke vaste maatstaf van bijvoorbeeld het aantal fte's kan er derhalve toe leiden dat in het ene geval onbedoeld van de vrijstelling gebruik kan worden gemaakt, terwijl in een ander geval een activiteit juist onbedoeld in de heffing wordt betrokken. Ditzelfde geldt voor de andere genoemde maatstaven als omzet, vierkante meters of loonsom. Ik wil daarom geen vaste maatstaf voorschrijven. Per geval zal moeten worden gezien wat de meest passende maatstaf is, waarbij het goed mogelijk is dat ook een combinatie van verschillende maatstaven in samenhang gezien, tot een adequate invulling van het 90%-criterium leidt. Dit neemt niet weg dat als een van de factoren voor het desbetreffende lichaam een evident adequate maatstaf is, deze ene maatstaf gehanteerd kan worden.

De leden van de fractie van de PvdA vragen om een reactie op de aanbeveling om door gemeenten aan gelieerde ANBI's verstrekte subsidies, al dan niet onder voorwaarden, niet tot de winst te rekenen. Een van de belangrijkste doelstellingen van onderhavig wetsvoorstel is het creëren van een gelijk fiscaal speelveld. Het zou daarom voor de fiscale behandeling van de subsidie geen verschil moeten maken of de ANBI die de subsidie ontvangt wel of niet aan de gemeente is gelieerd. Voor de fiscale behandeling van de ontvangen subsidie bij de ANBI kan een onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin de ANBI belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting en de situatie waarin dit niet het geval is. Als de ANBI niet belastingplichtig is, wordt de ontvangen subsidie ook niet in de belastingheffing betrokken. Indien de ANBI wel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting is, behoort de subsidie in beginsel tot de winst, mits deze toe te rekenen is aan een onderneming.

Bij de beoordeling of een stichting – en meer specifiek een ANBI – een onderneming drijft kan de ontvangen subsidie ertoe leiden dat vermogensoverschotten worden behaald. In een beleidsbesluit<sup>4</sup> is voor gesubsidieerde instellingen vastgelegd dat toch geen sprake is van een winststreven indien aan de in dat besluit opgenomen voorwaarden wordt voldaan. Kort gezegd komen deze voorwaarden erop neer dat de instelling kwalificerende subsidies moet ontvangen, deze subsidies ten minste 70% van het totaal aan inkomsten moeten beslaan en eventuele andere inkomsten slechts mogen bestaan uit eigen bijdragen voor de gesubsidieerde activiteit. Inzicht in de voorwaarden die door gemeenten worden gesteld aan de verstrekte subsidies heeft het kabinet niet. Het is echter goed denkbaar dat de ANBI's waarnaar de leden van de fractie van de PvdA vragen, een beroep kunnen doen op dit besluit, dan wel dit beleid al jaren toepassen. Een nieuwe regeling lijkt dan ook niet nodig.

De leden van de fractie van de PvdA vragen een reactie op de aanbeveling van de UvW om te voorzien in een specifieke vrijstelling voor de voordelen uit winning of levering van energie, grondstoffen en water, wanneer deze voordelen zijn verkregen als onderdeel van de uitoefening van een overheidstaak.

Waterschappen zijn door innovatieve technieken in staat om uit afvalwater energie en nuttige grondstoffen te winnen en die door te leveren aan derden. Waterschappen kunnen verschillende rechtsvormen hebben. Afhankelijk van de rechtsvorm zal het voor de belastingplicht noodzakelijk zijn om te beoordelen of er sprake is van het drijven van een onderneming. Een dergelijke beoordeling zal van geval tot geval geschieden aan de hand van de desbetreffende feiten en omstandigheden. Op die manier worden deze activiteiten op een gelijke wijze in de heffing betrokken als private bedrijven die – al dan niet als bijproduct – energie produceren, transporteren en leveren. Voor activiteiten op het gebied van de produceren, transporteren en leveren van energie is in het voorgestelde artikel 8e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 bepaald dat de voordelen uit die activiteiten niet zijn vrijgesteld. De achtergrond hiervan is dat lichamen die dergelijke activiteiten verrichten daarvoor nu al belastingplichtig zijn en het kabinet buiten twijfel wil stellen dat die situatie wordt gecontinueerd. Het zou daarmee niet stroken om soortgelijke activiteiten van waterschappen anders te behandelen.

De leden van de fractie van de PvdA constateren dat de budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel wordt geraamd op een bedrag van € 100 miljoen per jaar. Zij vragen, evenals de leden van de fractie van de SP en de VNG, of dit neerkomt op een overheveling van gelden van andere overheden naar het Rijk. Tevens vragen de leden van de fractie van de

<sup>4</sup> Beleidsbesluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

PvdA of dit leidt tot een stijging van de lokale lasten. Ten slotte willen zij in dit kader, net als de leden van de fractie van D66 en de VNG, weten of het kabinet voornemens is de andere overheden te compenseren.

De gemoderniseerde vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen leidt ertoe dat wanneer overheidslichamen vennootschapsbelasting betalen, gelden van medeoverheden terechtkomen in de algemene middelen van de Staat. Het wetsvoorstel strekt ertoe een gelijk speelveld te bewerkstelligen in de vennootschapsbelasting tussen private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen. Vanuit doel en strekking van dit wetsvoorstel ligt het niet voor de hand de reparatie van het ongelijke speelveld weer ongedaan te maken door middel van compensatie. Immers, private ondernemingen zijn hiervoor ook niet gecompenseerd. Een specifieke en passende compensatie is – om reden van concurrentievervalsing – niet mogelijk en zal tevens stuiten op Europeesrechtelijke (staatssteun)bezwaren. Een generieke storting in bijvoorbeeld gemeente- of provinciefonds is naar de mening van het kabinet te grofmazig om de tegemoetkoming in de juiste verhouding terecht te laten komen bij de getroffen belanghebbenden. Ook vanuit dit praktische oogpunt ligt deze vorm van terugsluis derhalve niet voor de hand. Het is aan de medeoverheden zelf om te bepalen hoe zij om willen gaan met een eventuele derving van middelen, waarbij niet is gezegd, dit in reactie op een vraag van de leden van de fractie van de PvdA en van de VNG, dat dit wetsvoorstel automatisch leidt tot een stijging van de lokale lasten voor de burger. Medeoverheden kunnen immers ook andere keuzes maken.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht tot meer of minder economische activiteiten van overheden leidt en naar de gevolgen daarvan op de geraamde budgettaire opbrengst. Er is geen onderzoek gedaan naar de invloed van het onderhavige wetsvoorstel op de omvang van de economische activiteiten van overheden. Bij gebrek aan gedetailleerde microgegevens is de raming gebaseerd op financiële macrogegevens van de sector overheid zoals deze door het Centraal Bureau voor de Statistiek worden geregistreerd. Met deze maatregel wordt een gelijk speelveld gecreëerd hetgeen in het algemeen bevorderlijk is voor de economie.

### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van het CDA**

De leden van de fractie van het CDA vragen of het verschil tussen de administratieve lasten en de geraamde budgettaire opbrengst niet groter zou zijn als overheden op basis van de Wet Markt en overheid voor hun economische activiteiten niet minimaal de integrale kostprijs in rekening moeten brengen, maar de marktprijs. De budgettaire opbrengst zou inderdaad hoger kunnen zijn als overheden de marktprijs in rekening zouden moeten brengen voor hun economische activiteiten. Echter, dit wetsvoorstel bevat, in tegenstelling tot de Wet Markt en overheid, niet een voorschrift voor een dergelijke prijsstelling. Wel kan in voorkomende gevallen als gevolg van reeds in de Wet Vpb 1969 geldende bestaande verrekenprijzensystematiek een prijscorrectie plaatsvinden in gelieerde verhoudingen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet bereid is om goed te keuren dat voor de toetsing van het winstoogmerk wordt uitgegaan van de totaalwinstgedachte bezien over de gehele objectieve levensduur van de onderneming.

De totale winst in fiscale zin is voor ondernemingen van stichtingen en verenigingen, en op grond van dit wetsvoorstel vanaf 2016 eveneens voor publiekrechtelijke lichamen, opgebouwd uit alle voordelen (uit onderneming) die zijn gerealiseerd in de periode waarin de onderneming in

fiscaalrechtelijke zin wordt gedreven. Deze periode kan afwijken van de periode waarin de activiteit wordt uitgeoefend dan wel van de bestaansperiode van het lichaam als zodanig.

De leden van de fractie van het CDA lijken voor het winstoogmerk uit te willen gaan van de totaalwinst over de totale periode waarin een activiteit wordt uitgeoefend. Daarbij vraagt de fractie enerzijds goed te keuren dat niet wordt aangesloten bij de bestaansperiode van de onderneming in fiscaalrechtelijke zin maar bij de gehele levensduur van de activiteit.

Anderzijds vragen zij goed te keuren dat niet de jaarwinst – de winst die doorgaans wordt gehanteerd voor de toets of sprake is van overschotten of niet – maar de totaalwinst als uitgangspunt wordt genomen.

Voor de beoordeling of voor de vennootschapsbelasting sprake is van een onderneming is onder meer van belang of er een winststreven is. Dit subjectieve gegeven wordt fiscaal geobjectiveerd door een winststreven aan te nemen als met een activiteit structureel overschotten worden gerealiseerd. Om een eerste beoordeling te maken of (structurele) overschotten worden gerealiseerd, wordt gekeken naar het resultaat van het betreffende jaar. De commerciële jaarstukken mogen hierbij als uitgangspunt genomen worden, waarbij uiteraard wel rekening gehouden moet worden met evidente verschillen tussen de commerciële en fiscale winstbepalingsregels. Op de cijfers in de commerciële jaarstukken kan namelijk regelgeving – te denken valt hierbij aan de voorschriften die voortvloeien uit het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) – van toepassing zijn die een winststreven in fiscaalrechtelijke zin niet direct zichtbaar maakt. In dergelijke gevallen dient een vertaalslag te worden gemaakt naar bedragen die de fiscale resultaten weergeven. Alhoewel het voorstel om gebruik te maken van het totaalwinstbegrip (maar dan wel over de fiscale ondernemingsperiode) mij tot op zekere hoogte conceptueel zeker aanspreekt, vraag ik mij ten zeerste af in hoeverre dit in de praktijk uitvoerbaar zal zijn. Publiekrechtelijke lichamen lijken – met uitzondering van bijvoorbeeld twee gemeenten die fuseren – in veel gevallen een in beginsel onbepaalde levensduur te kennen. Ook een bepaalde activiteit kan een lange en op voorhand onbekende levensduur hebben. Zowel de totale winst van een onderneming als ook de levensduur van een activiteit lijken derhalve in beginsel niet te kunnen worden vastgesteld, omdat simpelweg niet in een glazen bol gekeken kan worden. De omvang van de totaalwinst kan dan uiteindelijk slechts achteraf worden vastgesteld. Daarom wordt in het wettelijk systeem aangesloten bij de heffing over jaarwinsten.

De fiscale jaarwinsten dienen volgens goedkoopmansgebruik bepaald te worden. Op dit beginsel wordt in diverse wettelijke bepalingen inbreuk gemaakt. Denk bijvoorbeeld aan de afschrijvingsbeperking op gebouwen (artikel 3.30a van de Wet IB 2001). Een dergelijke door beleidsmatige overwegingen ingegeven beperking kan in een individueel geval ertoe leiden dat een hoge jaarwinst (piek) wordt gepresenteerd die er commercieel niet is en er fiscaal ook niet zou zijn als deze afschrijvingsbeperking niet zou gelden. Ik kan mij voorstellen dat in een dergelijk geval en louter in het kader van de toets van het winstoogmerk, van het effect van die afschrijvingsbeperking wordt geabstraheerd. Het is in het algemeen niet nodig om voor de beoordeling van een winstoogmerk eerst een volledige fiscale balans op te stellen. Op een andere wijze wordt de gedachte van de leden van de fractie van het CDA wel tot uitdrukking gebracht. Indien met een activiteit in een jaar een incidenteel overschot is gerealiseerd en de potentieel belastingplichtige kan onderbouwen dat van enige winstpotentie geen sprake is, dan zal een winstoogmerk (vooralnog) ontbreken. Ten overvloede wil ik hierbij wel benadrukken dat ook in dergelijke gevallen de fiscaal herleide cijfers als uitgangspunt dienen te gelden bij de toets of sprake is van overschotten.

Ook bij niet-overheidsondernemingen wordt bij de vaststelling of al dan niet sprake is van een winstoogmerk uitgegaan van de jaarwinst. Wanneer

bij overheidsondernemingen van een ander startpunt zou worden uitgegaan, is dit niet in lijn met het nagestreefde gelijke speelveld.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de verhouding tussen de toepassing van het arm's lengthbeginsel van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 en de derde voorwaarde voor toepassing van de samenwerkingsvrijstelling. Die derde voorwaarde houdt in dat de deelnemers naar rato van hun afname moeten bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband. In samenhang hiermee vragen deze leden of hier gelezen kan worden dat de prijs die het samenwerkingsverband aan de deelnemers in rekening brengt ten minste de kostprijs bedraagt.

Kenmerk van samenwerkingsverbanden van overheden, zoals een openbaar lichaam op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen, is dat de overheden zelf in staat zouden zijn de diensten te verrichten, maar vanwege een gewenste kwaliteits- of efficiëntie-impuls tot samenwerking overgaan. Door de introductie van de samenwerkingsvrijstelling voor situaties die niet tot belastingheffing hadden geleid als de betreffende overheden de activiteiten zelf hadden verricht, beoogt het kabinet om geen fiscale drempel op te werpen voor situaties waarin reëel wordt samengewerkt. Vanuit de inventarisatie- en consultatiegesprekken met de koepelorganisaties is voorts gebleken dat dergelijke samenwerkingsverbanden veelal zodanig zijn opgezet dat de deelnemende overheden de kosten daarvan delen. Indien de gemeenschappelijke regelingen uitsluitend presteren voor de aangesloten overheden, zullen deze kosten gelijk zijn aan de opbrengsten van het samenwerkingsverband. In deze gevallen is er geen winstoogmerk bij het samenwerkingsverband op grond waarvan geen onderneming wordt gedreven en geen belastingplicht ontstaat. In zoverre komt toepassing van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 niet aan de orde.

Als het samenwerkingsverband wel een onderneming drijft, dient beoordeeld te worden of er sprake is van gelieerdheid in de zin van artikel 8b van de Wet Vpb 1969. Het is niet zo dat iedere vorm van gezamenlijk aandeelhouderschap, bestuur of toezicht leidt tot het constateren van bedoelde gelieerdheid. Van belang hierbij is of de aandeelhouder, toezichthouder en/of bestuurder voldoende zeggenschap heeft om invloed uit te kunnen oefenen op de vaststelling van de prijzen voor de transacties die tussen de betrokken lichamen plaatsvinden. Per situatie zal dienen te worden beoordeeld of materieel sprake is van een dergelijke zeggenschap.

Als is vastgesteld dat er sprake is van een onderneming en van gelieerdheid als bedoeld in artikel 8b van de Wet Vpb 1969, dan is nog relevant of de winst die uit de activiteiten van het samenwerkingsverband voortvloeit, is vrijgesteld of niet. In het geval het resultaat door een objectvrijstelling (zoals de samenwerkingsvrijstelling, maar bijvoorbeeld ook de quasi-inbestedingsvrijstelling) per saldo niet in de heffing wordt betrokken, is er wat mij betreft geen aanleiding om een arm's lengthcorrectie aan te brengen. Een dergelijke correctie zou alleen maar tot hogere administratieve lasten leiden.

In het geval dat er is vastgesteld dat een onderneming wordt gedreven, dat er sprake is van gelieerdheid en dat er geen objectvrijstelling wordt toegepast, dan dienen voor de bepaling van zowel de te belasten als de vrij te stellen winst de voorwaarden tussen de deelnemende overheid en het belastingplichtige samenwerkingsverband op grond van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 in overstemming te worden gebracht met de voorwaarden die met onafhankelijke derden zouden zijn overeengekomen. Dat is ook passend en in overeenstemming met het doel van dit wetsvoorstel, aangezien het dan gaat om activiteiten in het economische verkeer waarmee in concurrentie wordt getreden en private bedrijven in deze situatie op gelijke wijze in de heffing worden betrokken.

De voorwaarde voor toepassing van de samenwerkingsverbandvrijstelling dat de deelnemers naar evenredigheid van hun afname bijdragen in de kosten daarvan, strijdt hiermee niet. Deze voorwaarde is niet bedoeld om uit te sluiten dat de bijdragen de kosten te boven gaan, maar verlangt dat de bijdragen geschieden naar de bedoelde evenredigheid. De tweede vraag van de leden van de fractie van het CDA beantwoord ik daarom bevestigend.

De leden van de fractie van het CDA vragen, in het verlengde van hun vorige vraag, om een reactie op een voorbeeld waarin een juridische medewerker van gemeente A ook werkzaam is voor de gemeente B en de gemeenten A en B hebben afgesproken de kosten van de medewerker in een bepaalde verhouding te verdelen op basis van een kostenverdelingsovereenkomst. Deze leden vragen ook een reactie op een voorbeeld waarin gemeente A diensten verricht aan een samenwerkingsverband. De leden vragen of de gemeenten in deze voorbeelden in plaats van de kostprijs een marktprijs moeten berekenen op grond van artikel 8b van de Wet Vpb 1969, en vrezen dat hierdoor samenwerking wordt gefrustreerd. Een kostenverdelingsovereenkomst is geen samenwerkingsverband waarop de samenwerkingsvrijstelling toegepast kan worden. In een dergelijke geval dient te worden getoetst of gemeente A met de activiteit een onderneming drijft en zo ja, of op de voordelen daaruit een vrijstelling van toepassing is. Als met deze activiteit, of een groep van verweven activiteiten waartoe deze activiteit kan worden gerekend, op structurele basis niet meer opbrengsten worden gerealiseerd dan de daarvoor gedane uitgaven, ligt het niet voor de hand dat deze activiteit, of groep van verweven activiteiten, als onderneming kwalificeert. De vraag of een vrijstelling van toepassing is, komt dan niet aan de orde. De gemeenten A en B blijven in deze situatie ongelieerd, waardoor ook artikel 8b van de Wet Vpb 1969 geen toepassing vindt.

Als gemeente A diensten verricht aan een samenwerkingsverband (bijvoorbeeld een gemeenschappelijke regeling, nv, bv of coöperatie) waarin gemeente A deelneemt, dient – gelijk aan het vorige voorbeeld – te worden getoetst of gemeente A daarmee een onderneming drijft en zo ja, of op de voordelen daaruit een vrijstelling van toepassing is. Als met deze activiteit, of een groep van verweven activiteiten waartoe deze activiteit kan worden gerekend, op structurele basis niet meer opbrengsten worden gerealiseerd dan de daarvoor gedane uitgaven, ligt het ook hier niet voor de hand dat deze activiteit, of groep van verweven activiteiten, als onderneming kwalificeert. De vraag of een vrijstelling van toepassing is, komt ook dan niet aan de orde. Mocht wel tot het drijven van een onderneming worden geconcludeerd, dan ontstaat tussen de onderneming van gemeente A en het hiervoor benoemde samenwerkingsverband, mits daarin een onderneming wordt gedreven, mogelijk een verhouding als bedoeld in artikel 8b van de Wet Vpb 1969. Voor de winstbepaling van de onderneming van gemeente A dient in dat geval te worden beoordeeld of de winst tot stand is gekomen onder arm's lengthvoorwaarden.

Indien de samenwerking tussen de gemeenten plaatsvindt door middel van een vennootschap onder firma of maatschap, dan wordt de onderneming van zo'n personenvennootschap naar rato van het belang dat de gemeente daarin heeft, toegerekend aan de desbetreffende gemeente. Bij deze vorm van samenwerking is er ook geen sprake van gelieerde verhoudingen in de zin van artikel 8b van de Wet Vpb 1969.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet bereid is om de dubbele belasting te voorkomen die kan ontstaan indien een openbaar lichaam belaste winsten uitkeert aan zijn deelnemers waarbij de participatie tot een ondernemingsvermogen behoort. De uitgekeerde winsten worden dan bij de deelnemer eveneens in de belastingheffing betrokken.

De leden suggereren hierbij dat een oplossing kan worden geboden door op dergelijke uitkerende openbare lichamen de deelnemingsvrijstelling van toepassing te verklaren.

De openbare lichamen die, naast het Rijk, de gemeenten, de provincies en de waterschappen, in aanraking komen met dit wetsvoorstel, zijn naar verwachting over het algemeen samenwerkingsverbanden. Als voor deze samenwerkingsverbanden al zou worden geconcludeerd dat zij een onderneming drijven, zal naar verwachting in veel gevallen gebruik kunnen worden gemaakt van de samenwerkingsvrijstelling. De winsten zijn dan op het niveau van het samenwerkingsverband niet belast. Als het samenwerkingsverband deze winsten vervolgens zou uitkeren – voor zover dat juridisch al mogelijk is – aan zijn deelnemers leidt dat dan alleen op het niveau van de deelnemer mogelijk tot belastingheffing (als de ontvangen gelden al zijn toe te rekenen aan een door de deelnemer gedreven onderneming). Van dubbele belastingheffing is dan geen sprake. Hierbij is het de vraag in hoeverre het waarschijnlijk is dat overschotten die worden behaald in het kader van samenwerking, worden uitgekeerd aan de deelnemers. Mogelijk zal dan eerder een verrekening plaatsvinden met toekomstige bijdragen in de kosten van de deelnemers aan het samenwerkingsverband. Gelet op het voorgaande lijkt het mij niet nodig om te bezien of het wenselijk dan wel mogelijk is om de deelnemingsvrijstelling van toepassing te verklaren op uitkeringen van openbare lichamen aan hun deelnemers.

De leden van de fractie van het CDA constateren terecht dat een gemeente die huishoudelijk afval inzamelt in haar gemeente geen onderneming drijft bij gebrek aan deelname aan het economische verkeer. Zij vragen zich daarbij af of dit ook het geval is indien een gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid (openbaar lichaam) die de taak tot het inzamelen van huishoudelijk afval gedelegeerd (overgedragen) heeft gekregen, het huishoudelijk afval inzamelt. Dit kan ik bevestigen. Ook een dergelijk openbaar lichaam neemt in dat geval geen deel aan het economisch verkeer waardoor geen onderneming wordt gedreven en dus vennootschapsbelastingplicht ontbreekt. Bij gebrek aan belastingplicht wordt niet toegekomen aan de toepassing van de vrijstellingen. Indien dit openbaar lichaam de taak om huisvuil op te halen in een gemeente gemandateerd heeft gekregen, en deze dus voor de gemeente uitoefent, is wel sprake van deelname aan het economische verkeer en van een onderneming (indien ook aan de overige voorwaarden van een onderneming is voldaan) waardoor de samenwerkingsvrijstelling in beeld komt. Hierbij is van belang om te toetsen of de activiteit niet tot een belastingplicht zou hebben geleid dan wel vrijgesteld zou zijn als de deelnemer aan dit openbaar lichaam deze activiteit zelf zou hebben verricht. Doordat de activiteit is gemandateerd aan het openbaar lichaam rust de taak juridisch nog op de gemeente. Wanneer de gemeente de activiteit dan zelf zou hebben verricht zou geen sprake zijn van een onderneming bij gebrek aan deelname aan het economische verkeer. Wanneer ook aan de overige voorwaarden van de samenwerkingsvrijstelling is voldaan, kan derhalve de samenwerkingsvrijstelling worden toegepast in de situatie dat dit openbaar lichaam op grond van een mandaat huisvuil ophaalt in de deelnemende gemeenten.

Overigens zij opgemerkt dat indien het samenwerkingsverband de vorm van een nv of een bv heeft, zowel in het geval van mandaat als in het geval van delegatie, de samenwerkingsvrijstelling van toepassing is, indien aan de voorwaarden is voldaan.

De leden van de fractie van het CDA vragen of er louter op basis van budgettaire motieven voor gekozen is om dit wetsvoorstel niet aan te grijpen om een objectieve vrijstelling voor woningcorporaties te introduceren ten aanzien van hun activiteiten op het gebied van ontwikkeling, bouw en exploitatie van sociale huurwoningen. Dit wetsvoorstel strekt tot

modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Woningcorporaties zijn geen overheidslichamen waardoor het niet voor de hand ligt om het onderhavige wetsvoorstel verder te verbreden door een vrijstelling voor woningcorporaties te introduceren, mocht dat al als wenselijk worden beschouwd. Daarenboven is door mijn ambtsvoorganger al aangegeven dat van een wijziging van de vennootschapsbelastingplicht voor woningbouwcorporaties sowieso geen sprake kan zijn als de omvang van de staatssteun op andere terreinen grosso modo gelijk blijft<sup>5</sup>. Hierbij speelt de op 17 maart 2015 door uw Kamer aangenomen Herzieningswet een rol. Daarnaast heeft hij benadrukt dat een eventuele wijziging van die vennootschapsbelastingplicht niet tot een budgettaire derving zou mogen leiden en dat dekkingssuggesties zeer welkom zijn. De door mijn ambtsvoorganger genoemde voorwaarden onderschrijf ik. Ik zie op dit moment geen aanleiding om de discussie over de vennootschapsbelastingplicht voor woningcorporaties te voeren. Mocht deze discussie wel gevoerd worden en de uitkomst zijn dat een vrijstelling voor woningcorporaties wenselijk is, zal, zoals ik ook eerder al heb aangegeven<sup>6</sup> ook bezien dienen te worden of deze verenigbaar is met de Europese staatssteunregels.

De leden van de fractie van het CDA stellen vast dat onder «in concurrentie treden» als bedoeld in artikel 4 van de Wet Vpb 1969 ook potentiële concurrentie moet worden begrepen en vragen hoe «in concurrentie treden» in het kader van de overheidstakenvrijstelling moet worden opgevat. Bevestigd kan worden dat in het geval artikel 4 van de Wet Vpb 1969 bij de vaststelling van de vennootschapsbelastingplicht een rol speelt, niet alleen feitelijke concurrentie een rol speelt maar ook potentiële concurrentie. De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen overheidstakenvrijstelling kent, net als artikel 4 van de Wet Vpb 1969, een concurrentie criterium. Deze vrijstelling kan alleen aan de orde komen als reeds is vastgesteld dat sprake is van vennootschapsbelastingplicht. Artikel 4 van de Wet Vpb 1969 kan dan al aan bod zijn geweest (voor zowel private ondernemingen als overheidsondernemingen). Bij de bepaling of de vrijstelling kan worden toegepast, moet worden bezien of de betreffende ondernemingsactiviteit is te kwalificeren als een overheidstaak. Vervolgens moet worden bezien of met de uitoefening van die overheidstaak feitelijk niet in concurrentie wordt getreden alvorens aan toepassing van de vrijstelling wordt toegekomen.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe, vanuit het oogpunt van een gelijk speelveld, wordt aangekeken tegen het gebruik van een besloten commanditaire vennootschap waardoor activiteiten onbelast zouden kunnen blijven.

Voor de vennootschapsbelastingheffing bij een overheidslichaam over de resultaten van de besloten commanditaire vennootschap is het van belang om na te gaan of het commanditair belang al dan niet kan worden toegerekend aan een onderneming. Indien het commanditaire belang in een besloten commanditaire vennootschap is toe te rekenen aan een onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon of het privaatrechtelijke overheidslichaam, worden de resultaten van de besloten commanditaire vennootschap tot de winst uit onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon of het privaatrechtelijke overheidslichaam gerekend. De feiten en omstandigheden van het geval zullen bepalend zijn bij de beoordeling of het belang in een dergelijke besloten commanditaire vennootschap moet worden toegerekend aan een onderneming van de publiekrechtelijk rechtspersoon of het privaatrechtelijke overheidslichaam. In het geval het commanditaire belang in de besloten commanditaire

<sup>5</sup> Handelingen I 2012/13, nr. 12, item 18, blz. 107 en 124.

<sup>6</sup> Kamerstukken I 2014/15, 33 752, Q, blz. 2.

vennootschap niet aan een onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon of het privaatrechtelijk overheidslichaam kan worden toegerekend, leidt dat belang op zichzelf niet tot een onderneming bij dat publiekrechtelijke lichaam of privaatrechtelijke overheidslichaam. De aan dat lichaam toe te rekenen resultaten van de besloten commanditaire vennootschap worden dan niet in de vennootschapsbelastingheffing betrokken. Voor een privaatrechtelijk overheidslichaam waarvoor artikel 2, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 van toepassing is, geldt overigens dat het commanditaire belang bij fictie tot de onderneming van dat lichaam wordt gerekend waardoor voor deze privaatrechtelijke overheidslichamen het commanditaire belang niet buiten de vennootschapsbelastingplicht kan worden gehouden. De omstandigheid dat het gebruik van een commanditaire vennootschap door een publiekrechtelijke rechtspersoon dan wel een privaatrechtelijk overheidslichaam in de vorm van een stichting of verenigingen ertoe kan leiden dat vennootschapsbelastingheffing wordt voorkomen, lijkt niet wenselijk. Daarom ben ik voornemens om wetgeving voor te bereiden. Doordat ook private stichtingen en verenigingen bij gebruik van een commanditaire vennootschap vennootschapsbelastingheffing kunnen voorkomen, ligt het – met het oog op een gelijke behandeling van gelijke gevallen – voor de hand dat in zo'n wetswijziging geen onderscheid wordt gemaakt tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en overheidsstichtingen en -verenigingen enerzijds en particuliere stichtingen en verenigingen anderzijds. Ik ben voornemens deze wijziging zo spoedig mogelijk in een verzamelwetsvoorstel op te nemen zodat deze wijziging gelijktijdig met de in dit wetsvoorstel vervatte modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsonderneming in werking kan treden.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor de beoordeling of sprake is van het ontbreken van een winstpotentieel aangesloten mag worden bij de marges uit artikel 6 van de Wet Vpb 1969. Het winstpotentieel speelt bij belastingplichtigen waarbij de belastingplicht afhangt van de aanwezigheid van een materiële onderneming en waarbij niet vastgesteld kan worden dat sprake is van een winststreven. Voor dergelijke gevallen zal het bedrag dat is opgenomen in artikel 6 van de Wet Vpb 1969 naar de mening van het kabinet niet snel voldoende zijn om van een bescheiden bestaan te kunnen spreken. Van «in concurrentie treden» (als opgenomen in artikel 4 van de Wet Vpb 1969) is in dat geval niet snel sprake.

De leden van de fractie van het CDA vragen in hoeverre de Europeesrechtelijke uitleg van het begrip «onderneming» relevant is voor de toepassing van de overheidstakenvrijstelling.

Het wetsvoorstel sluit aan bij de definitie van een onderneming, zoals die in de Nederlandse inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting al wordt gehanteerd. Reden hiervoor is dat een gelijk speelveld in de vennootschapsbelasting wordt nagestreefd waardoor het voor de hand ligt om voor zowel de overheid als private personen hetzelfde, reeds bestaande, ondernemingsbegrip te hanteren. De Europese definitie is daardoor niet van belang. Door het gebruik van het Nederlandse ondernemingsbegrip kunnen sommige overheidstaken in de vennootschapsbelastingheffing worden betrokken. Om die reden is in het wetsvoorstel voorzien in een vrijstelling voor overheidstaken waarmee niet in concurrentie wordt getreden. Gebruik van de Europeesrechtelijke definitie zou wellicht voor sommige overheidstaken de overheidstakenvrijstelling overbodig maken. Echter op andere gebieden ontstaat bij het gebruik van die definitie eerder een belastingplicht met de daarbij behorende administratieve lasten, terwijl materieel dezelfde uitkomst wordt bereikt. Dit, mede gezien in samenhang met het nagestreefde gelijke speelveld voor de vennootschapsbelasting, heeft het kabinet doen

besluiten om ook voor overheidsondernemingen aan te sluiten bij het reeds in de vennootschapsbelasting gebruikte begrip.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de zorgvrijstelling voor ziekenhuizen die een winstuitdeling mogen doen in stand kan blijven op grond van de Europeesrechtelijke regels.

Aan de zorgvrijstelling is de voorwaarde gekoppeld dat overschotten uitsluitend aan en binnen de zorg mogen worden besteed. In artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 is bepaald dat lichamen slechts vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting onder de zorgvrijstelling als het lichaam eventuele winst slechts kan aanwenden ten bate van een vrijgestelde zorginstelling of een algemeen maatschappelijk belang; met andere woorden de overschotten moeten binnen de zorgsector worden aangewend. Deze bepaling sluit toepassing van de zorgvrijstelling uit als er de mogelijkheid is om winstuitdelingen aan kapitaalverstrekkers te doen. Een ziekenhuis dat winstuitdelingen gaat doen aan kapitaalverstrekkers dan wel de mogelijkheid hiertoe heeft, zal dan ook geen beroep kunnen doen op de vrijstelling. Aangezien reeds op basis van bestaand recht de zorgvrijstelling bij het kunnen doen van winstuitdelingen vervalt en deze vrijstelling geen deel uitmaakt van het onderhavige wetsvoorstel, is in dit wetsvoorstel geen aandacht besteed aan mogelijke Europeesrechtelijke aspecten.

Met de tweede nota van wijziging is tot uitdrukking gebracht dat alleen academische ziekenhuizen van de objectieve vrijstelling van artikel 8g van de Wet Vpb 1969 gebruik kunnen maken en niet ook niet-academische ziekenhuizen, zo geven de leden van de fractie van het CDA aan. Deze leden vragen of het vanuit het oogpunt van gelijk speelveld niet logischer zou zijn als ook reguliere ziekenhuizen van deze objectieve vrijstelling gebruik kunnen maken.

Het wetsvoorstel moderniseert de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Doordat sommige academische ziekenhuizen een publiekrechtelijke rechtsvorm hebben, vallen zij binnen het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel. Gelet op de veelheid aan activiteiten en de juridische organisatie van academische ziekenhuizen kunnen niet alle academische ziekenhuizen van de in het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 opgenomen subjectvrijstelling voor academische ziekenhuizen gebruikmaken. Voor de academische ziekenhuizen die dit niet kunnen, is er daarom voor gekozen om een objectieve vrijstelling te introduceren zodat niet het academische ziekenhuis (het subject) maar in ieder geval wel het resultaat dat wordt behaald met het verrichten van activiteiten als academisch ziekenhuis (het object) is vrijgesteld. Academische ziekenhuizen concurreren inderdaad ook met reguliere ziekenhuizen. Het is echter niet de bedoeling om ook reguliere ziekenhuizen te betrekken bij dit wetsvoorstel.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor de toepassing van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling de bekostigingseis per activiteit moet worden getoetst. Voordat getoetst kan worden aan de vrijstelling zal eerst bezien dienen te worden of sprake is van belastingplicht. Indien dit, bijvoorbeeld bij gebrek aan een onderneming, niet het geval is, wordt niet toegekomen aan de vrijstelling.

De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling van het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969 is van toepassing als de activiteiten van een lichaam voor ten minste 90% bestaan uit kwalificerende onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Onderwijs- en onderzoeksactiviteiten kwalificeren indien zij voor ten minste 70% bekostigd zijn uit – kort gezegd – publieke middelen. De beoordeling geschiedt op het niveau van het lichaam waarin de activiteiten zijn ondergebracht, waardoor de toetsing plaatsvindt op de gezamenlijkheid van activiteiten en bekostiging. Dit betekent ook dat op

het niveau van de activiteit niet altijd hoeft te zijn voldaan aan de bekostigingsvoorwaarde, als dat in gezamenlijkheid maar wel het geval is. Ik geef het volgende voorbeeld om dit verduidelijken.

#### Voorbeeld 1

Stel een instelling heeft een onderwijsactiviteit en een onderzoeksactiviteit. De onderwijsactiviteit heeft een omzet ter grootte van 100, waarvan 90% kwalificerend is bekostigd. De onderzoeksactiviteit heeft een omzet van 200, waarvan 65% kwalificerend is bekostigd. De totale omzet van deze instelling bedraagt 300, waarvan 220 (> 70%) kwalificerend is bekostigd.

Deze instelling voldoet derhalve aan de bekostigingsvoorwaarde, niettegenstaande dat de onderzoeksactiviteit op zichzelf genomen daaraan niet voldoet. Aangezien het lichaam in dit voorbeeld geen andere dan onderwijs- of onderzoeksactiviteiten verricht, geldt voor dit lichaam de subjectvrijstelling.

Als de instelling voor meer dan 10% andere dan onderwijs- of onderzoeksactiviteiten verricht, of als deze voor de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten niet voldoet aan de bekostigingsvoorwaarde, wordt per activiteit beoordeeld of de objectvrijstelling van het voorgestelde artikel 8g, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 toepassing vindt. Ter verduidelijking geef ik de volgende voorbeelden.

#### Voorbeeld 2

Stel een instelling heeft een onderwijsactiviteit, een onderzoeksactiviteit en overige activiteiten. Stel voorts dat de overige activiteiten 15% van de activiteiten van de betreffende instelling beslaan. Deze instelling voldoet dan niet aan het 90%-criterium waardoor zij de subjectvrijstelling niet kan benutten. Beoordeeld dient te worden of voor de voordelen uit de onderwijsactiviteit en de onderzoeksactiviteit, per activiteit bezien, de objectvrijstelling geldt.

#### Voorbeeld 3

Stel een instelling heeft een onderwijsactiviteit, een onderzoeksactiviteit en overige activiteiten. De overige activiteiten beslaan 5% van de activiteiten van de betreffende instelling. De onderwijsactiviteit heeft een omzet ter grootte van 300, waarvan 75% kwalificerend is bekostigd. De onderzoeksactiviteit heeft een omzet van 250, waarvan 60% kwalificerend is bekostigd. De totale omzet van de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten bedraagt 550, terwijl 375 (< 70%) kwalificerend is bekostigd. Deze instelling kan de subjectvrijstelling niet benutten omdat het onderwijs en onderzoek gezamenlijk niet voldoende uit publieke middelen wordt bekostigd. Voor deze instelling is evenwel de objectvrijstelling van toepassing op de voordelen uit de onderwijsactiviteit, die (onderdeel van) een onderneming vormt. Die is immers wel voor meer dan 70% kwalificerend bekostigd. Dat betekent dat de resultaten uit de overige activiteiten en de onderzoeksactiviteiten bij dit lichaam op reguliere wijze in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken, gezien het feit dat zij als (onderdeel van een) onderneming kwalificeren.

De tekst van de in het voorgestelde artikel 8g, eerste lid, van de Wet Vpb 1989 opgenomen objectvrijstelling lijkt overigens ongelukkigerwijs wat te beperkt te zijn vormgegeven. Deze vormgeving leidt ertoe dat alleen voordelen uit als academisch ziekenhuis verrichte activiteiten als bedoeld in artikel 6b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 bij het bepalen van de winst buiten aanmerking blijven. Dit is niet in lijn met doel en strekking van deze objectvrijstelling. Ik ben dan ook voornemens vooruitlopend op een wetswijziging deze zinsnede ruim uit te leggen, zodat bij het bepalen van de winst voordelen uit als academisch ziekenhuis verrichte activiteiten als bedoeld in artikel 6b, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 alsmede voordelen uit activiteiten als bedoeld in artikel 6b, eerste lid, onderdeel b, van die wet buiten aanmerking blijven.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA of inkomsten uit nevenactiviteiten onder de onderwijsvrijstelling zijn vrijgesteld zolang deze binnen de 10%-marge blijven, kan bevestigend worden beantwoord. Zodra echter de 10%-marge wordt overschreden, is de subjectieve vrijstelling niet meer van toepassing en wordt het lichaam in beginsel vennootschapsbelastingplichtig. Wel kan dan nog de objectvrijstelling van toepassing zijn, maar de nevenactiviteiten vallen daar niet onder.

De leden van de fractie van het CDA vragen of bij de toerekening van eigen en vreemd vermogen aan de fiscale onderneming de vermogensverhouding van de balans van het publiekrechtelijk lichaam aangehouden mag worden. De fiscale openingsbalans van de directe overheidsonderneming wordt bepaald door de vermogensbestanddelen die op basis van de vermogensetiketteringsregels aan de onderneming moeten worden toegerekend. Het gaat hierbij niet alleen om de activa, maar ook om de passiva. Bij de passiva valt niet alleen te denken aan de crediteuren en de overlopende posten. Ook leningen die aan de onderneming verbonden zijn, behoren op de balans te verschijnen. Het verschil in euro's tussen de waarde van de activa en de waarde van de passiva vormt het eigen vermogen van de desbetreffende onderneming. De kans dat de verhouding tussen het aldus bepaalde eigen vermogen en vreemd vermogen van de onderneming overeenkomt met de verhouding eigen en vreemd vermogen van bijvoorbeeld de gemeentebalans is niet groot. Van deze verhouding uitgaan lijkt mij dan ook niet juist.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom er geen vrijstelling is opgenomen voor samenwerking tussen onderwijsinstellingen of academische ziekenhuizen.

De vrijstellingen van de voorgestelde artikelen 8e en 8f van de Wet Vpb 1969 houden verband met de specifieke positie van overheden en gelden uitsluitend voor overheidslichamen. Het uitbreiden van de reikwijdte van met name de samenwerkingsvrijstelling tot private (onderwijs- en onderzoeks)instellingen zou hier niet in passen en tot ongewenste precedentwerking leiden. Met de uitsluiting in artikel 8e, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 van (vrijgestelde) onderwijs- en onderzoeksactiviteiten van de toepassing van de objectieve vrijstellingen in de artikelen 8e en 8f wordt een gelijk speelveld bereikt tussen overheidsinstellingen en private instellingen op het terrein van onderwijs en onderzoek. Overheidsinstellingen op het terrein van onderwijs en onderzoek kunnen wel van genoemde vrijstellingen, waaronder de samenwerkingsvrijstelling, gebruikmaken voor zover het gaat om andere activiteiten dan de vrijgestelde activiteiten van artikel 6b van de Wet Vpb 1969.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het niet wenselijk is dat ook stichtingen en verenigingen een fiscale eenheid aan kunnen gaan. Stichtingen en verenigingen zijn, in tegenstelling tot nv's en bv's, rechtspersonen die in beginsel niet zijn ingericht op het maken van winst en ze zijn dan ook niet integraal vennootschapsbelastingplichtig waardoor een geconsolideerde behandeling in de vennootschapsbelasting op basis van een fiscale eenheid niet voor de hand ligt.

De leden van de fractie van het CDA zien niet in waarom het gelijke speelveld wordt verstoord in het geval de bestaande vrijstelling voor stichtingen en verenigingen in artikel 6 van de Wet Vpb 1969 (hierna: de bagatelvrijstelling) voor alle directe en indirecte overheidsondernemingen van toepassing wordt verklaard. Het kabinet heeft begrip voor het pleidooi van deze leden. Tijdens de internetconsultatie is geïnteresseerden onder andere expliciet gevraagd een reactie te geven op de mogelijkheid van uitbreiding van de bagatelvrijstelling naar publiekrechtelijke rechtsper-

sonen.<sup>7</sup> Uit de reacties kwam naar voren dat het bedrag van € 15.000 over het algemeen als (te) laag werd ervaren. Vanwege de eveneens uit de internetconsultatie voortvloeiende maatregel dat – kort gezegd – alle ondernemingen van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon tezamen worden geacht een onderneming te vormen in plaats van de ondernemingen afzonderlijk, waardoor alle resultaten worden samengenomen, wordt dat standpunt naar de mening van het kabinet alleen maar versterkt. Mede om die reden is besloten de bagatelvrijstelling niet van toepassing te verklaren op publiekrechtelijke rechtspersonen omdat deze in de praktijk van slechts beperkte betekenis zou zijn. Uit de vraagstelling van deze leden maak ik op dat zij die visie lijken te delen.

Daarnaast speelt voor indirecte overheidsondernemingen (niet zijnde een stichting of een vereniging) wel degelijk het argument een rol dat sprake kan zijn van een verstoring van het gelijke speelveld. In het geval de bagatelvrijstelling ook voor alle indirecte overheidsondernemingen zou gelden, zou bijvoorbeeld een overheids-nv of -bv wel gebruik mogen maken van de vrijstelling maar een bv of nv in private handen niet. Het kabinet acht dat moeilijk te rijmen met de doelstellingen van dit wetsvoorstel en schat in dat het onderscheid Europeesrechtelijk niet houdbaar is. Ook om deze reden is afgezien van aanpassing van de bagatelvrijstelling in artikel 6 van de Wet Vpb 1969.

Als vanzelfsprekend zou er ook voor kunnen worden gekozen om – in plaats van de bagatelvrijstelling – een integrale vrijstelling van € 15.000 in te voeren voor alle vennootschapsbelastingplichtigen. Die mogelijkheid is vanwege de aanzienlijke budgettaire derving die een dergelijke maatregel met zich brengt, niet verder onderzocht.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het, vanuit de met dit wetsvoorstel beoogde rechtsvormneutraliteit, niet voor de hand ligt dat de verwerving van onroerende zaken door een privaatrechtelijk lichaam waarvan de aandelen in bezit zijn van publiekrechtelijke lichamen wordt vrijgesteld van overdrachtsbelasting. In de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is<sup>8</sup> als uitgangspunt aangegeven dat voor de fiscale behandeling van overheidsondernemingen materieel zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de wijze waarop deze (juridisch) zijn georganiseerd. In het verlengde hiervan moet de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal worden belemmerd. Het wetsvoorstel zelf noopt echter niet tot het schuiven met vastgoed dat in bezit is van overheden. Overheden kunnen de met ingang van 1 januari 2016 voor de vennootschapsbelasting (on)belaste activiteiten in de huidige structuur voortzetten. Om die reden ligt het niet voor de hand een uitbreiding van de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting te treffen. Een andere reden is het ongelijke speelveld waarop eerder is gewezen in de nota naar aanleiding van het verslag bij dit wetsvoorstel. Dat ongelijke speelveld ontstaat als gevolg van de samenloop tussen de zogenoemde interne reorganisatievrijstelling en de vrijstelling die geldt voor de verkrijging van onroerende zaken door het Rijk, provincies, gemeenten, waterschappen, openbare lichamen en enkele andere publiekrechtelijk lichamen. Concerns waarvan een publiekrechtelijke rechtspersoon als toepentiteit deel uitmaakt en concerns waarvan enkel private rechtspersonen deel uitmaken, worden alleen gelijk behandeld als de vrijstelling voor verkrijging van onroerende zaken door publiekrechtelijke lichamen wordt afgeschaft. In de notitie van mei 2012 getiteld «*Belastingplicht overheidsbedrijven, inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant*» is over deze laatste vrijstelling aangegeven dat de achtergrond

<sup>7</sup> Zie [www.internetconsultatie.nl/vpbplichtoverheidsondernemingen](http://www.internetconsultatie.nl/vpbplichtoverheidsondernemingen). Door in de linkerkolom op de link «Reacties op consultatie [15]» te klikken, kan – bij de respondenten die de open vragen hebben ingevuld – de betreffende vraag onder vraag5 (ii) worden teruggevonden.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz 9.

ervan is terug te voeren tot de gedachte dat aankopen die de overheid als zodanig verricht, geschieden ten behoeve van de publieke taak. De vrijstelling leidt in de praktijk niet tot problemen. Ik zie dan ook geen reden om tot afschaffing ervan over te gaan. Het voorstel van deze leden om een antimisbruikbepaling op te nemen, biedt geen soelaas zolang sprake is van samenloop tussen genoemde vrijstellingen. Afhankelijk van feiten en omstandigheden zijn mogelijk wel andere vrijstellingen in de overdrachtsbelasting bruikbaar. Brengt bijvoorbeeld een overheid een onderneming in een bv of nv in, en gaat daarbij een onroerende zaak over, dan is – mits wordt voldaan aan de overige vereisten uit artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (en lagere regelgeving) – een vrijstelling van toepassing.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan bevestigen dat in de uitwerking van de nieuwe wetgeving vooral zal worden gelet op de administratieve eenvoud.

Zoals ik eerder in dit proces heb aangegeven is bij de vormgeving van dit wetsvoorstel gestreefd naar het zo veel mogelijk beperken van de toename van de administratieve lasten voor (potentieel) belastingplichtigen en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. In dat kader is een overleg opgestart tussen de Belastingdienst en een drietal koepelorganisaties, de VNG, het IPO en de UvW. Dit overleg is erop gericht om op een effectieve en efficiënte wijze voorbereidingen te treffen voor de implementatie van het wetsvoorstel, waarbij met wederzijdse belangen rekening wordt gehouden.

De belastingplicht brengt wettelijke verplichtingen met zich, hetgeen onder meer betekent dat een administratie dient te worden bijgehouden. De beoordeling van de belastingplicht brengt veel onzekerheden met zich, omdat de feiten en omstandigheden hierbij bepalend zijn. In dat kader kan ik mij goed voorstellen dat potentieel belastingplichtigen naar zo veel mogelijk zekerheid op zoek zijn. Daarom heb ik in mijn brief van 18 december 2014<sup>9</sup> een lijst opgenomen waarmee in de uitvoering rekening zal worden gehouden. Het betreffende onderdeel van die brief heb ik afgesloten door op te merken dat «mochten tijdens het implementatietraject andere activiteiten naar voren komen die als aanvullingen (op de lijst in de brief van 18 december 2014) zouden kunnen dienen, ik die zal delen». Ik ben voornemens de aanvullingen op de lijst in de brief van 18 december 2014 te delen door bijvoorbeeld een handreiking. Op die manier is de eenheid van beleid gegarandeerd. Potentieel belastingplichtigen kunnen dan ten aanzien van de in de lijst opgenomen activiteiten met enige zekerheid aannemen dat daarmee geen onderneming wordt gedreven, hetgeen betekent dat in deze gevallen de administratieve lastenverzwaring beperkt blijft.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het ondernemingsbegrip in het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de Wet Vpb 1969 voor – kort gezegd – belastingplichtige buitenlandse overheden op materiële wijze moet worden opgevat of dat de fictie van artikel 17a van de Wet Vpb 1969 hierbij van toepassing is.

Met het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt een gelijke behandeling van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen en daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen beoogd. Het gaat daarbij inderdaad om een materiële invulling van het ondernemingsbegrip.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de voorgestelde regeling voor de buitenlandse belastingplicht voor overheidsondernemingen zich verhoudt tot het internationale beginsel van staatsimmunitet. Het

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 13, blz. 1 en 2.

beginsel van staatsimmunititeit wordt in Nederland geïnterpreteerd aan de hand van de relatieve leer. Dit wil zeggen dat een andere Staat alleen immunititeit toekomt indien deze handelingen verricht op grond van zijn publiekrechtelijke status. Er kan derhalve voor de belastingheffing onderscheid worden gemaakt tussen overheidshandelen en commercieel handelen. Ter zake van het overheidshandelen zou dan in beginsel geen belastingheffing moeten plaatsvinden en ter zake van commercieel handelen wel. Dit uitgangspunt komt bijvoorbeeld ook naar voren in de artikelen 33 en 34 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 waarin – kort gezegd – is bepaald dat inkomsten van diplomaten zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting, tenzij het inkomen betreft dat buiten het ambt of de betrekking wordt genoten. Ook bijvoorbeeld het OESO-modelverdrag (artikel 19, derde lid) kent bij de heffingsrechtverdeling een dergelijk onderscheid tussen eigenlijke overheidsactiviteiten en bedrijfsmatige activiteiten. Doordat in het onderhavige wetsvoorstel ook voor buitenlandse belastingplichtige overheidsondernemingen de mogelijkheid bestaat om bijvoorbeeld gebruik te maken van de vrijstelling voor overheidstaken, levert de voorgestelde buitenlandse belastingplicht naar de mening van het kabinet geen strijd op met het beginsel van staatsimmunititeit.

De leden van de fractie van het CDA vragen bevestiging van het standpunt dat Sovereign Wealth Funds (SWF) in de vorm van een privaatrechtelijk overheidslichaam kwalificeren voor de voorgestelde objectvrijstelling van artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

Als een in het buitenland gevestigde SWF 100% van de aandelen houdt van een in Nederland gevestigde dochtervennootschap die aan het SWF, de achterliggende staat of zijn privaatrechtelijke overheidslichamen diensten verricht, kan de in Nederland gevestigde dochtervennootschap aanspraak maken op de vrijstelling van het voorgestelde artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Echter, het beeld bestaat dat SWF's in de regel slechts portfolio aandelen houden ter belegging. Derhalve zal zich naar verwachting niet snel de situatie voordoen, waarnaar deze leden lijken te vragen, en waarbij aanspraak kan worden gemaakt op de quasi-inbestedingsvrijstelling.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor de toepassing van artikel 10, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) een objectvrijstelling voldoet, voor zover het dividend betreft die in de objectief vrijgestelde sfeer opkomen. De achtergrond van deze vraag is dat, indien de bepaling zo moet worden uitgelegd dat alleen een teruggaaf van dividendbelasting mogelijk is als sprake is van een subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting, een buitenlands SWF in de vorm van een privaatrechtelijke overheidsinstelling dat als gevolg van dit wetsvoorstel vennootschapsbelastingplichtig wordt, maar onder een objectvrijstelling zou vallen, na inwerkingtreding van het wetsvoorstel niet langer in aanmerking zou kunnen komen voor de teruggaafregeling.

Het kabinet heeft de gevolgen van dit wetsvoorstel voor de toepassing van artikel 10 van de Wet DB 1965 onderkend en heeft reeds wetgeving in voorbereiding om hieraan tegemoet te komen. In het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2015 zal worden voorgesteld om artikel 10 van de Wet DB 1965 uit te breiden met een bepaling waardoor teruggaaf van dividendbelasting mogelijk wordt voor opbrengsten waarop de objectvrijstellingen, zoals opgenomen in de voorgestelde artikelen 8e, 8f en 8g van de Wet Vpb 1969, van toepassing zijn. Hiermee wordt voor lichamen die als gevolg van dit wetsvoorstel vennootschapsbelastingplichtig worden, maar onder een objectvrijstelling zouden vallen, de huidige werkwijze met betrekking tot de ingehouden dividendbelasting gehandhaafd.

De leden van de fractie van het CDA vragen om in te gaan op de positie van de grondbedrijven waarbij ook rekening wordt gehouden met de waardeveranderingen gelet op de economische ontwikkelingen van de afgelopen jaren. Deze vraag lijkt te impliceren dat alle activiteiten op het gebied van grondexploitatie een onderneming vormen. Dit ligt echter genuanceerder. Activiteiten op het gebied van grondexploitatie zijn zeer divers. Het is daarom niet op voorhand te zeggen dat alle activiteiten van overheden op het gebied van grondexploitatie zullen leiden tot de aanwezigheid van een onderneming voor de vennootschapsbelasting. Indien echter in voorkomende gevallen wel tot de conclusie wordt gekomen dat sprake is van het drijven van een onderneming (of indien de grondexploitatie in een bv of nv is ondergebracht) zal dit ook leiden tot een vennootschapsbelastingplicht. De aanvang van een vennootschapsbelastingplicht gaat gepaard met het opstellen van een openingsbalans waarbij de activa en passiva dienen te worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Dit waarborgt dat resultaten uit de onbelaste periode niet alsnog in de heffing betrokken worden. Dit geldt zowel voor de eventuele winsten die bijvoorbeeld in de vorm van zogenaamde stille reserves in de activa aanwezig zijn en die zijn ontstaan in de periode dat geen sprake van een belastingplicht was, alsook voor de afwaarderingen die op die periode zien. De waardering naar de waarde in het economische verkeer vloeit voort uit de systematiek zoals die nu al is opgenomen in de vennootschapsbelasting. Ook private ondernemingen waarbij de belastingplicht aanvangt, bijvoorbeeld als gevolg van een zetelverplaatsing naar Nederland, dienen hun activa en passiva te waarderen tegen de waarde in het economische verkeer. Gelet op het beoogde gelijke speelveld ligt een tegemoetkoming voor grondbedrijven – door af te wijken van de regel dat gewaardeerd dient te worden naar de waarde in het economische verkeer – niet voor de hand. Ook de EC zal hier naar verwachting niet mee akkoord gaan, met het risico dat zij een nieuwe formele onderzoeksprocedure zou kunnen opstarten. Omdat deze nieuwe procedure zich dan zou richten op een nieuwe steunmaatregel dient bij de mogelijke conclusie van de EC dat de overgangsregeling voor grondbedrijven onverenigbare staatssteun oplevert, de vanaf 1 januari 2016 onrechtmatig genoten staatssteun te worden teruggevorderd. Het kabinet acht dit een waarschijnlijk scenario. Per saldo zouden grondbedrijven daarom niet gebaat zijn bij een overgangsregeling, en zou deze zelfs tot een aanzienlijke administratieve last kunnen leiden omdat het achteraf vaststellen van de (fiscale) winst vermoedelijk meer tijd en moeite kost dan bij aanvang van de belastingplicht de administratie hier op in te richten.

### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de SP**

De leden van de fractie van de SP vragen naar de naamgeving van het onderhavige wetsvoorstel. Zij vinden het gebruik van de term «modernisering» niet voor de hand liggen en vragen zich af of volgende herzieningen het opschrift modernere modernisering zullen dragen. De huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen is grotendeels terug te voeren op een in 1956 van kracht geworden wijziging van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942.<sup>10</sup> Na die tijd is de thans bestaande systematiek (niet vennootschapsbelastingplichtig, tenzij) niet meer ten principale gewijzigd. Enkel de invulling van «tenzij» is van tijd tot tijd onderwerp van verandering geweest, met name doordat de lijst van bij naam genoemde belastingplichtigen in artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 werd gewijzigd. Voor het eerst in bijna 60 jaar wordt de systematiek nu aangepast. Mede op instigatie

<sup>10</sup> Wet belastingheffing van overheidsbedrijven (Stb. 1956, 365). De relevante Kamerstukken zijn raadpleegbaar via [www.statengeneraaldigitaal.nl](http://www.statengeneraaldigitaal.nl) (Kamerstuknummer 3816).

van de EC wordt het uitgangspunt verlaten dat overheidsondernemingen niet vennootschapsbelastingplichtig zijn, tenzij anderszins expliciet in de wet is bepaald. Door het uitgangspunt om te draaien en, daar waar juridisch mogelijk en uitvoeringstechnisch haalbaar, door middel van vrijstellingen de materiële reikwijdte weer te beperken, wordt de vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen in lijn gebracht met de ook in veel andere landen gehanteerde uitgangspunten. Hiermee voldoet de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen weer aan de vereisten van deze tijd en mag de wijziging in de ogen van het kabinet met recht een modernisering worden genoemd. Daarnaast ontstaat door de gewijzigde vormgeving een minder rigide systeem dan het huidige systeem van opsomming. Door middel van interpretatie van de open normen van dit wetsvoorstel zal kunnen worden ingespeeld op veranderingen in bijvoorbeeld de maatschappelijke opvattingen over wat een overheidstaak is, waardoor bij gewijzigde opvattingen hierover niet snel weer een wetswijziging nodig zal zijn.

De leden van de fractie van de SP vragen voorts of het onderhavige wetsvoorstel ertoe leidt dat de Wet Vpb 1969 complexer wordt. Deze vraag valt niet ontkennend te beantwoorden. Hierbij moet wel worden bedacht dat andere, veel minder complexe oplossingen voor de belastingplicht voor overheidsondernemingen op andere, naar de mening van het kabinet grotere, bezwaren zouden stuiten. Zo had ook kunnen worden gekozen voor een vennootschapsbelastingplicht voor alle directe en indirecte overheidsondernemingen zonder gelijktijdige introductie van enkele algemene of specifieke vrijstellingen. Vanuit wetgevings- en uitvoeringsperspectief zou dat aanzienlijk eenvoudiger zijn, maar het zou daarentegen wel tot een veel grotere budgettaire opbrengst leiden dan nu geraamd. Het kabinet heeft deze afruil onderkend en heeft, mede naar aanleiding van een omvangrijke serie inventarisatie- en consultatiegesprekken en de internetconsultatie, gekozen voor de voorgestelde systematiek. Het kabinet accepteert daarmee dat het wetsvoorstel een relatief bescheiden budgettaire opbrengst genereert en vanuit wetgevings- en uitvoeringsperspectief leidt tot een – nog net acceptabele – toename van de complexiteit. Het kabinet acht dit gerechtvaardigd. Door het wetsvoorstel wordt bereikt dat private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 zo veel mogelijk gelijk worden behandeld. Tegelijkertijd wordt, naar de mening van het kabinet, op gepaste wijze invulling gegeven aan de dienstige maatregelen. Het voorgaande laat onverlet dat de Belastingdienst tezamen met de VNG, het IPO en de UvW pogingen onderneemt om de praktijk daar waar mogelijk handvatten aan te reiken die de uitvoering van dit wetsvoorstel kunnen vergemakkelijken, mocht ook uw Kamer met deze vormgeving kunnen instemmen.

Deze leden vragen vervolgens of een geheel nieuwe opzet van de Wet Vpb 1969 de complexiteit van de vennootschapsbelasting zou kunnen verminderen. Het vereenvoudigen van het fiscale stelsel is in de ogen van het kabinet geen keuze maar noodzaak.<sup>11</sup> Wel moet worden bedacht dat de afweging om een vereenvoudigingsmaatregel al dan niet door te voeren niet enkel moet worden versmald tot het in beeld brengen van het effect op de administratievelastendruk en de uitvoeringskosten. Onder andere de eventuele budgettaire gevolgen, herverdelingseffecten, maatschappelijke opvattingen, politieke wensen en – in het bijzonder voor de vennootschapsbelasting – gevolgen voor het Nederlandse vestigingsklimaat (en in het verlengde daarvan het effect op (innovatieve) investeringen en de werkgelegenheid) zullen moeten worden meegewogen. De ervaring leert dat vereenvoudigingen daarom moeizaam realiseerbaar blijken. Zeker als deze maatregelen individueel worden gezien. Om die

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2014/15, 32 140, nr. 5, blz. 5.

reden verkent het kabinet, zoals weergegeven in mijn brief «Keuzes voor een beter belastingstelsel», de mogelijkheden om het fiscale stelsel in zijn algemeenheid in betekenende mate te vereenvoudigen. Als zich daarbij ook vereenvoudigingsmaatregelen in de vennootschapsbelasting aandienen, zullen deze als vanzelfsprekend worden meegenomen.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet de in hun woorden vage metafoor «gelijk speelveld» niet meer te gebruiken en te vervangen door een andere term. Het vervangen van de rechtstreeks op «level playing field» terug te voeren term «gelijk speelveld» is naar de mening van het kabinet niet aan de orde. Het is naar de mening van het kabinet duidelijk dat in dit geval met de term «gelijk speelveld» wordt bedoeld aan te geven dat het voor de vennootschapsbelasting in beginsel niet uit zou moeten maken of een onderneming wordt gedreven door een private partij of een (mede)overheid.

De leden van de fractie van de SP vragen of er voor instellingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969 belemmeringen zijn om zogenoemde derdegeldstroomactiviteiten onder te brengen in een afzonderlijk vennootschapsbelastingplichtig lichaam. Overheden zijn binnen de wettelijke kaders vrij in het inrichten van hun organisatie en het kiezen van een rechtsvorm waarin activiteiten worden verricht. Het wetsvoorstel beoogt mede om deze afweging zo min mogelijk fiscaal te sturen. Het overdragen van activiteiten en daarbij gebruikte activa en passiva vanuit het ene lichaam naar het andere lichaam dient echter wel reëel te zijn. Dat bij een keuze voor een overdracht de toepassing van het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969 een rol zou kunnen spelen, doet hier dan niet aan af.

De leden van de fractie van de SP vragen naar het jaargemiddelde belastbaar bedrag voor de vennootschapsbelasting en de daarmee corresponderende te betalen vennootschapsbelasting voor de zeehavenbeheerders in enkele hoogconjuncturele (2004–2007) en laagconjuncturele (2009–2012) jaren. Het kabinet beschikt niet over een dergelijk overzicht. Naar aanleiding van de inventarisatie- en consultatiegesprekken, waarbij ook met de zeehavenbeheerders is gesproken, is naar voren gekomen dat de gezamenlijke winsten van de zeehavenbeheerders in 2012 circa € 250 miljoen bedragen en dat het grootste deel daarvan werd gerealiseerd door HbR.

Naar verwachting zal echter de op basis van goedkoopmansgebruik te bepalen fiscale winst afwijken van de commerciële winst zoals deze uit de commerciële cijfers blijkt. Onder meer op het gebied van reserves, voorzieningen en afschrijvingen zijn grote verschillen mogelijk tussen commerciële en fiscale cijfers. Bovendien is mogelijk een deel van de fiscale winst van de zeehavenbeheerders vrijgesteld van vennootschapsbelasting op basis van een of meerdere van de algemene vrijstellingen. Een inventarisatie van de openbaar beschikbare commerciële gegevens van deze zeehavenbeheerders geeft derhalve geen reëel beeld van de fiscale winst en de te betalen vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van de SP ontgaat de logica van een vrijstelling voor zeehavenbeheerders. De leden vragen waarom het kabinet van mening is dat de vanaf 1 januari 2016 onrechtmatig genoten staatssteun niet hoeft te worden teruggevorderd en of de zeehavenbeheerders er goed aan zouden doen om een reservering te treffen voor een eventuele terugvordering.

De logica van een vrijstelling voor zeehavenbeheerders is gelegen in het beeld dat de zeehavenbeheerders in de ons omringende lidstaten materieel ook geen belasting naar de winst betalen. Dat beeld wordt

versterkt door uitlatingen van de EC<sup>12</sup>. Indien alleen de Nederlandse zeehavenbeheerders door de EC verplicht worden om met ingang van 1 januari 2016 vennootschapsbelasting te gaan betalen, lijkt dit strijdig met het gelijke speelveld voor de zeehavenbeheerders in de EU. Het verbieden van staatssteun is nu juist gericht op het realiseren van een gelijke speelveld en het voorkomen van oneerlijke concurrentie. Hoewel de EC nog geen formeel standpunt heeft ingenomen ten aanzien van de vrijstelling voor zeehavenbeheerders, valt uit uitlatingen van de EC op te maken dat de vrijstelling in haar huidige vorm zeer waarschijnlijk niet op instemming kan rekenen. Met de EC zal desondanks het gesprek worden aangegaan over de houdbaarheid van de tijdelijke vrijstelling voor zeehavenbeheerders.

Overigens ontstaat alleen een risico van terugvordering als de EC formeel van mening is dat een vrijstelling voor zeehavenbeheerders na 1 januari 2016 onrechtmatig en onverenigbaar is.

De leden van de fractie van de SP vragen naar de opbouw van de raming voor de administratieve lasten en de toerekening daarvan aan de diverse groepen belanghebbenden. Bij de berekening van de verwachte, structurele administratieve lasten is uitgegaan van de beschikbare gegevens over de administratieve lasten van de vennootschapsbelasting voor ondernemingen. Hierbinnen wordt onderscheid gemaakt tussen gegevens voor kleine, middelgrote en grote belastingplichtigen. Voor de berekening is ervan uitgegaan dat in de doelgroep van circa 5000 entiteiten zich relatief meer grote belastingplichtigen bevinden, waarbij onderwijs- en onderzoeksinstellingen tot het domein van de Staat worden gerekend.

Over de nadere specificatie van de toename van de administratieve last bij (mede)overheden naar specifieke belastingplichtigen of groepen belastingplichtigen valt geen eenduidige uitspraak te doen. Dit is afhankelijk van de relevante feiten en omstandigheden.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe hoog het kabinet de kosten raamt van het invoeren van de wet en hoe in dat verband de tabel op bladzijde 32 van de memorie van toelichting moet worden gelezen. De tabel ziet op de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst en omvat (voor)overleg, toetsing van de aangiften en het vaststellen van aanslagen en de behandeling van eventuele bezwaarschriften. Ook vallen onder die uitvoeringskosten de aanpassingen die verricht dienen te worden aan processen en systemen. Bij de bepaling van de uitvoeringskosten is uitgegaan van een praktische benadering bij de uitvoering van de voorgestelde wetgeving met raamafspraken en praktijkvoorbeelden, zodat op efficiënte wijze groepsgewijs uitvoering kan worden gegeven aan het wetsvoorstel.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe de budgettaire raming is opgebouwd. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is bij gebrek aan relevante informatie op microniveau voor deze raming gebruikgemaakt van financiële macrogegevens van de sector overheid van het CBS. De raming van de budgettaire opbrengst is niet gebaseerd op het aantal instellingen vermenigvuldigd met hun belastinggrondslag, zoals deze leden vragen.

De leden van de fractie van de SP vragen of een specificatie naar sectoren kan worden gegeven van de in de memorie van toelichting genoemde 5000 entiteiten die onder het wetsvoorstel gaan vallen. Ook vragen deze leden of het voor de uitvoering van deze wetgeving genoemde aantal fte

---

<sup>12</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-794\\_nl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-794_nl.htm).

van 40 tot 50 bij de Belastingdienst klopt en of dit betekent dat er per entiteit gemiddeld twee dagen wordt gecontroleerd. Omdat met name het aantal indirecte overheidsondernemingen niet in beeld is, is genoemd aantal van 5000 entiteiten gebaseerd op een onderbouwde schatting. Daardoor is ook geen nadere verbijzondering te geven. Voor de uitvoering van de wetgeving gaat het bij de Belastingdienst om ruim 50 fte. De gemiddelde tijd voor controle die de leden van de fractie van de SP uit de cijfers destilleren, doet echter geen recht aan de werkwijze van de Belastingdienst, waarbij controle slechts een van de instrumenten in de handhaving is. Er wordt onder andere gebruikgemaakt van een groepsgerichte aanpak, praktijkvoorbeelden, horizontaal toezicht en raamafspraken waardoor eventuele controles efficiënt en vlot kunnen verlopen. Deze aanpak ligt ten grondslag aan de berekening van de uitvoeringskosten.

De leden van de fractie van de SP merken op dat het kennelijk de opvatting van het kabinet is dat het deel van de belastingopbrengst dat is toe te rekenen aan de overheidsondernemingen van de rijksoverheid per saldo wordt gecompenseerd omdat de vennootschapsbelastingopbrengsten immers binnenkomen op het niveau van de rijksoverheid. Dit is niet het geval. De belastingopbrengst, ook voor zover deze wordt geheven van ondernemingen van de rijksoverheid, vloeit toe aan de algemene middelen. Het is, ook naar de opvatting van het kabinet, niet zo dat de budgettaire opbrengst die is toe te rekenen aan dat deel van de overheidsondernemingen die behoren aan de rijksoverheid vanuit de algemene middelen automatisch wordt doorgesluisd naar de respectievelijke overheidsondernemingen van de rijksoverheid. Dat is vanuit een staatssteunperspectief ook niet geoorloofd.

Het wetsvoorstel strekt ertoe een gelijk speelveld te bewerkstelligen in de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen en private ondernemingen. Dat betekent dat alle overheidsondernemingen vennootschapsbelastingplichtig worden. Dus niet alleen de overheidsondernemingen die vallen onder de medeoverheden, maar ook de overheidsondernemingen vallend onder de rijksoverheid. Het kabinet is in zijn algemeenheid niet voornemens om weer een ongelijk speelveld te creëren door middel van compensatie. Ook voor overheidsondernemingen op rijksniveau wordt geen compensatie geboden.

De leden van de fractie van de SP vragen of de extra belastingopbrengst voor de centrale overheid weliswaar niet het primaire doch wel een belangrijk doel is van het wetsvoorstel en of het kabinet daarom de lagere overheden niet generiek wenst te compenseren.

Doel van dit wetsvoorstel is inderdaad niet primair het behalen van een budgettaire opbrengst, maar het creëren van een gelijk speelveld. Het voorgaande betekent echter niet dat het kabinet naar een budgettair neutraal wetsvoorstel streeft. Hoewel geen doel op zich, kan het creëren van een gelijk speelveld tot een budgettaire opbrengst leiden. Dat het kabinet vervolgens ook niet voornemens is de (mede)overheden compensatie te bieden, volgt uit het primaire doel van het wetsvoorstel. Immers, zoals eerder aangegeven, compensatie doet afbreuk aan het nagestreefde gelijke speelveld.

De leden van de fractie van de SP vragen of de uitgifte van het Staatsblad waarin deze wet wordt geplaatst binnen twee weken ligt nadat de Eerste Kamer het wetsvoorstel eventueel heeft aanvaard. In het kader van de inwerkingtreding vraagt de UvW om uitstel van invoering van de maatregelen van dit wetsvoorstel tot 1 januari 2017.

Het kabinet is zich bewust van de ingrijpende gevolgen die onderhavige wetswijzigingen met zich brengen voor belanghebbenden en de Belastingdienst en onderkent het belang van een adequate implementatie-

termijn. Ik herhaal hier daarom hetgeen ik ook heb aangegeven tijdens het parlementaire proces in de Tweede Kamer, namelijk dat indien gedurende de implementatietermijn onverhoopt blijkt dat er baat is bij een langere implementatietermijn, op dat moment dient te worden bezien of het opportuun is om met de EC in overleg te treden. Daarbij dient nog steeds te worden opgemerkt dat 1 januari 2016 voor de EC een harde datum lijkt en dat nader uitstel niet voor de hand ligt. Gelet op de reguliere doorlooptijd van een onderzoeksprocedure (18 maanden) is de verwachting dat de EC begin januari 2016 met haar eindconclusie zal komen ten aanzien van de huidige vormgeving van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen in de Wet Vpb 1969. Het kabinet verwacht dat de definitieve conclusie van de EC zal luiden dat de bestaande regeling voor overheidsondernemingen wordt aangemerkt als onverenigbare bestaande staatssteun. Indien die verwachting uitkomt, zal alle steun die vanaf de datum van de definitieve conclusie (of een in die conclusie opgenomen datum) alsnog wordt genoten, dienen te worden teruggevorderd (mits – mocht het tot een procedure komen – uiteindelijk ook het Hof van Justitie van de Europese Unie de visie van de EC bevestigt). Vanuit het oogpunt van uitvoeringskosten en administratieve lasten moet voorkomen worden dat Nederland in een dergelijke terugvorderingssituatie terecht komt. Dat kan nagenoeg geheel voorkomen worden als de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel de facto per 1 januari 2016 in werking treden. Om de implementatieperiode zo efficiënt mogelijk te gebruiken en de implementatie te bevorderen is er, zoals opgemerkt, reeds met de koepelorganisaties van de decentrale overheden (VNG, IPO en UvW) overleg gestart. Bovendien is de Belastingdienst al begonnen met het inrichten van een organisatie waarmee de fiscale aangelegenheden met betrekking tot de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen gecentraliseerd zullen worden behandeld. Bij een adequate implementatietermijn hoort ook een zo spoedig mogelijke officiële bekendmaking van de wet, indien ook uw Kamer met het onderhavige wetsvoorstel kan instemmen. Het is mogelijk om de wet binnen twee weken nadat deze is aangenomen in het Staatsblad geplaatst te krijgen.

De leden van de fractie van de SP merken op dat de vrijstelling voor zeehavenbeheerders bij koninklijk besluit komt te vervallen en vragen naar het tijdstip dat het kabinet daarvoor voor ogen heeft. Zij vragen daarbij tevens of de rechtszekerheid niet gediend zou zijn met een tijdsperiode voor dit overgangsrecht. De Nederlandse zeehavenbeheerders zijn overheidsondernemingen en concurreren op een internationaal speelveld met de zeehavenbeheerders in andere lidstaten (en in beperkte mate met elkaar). Het beeld bestaat dat de zeehavenbeheerders in de ons omringende lidstaten feitelijk geen belastingheffing naar de winst betalen. Met de in dit wetsvoorstel opgenomen vrijstelling voor zeehavenbeheerders wordt derhalve voor de zeehavenbeheerders een gelijk speelveld behouden. Gelet op het huidige uitgangspunt dat overheidsondernemingen in beginsel niet vennootschapsbelastingplichtig zijn, zijn zij op dit moment namelijk ook niet vennootschapsbelastingplichtig. Met de voorgestelde vrijstelling voor zeehavenbeheerders wordt materieel de huidige situatie ten aanzien van de vennootschapsbelastingplicht voor de Nederlandse zeehavenbeheerders voortgezet. De vrijstelling voor zeehavenbeheerders is tijdelijk omdat deze, op het moment dat de zeehavenbeheerders in – in ieder geval – de ons omringende landen ook aan een belastingheffing naar de winst worden onderworpen, kan komen te vervallen. Indien de voorgestelde vrijstelling voor zeehavenbeheerders dan niet zou komen te vervallen, zou vanaf dat moment op het gebied van de belastingheffing naar de winst juist een ongelijk speelveld ontstaan. Het is op dit moment niet duidelijk wanneer de zeehavenbeheerders in de ons omringende landen aan een belastingheffing naar de winst zullen zijn

onderworpen. Dit is afhankelijk van de desbetreffende lidstaten en de EC. Vanwege deze onzekerheid is ervoor gekozen om het artikel dat de vrijstelling voor zeehavenbeheerders laat vervallen, in werking te laten treden per koninklijk besluit waardoor snel op ontwikkelingen op dit gebied kan worden geanticipeerd. Bij het vervallen van deze vrijstelling zou, wat het kabinet betreft, tevens een periode geboden moeten worden waarin de zeehavenbeheerders zich kunnen voorbereiden. Gelet op de omvang en vormgeving van hun organisaties lijkt het vanuit administratief oogpunt niet wenselijk om de zeehavenbeheerders van de ene op de andere dag te confronteren met een vennootschapsbelastingplicht.

### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van D66**

De leden van de fractie van D66 vragen waarom in 2004 een wetsvoorstel (Markt en overheid) is ingetrokken waarin de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen zou zijn geregeld. Voorts willen zij weten waarom het vervolgens meer dan tien jaar heeft geduurd voordat er een nieuw wetsvoorstel is ingediend dat de aanbevelingen van de EC in acht neemt.

Het wetsvoorstel Markt en overheid ging, anders dan deze leden lijken te suggereren, niet over de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen. Na intrekking van het wetsvoorstel Markt en overheid is een nieuw wetsvoorstel Markt en overheid ingediend dat inmiddels in werking is getreden. Kort gezegd regelt de Wet Markt en overheid, via de Mededingingswet, onder andere de prijsstelling van door overheden verrichte commerciële activiteiten door bijvoorbeeld in veel gevallen de integrale kostprijs te hanteren. De Wet Markt en overheid gaat, zoals opgemerkt, niet over de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen en lijkt derhalve weinig raakvlakken te hebben met het onderhavige wetsvoorstel.

De leden van de fractie van D66 vragen of meer duidelijkheid gegeven kan worden over de formele instemming van de EC met het gehanteerde begrippenkader in het wetsvoorstel en of redelijkerwijze kan worden verwacht dat latere interpretatieverschillen zullen worden vermeden. Het is voor de EC minder relevant hoe Nederland het wetsvoorstel precies inricht, zolang maar wordt voldaan aan de eis van de EC de wetgeving zodanig te wijzigen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën op dezelfde wijze aan vennootschapsbelasting worden onderworpen als private ondernemingen. De EC kijkt daarbij naar het effect van het wetsvoorstel en niet zozeer naar het begrippenkader dat Nederland hanteert. Er is overigens vooralsnog geen formele instemming van de EC met het wetsvoorstel.

De leden van de fractie van D66 vragen waarom het kabinet tot dusver de fictiebepaling over verrekening van winsten en verliezen tussen ondernemingen binnen één publiekrechtelijk rechtspersoon niet met de EC besproken heeft. Zij zouden vanuit staatssteunoptiek een oordeel wenselijk achten en stellen dat voor bespreking ruimschoots de tijd is geweest.

Op ambtelijk niveau zijn er regelmatig informele contacten met DG Concurrentie van de EC waarbij standpunten worden uitgewisseld. Ook heeft Nederland het wetsvoorstel, zoals dat aangeboden is aan de Tweede Kamer op 16 september 2014, aan de EC toegezonden. Hoewel tot op heden nog geen formele duidelijkheid is verkregen van de EC over het wetsvoorstel, lijkt de verrekening van winsten en verliezen tussen ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon vanuit staatssteunoptiek niet op problemen te stuiten omdat hier eenzelfde lijn getrokken wordt voor overheidsondernemingen en private ondernemingen. Immers, in dit wetsvoorstel is voor alle (private en overheids-

)stichtingen en verenigingen expliciet opgenomen dat voor alle ondernemingen een gezamenlijke aangifte wordt gedaan. Voor nv's en bv's voert dit nog veel verder. Door de wetsfictie dat zij geacht worden met hun gehele vermogen een onderneming te drijven kunnen zij geen onderscheid maken tussen wel- en niet-ondernemingsvermogen en is het gehele vermogen ondernemingsvermogen. Ook zij doen dus een gezamenlijke aangifte voor al hun eventueel te onderscheiden ondernemingen.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe de Belastingdienst voor het jaar 2016 gaat beoordelen of sprake is van het behalen van overschotten (winstoogmerk).

Uit vaste jurisprudentie blijkt dat reeds sprake is van het stelselmatig behalen van overschotten als over enkele jaren overschotten worden gerealiseerd. Tevens lijkt hieruit afgeleid te kunnen worden dat indien in een enkel jaar een overschot worden gerealiseerd een winststreven kan worden verondersteld, mits te verwachten valt dat ook in latere boekjaren overschotten zullen worden gerealiseerd. Ten aanzien van overschotten met een incidenteel karakter lijkt niet snel aangenomen te kunnen worden dat sprake is van een winstoogmerk. Omdat 2016 het eerste jaar is dat getoetst moet worden of overheidslichamen met (een) activiteit(en) een onderneming / meerdere ondernemingen drijven of niet, en het winstoogmerk deel uitmaakt van deze toets, zullen de jaarstukken over 2016 ten grondslag liggen aan de definitieve beoordeling of sprake is van een winststreven of niet. Vanuit een praktische invalshoek kunnen voor de beoordeling van het winststreven de jaren hieraan voorafgaand een indicatie geven. Op deze wijze kan worden voorkomen dat indien zich in een enkel te beoordelen jaar een incidenteel voordeel voordoet, meteen een belastingplicht ontstaat dan wel dat bij een incidenteel verliesjaar ten onrechte tot geen belastingplicht wordt geconcludeerd. Ingeval een overheidslichaam zelf voor aanvang van het boekjaar 2016 een inschatting wil maken of bij de uitoefening van een activiteit al dan niet sprake is van een winststreven, kan het overheidslichaam zelf aan de hand van de – reeds bekende – cijfers over bijvoorbeeld 2013 en 2014 een eerste voorlopige beoordeling maken.

De leden van de fractie van de SP vragen of de te treffen algemene maatregel van bestuur (AMvB) op basis van artikel 6b, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 uitsluitend betrekking heeft op de in artikel 6, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 bedoelde academische ziekenhuizen en lichamen die onderwijs of onderzoek verrichten. Daarnaast vragen zij welke invulling het kabinet beoogt met de in artikel 6b, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 genoemde «nadere regels». De leden van de fractie van D66 verwijzen tevens naar de mogelijkheid van een winstklem en vragen waarom deze niet tegelijk wordt ingevoerd.

De op basis van artikel 6, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 te treffen AMvB heeft alleen betrekking op de in het eerste lid van dat artikel genoemde lichamen. Het kabinet heeft voor de vormgeving van de delegatiebevoegdheid gekeken naar de wijze waarop dit ten aanzien van de huidige zorgvrijstelling is gedaan. Immers, op basis van artikel 5, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is in artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 eveneens een winstklem opgenomen. Er is, net als bij de huidige zorgvrijstelling, voor gekozen om de delegatiebevoegdheid in het onderhavige wetsvoorstel niet te beperken tot alleen een winstklem omdat wellicht andere maatregelen of voorwaarden doeltreffender en minder ingrijpend zijn dan de winstklem waar nu aan gedacht kan worden.

Een winstklem grijpt in op onbedoelde effecten van de regeling van het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969. Deze onbedoelde effecten laten zich niet steeds bij voorbaat kennen. Teneinde effectieve nadere

regels voor te stellen, is het verstandig de oorzaken en verschijningsvormen van die mogelijke onbedoelde gevolgen eerst te inventariseren en analyseren.

De leden van de fractie van D66 vragen of er situaties te bedenken zijn waarin het inzetten van vrijgestelde winst voor niet-vrijgestelde activiteiten niet bezwaarlijk is vanuit het staatssteunleerstuk.

Het kabinet heeft de algemene vrijstellingen zo vormgegeven dat deze naar zijn mening geen staatssteun vormen. Het feit dat de vrijgestelde winsten geen staatssteun vormen, verandert niet door de aanwending daarvan. De aanwending van deze vrijgestelde winst binnen dezelfde rechtspersoon voor een andere, niet-vrijgestelde activiteit creëert op zichzelf dus geen staatssteun.

Bovendien wordt op basis van de vermogensetiketteringsregels bepaald welke vermogensbestanddelen tot de onderneming gerekend moeten worden. Tevens vindt op grond van de fiscale regels een kostentoerekening plaats, waardoor de juiste kosten ook aan het ondernemingsdeel worden toegerekend en er geen winsten van het ondernemingsdeel in het onbelaste deel kunnen vallen.

In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van het CDA het kabinet aan te geven hoe bij gemeenschappelijk gebruik van bedrijfsmiddelen de doorbelasting van kosten dient plaats te vinden tussen de belaste en de onbelaste sfeer binnen het publiekrechtelijke lichaam en in hoeverre zich dat verhoudt tot de Wet Markt en overheid.

Alvorens toegekomen wordt aan de vraag hoe kosten worden toegerekend, dient eerst te worden bepaald of het vermogensbestanddeel al dan niet tot het ondernemingsvermogen behoort. Hiervoor wordt aangesloten bij de vermogensetiketteringsregels zoals die ook in de vennootschapsbelasting voor stichtingen en verenigingen gelden. Indien het vermogensbestanddeel op basis van de vermogensetikettering deel uitmaakt van het ondernemingsvermogen, wordt het vermogensbestanddeel per 1 januari 2016 op de openingsbalans geactiveerd tegen de waarde in het economische verkeer. Wanneer het vermogensbestanddeel tevens wordt aangewend voor een activiteit uitgeoefend vanuit het niet-ondernemingsdeel dienen de daaraan toerekenbare kosten – derhalve zonder winstopslag – voor de winstbepaling als onttrekking in aanmerking te worden genomen, opdat deze kosten niet drukken op het fiscale resultaat van de onderneming. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie waarin de gemeente een vrachtwagen heeft aangeschaft waarmee hoofdzakelijk bedrijfsafval wordt opgehaald. Deze vrachtwagen wordt tot het ondernemingsvermogen gerekend. Tijdens de ophaalronde wordt in één wijk binnen de gemeente tevens het huisvuil door deze vrachtwagen meegenomen. Met het ophalen van het huisvuil wordt geen onderneming in fiscaalrechtelijke zin gedreven, omdat hiermee niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Voor het gebruiken van de vrachtwagen ten behoeve van het ophalen van huisvuil dienen de daaraan verbonden kosten gecorrigeerd te worden op de ondernemingskosten. Voor de winstbepaling van het ondernemingsdeel worden derhalve deze kosten niet in aanmerking genomen, omdat zij verband houden met een niet-ondernemingsactiviteit. De berekening van deze kosten kan bijvoorbeeld plaatsvinden op basis van het aantal gereden kilometers, het aantal adressen waar afval is opgehaald of het gewicht.

Wanneer de vrachtwagen in het hiervoor vermelde voorbeeld op basis van de omgekeerde situatie echter is toe te rekenen aan het niet-ondernemingsdeel, te weten de onbelaste activiteiten van het publiekrechtelijke lichaam, vindt geen activering plaats op de fiscale balans. Voor het gebruik van de vrachtwagen voor het ophalen van het bedrijfsafval dienen de kosten die samenhangen met het gebruik van de vrachtwagen door het ondernemingsdeel wel in aftrek gebracht te worden

bij het bepalen van het resultaat van die onderneming. Ook hier kan naar mijn mening op een pragmatische grondslag een toerekening plaatsvinden.

In voorkomende gevallen waarin personeelsleden werkzaamheden verrichten voor zowel activiteiten waar geen onderneming mee wordt gedreven, alsook activiteiten waar wel een onderneming mee wordt gedreven, zal een kostentoerekening moeten plaatsvinden. Voor deze (personeels-)kosten, de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar, geldt als uitgangspunt dat de integrale kosten naar rato dienen te worden toegerekend. Onder de integrale kosten worden zowel de directe- als indirecte kosten verstaan. In de uitvoering zal bezien dienen te worden in hoeverre de integralekostprijsbepaling die in voorkomende gevallen wordt toegepast gelet op de Wet Markt en overheid, als aanknopingspunt kan dienen voor interne kostentoerekening in geval van vennootschapsbelastingplicht.

De leden van de fractie van D66 vragen of nog nader wordt getoetst op de omvang van de administratieve lasten in verhouding tot de belastingopbrengsten. Bij de totstandkoming van het wetsvoorstel is reeds voorzien in een toets voor de structurele administratieve lasten. De hoogte van de budgettaire opbrengst als gevolg van het onderhavige wetsvoorstel vormt geen aanleiding voor een nadere toets.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe de informatievoorziening – als hulpmiddel bij de implementatie van deze wetgeving – voor de (decentrale) overheden ingericht gaat worden en of hiervoor gedacht kan worden aan een tijdelijk loket bij de Belastingdienst. Het kabinet onderschrijft het belang van een implementatieperiode met een goede informatievoorziening. Bij wetswijzigingen zorgt de Belastingdienst in de regel voor die informatie door de wijzigingen kenbaar te maken via bijvoorbeeld de website van de Belastingdienst. Bij dit specifieke wetsvoorstel gaat de Belastingdienst verder en heeft de Belastingdienst een team op twee locaties ingericht. Dit team richt zich de komende jaren volledig op het (voor)overleg – waaronder ook begrepen het verstrekken van algemene informatie – en de afhandeling van de aangifte over het jaar 2016.

De leden van de fractie van D66 vragen of belanghebbende private partijen deel kunnen nemen aan het overleg dat de Belastingdienst heeft met de VNG, het IPO en de UvW, waar het de invulling van de open norm «overheidstaken/publiekrechtelijke bevoegdheden» betreft. Ik begrijp uit deze vraag dat er commerciële partijen zijn die graag deel willen nemen aan genoemd overleg. Omdat deze commerciële partijen niet direct geraakt worden door het onderhavige wetsvoorstel, ligt het niet voor de hand om hen te laten participeren aan voormeld overleg.

Tot slot ga ik in op de suggestie van de VNG om het mogelijk te maken dat per directe overheidsonderneming kan worden afgezien van de algemene vrijstellingen. Op die manier zou per onderneming afhankelijk van de winst- of verliespositie bezien kunnen worden of het aantrekkelijk is om de vrijstelling buiten toepassing te laten. Voor verlieslatende ondernemingen zou dan de vrijstelling buiten toepassing kunnen worden gelaten en voor winstgevende ondernemingen zou deze dan wel kunnen worden toegepast. In de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is reeds aangegeven dat op het punt van grondslaguitholling terughoudendheid mag worden betracht van (mede) overheden. Ik zou de kat niet op het spek willen binden door de mogelijkheid te introduceren om per onderneming te opteren voor de algemene vrijstellingen, waarmee gezocht zou kunnen worden naar een optimale belastingpositie. Daarnaast is de keuzeregeling voor het al dan niet toepassen van de

algemene vrijstellingen vanuit het oogpunt van beperking van de administratieve lasten in het leven geroepen. Wanneer dit verzoek per onderneming (en per soort algemene vrijstelling) kan worden gedaan, leidt dit tot een toename van de administratieve lasten en uitvoeringskosten ten opzichte van de voorgestelde benadering en is de genoemde mogelijkheid daarom ook vanuit die optiek niet wenselijk.

De Staatssecretaris van Financiën,  
E.D. Wiebes