

**DE PUBLIEKE OVERHEID; WAAR LIGT DE (FISCALE) GRENS?**



# DE PUBLIEKE OVERHEID; WAAR LIGT DE (FISCALE) GRENS?

Onder redactie van:  
Prof. dr. mr. F.P.G. Pötgens  
Dr. J. van Strien

Met een voorwoord van:  
Dr. J. van Strien

*en bijdragen van:*  
M.L. Al-Saady  
mr. dr. N. Jak  
dr. J. van Strien  
dhr. V.L. Meijerman MSc  
mr. K. Wanders  
L.C.S. Westerveld

Ontwerp omslag: Hans Roenhorst, [www.H2Rplus.nl](http://www.H2Rplus.nl)

ISBN 978 90 13 13437 7  
NUR 827-715

© 2015 Wolters Kluwer, Deventer

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever worden verveelvoudigd of openbaar gemaakt.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h t/m 16m Auteurswet jo. het Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor verschuldigde wettelijke vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht Postbus 3051, 2130 KB Hoofddorp.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever(s) geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Wolters Kluwer Nederland BV legt de gegevens van de abonnees vast voor de uitvoering van de (abonnements)overeenkomst.

De gegevens kunnen door Wolters Kluwer, of zorgvuldig geselecteerde derden, worden gebruikt om u te informeren over relevante producten en diensten. Indien u hier bezwaar tegen heeft, kunt u contact met ons opnemen.

Op alle uitgaven van Wolters Kluwer zijn de algemene leveringsvoorwaarden van toepassing. Deze kunt u lezen op [www.wolterskluwer.nl](http://www.wolterskluwer.nl).

# Inhoudsopgave

<b>Voorwoord</b>	9
<b>De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens?</b>	13
<i>M.L. Al-Saady en L.C.S. Westerveld</i>	
1. Inleiding	13
2. Vpb-plicht overheidsondernemingen	14
3. Het overheidsbegrip in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vanuit bestuursrechtelijk perspectief	15
4. Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen en het ondernemingsbegrip	17
5. Vennootschapsbelasting, een nieuwe belastingplicht voor gemeenten	18
6. Slot	19
<b>Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen; de afbakening van activiteiten is geen sinecure!</b>	20
<i>Mr. K. Wanders</i>	
1. Inleiding	20
2. Achtergrond van de modernisering	21
2.1. Historie	21
2.2. Uitgangspunten Wet Modernisering Vpb-plicht Overheidsondernemingen	22
3. De belastingplicht van overheidsondernemingen	23
3.1. Algemeen	23
3.2. De ondernemingstoets	23
3.3. Aard van de activiteit, ruimtelijke en organisatorische vormgeving	24
3.4. Onmisbare handelingen en administratieve splitsing	26
3.5. Onlosmakelijke verbondenheid	27
3.6. Een bedrijfseconomische benadering?	28
4. Samenvatting	30

<b>Overheid in last</b>	31
<i>Dr. J. van Strien en dhr. V.L. Meijerman MSc</i>	
1. Inleiding	31
2. Totstandkomingsgeschiedenis	32
3. Staatssteun	34
3.1. Inleiding	34
3.2. Hoofdregeel	35
3.2.1. Begunstiging	36
3.2.2. Direct of indirect bekostigd met staatsmiddelen	36
3.2.3. Economische activiteit met een inter(lid)statelijke component	36
3.2.4. Selectiviteit	38
3.3. Samenvattend	40
4. Wetsvoorstel op hoofdlijnen	40
4.1. Inleiding	40
4.2. Hoofdregeel publiek- versus privaatrechtelijk overheidslichaam	40
4.2.1. De te toetsen activiteit	41
4.2.2. Onderneming	44
4.2.3. In concurrentie treden	45
4.2.4. Staatssteun - divergentie belastingplicht directe/indirecte overheidsondernemingen: sprake van nieuwe staatssteun?	47
4.2.4.1. Het Europese begrip ten opzichte van het Nederlandse begrip: afwijking	47
4.2.4.2. Stichting/gemeente ten opzichte van bv: begunstiging?	49
4.2.4.3. Is het voordeel selectief?	49
4.3. Objectieve vrijstellingen	51
4.3.1. De systematiek van een objectvrijstelling	51
4.3.2. Vrijstelling voor interne activiteiten	53
4.3.3. Vrijstelling voor overheidstaken	55
4.3.4. De vrijstelling voor quasi-inbesteding	58
4.3.5. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden	59
5. Samenvatting en conclusie	60
<b>Het overheidsbegrip in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vanuit bestuursrechtelijk perspectief</b>	62
<i>Mr. dr. N. Jak</i>	
1. Inleiding	62
1.1. Een bestuursrechtelijk perspectief	62
1.2. De vloeiende grenzen van de overheid	63
1.3. Het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht en de relevantie van het overheidsbegrip	65

2.	Het overheidsbegrip in de Nederlandse rechtsorde	66
2.1.	Het begrip overheid: een multifunctioneel en contextafhankelijk begrip	66
2.2.	Formele en materiële criteria	67
3.	Het bestuursorgaanbegrip in de Awb	68
4.	Het overheidsbegrip in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen	70
5.	Algemene vrijstellingen	72
5.1.	Inleiding	72
5.2.	Vrijstelling voor interne activiteiten	73
5.3.	Vrijstelling voor quasi-inbesteding	74
5.4.	Vrijstelling voor de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden	74
5.4.1.	Inleiding	74
5.4.2.	Overheidstaken	75
5.4.3.	Publiekrechtelijke bevoegdheden	77
5.5.	Samenwerking	78
6.	Naar een rechtsgebied overstijgende benadering van private overheidsondernemingen	79





# Voorwoord

Op donderdag 23 april 2015 organiseerde het Zuidas Instituut voor Financieel recht en Ondernemingsrecht (ZIFO) een debatmiddag over het inmiddels aangenomen wetsvoorstel “Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen”.<sup>1</sup> Tijdens deze debatmiddag – getiteld “De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens?” – werd voornoemd wetsvoorstel vanuit verschillende invalshoeken bekeken en bediscussieerd. Tijdens de bijeenkomst – onder leiding van dr. J. van Strien – kwamen de volgende onderwerpen aan de orde:

- Een uiteenzetting van de wijzigingen die de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen met zich brengt voor de Wet VPB 1969 (mr. R. Mook).
- De Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen belicht vanuit een bestuursrechtelijk perspectief (mr. dr. N. Jak)
- De invulling van het ondernemingsbegrip (mr. K. Wanders).
- Een uiteenzetting over de implicaties van het wetsvoorstel voor de Nederlandse gemeenten (mr. A. Gersterkamp-Spaansen).

Deze diversiteit zien wij ook terug in deze bundel, die een nadere uitwerking en verdieping vormt van de voordrachten en discussies van de debatmiddag. Daarnaast is in deze bundel ook een verslag van deze bijeenkomst opgenomen. Dit verslag – opgesteld door Al-Saady en Westerveld – geeft een goede impressie van de debatmiddag en is reeds in het Weekblad fiscaal recht gepubliceerd.<sup>2</sup>

Naast voornoemd verslag bevat deze bundel drie wetenschappelijke bijdragen.

De eerste bijdrage is van mr. K. Wanders. Zij gaat in op de afbakening van activiteiten voor de ondernemingstoets bij publiekrechtelijke rechtspersonen. Hierbij schetst zij eerst het historische perspectief en geeft zij een beschrijving van de bij de wet behorende uitgangspunten. Daarna komen de parallellen en de verschillen met de beoordeling van de belastingplicht bij stichtingen en verenigingen aan de orde. Zij besteedt daarbij in het bijzonder aandacht aan de vraag hoe overheidslichamen de door hen gebezigde activiteiten kunnen inventariseren. Gezien de veelheid en diversiteit aan taken die deze lichamen uitoefenen, is deze

---

1 Deze wet is overigens – nog voor inwerkingtreding – bij Belastingplan 2016 (Overige Fiscale maatregelen 2016) op onderdelen al weer gewijzigd.

2 M.L. Al-Saady en L.C.S. Westerveld, De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens?, WFR 2015/1017.

inventarisatie allesbehalve eenvoudig. Wanders illustreert dit aan de hand van enkele vragen die bij deze inventarisatie zouden kunnen rijzen, zoals:

- Mag een gemeente de werkzaamheden en taken die vallen onder de afdeling sport en cultuur, zoals de exploitatie van sporthallen, gemeentelijke zwembaden en de organisatie van een evenement voor koningsdag, in samenhang beoordelen?;
- Hoe werkt dat uit voor de Gemeentelijke gezondheidsdienst (GGD), waar werkzaamheden variërend van infectieziektebestrijding tot reizigersvaccinaties worden verricht?
- Hoe moet worden aangekeken tegen de gemeentelijke afvaldienst, die zowel huis- als bedrijfsafval ophaalt, maar ook afval verwerkt en daarmee energie opwekt?

In haar bijdrage gaat Wanders in op deze vragen en formuleert hierbij antwoorden. Uit deze antwoorden blijkt wel dat de afbakening van activiteiten in ieder geval geen sinecure is.

De tweede bijdrage is van dr. J. van Strien en dhr. V.L. Meijerman. Zij behandelen een aantal onderdelen van de nieuwe wettelijke bepalingen op het vlak van overheidsondernemingen (Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen). Het doel van hun bijdrage is het plaatsen van de nieuwe wettelijke bepalingen in de context van het staatssteunregime. Zij analyseren de reikwijdte van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen, waarbij wordt nagegaan of, en zo ja in hoeverre (de uitvoering van) de nieuwe wet-artikelen leidt tot een positie waarbij feitelijk staatssteun wordt verleend aan overheidsondernemingen.

Mr. dr. N. Jak tenslotte kiest voor een meer bestuursrechtelijke aanvliegroute. Dit houdt verband met het feit dat Jak in november 2014 is gepromoveerd op een proefschrift over de juridische positie van semipublieke instellingen. In de bijdrage van Jak ligt de focus daarom op de vraag in hoeverre semipublieke instellingen juridisch tot de overheid kunnen worden gerekend, dit tegen de achtergrond van het wetsvoorstel Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. Jak beperkt zich daarom tot de subjectieve belastingplicht van private overheidsondernemingen. De vraag naar de reikwijdte van het overheidsbegrip in relatie tot semipublieke instellingen is niet eenduidig te beantwoorden; het antwoord is afhankelijk van allerlei factoren. De grenzen van de overheid zijn vloeïend. In zijn bijdrage illustreert hij dit aan de hand van een vuilophaaldienst. Hierbij laat hij zien dat in dezelfde materiële context sprake kan zijn van overheid of niet-overheid en er verschillende normen van toepassing kunnen zijn. Dit roept de vraag op naar de reikwijdte van het overheidsbegrip. Onder welke omstandigheden kunnen private rechtspersonen die een publieke taak behartigen tot de overheid worden gerekend en welke juridische gevolgen zijn daaraan verbonden? In zijn bijdrage beantwoordt Jak deze en andere vragen.

De verschillende invalshoeken van de bijdragen aan deze bundel illustreren de breedheid van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. De wetenschappelijke discussie over dit onderwerp is derhalve nog zeker niet gesloten en eigenlijk nog maar net begonnen. Ik hoop (en verwacht) dat voornoemde debatmiddag en bijdragen aan deze bundel meehelpen aan een totstandkoming van het debat.

Tot slot spreek ik op deze plek mijn dank uit voor de redactionele werkzaamheden, welke deze bundel mede mogelijk hebben gemaakt, van prof. dr. mr. F.P.G. Pötgens.

Dr. J. van Strien



# De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens?

Verslag van de Debatmiddag ‘De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens?’ van het Zuidas Instituut voor Financieel recht en Ondernemingsrecht (ZIFO), gehouden op 23 april 2015 te Amsterdam

*M.L. Al-Saady en L.C.S. Westerveld<sup>1</sup>*

## 1. Inleiding

Op donderdag 23 april 2015 organiseerde het Zuidas Instituut voor Financieel recht en Ondernemingsrecht (ZIFO) een debatmiddag over het inmiddels aangenomen wetsvoorstel “Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen”.<sup>2</sup> Deze bijeenkomst vond plaats aan de Vrije Universiteit Amsterdam. De organisatie heeft een juiste keuze gemaakt om dit actuele thema te behandelen, aangezien het wetsvoorstel toepassing zal vinden per 1 januari 2016. Tijdens dit debat passeerden verschillende elementen van het wetsvoorstel de revue en werden vanuit verschillende invalshoeken de gevolgen besproken en bediscussieerd. Deze bijeenkomst stond onder leiding van Van Strien.<sup>3</sup> Van Strien introduceerde de sprekers van deze middag. De eerste presentatie bevatte een uiteenzetting van de wijzigingen die het wetsvoorstel creëert voor de huidige Wet VPB 1969. Vervolgens werd door de volgende spreker het wetsvoorstel vanuit een bestuursrechtelijk perspectief belicht. In de daaropvolgende presentatie stond het ondernemingsbegrip centraal. Het vierde en daarmee tevens het laatste thema bevatte een uiteenzetting over de implicaties van het wetsvoorstel voor de Nederlandse gemeenten. Deze onderwerpen werden behandeld vanuit verschillende praktijkrelevante invalshoeken waarbij eveneens niet-fiscale elementen zijn aangekaart. Het congres vond een afsluiting met een aantal stellingen waarbij de aanwezigen de mogelijkheid hadden tot debat. Dit verslag bevat een korte weergave van deze bijeenkomst.

---

1 *Auteurs zijn masterstudent Fiscaal Recht aan de Vrije Universiteit Amsterdam.*

2 *Kamerstukken II 2014/15, 34 003.*

3 *Dr. J. van Strien is als Senior Tax Manager werkzaam bij het Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs LLP en daarnaast is hij als universitair docent verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit Amsterdam.*

## 2. Vpb-plicht overheidsondernemingen

Mook<sup>4</sup> vangt de middag aan met een presentatie over de verschillen tussen het huidige en het voorgestelde regime van de vennootschapsbelasting. Onder de huidige wetgeving zijn overheidsondernemingen vrijgesteld van vennootschapsbelasting, tenzij zij activiteiten verrichten die specifiek door de wet worden benoemd.<sup>5</sup> Ingeval één van deze activiteiten wordt verricht, ontstaat vennootschapsbelastingplicht. Daarnaast noemt art. 2 lid 7 Wet VPB 1969 enkele specifieke overheidsondernemingen die integraal Vpb-plichtig zijn. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan ondernemingen als Schiphol, ASR Nederland en sinds de nationalisatie ook aan ABN Amro.

De Europese Commissie (EC) heeft onderzoek verricht naar het huidige Nederlandse Vpb-regime voor overheidsondernemingen en is hierbij tot de conclusie gekomen dat er sprake is van ongeoorloofde overheidssteun. Om mogelijke concurrentievervalsing ongedaan te maken, heeft de wetgever actie ondernomen en het wetsvoorstel “Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen” geïntroduceerd.<sup>6</sup> Dit zal als gevolg hebben dat de huidige Vpb-regeling wordt aangepast. De wetswijziging behelst dat overheidslichamen in beginsel Vpb-plichtig worden. Het uitgangspunt ten opzichte van de huidige wetgeving wordt derhalve omgedraaid. “Vrijgesteld, tenzij”, wordt aldus omgezet in “belast, tenzij”.

Na de uiteenzetting van de huidige en de toekomstige regeling, vervolgt Mook zijn presentatie met een vraag aan het publiek naar potentiële andere oplossingen voor de mogelijke concurrentievervalsing. Uit de reacties van de aanwezigen blijkt dat dit geen eenvoudige vraag is, er volgt namelijk een korte discussie over alternatieve oplossingen. Mook heeft een duidelijke mening omtrent deze problematiek. In zijn visie kan concurrentievervalsing onder de huidige Vpb-regeling al adequaat worden ondervangen door een uitbreiding van art. 2 lid 3 en lid 7 Wet VPB 1969. De uitzonderingen van het huidige art. 2 lid 7 Wet VPB 1969 zouden enkel uitgebreid behoeven te worden met ondernemingen die concurrentievervalsing optreden. Dientengevolge zal een volledige herziening van de Vpb-plicht niet noodzakelijk zijn. Daarnaast brengt de modernisering van de Wet VPB 1969 ook een administratieve last voor overheidslichamen met zich, hetgeen voorkomen kan worden door middel van een eenvoudige aanpassing van de huidige regeling.

Mook legt ter afsluiting van zijn presentatie de aanwezigen de volgende stelling voor: “*Het nieuwe Vpb-regime voor overheden is nodeloos complex en leidt tevens tot een administratieve lastendruk waardoor het zich kenmerkt als een echte ‘paarse krokodil’.*”<sup>7</sup> Aan de hand van deze stelling ontstaat een uitvoerig debat. Vanuit het publiek wordt aangegeven dat de voordelen van dit wetsvoorstel niet

---

4 Mr. R. Mook is als Senior Tax Advisor werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.

5 Zie art. 2 lid 1 onderdeel g, lid 3 en lid 7 Wet VPB 1969.

6 Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 2 & 3 (MvT).

7 Lees: overdreven bureaucratie en regelzucht.

opwegen tegen de lasten ervan. Het wetsvoorstel brengt onnodige administratieve lasten met zich, waarbij het de vraag is of het wetsvoorstel daadwerkelijk een concurrentievervalsing tegengaat. Eveneens wordt door één van de aanwezigen aangevoerd dat verscheidene activiteiten van gemeenten dusdanig nauw met elkaar verbonden zijn dat de uitvoering van dit wetsvoorstel een complexe aangelegenheid is. De voorzichtige conclusie kan worden getrokken, dat de meerderheid het eens lijkt te zijn met de stelling van Mook.

### 3. **Het overheidsbegrip in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vanuit bestuursrechtelijk perspectief**

De volgende spreker op het programma is Jak.<sup>8</sup> Hij is gepromoveerd op een proefschrift over “de juridische positie van semipublieke instellingen”.<sup>9</sup> Het is een goede keuze van de organisatie om Jak te inviteren, aangezien hij vanuit een *bestuursrechtelijke* invalshoek zijn visie kan geven op de nieuwe wettelijke regeling. Dit is een interessante aanvulling voor het voornamelijk fiscaal georiënteerde publiek, omdat op deze wijze vakgebiedoverstijgende inzichten worden verkregen.

Tegen de achtergrond van zijn proefschrift gaat Jak in op de vraag naar de reikwijdte van het overheidsbegrip in onze rechtsorde en, in het bijzonder, in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Jak behandelt meer specifiek de vraag in hoeverre *semipublieke instellingen*<sup>10</sup> juridisch tot de overheid kunnen worden gerekend. Voor het wetsvoorstel “Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen” betekent dit dat hij zich beperkt tot het bespreken van de subjectieve belastingplicht van *private* overheidsondernemingen.

Jak wil de aanwezigen duidelijk maken dat de manier waarop de overheid publieke taken behartigt grote juridische verschillen met zich kan brengen. Om tot de verbeelding te spreken, geeft hij het voorbeeld van het ophalen van huisvuil.<sup>11</sup> Allereerst kan de overheid deze taak zelf uitoefenen door middel van een ambtelijke dienst. De overheid kan er, ten tweede, ook voor kiezen om deze activiteit onder te brengen bij een commerciële private rechtspersoon. Een derde mogelijkheid, ten slotte, is de activiteit onder te brengen bij een BV of NV waarvan de overheid enig aandeelhouder is of op allerlei andere wijzen invloed heeft op de organisatie van deze rechtspersoon. Een keuze tussen deze varianten kan gevolgen hebben voor de toepasselijkheid van bijvoorbeeld: de Algemene wet bestuursrecht

---

8 Mr. dr. N. Jak is als docent/onderzoeker verbonden aan de afdeling Staats- en bestuursrecht van de Vrije Universiteit Amsterdam en werkzaam bij de afdeling bestuursrecht van de Rechtbank Midden-Nederland.

9 N. Jak, *Semipublieke instellingen, De juridische positie van instellingen op het snijvlak van overheid en samenleving* (diss. Amsterdam VU), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014.

10 *Semipublieke instellingen zijn privaatrechtelijke rechtspersonen die een publieke taak behartigen of institutioneel verbonden zijn met de overheid, bijvoorbeeld omdat de overheid de meerderheid van de aandelen bezit. Voorbeelden van semipublieke instellingen zijn woningcorporaties, ziekenhuizen, bijzondere onderwijsinstellingen, overheidsbedrijven als NV Luchthaven Schiphol, ProRail BV en de Nederlandse Gasunie NV.*

11 Vgl. Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 12 (MvT).

(Awb), de Wet openbaarheid van bestuur (Wob), de Ambtenarenwet (AW), de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb), welke rechter (bestuursrechter of burgerlijke rechter) bevoegd is bij geschillen enz. Belangrijk is dat het ook gevolgen heeft voor de (subjectieve) vennootschapsbelastingplicht.

Met dit voorbeeld wil Jak laten zien dat in dezelfde materiële context (het ophalen van huishoudelijk afval), het van de juridische vormgeving afhangt wat de toepasselijke rechtsregels zijn. Dit brengt Jak bij de vraag naar de reikwijdte van het overheidsbegrip. Concreter, wanneer kwalificeert een private instelling als overheidsinstelling? Jak duidt aan dat op deze vraag geen eenduidig antwoord verkregen kan worden, omdat het overheidsbegrip geen eenduidig begrip is. Het overheidsbegrip heeft immers een multifunctioneel en *contextafhankelijk* karakter. Het begrip overheid zoals dat in diverse wet- en regelgeving wordt gehanteerd, heeft steeds een ander oogmerk. Afhankelijk van dit oogmerk en de (wettelijke) context waarin het overheidsbegrip wordt gehanteerd, wordt het begrip overheid op uiteenlopende wijze (en aan de hand van uiteenlopende criteria) gedefinieerd. Hierdoor ontstaat een variatie in betekenis.

Ten aanzien van de vrijstellingen in het wetsvoorstel maakt Jak vanuit een bestuursrechtelijk perspectief nog enkele interessante opmerkingen. Eén van de voorgestelde vrijstellingen is de vrijstelling voor de uitoefening van *overheidstaken* of *publiekrechtelijke* bevoegdheden.<sup>12</sup> De memorie van toelichting geeft aan wat deze *overheidstaken* kunnen zijn. Allereerst worden de taken genoemd die op grond van de (Grond)wet worden opgelegd en ten tweede wordt ook het handelen als overheid in de zin van de Wet op de omzetbelasting aangemerkt als een overheidstaak.<sup>13</sup> Jak vindt het bijzonder dat er in de memorie van toelichting – anders dan met betrekking tot het begrip *overheidstaak* – niet wordt aangegeven wat er met het begrip *publiekrechtelijke bevoegdheid* wordt bedoeld. In het bestuursrecht is dit een gangbaar begrip (namelijk een exclusieve bevoegdheid om de rechtspositie van een ander te kunnen bepalen). De vraag die volgens Jak rijst, is of we deze bekende definitie uit het bestuursrecht kunnen doortrekken naar het nieuwe wetsvoorstel.

Jak rondt zijn presentatie af waarbij hij het publiek meegeeft dat de wijze waarop privaatrechtelijke instellingen worden betrokken bij publieke taakbehartiging niet alleen van invloed is op de fiscale behandeling, maar eveneens effecten heeft op andere rechtsgebieden. De onduidelijkheid over de juridische positie van privaatrechtelijke rechtspersonen bij publiekrechtelijke taakbehartiging herbergt allerlei risico's. Het is afhankelijk van de wijze waarop publieke taakbehartiging door private rechtspersonen is georganiseerd, wat de daaraan verbonden juridische gevolgen zijn. Kortom, bij een fiscaal advies dient men zich ook rekenschap te geven van publiekrechtelijke en privaatrechtelijke componenten. Het fiscale element is maar

---

12 Zie voorgesteld art. 8e lid 1 onder b en art. 8f lid 1 onder b Wet VPB 1969.

13 Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 18 (MvT).



één element van een groter geheel. Van Strien, de dagvoorzitter, knikt instemmend en voegt hieraan toe: “dit is een wake-up-call voor de fiscalisten, kijk verder dan het fiscale!”.

#### 4. **Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen en het ondernemingsbegrip**

De volgende presentatie op het congres wordt verzorgd door Wanders.<sup>14</sup> Zij beperkt zich hoofdzakelijk tot het ondernemingsbegrip in het wetsvoorstel “Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen”. Hierbij merkt zij op dat voor de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen wordt aangesloten bij het ondernemingsbegrip zoals we dat reeds kennen voor de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Voor het nieuwe wetsvoorstel geldt dit ondernemingsbegrip onverkort. Wil sprake zijn van belastingplicht, dan dient voor de afzonderlijke activiteiten van publiekrechtelijke rechtspersonen te worden vastgesteld of sprake is van een (materiële) onderneming. Hiervoor gelden de volgende cumulatieve vereisten:

- duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
- deelname aan het economische verkeer;
- oogmerk om winst te behalen. Mocht dit winstoogmerk ontbreken, dan kan evenwel bij wijze van fictie sprake zijn van een onderneming, mits in concurrentie wordt getreden met ondernemingen als bedoeld in art. 4 onderdeel a Wet VPB 1969.

Hoe dienen de activiteiten van publiekrechtelijke rechtspersonen vervolgens in kaart te worden gebracht, vraagt Wanders aan de aanwezigen. Wanneer is er één activiteit en wanneer zien we meerdere activiteiten? Stel dat er meerdere activiteiten zijn voor de beoordeling of er sprake is van een onderneming, mogen we – of nog stelliger – moeten we deze activiteiten samennemen (clusteren) voor de beoordeling of er sprake is van een onderneming in fiscale zin? Het wetsvoorstel zegt hierover het volgende:

*“Een publiekrechtelijke rechtspersoon kan verschillende activiteiten uitoefenen. De toets of sprake is van het drijven van een onderneming vindt plaats op het niveau van elke afzonderlijke activiteit. Een activiteit kan alleen afzonderlijk worden beoordeeld als er een zekere mate van zelfstandigheid aan kan worden toegekend. Als de activiteiten van de publiekrechtelijke rechtspersoon naar hun aard verschillen, maar wel sterk met elkaar verweven zijn, vindt een gezamenlijke beoordeling plaats.”<sup>15</sup>*

Wanders benadrukt dat het evenwel onduidelijk blijft wat deze “zekere mate van zelfstandigheid” inhoudt. Op welk niveau dient men hierbij de hoofdactiviteit vast te stellen? Dit is een lastige vraag waarmee (potentiële) belastingplichtigen te

---

14 Mr. K. Wanders is fiscalist bij het Bureau Belastingplicht Vennootschapsbelasting Overheidsondernemingen bij Belastingdienst Amsterdam.

15 Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 10 (MvT).

maken gaan krijgen. Gesterkamp-Spaansen<sup>16</sup> haakt hierop in en merkt op dat indien per subonderdeel beoordeeld moet worden of er een onderneming is, het voor gemeenten grote administratieve lasten zal opleveren. Wanders toont begrip voor de positie van gemeenten en geeft aan dat het complexe materie betreft, waarbij in de uitvoering een balans gevonden dient te worden. De Belastingdienst zal aan de ene kant rekening houden met één van de uitgangspunten van de wet – het beperken van de administratieve lasten – maar aan de andere kant de wet- en regelgeving toepassen. Het is een lastig dilemma, zo benadrukt Wanders.

## **5. Vennootschapsbelasting, een nieuwe belastingplicht voor gemeenten**

Gesterkamp-Spaansen is de laatste spreker van deze middag. Zij licht toe wat de gevolgen van de nieuwe vormgeving van de belastingplicht voor de Nederlandse gemeenten zullen zijn. Gesterkamp-Spaansen geeft in haar presentatie aan dat gemeenten momenteel reeds te maken hebben met een verscheidenheid aan belastingen. Na invoering van het wetsvoorstel dient aan deze (lange lijst) belastingen eveneens de vennootschapsbelasting te worden toegevoegd.

Naar aanleiding van het wetsvoorstel vrezen gemeenteambtenaren dat de wetgever niet realiseert wat zich in “gemeenteland” afspeelt, zo maakt zij duidelijk. Een complicatie die door Gesterkamp-Spaansen wordt uitgelicht, is de situatie waarin (eigen) middelen vanuit de overheidssfeer naar een ondernemingsactiviteit stromen. Denk hierbij aan gelden die worden verstrekt voor het vereffenen van een tekort bij een overheidsonderneming. Ter illustratie noemt zij het voorbeeld van een zwembad waarbij de overheid de toegangskaartjes verkoopt onder de kostprijs. De gemeente vindt het hierbij belangrijk dat mensen bewegen en probeert dit gedrag te stimuleren. Het tekort dat vervolgens voor de gemeente bij het zwembad ontstaat, zal door de gemeente worden aangevuld met een bate die elders is behaald. Gesterkamp-Spaansen geeft aan dat het afdekken van het tekort mogelijk gekwalificeerd kan worden als een belaste subsidie aan derden. Maar, anderzijds, valt ook een vergelijking met een particuliere onderneming te maken die een tekort met eigen middelen opvult, waardoor geen sprake is van een belastbare handeling. Naar de laatste zienswijze gaat haar voorkeur uit. Zij is van mening dat de Belastingdienst niet op de stoel van de overheid moet gaan zitten. De overheid dient namelijk vrij te kunnen budgetteren. Vanuit de zaal wordt geopperd dat deze transactie voor de gemeenten wellicht gezien kan worden als een kapitaalstorting en daardoor onbelast dient te blijven. Hoe het aanvullen van het voornoemde tekort wetstechnisch moet worden gekwalificeerd, zal volgens de staatssecretaris in

---

16 *Mr. A. Gesterkamp-Spaansen is werkzaam bij de gemeente Emmen op de afdeling Financiën en Belastingen en zij is tevens voorzitter van de landelijke werkgroep marketing Vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven.*

hoge mate afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval.<sup>17</sup> Het hangt namelijk van de aard van de subsidie af of er sprake is van een kapitaalstorting of winst.<sup>18</sup>

Gesterkamp-Spaansen sluit haar presentatie af met een casus waarin een gemeente grond droog legt en daarmee een eiland creëert voor de bouw van woningen. Voor de toegankelijkheid van dit eiland is vervolgens een brug noodzakelijk. Er dienen derhalve openbare voorzieningen te worden aangelegd. De vraag die volgens haar gesteld kan worden, is of de kosten van de aanleg van openbare voorzieningen ten laste kunnen komen van het resultaat dat wordt behaald met de verkoop van de drooggelegde grond. Oftewel, welke kosten kunnen ten laste van het belaste resultaat van de gemeente worden gebracht? Volgens haar valt hier nog geen eenduidig antwoord op te geven. Zij is zelf van mening dat het mogelijk dient te zijn om de kosten van de brug als kostenpost op te nemen. De kavels verkrijgen namelijk daadwerkelijk waarde als de brug (openbare voorziening) wordt aangelegd. Zodat de kosten, deze visie volgend, dan ten laste van het resultaat gebracht kunnen worden.

## 6. Slot

De bijeenkomst stond in het teken van de Wet modernisering Vpb-plicht overheids-ondernemingen. Tijdens de middag hebben diverse sprekers vanuit verschillende invalshoeken licht geworpen op de nieuwe set Vpb-regels. Hierbij zijn de wijzigingen van de Wet VPB 1969 geëvalueerd, maar ook de mogelijke effecten voor de praktijk zijn aan de orde gekomen. Belangwekkend was dat deze evaluatie niet alleen plaatsvond vanuit een fiscaalrechtelijk oogpunt, maar eveneens vanuit een bestuurs- en civielrechtelijk oogpunt. Wij menen, zeker na deelname aan deze bijeenkomst, dat er ten aanzien van bepaalde delen van de nieuwe wet nog onzekerheid heerst en wellicht zelfs onvrede te bespeuren valt. De vragen waar de meeste onduidelijkheid over bestaat, zijn die omtrent de praktische gevolgen van de nieuwe regelgeving. Wellicht dat na de invoering hiervan de (praktische) gevolgen toch zullen meevallen. Zal de tijd rozen voortbrengen? Voor een antwoord op deze vraag zullen we vooral de uitvoering moeten afwachten.

---

17 *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 15.*

18 *S.A. Stevens, 'VPB-plicht van overheidsondernemingen', TFO 2015/138.1, onderdeel 8.3.3.*

# Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen; de afbakening van activiteiten is geen sinecure!

*Mr. K. Wanders*<sup>1</sup>

## 1. Inleiding

De Eerste Kamer heeft op 26 mei 2015 het Wetsvoorstel Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen aangenomen.<sup>2</sup> Op basis van deze wet worden overheidsondernemingen met ingang van 1 januari 2016 belastingplichtig, tenzij er een vrijstelling van toepassing is.<sup>3</sup> Het voornaamste doel van deze wet is het creëren van een gelijk speelveld tussen private ondernemingen en concurrerende overheidsondernemingen.<sup>4</sup> Voor publiekrechtelijke rechtspersonen, overheidsstichtingen- en verenigingen, wordt dit bewerkstelligd doordat de activiteit(en) waarmee een onderneming wordt gedreven tot belastingplicht leiden. De eerste stap van de implementatie van de wet bestaat voor overheidslichamen uit een inventarisatie van de door hen gebezigde activiteiten. Gezien de veelheid en diversiteit aan taken die deze lichamen uitoefenen, is deze inventarisatie allesbehalve eenvoudig. Dit kan geïllustreerd worden aan de hand van enkele vragen die bij deze inventarisatie zouden kunnen rijzen.<sup>5</sup> Mag een gemeente de werkzaamheden en taken die vallen onder de afdeling sport en cultuur, zoals de exploitatie van sporthallen, gemeentelijke zwembaden en de organisatie van het evenement voor koningsdag, in samenhang beoordelen? En hoe werkt dat, bijvoorbeeld, uit voor de Gemeentelijke gezondheidsdienst (GGD), waar werkzaamheden variërend van infectieziektebestrijding tot reizigersvaccinaties worden verricht? Of de gemeentelijke afvaldienst, die zowel huis- als bedrijfsafval ophaalt, maar ook afval verwerkt en daarmee energie opwekt?

Deze bijdrage gaat over de afbakening van activiteiten voor de ondernemingstoets bij publiekrechtelijke rechtspersonen. Eerst wordt het historische perspectief en een beschrijving van de bij de wet behorende uitgangspunten geschetst (paragraaf 2). Daarna komen de parallellen en de verschillen met de beoordeling van de

---

1 Als fiscalist werkzaam bij het Bureau Belastingplicht vennootschapsbelasting Overheidsondernemingen van de Belastingdienst. De auteur heeft deze bijdrage op persoonlijke titel geschreven.

2 Verslag EK 2014/15, 34 003, nr. 32, item 4.

3 NB: overheidsondernemingen worden allen – voor zover dat nu nog niet het geval is – belastingplichtig. Ingeval een objectvrijstelling van toepassing is, blijft het lichaam wel belastingplichtig, maar is er over winsten behaald met vrijgestelde activiteiten geen belasting verschuldigd.

4 Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz. 8.

5 Deze voorbeelden worden verderop in deze bijdrage besproken.

belastingplicht bij stichtingen en verenigingen aan de orde (paragraaf 3). Tot slot wordt deze bijdrage afgesloten met een samenvatting van de meest relevante elementen en afwegingen die spelen bij de afbakening (paragraaf 4).

## 2. Achtergrond van de modernisering

### 2.1. *Historie*

De vennootschapsbelastingplicht (Vpb-plicht) voor overheidsondernemingen, of beter gezegd de afwezigheid hiervan, staat al jarenlang in de belangstelling van de politiek, het bedrijfsleven en de Europese Commissie. De bepalingen in de vennootschapsbelasting zijn echter sinds 1956 niet wezenlijk gewijzigd, terwijl de overheid door de decennia heen wel is veranderd. Door maatschappelijke veranderingen en behoeftes begeven zij zich steeds vaker op de ‘markt’, bijvoorbeeld, op het terrein van dienstverlening. Ook zijn ‘taken’ voorbehouden aan overheden, aan verandering onderhevig geweest. Veiligheidszorg was van oudsher een typische overheidstaak, terwijl anno 2015 gebruik wordt gemaakt van beveiligers uit de particuliere sector. Illustratief is dat bij de douane tegenwoordig ook gebruik wordt gemaakt van private beveiligers.

Door de veranderde markt zal vaker concurrentieverstoring ontstaan, bijvoorbeeld, doordat een gemeente die een jachthaven exploiteert niet, terwijl een private partij die dit eveneens doet wél in de heffing van vennootschapsbelasting wordt betrokken. Het kabinet heeft jaren geleden reeds vastgesteld dat een dergelijke verstoring van het fiscale gelijke speelveld niet wenselijk is. Een aanpassing van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) is echter lange tijd uit gebleven. Al in 1999<sup>6</sup> heeft de Staatssecretaris van Financiën een contourenschets over mogelijke verruiming van de Vpb-plicht voor overheidsbedrijven aan de Tweede Kamer gestuurd. Vervolgens volgden diverse notities waarin verschillende varianten voor een verruiming van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen zijn uitgewerkt.<sup>7</sup> Het kabinet spreekt in eerste instantie een voorkeur uit voor de zogenoemde indirecte ondernemingsvariant, waarbij de te belasten activiteiten verplicht in een privaatrechtelijke rechtspersoon dienen te worden ondergebracht.<sup>8</sup> Besluitvorming blijft echter uit.

De Europese Commissie(EC) zit in de tussentijd niet stil en voert naar aanleiding van diverse klachten van het bedrijfsleven (waaronder een klacht afkomstig van een private jachthaven<sup>9</sup>) een onderzoek uit naar mogelijke staatssteun. Dit resulteert in de uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen van 2 mei 2013. Nederland wordt door de EC gesommeerd binnen 18 maanden zijn wetgeving zodanig aan te

6 Brief met kenmerk AFP 99/190M, V-N 1999/25.14.

7 De notitie ‘Belastingplicht overheidsbedrijven’, Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1, en de notitie ‘Belastingplicht overheidsbedrijven: een inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant’, Bijlage bij Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7.

8 Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7.

9 Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, blz. 5.

passen dat *economische activiteiten* van overheidsbedrijven op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen als private bedrijven.<sup>10</sup> Bovendien vermeldt de EC dat het enkel belastingplichtig maken van indirecte overheidsbedrijven niet volstaat.<sup>11</sup>

Het kabinet aanvaardt de dienstige maatregelen<sup>12</sup> en gaat aan de slag met het voorbereiden van het Wetsvoorstel Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. Mede op aandringen van het veld wordt gekozen voor de ondernemingsvariant; overheidsondernemingen worden in beginsel belastingplichtig, tenzij er een vrijstelling van toepassing is. Overigens kan betwijfeld worden in hoeverre de gekozen variant de meest eenvoudige is met het oog op de implementatie. Met name de ondernemingstoets bij publiekrechtelijke rechtspersonen maakt uitvoering complex.<sup>13</sup>

Na aanbieding van het consultatievoorstel in mei 2014<sup>14</sup> is het wetgevend proces in een stroomversnelling terecht gekomen. Met de hete adem van de EC in de nek heeft de Eerste Kamer het wetsvoorstel op 26 mei 2015 aangenomen.

## 2.2. *Uitgangspunten Wet Modernisering Vpb-plicht Overheidsondernemingen*

Voor een goede implementatie van de wet door overheidslichamen en de uitvoering ervan door de Belastingdienst, is het van belang om zowel de uitgangspunten alsook de doelstellingen van de wet in ogenschouw te nemen. De wetgever noemt in dit verband de volgende uitgangspunten:<sup>15</sup>

- ✓ Het creëren van een gelijk speelveld voor concurrerende overheidsondernemingen en private ondernemingen;
- ✓ De (juridische) vormgeving van overheidsondernemingen mag in beginsel materieel geen verschil maken;
- ✓ Niet-concurrerende overheidstaken en -bevoegdheden zijn vrijgesteld;
- ✓ De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het stelsel en de systematiek van de Wet Vpb 1969;
- ✓ De stijging van de administratieve lasten voor overheidslichamen en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst worden zo beperkt mogelijk gehouden.

10 Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.

11 NB. In de uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen wordt gesproken over het afschaffen van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven. Op basis van het huidige artikel 2, zevende lid Wet Vpb 1969 zijn indirecte overheidsbedrijven slechts belastingplichtig indien met naam genoemd, dan wel als zij activiteiten ontplooiën als genoemd in het derde lid van dat artikel. Om die reden wordt gesproken over 'belastingplichtig' maken en niet over het afschaffen van de vrijstelling.

12 Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.

13 Zie paragraaf 3.2 e.v.

14 Tussen 14 april 2014 en 12 mei 2014 zijn belangstellenden in de gelegenheid gesteld om een reactie te geven op de consultatiewettekst- en memorie van toelichting. Onder andere naar aanleiding van deze consultatie zijn er diverse wijzigingen doorgevoerd, welke zijn opgenomen in het uiteindelijke wetsvoorstel.

15 Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz. 9.

Gaan de activiteiten waarmee de overheid in concurrentie treedt per 1 januari 2016 daadwerkelijk in de heffing worden betrokken? Het antwoord op deze vraag zal voor directe overheidsondernemingen sterk verband houden met de afbakening van activiteiten. De hiervoor benodigde ondernemingstoets bij publiekrechtelijke rechtspersonen zal – zoals hierna blijkt – in de uitvoering als complex worden ervaren.

### **3. De belastingplicht van overheidsondernemingen**

#### *3.1. Algemeen*

De wet maakt onderscheid tussen ‘directe’ en ‘indirecte’ overheidsondernemingen. Directe overheidsondernemingen maken onderdeel uit van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf en zijn dus juridisch niet zelfstandig te onderscheiden. Een indirecte overheidsonderneming is een onderneming ondergebracht in een privaatrechtelijk lichaam, die volledig in handen – dat wil zeggen volledige zeggenschap / aandeelhouderschap - is van één of meerdere publiekrechtelijke rechtsperso(n)en. Voor de beoordeling van de belastingplicht heeft de wetgever aansluiting gezocht bij de huidige systematiek van de Wet Vpb 1969. De rechtsvorm is daarbij bepalend voor de wijze waarop de belastingplicht wordt vastgesteld.

Voor publiekrechtelijke rechtspersonen, maar evenzeer voor overheidsstichtingen – en verenigingen, dient getoetst te worden of met de uitoefening van een activiteit een onderneming wordt gedreven. Aan deze toets wordt niet toegekomen indien de activiteiten zijn ondergebracht in, bijvoorbeeld, een BV of NV. Deze rechtsvormen worden immers geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven.

#### *3.2. De ondernemingstoets*

Het ondernemingsbegrip is een bestaand begrip in de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Van het drijven van een onderneming is sprake wanneer met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, wordt deelgenomen aan het economische verkeer, met het (geobjectiveerde) oogmerk om hiermee winst te behalen. Het afbakenen van het ondernemingsdeel vormt een lastig te nemen horde voor publiekrechtelijke rechtspersonen. Bij particuliere stichtingen en verenigingen speelt een soortgelijk vraagstuk bij het afbakenen van het ondernemingsdeel ook.

Als een stichting of vereniging meerdere activiteiten uitoefent, dient de ondernemingstoets in beginsel op elke afzonderlijke activiteit plaats te vinden. Een gezamenlijke beoordeling vindt plaats als naar de aard verschillende activiteiten sterk met elkaar verweven zijn. Het besluit belastingplicht stichtingen en verenigingen bepaalt dat hiervan in ieder geval sprake is als in het maatschappelijk

verkeer met deze activiteiten als eenheid wordt opgetreden.<sup>16</sup> Wanneer is er sprake van een dergelijke eenheid? Een eenduidig antwoord op de vraag wanneer activiteiten sterk met elkaar verweven zijn, is niet te geven. Dikwijls is het eenvoudiger aan te geven wanneer er geen sprake is van verwevenheid. Hiervan is, bijvoorbeeld, in beginsel geen sprake bij de exploitatie van een sportkantine door een sportvereniging. Echter, het besluit voor stichtingen en verenigingen<sup>17</sup> keurt onder (cumulatieve) voorwaarden goed dat bij de exploitatie van een sportkantine door een amateurvereniging er geen winststreven aanwezig is. Voor deze exploitatie behoeft dan - indien voldaan wordt aan de strikte voorwaarden - geen afzonderlijke toets naar het winststreven plaats te vinden. Dat neemt niet weg dat deze gezamenlijke beoordeling een uitzondering is op de hoofdregel. Normaliter zullen dit soort activiteiten derhalve separaat beoordeeld dienen te worden. De hoofdregel sluit ook aan bij het beeld dat een gebruiker zal hebben; het nuttigen van een drankje en/of een maaltijd in een kantine zal door een afnemer als een wezenlijk andere activiteit worden beschouwd dan het spelen van, bijvoorbeeld, een tenniswedstrijd.

De wetgever heeft er bewust voor gekozen bij publiekrechtelijke rechtspersonen de omvang van de belastingplicht afhankelijk te maken van de vraag of met een *afzonderlijke* activiteit een onderneming wordt gedreven. Het hanteren van dezelfde toets is conform het eerder genoemde uitgangspunt dat de modernisering van de wet dient aan te sluiten bij de huidige systematiek van de Wet Vpb 1969. Vanuit dit uitgangspunt bezien, is het een voor de hand liggende keuze om evenals stichtingen en verenigingen, publiekrechtelijke rechtspersonen beperkt belastingplichtig te maken. Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn immers het meest vergelijkbaar met stichtingen en verenigingen. Een belangrijke overeenkomst is dat beiden (op het niveau van het lichaam) geen commerciële winsten mogen nastreven en bovendien geen aandeelhouders kennen waaraan winsten kunnen worden uitgekeerd.

Ook voor publiekrechtelijke rechtspersonen geldt dat activiteiten die naar hun aard verschillen, maar sterk met elkaar verweven zijn, gezamenlijk worden beoordeeld op het drijven van een onderneming.<sup>18</sup> De hamvraag is wanneer van sterke verwevenheid kan worden gesproken. Uit de schaarse (casuïstische) jurisprudentie met betrekking tot stichtingen en verenigingen zijn relevante elementen te filteren. Deze elementen worden hierna besproken aan de hand van een aantal uitspraken.

### 3.3. *Aard van de activiteit, ruimtelijke en organisatorische vormgeving*

In het 'Museumwinkel-arrest'<sup>19</sup> is de vraag aan de orde gekomen of een museum en de bij het museum behorende winkel één of meerdere ondernemingen vormden.

---

16 Dit blijkt uit Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, paragraaf 3.2.

17 Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

18 Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz. 10

19 HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80.



Het museum en de winkel worden in casu als twee afzonderlijke organisaties van kapitaal en arbeid beschouwd. Het feit dat de winkel louter producten verkoopt gerelateerd aan de kunstenaar van de tentoonstelling in het museum, doet hier niet aan af. Ook het gegeven dat alle met de winkel behaalde opbrengsten worden aangewend voor de museumactiviteiten, laat onverlet dat beide activiteiten afzonderlijk dienen te worden beoordeeld. De winkel is gelet op *de aard*, de *organisatorische* en *ruimtelijke* vormgeving een los van het museum te beschouwen activiteit.<sup>20</sup>

Analoge toepassing van de in dit arrest gegeven criteria leidt bij omvangrijke publiekrechtelijke rechtspersonen tot vele toetsen of sprake is van een onderneming. Welke onderdelen mogen, bijvoorbeeld, gezamenlijk worden beoordeeld op het drijven van een onderneming bij een gemeentelijk sportcomplex dat bestaat uit tennisbanen, een zwembad met zonnestudio en snackbar, zalen waar sportevenementen worden georganiseerd en een betaald parkeerterrein? Om dit goed te kunnen toepassen op publiekrechtelijke rechtspersonen moet een aantal stappen worden doorlopen.

De eerste stap bestaat uit het bepalen welke (opeenvolgende) handelingen zelfstandige activiteiten vormen. Vormt de exploitatie van de snackbar een zelfstandige activiteit? En hoe zit dat met de verhuur van kluisjes in het zwembad? In het eerste geval zal sprake zijn van een zelfstandige activiteit en in het tweede geval is hiervan geen sprake.<sup>21</sup> Ervan uitgaande dat het gemeentelijke sportcomplex fiscaal meerdere zelfstandige activiteiten kent, dient in de volgende stap de samenhang van deze activiteiten te worden beoordeeld. Uit het Museumwinkel-arrest blijkt dat ruimtelijke en organisatorische vormgeving indicatoren zijn die duiden op verwevenheid. Voor de vennootschapsbelasting zijn dit geen veelvuldig gebruikte begrippen, wat in de praktijk tot vragen zal leiden. Zo kan in het voorbeeld de vraag worden gesteld of het voor de ruimtelijke verwevenheid uitmaakt dat het sportcomplex alleen maar te bereiken is via een met slagbomen afgesloten parkeerterrein. En zijn de snackbar en de zonnestudio, bijvoorbeeld, organisatorisch verweven wanneer hetzelfde personeel wordt ingezet en zij tevens worden aangestuurd door dezelfde leidinggevende?

Naast onbekendheid met de begrippen is ook niet duidelijk welk gewicht aan de elementen kan worden toegekend. Cumulatie van alle elementen lijkt in ieder geval niet vereist. Het Museumwinkel-arrest noemt namelijk ook het element 'de aard van de activiteit'. Ten aanzien van dit element heeft de wetgever overigens – overeenkomstig het eerder genoemde Besluit – aangegeven dat naar de aard verschillende activiteiten toch gezamenlijk worden beoordeeld als sprake is van sterke verwevenheid.

---

20 HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80, rechtsoverweging 4.1.

21 Kamerstukken I 2014/15, 34 003, F, blz. 4.

### 3.4. *Onmisbare handelingen en administratieve splitsing*

Een tweede uitspraak die indicatoren benoemt die pleiten voor- of tegen sterke verwevenheid, is het Bloedbank-arrest.<sup>22</sup> De stichting Centraal Laboratorium van het Rode Kruis houdt zich bezig met het produceren van bloedproducten, diagnostisch onderzoek, wetenschappelijk onderzoek en onderwijs. In geschil is of het afnemen van bloed bij vrijwilligers, een werkzaamheid is die toegerekend dient te worden aan de ondernemingsactiviteit die bestaat uit het maken van bloedproducten. Die vraag wordt positief beantwoord. Bloedafname bij vrijwilligers wordt beschouwd als een handeling die een *onmisbaar onderdeel* vormt voor de te verrichten werkzaamheden op het gebied van de bloedproductie.

Kan de ‘hoofdactiviteit’ niet tot stand gebracht worden zonder de ondersteunende handeling, dan is dit een onmisbare handeling. Overigens is in het onderhavige arrest geen sprake van twee zelfstandige activiteiten. De Hoge Raad voegt nog een andere belangrijke notie toe voor wat betreft de afbakening van activiteiten. Het gegeven dat voor belastingplichtige een administratieve splitsing lastig te maken is, rechtvaardigt niet zonder meer dat werkzaamheden geen onderdeel zouden kunnen uitmaken van het ondernemingsdeel. De Hoge Raad staat een zo zuiver mogelijke toerekening van werkzaamheden (aan het ondernemingsdeel versus het niet-ondernemingsdeel) voor ogen. Wat overigens volkomen begrijpelijk is. Aansluiting bij de wijze van administreren door een individuele belastingplichtige kan willekeurig in de hand werken.

Betekent het voorgaande dat de onmogelijkheid van administratieve splitsing desnoods een schatting vereist? De Hoge Raad beantwoordt deze vraag bevestigend. In ieder geval zal bij de implementatie van de wet het antwoord in voorkomende gevallen zeer relevant zijn. Dit kan geïllustreerd worden aan de hand van het voorbeeld uit de parlementaire geschiedenis, waarin de gemeente met dezelfde vrachtwagen en hetzelfde personeel zowel het huisvuil als het bedrijfsafval ophaalt.<sup>23</sup> Wordt de vrachtwagen nagenoeg uitsluitend ingezet voor het ophalen van huisvuil, dan zal deze toegerekend dienen te worden aan het niet-ondernemingsdeel van de gemeente. Wordt er daarentegen nagenoeg uitsluitend bedrijfsafval opgehaald dan behoort het bedrijfsmiddel tot het ondernemingsvermogen. De wetgever veronderstelt in zijn voorbeeld twee afzonderlijk te toetsen activiteiten; met het ophalen van huisvuil wordt immers geen en met het bedrijfsafval wél, een onderneming gedreven. Administratieve splitsing van, bijvoorbeeld, de toerekenbare personeelskosten zal niet eenvoudig zijn. Worden de manuren toegerekend op basis van het aantal opgehaalde kilogrammen afval? Of dienen de gereden kilometers als maatstaf te worden genomen? Of moet uitgegaan worden van de met de activiteit behaalde omzet?

---

22 HR 15 november 1989, nr. 25 940, BNB 1990/48.

23 Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, D, blz. 37.

### 3.5. *Onlosmakelijke verbondenheid*

Evenals de administratieve inrichting, rechtvaardigt ‘onlosmakelijke verbondenheid van activiteiten’ niet zonder meer de conclusie dat sprake is van sterke verwevenheid en dat deze activiteiten gezamenlijk de ondernemingstoets mogen doorlopen. Een vakorganisatie voor personeel verricht diverse activiteiten voor haar leden, zoals het organiseren van overlegplatforms, voorlichting en scholing. Ook wordt er jaarlijks een jaarboek uitgegeven. Voor de uitgave van het jaarboek worden adverteerders aangetrokken. Het jaarboek wordt zowel uitgegeven aan de leden alsook verkocht aan derden. Hof Amsterdam<sup>24</sup> oordeelt dat met de uitgave van het jaarboek een onderneming wordt gedreven. De werkzaamheden met betrekking tot de uitgave van het jaarboek vormen in casu een zelfstandige activiteit, die van de overige verenigingsactiviteiten dient te worden onderscheiden. Hieraan doet niet af dat de uitgave van het jaarboek *onlosmakelijk verbonden* is met het geheel van de verenigingsactiviteiten.<sup>25</sup>

De ‘onlosmakelijk verbondenheid’ waar het Hof over spreekt en het criterium dat de Hoge Raad aanlegt bij het Bloedbank-arrest (‘onmisbaar onderdeel uitmaken van’), lijken dus wezenlijk verschillende criteria. Wanneer de ene handeling onmisbaar is om iets tot stand te brengen of te produceren, zoals het afnemen van bloed voor het maken van bloedproducten, vormt deze handeling een ondersteunende handeling ten behoeve van de ‘hoofdactiviteit’. Het afnemen van bloed is in casu dus een ondersteunende activiteit. ‘Bij onlosmakelijke verbondenheid zal er daarentegen sneller sprake zijn van zelfstandig voor de ondernemingstoets te beoordelen activiteiten; er wordt aangenomen dat de museumwinkel ook geëxploiteerd kan worden zonder de exploitatie van het museum. Dit geldt ook voor de verenigingsactiviteiten van de vakorganisatie; ook zonder de uitgave van het jaarboek kunnen de andere activiteiten doorgang vinden. Zoals eerder is opgemerkt,<sup>26</sup> komt pas na de vaststelling van meer dan één zelfstandige activiteit het vraagstuk van de samenhang tussen activiteiten aan de orde.

Overigens kan het vaststellen van de zelfstandige activiteit soms lastig zijn. Stel dat een gemeente met behulp van een afvalverbrandingsinstallatie het opgehaalde bedrijfsafval en huisvuil verwerkt. Bepaalde afvalstromen vormen biomassa. Bij de verbranding hiervan komt nieuwe energie vrij, die vervolgens op de markt wordt gezet. Maakt het dan verschil of er extra handelingen worden verricht voor het op de markt zetten van deze energie? De extra handelingen zullen eerder aangemerkt worden als ‘onlosmakelijk verbonden’ dan als ‘onmisbaar onderdeel’ voor het verbranden van afval. De vraag is of de wetgever op een dergelijk gedetailleerd niveau deze beoordeling van ‘zelfstandige activiteiten’ voor ogen heeft gehad. Een gedetailleerde benadering staat haaks op het uitgangspunt van het beperken van de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Toch is een dergelijke benadering in

24 Hof Amsterdam 31 mei 2002, nr. 00/0335, V-N 2002/52.17.

25 Hof Amsterdam 31 mei 2002, nr. 00/0335, V-N 2002/52.17, r.o. 5.2.5.

26 Zie paragraaf 3.3.

sommige gevallen noodzakelijk. Een belangrijke doelstelling van de wet is immers het creëren van een gelijk fiscaal speelveld. Het al dan niet achterwege laten van de ondernemingstoets op het niveau van deze concurrerende activiteit dient daarom met redenen omkleed te zijn. Zo zijn (private) energiebedrijven belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. In de belevingswereld van deze bedrijven zal het door de gemeente brengen van energie op de markt als een concurrerende activiteit worden gezien.

### 3.6. *Een bedrijfseconomische benadering?*

Op basis van de parlementaire geschiedenis zou betoogd kunnen worden dat de wetgever een meer bedrijfseconomische benadering voor ogen heeft gehad voor de ingang van de ondernemingstoets. Deze voorzichtige constatering zou uit de volgende passage kunnen volgen;

“Bij de beoordeling of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid spelen factoren een rol als *de omvang van de organisatie, het financiële risico, de aard van de werkzaamheden, het aanwezige kapitaal en de duur van de werkzaamheden*. (...) Voor bijvoorbeeld *het dienstonderdeel* van een publiekrechtelijke rechtspersoon dat activiteiten verricht zal moeten worden beoordeeld of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Hierbij is van belang of het dienstonderdeel dat activiteiten uitoefent op zodanige wijze is georganiseerd *dat sprake is van een min of meer zelfstandige dienst* die met eigen personeel (of toe te rekenen arbeid) en bedrijfsmiddelen een organisatie vormt. (...)”<sup>27</sup>

De wetgever gaat hier voorbij aan de afbakening van de activiteiten. Er wordt aansluiting gezocht bij de organisatiestructuur; het dienstonderdeel vormt de ingang voor de vraag of er met de uitoefening van de activiteiten sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Bij een meer bedrijfseconomische benadering lijkt te kunnen worden volstaan met een globalere toets. Voor de afbakening wordt gestart bij de inrichting van de organisatie. Een dienstonderdeel, afdeling of project kan dan, bijvoorbeeld, het startpunt zijn voor de ondernemingstoets. Wel dient nagegaan te worden of de activiteiten die het betreffende onderdeel uitoefent in het verlengde van elkaar liggen. Indicatoren die hierop duiden zijn, bijvoorbeeld, gebruikmaken van hetzelfde personeel, dezelfde bedrijfsmiddelen en hetzelfde kapitaal. Bij deze aanpak wordt voorbijgegaan aan de eerste stap van de hiervoor besproken wijze van afbakenen (het onderkennen van zelfstandige activiteiten). Alle activiteiten van, bijvoorbeeld, een dienstonderdeel worden bij deze bedrijfseconomische benadering in beginsel gezamenlijk getoetst op het drijven van een onderneming.<sup>28</sup> Bezien vanuit het uitgangspunt de administratieve

27 Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz. 10. NB: Cursiveringen zijn aangebracht door de auteur.

28 Overigens lijkt de wetgever al in de Memorie van toelichting voor toepassing van de vrijstelling aansluiting te zoeken bij zelfstandige activiteiten (zie voorbeeld bij interne dienstenvrijstelling, blz. 12 ).

lasten en uitvoeringskosten zo beperkt mogelijk te houden, is dit een wenselijke benadering.

Wel kan worden betwijfeld of deze benadering wel overeenstemt met de dienstige maatregelen van de EC.<sup>29</sup> Dit kan verduidelijkt worden aan de hand van een voorbeeld van de dienst GGD. De GGD verricht diverse soorten werkzaamheden, zoals het verzorgen van reizigersvaccinaties met een bijbehorend consult voor verre reizen. Deze werkzaamheden vertonen geen onlosmakelijk verband met, bijvoorbeeld, de aan de GGD opgedragen taak met betrekking tot de preventieve werkzaamheden op het gebied van infectieziektebestrijding. Daarnaast lijken deze laatst genoemde werkzaamheden exclusief aan de overheid te zijn voorbehouden. Een burger kan daarentegen wél naar een private partij voor zijn reizigersvaccinatie met bijbehorend consult. Mogen deze werkzaamheden – zelfstandige en naar de aard wezenlijk verschillende activiteiten? – op één hoop worden geveegd voor de ondernemingstoets? Overigens is het goed denkbaar dat ook op basis van een meer bedrijfseconomische benadering geconcludeerd wordt dat deze werkzaamheden niet in elkaars verlengde liggen (verschillend personeel, locaties, bedrijfsmiddelen etc.).

Mocht de wetgever al een meer bedrijfseconomische benadering voor ogen hebben gehad, dan lijkt deze ook weer te zijn losgelaten in de (Nadere) Memorie van Antwoord.<sup>30</sup> In de Nadere Memorie van Antwoord wordt gerefereerd aan gladheidsbestrijding door gemeenten.<sup>31</sup> De wetgever merkt op dat het strooien van zout op de openbare wegen een andere activiteit betreft dan het strooien op aanpalende percelen van derden. Het zal waarschijnlijk zo zijn dat de gladheidsbestrijding op de openbare wegen door dezelfde personen, met dezelfde bedrijfsmiddelen vanuit hetzelfde dienstonderdeel geschiedt. De bedrijfseconomische benadering zou tot de constatering kunnen leiden dat het dienstonderdeel – ervan uitgaande dat er in dit voorbeeld geen andere activiteiten worden uitgeoefend – het startpunt is voor de afbakening.

De keuze van de wetgever de ondernemingstoets in beginsel toe te passen op het niveau van de afzonderlijke activiteit, is een voor de hand liggende keuze. Fiscaal gezien, lijkt deze methode het meest nauwkeurig. En bovendien doet deze variant – waarbij activiteiten enkel in samenhang worden beoordeeld als er sprake is van sterke verwevenheid – het meeste recht aan één van de belangrijkste doelstellingen van de wet; het bereiken van een fiscaal gelijk speelveld.

---

29 Kort gezegd heeft de EC Nederland immers uitgenodigd om dienstige maatregelen te treffen, zodat economische activiteiten aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen, zie ook paragraaf 2.1.

30 Zie het eerder in paragraaf 3.4 aangehaalde voorbeeld met betrekking tot het ophalen van huisvuil en bedrijfsafval.

31 Kamerstukken I 2014/15, 34 003, F, blz. 4.

#### 4. **Samenvatting**

Voor een soepele implementatie van de Wet Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen is het belangrijk de uitgangspunten goed op het netvlies te houden.

Het één op één toepassen van de ondernemingstoets zoals die geldt voor private stichtingen en verenigingen, heeft forse administratieve lasten en uitvoeringskosten tot gevolg. Gezien de diversiteit en veelheid aan activiteiten die publiekrechtelijke rechtspersonen uitoefenen, en gelet op het specifieke karakter van deze rechtsfiguren, brengt een analoge toepassing veel vragen en werk met zich. In de praktijk dient een balans gevonden te worden tussen een ‘detailbenadering’<sup>32</sup> en aansluiting bij de meer bedrijfseconomische invalshoek. De samenhang van activiteiten is daarbij van groot belang. Aan de toets naar verwevenheid kan niet worden ontkomen. In de jurisprudentie genoemde indicatoren, ruimtelijke, organisatorische en verwevenheid naar de aard van de activiteiten, helpen bij deze beoordeling. Met daarbij de kanttekening dat dit open begrippen zijn waarvan de invulling sterk afhankelijk kan zijn van de feiten en omstandigheden.

Samenvattend kan worden geconcludeerd dat de wetgever erin is geslaagd de modernisering in te passen in de huidige systematiek van de Wet Vpb 1969. Het nadelige gevolg is wel dat de complexiteit van de Wet Vpb 1969, alsook de administratieve lasten en uitvoeringskosten toenemen.

---

32 Onder detailbenadering wordt verstaan het uitgangspunt van toetsing op het niveau van elke afzonderlijke activiteit.

# Overheid in last

## Belast of niet belast, dat is de vraag!

Dr. J. van Strien,<sup>1</sup> en dhr. V.L. Meijerman MSc<sup>2</sup>

### 1. Inleiding

Gelijktijdig met het indienen van het belastingplan 2015 op Prinsjesdag 2014 heeft de regering het Wetsvoorstel ‘modernisering<sup>3</sup> Vpb-plicht overheidsondernemingen’<sup>4</sup> (hierna: het Wetsvoorstel) ingediend met als doel een einde te maken aan de voor veel ((in)directe) overheidsondernemingen geldende belastingvrijdom welke volgt uit het huidige art. 2, lid 1, sub g juncto lid 3 en lid 7 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB 1969). Achtergrond van het Wetsvoorstel was, onder andere, de uitnodiging van 2 mei 2013 van de Europese Commissie (EC) aan Nederland om dienstige maatregelen te nemen teneinde veronderstelde concurrentievervalsing<sup>5</sup> als gevolg van de belastingvrijdom – welke de EC kwalificeert als onrechtmatige staatssteun – weg te nemen. Op 26 mei 2015 is het voorstel door de Eerste Kamer aangenomen, wat betekent dat het voorstel per 1 januari 2016 als wet in werking treedt.

In deze bijdrage bespreken wij een aantal onderdelen van de nieuwe wettelijke bepalingen. Het doel van deze bijdrage is het plaatsen van de wettelijke bepalingen binnen de context van het staatssteunregime.<sup>6</sup> Voorgaande heeft het analyseren van de reikwijdte van vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen tot doel, waarbij steeds in aanmerking genomen dient te worden dat de uitvoering van de nieuwe wetsartikelen nooit tot een positie mag leiden waarbij feitelijk staatssteun wordt verleend

---

1 Dr. J. van Strien is werkzaam bij het Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam en tevens verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

2 Dhr. V.L. Meijerman MSc is verbonden aan het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden.

3 Het huidige systeem bestaat sinds 1958. E.O. Olij en W. Wolters, ‘Hoe nijver is de overheid, en hoe krom mag recht nog zijn?’, *WFR* 2001/1258.

4 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 2 (Voorstel van Wet).

5 Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan Commissaris Almunia mei 2013, kenmerk AFP/2013/288U.

6 Hierbij besteden wij overigens bewust geen aandacht aan de (tijdelijke) belastingvrijstelling voor havenbedrijven zoals opgenomen in art. 6c Wet VPB 1969 met ingang van 1 januari 2016. De Europese Commissie heeft overigens reeds laten weten nader te onderzoeken of sprake is van staatssteun; “*In mei 2013 heeft de Commissie, na klachten, Nederland verzocht om de belastingregels af te schaffen waarmee een aantal overheidsbedrijven van de vennootschapsbelastingplicht werd vrijgesteld (zie IP/13/395). De Commissie vreesde dat met die regels overheidsbedrijven een selectief voordeel kregen tegenover hun particuliere concurrenten, hetgeen in strijd zou zijn met de EU-staatssteunregels. Daarna heeft de Nederlandse overheid aangegeven dat zij overheidsbedrijven wil onderwerpen aan de vennootschapsbelasting, maar in die plannen blijven er toch een aantal uitzonderingen bestaan, met name voor vijf Nederlandse zeehavens: Rotterdam, Amsterdam, Zeeland, Groningen en Moerdijk. Omdat de Nederlandse overheid niet volledig heeft ingestemd met de maatregelen die de Commissie had voorgesteld om de inachtneming van de staatssteunregels te verzekeren, is de Commissie nu een diepgaand onderzoek begonnen (onderstreping JvS/WM).*”, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-794\\_nl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-794_nl.htm)

aan overheidsondernemingen. Het staatssteunregime vormt derhalve de buitenste grens van het speelveld waarbinnen uitvoering van de nieuwe bepalingen plaats kan vinden.

Om het bovenstaande te bereiken, schetsen wij in paragraaf 2 kort de totstandkomingsgeschiedenis van de nieuwe wet. Aan de hand van deze geschiedenis maken wij inzichtelijk hoe sterk de invloed van de EC – en daarmee hoe groot het belang van de Staatssteun-problematiek – is geweest bij de weg naar de nieuwe wettelijke bepalingen. In paragraaf 3 gaan wij in op de vraag wanneer sprake is van staatssteun. In paragraaf 4 bespreken we enkele nieuwe bepalingen van de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen. We gaan daarbij in op het verschil tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke overheidslichamen en de objectieve vrijstellingen. In die paragraaf bespreken we tevens de Europeesrechtelijke aspecten van de besproken elementen van de aanstaande vennootschapsbelastingplicht voor overheidslichamen. In paragraaf 5 geven we een samenvatting van onze bevindingen en vormen we onze conclusie, waarbij we antwoord geven op de volgende vraag: de overheid na invoering van de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen, belast of niet belast?

## 2. Totstandkomingsgeschiedenis

De huidige wet is het resultaat van een gedurende lange tijd gevoerd debat omtrent het al dan niet belasten van overheidsondernemingen. Zo werd, bijvoorbeeld, reeds in 2000<sup>7</sup> melding gemaakt van een op handen zijnde en reeds bij wege van een brief van Staatssecretaris van Financiën Bos aangekondigde belastingplicht voor de overheid.<sup>8</sup> Achtergrond van de aankondiging was het creëren van een zogenaamd ‘level playing field’.<sup>9</sup> In 2006 stuurt Minister Zalm de Tweede Kamer een brief waarin medegedeeld wordt dat, hangende het Wetsvoorstel ‘Wijziging Mededingingswet, nadere gedragsregels voor markt en overheid’, een standpuntbepaling over de complexe herziening van belastingplicht van de overheid overgelaten zal worden aan het volgende kabinet.<sup>10</sup> In 2008 schrijft de staatssecretaris van Financiën, ditmaal De Jager, een brief, met daarin het streven opgenomen om in

7 NB: om het één en ander in perspectief te plaatsen, dit is in het jaar voorafgaand aan de introductie van de huidige Wet IB 2001.

8 S.A. Stevens, ‘De belastingplicht van overheidsorganisaties wordt gewijzigd!’, *Ondernemingsrecht* nr. 9, 2000, p. 252-255.

9 Een interessant artikel over het ontstaan van het systeem dat we tot aan inwerkingtreden van onderhavig wetsvoorstel kennen, alsmede over de vraag welke activiteiten de overheid wel of niet zou moeten ondernemen is: E.O. Olij en W. Wolters, ‘Hoe nijver is de overheid, en hoe krom mag recht nog zijn?’, *WFR* 2001/1258.

10 Meer specifiek luidt de brief voor zover hier relevant: “*Het is de verwachting dat het opnemen van gedragsregels in de Mededingingswet leidt tot een meer gelijk speelveld tussen de overheid en private partijen en tot een duidelijker afbakening van publieke en economische activiteiten van de overheid. Daarmee zou een positieve bijdrage kunnen worden geleverd aan het vraagstuk inzake de belastingheffing van overheidsbedrijven. Immers ook ten aanzien van dit vraagstuk blijkt het bepaald niet eenvoudig te zijn om tot een, aan de tijd aangepaste, afbakening te komen van activiteiten die de overheid als overheidstaken uitoefent en andere activiteiten. Dit is bijvoorbeeld gebleken bij de reacties op de Contourenschets, het ingetrokken Wetsvoorstel Markt en Overheid en het Wetsvoorstel inzake het afschaffen van de vrijstelling vennootschapsbelasting voor gemeentelijke vervoerbedrijven. Een standpuntbepaling inzake de afbakening van activiteiten in het kader van belastingplicht overheidsbedrijven hangende de totstandkoming van nadere gedragsregels voor markt en overheid acht ik niet opportuun.*” Brief van de Minister van Financiën van 24 oktober 2006, Nr. DB06-432, *NTRF* 2006/1542.



de zomer van 2009 – helaas iets later dan gepland vanwege de complexiteit en het belang van het onderwerp – een notitie te verschaffen aan de Tweede Kamer.<sup>11</sup> Op 11 mei 2012 biedt uiteindelijk staatssecretaris Weekers de beloofde notitie aan de Tweede Kamer aan.<sup>12</sup> Het is deze brief waarin aangegeven wordt dat de Europese Commissie onderzoek doet naar de Nederlandse wijze van het niet belasten van overheidsondernemingen in het kader van staatssteun. Na twee jaar discussie over de juiste variant van het belasten van de overheid,<sup>13</sup> biedt staatssecretaris van Financiën Wiebes op 12 september 2014 het Wetsvoorstel aan in de Tweede Kamer. Ditzelfde wetsvoorstel, zij het verrijkt met de motie Dijkgraaf,<sup>14</sup> is een kleine driekwart jaar later door de Eerste Kamer op 26 mei 2015 definitief aangenomen. Wat is de achtergrond van het Wetsvoorstel? Nog altijd een: “*gelijk speelveld (...) creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen*”.

Wat is er gebeurd in de periode tussen 2012 en 2014, waardoor een wetsvoorstel met schijnbaar ongewijzigde achtergrond, dat eerder gedurende meer dan een decennium niet van de grond kwam, opeens relatief snel de weg door zowel de Tweede Kamer als de Eerste Kamer heeft gevonden? Het antwoord valt te lezen in de brief van de staatssecretaris van 21 mei 2013.<sup>15</sup> Daarin wordt aangegeven dat de Europese Commissie Nederland op 2 mei 2013 heeft uitgenodigd tot het nemen van dienstige maatregelen om de hierboven genoemde concurrentievervalsing<sup>16</sup> – welke zij kwalificeert als onrechtmatige staatssteun – weg te nemen. Gezien het feit dat het niet op succesvolle wijze voldoen aan de uitnodiging binnen 18 maanden<sup>17</sup> leidt tot een terugbetalingsrisico voor onbelaste overheidsondernemingen,<sup>18</sup> valt de (relatief) snelle actie van de staatssecretaris op dit dossier goed te verklaren.

In de aanloop naar het Wetsvoorstel valt ons een aantal zaken op. Zo blijkt dat 6 Nederlandse opvolgende kabinetten<sup>19</sup> ruim de tijd hebben genomen de herziening van de belastingplicht van overheidsondernemingen voor te bereiden. Vervolgens blijkt dat vanaf het moment van de uitnodiging van de Europese Commissie tot het nemen van dienstige maatregelen, het voorbereidingsproces en het daaropvolgende wetgevingsproces in een stroomversnelling is geraakt. Daarnaast volgt uit de

---

11 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 november 2008, nr. DB/595/2008 U, *V-N* 2008/258.1.

12 Kamerstukken II 2011/2012, 31 213, nr. 7 (Brief regering; Notitie over de belastingplicht van overheidsbedrijven).

13 Zie de volgende stukken: Kamerstukken II 2012/2013, 31 213, nr. 8 t/m 21 en Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2014, nr. DB/2014/178M, *NTRF* 2014/1200.

14 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 11 (Amendement van het lid Dijkgraaf).

15 Kamerstukken II, 2012/2013, 31 213, nr. 11 (Brief Staatssecretaris van Financiën; Belastingplicht overheidsbedrijven, dienstige maatregelen).

16 Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan Commissaris Almunia mei 2013, kenmerk AFP/2013/288U.

17 Eén en ander volgt uit de formele staatssteunprocedure zoals vastgelegd in de art. 2, lid 1 jo. 4, lid 1, 2, 3 en 5 verordening nr. 659/1999 van de Europese Raad van 22 maart 1999, *PbEU* L 83/1. NB, dat is gerekend vanaf 1 mei 2013 per 1 november 2014. Dit tijdstip is reeds (ruim) verstreken, maar vooralsnog is door de Europese commissie geen formele infractieprocedure opgestart.

18 Inzake praktische aspecten van deze terugvordering is door de EC een separate mededeling gedaan. Mededeling nr. 2009/C van de Europese Commissie van 9 april 2009, *PbEU* C 85/1. Zie over terugvordering van onrechtmatige staatssteun: R.J.M. van Tweel, Beschouwingen over effectieve terugvordering van onrechtmatige staatssteun, *SEW* 2007/10 en B. Emmerig, Stel het is staatssteun, wat dan?, *WFR* 2015/594.

19 Te weten: de kabinetten Kok II, Balkenende I, II, III en IV en Rutte I.

parlementaire behandeling dat de Wetgever met dit Wetsvoorstel niet (of nauwelijks) budgettaire doelen heeft. Dit volgt, onder andere, uit de relatief laag geraamde opbrengsten (EUR 100.000.000 per jaar) in de parlementaire behandeling ten opzichte van het aantal belastingplichtigen.<sup>20</sup> Voorgaande roept de vraag op wat de daadwerkelijke reikwijdte van de nieuwe wetten zal zijn. Ten slotte valt op dat het vooroverleg dat de Nederlandse belastingdienst voert met betrokkenen (waaronder de Nederlandse Vereniging voor Gemeentes (VNG)) soms stroever verloopt dan het financiële belang lijkt te rechtvaardigen.<sup>21</sup>

### 3. Staatssteun

#### 3.1. Inleiding

Zoals wij in de inleiding reeds beschreven, is het doel van deze bijdrage om onderdelen van de nieuwe wettelijke bepalingen te plaatsen binnen het kader van staatssteun. De Nederlandse wet moet immers binnen dit kader passen. Dat betekent enerzijds dat de bepalingen niet dusdanig veel ruimte mogen bieden dat overheidslichamen minder stringent belast worden dan toegestaan is op basis van staatssteunregels. Anderzijds betekent het ook dat, indien de wettelijke bepalingen minder ruimte bieden dan is toegestaan op basis van diezelfde regels, er ruimte is voor een brede interpretatie van de wet.

Met het oog op het bovenstaande beschrijven we daarom in deze bijdrage wat de grenzen van het staatssteunregime zijn. Met andere woorden: waar ligt de grens tussen staatssteun en geen staatssteun? We gaan in deze paragraaf slechts in op de hoofregel. We gaan dus niet in op de uitzonderingen die binnen het kader van het staatssteunregime bestaan. Zo zou, bijvoorbeeld, gekeken kunnen worden naar de ruimte die het Altmark-arrest<sup>22</sup> biedt voor zogenaamde Diensten van Algemeen en Economisch Belang (DAEB). Zonder hier uitgebreid in te willen gaan op de criteria die hiervoor van belang zijn, lijkt het gebruik maken van deze ruimte echter reeds vanwege het navolgende op praktische bezwaren te stuiten. Eén van de belangrijkste criteria uit het genoemde arrest is namelijk de voorwaarde dat het uit te zonderen voordeel exact te kwantificeren moet zijn en dat dit voordeel de kosten van de uitvoering van de DAEB precies dekt.<sup>23</sup> Bij een belastingvrijstelling zal van het voorgaande doorgaans geen sprake zijn, waardoor een beroep op de DAEB-uitzondering in de praktijk onzes inziens lastig is.<sup>24</sup>

20 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 36.

21 Indicatief is het feit dat het overleg met de Vereniging voor Nederlandse Gemeentes over de uitvoering van het Wetsvoorstel dusdanig stroef verliep dat het overleg op 5 juni geheel gestaakt is. Zie het persbericht op de site van de VNG van die datum: <http://www.vng.nl/onderwerpenindex/ruimte-en-wonen/grondbeleidgrondzaken/nieuws/overleg-vennootschapsbelasting-grondbedrijven-gestaakt>. Inmiddels is het overleg overigens weer hervat: <http://www.vng.nl/onderwerpenindex/belastingen/rijksbelastingen/nieuws/voortzetting-overleg-belastingdienst-over-vpb-grondbedrijven>

22 Hof van Justitie van de Europese Unie 24 juli 2003, nr. C-280/00 (Altmark Trans GmbH).

23 Hof van Justitie van de Europese Unie 24 juli 2003, nr. C-280/00 (Altmark Trans GmbH), ro. 94.

24 Voor meer informatie verwijzen wij naar: C.T. Dekker en Y. van der Wal, 'Staatssteun in de decentrale praktijk', Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008 en S.A. Stevens, Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy, EC-Tax Review 23/3, p.149-170.

Naast het bovenstaande is in de parlementaire behandeling geopperd dat de zogenaamde vrijstellingen binnen het staatssteunkader<sup>25</sup> ruimte zouden bieden meer belastingvrijstellingen voor overheidsondernemingen op te nemen in de wet.<sup>26</sup> Vooropgesteld zij dat deze vrijstellingen – in tegenstelling tot de bovengenoemde Altmark-doctrine – er niet voor zorgen dat er geen sprake is van staatssteun. Dit houdt in dat belastingvrijstellingen die gebaseerd zijn op de staatssteunvrijstellingen eerst onderworpen worden aan een uitgebreide Europese procedure alvorens de vrijstellingen al of niet goedgekeurd worden. Met de staatssecretaris<sup>27</sup> zijn wij van mening dat deze exercitie uitvoeringstechnisch op bezwaren stuit en daarom niet opportuun is. Dit is voor ons een argument om in onze bijdrage tevens niet verder stil te staan bij deze vrijstellingen.<sup>28</sup>

### 3.2. Hoofdregel

Art. 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU) geeft de volgende definitie van staatssteun:

*'(...) Steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging van de door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, (...)'<sup>29</sup>, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.'*

De hierboven geciteerde verdragstekst geeft aan dat een bepaalde maatregel kwalificeert als staatssteun indien:

- A. er sprake is van een begunstiging/voorkeursbehandeling, die langs de normale commerciële weg niet zou zijn bemachtigd;
- B. de voorkeursbehandeling direct of indirect bekostigd wordt met staatsmiddelen;
- C. de voorkeursbehandeling de mededinging van bepaalde ondernemingen dreigt te vervalsen; en
- D. de maatregel selectief van aard is.<sup>30, 31</sup>

Hierna zullen we de invulling van de vier criteria verder uitwerken.

25 Specifieke vrijstellingen die leiden tot het constateren van met de interne markt verenigbare staatssteun zijn te vinden in Verordening nr. 1407/2013 van de Europese Commissie van datum, *PbEU* 2013, L 352/1. Zie voor meer informatie omtrent deze vrijstellingen: C.T. Dekker en Y. van der Wal, 'Staatssteun in de decentrale praktijk', Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008.

26 Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. D, p. 3.

27 Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. D, p. 3.

28 Zie voor behandeling van deze vrijstellingen onder andere: R.J.M. van Tweel, Het Actieplan Staatssteun van Commissaris Kroes 'Een routekaart voor hervorming van het staatssteunbeleid', *de Gemeentestem* 2005/7236; en B. Hessel, Vergaande gevolgen van het actieplan staatssteun voor decentrale overheden, *de Gemeentestem* 2009/7310.

29 De weggelaten gedeelten betreffen het daadwerkelijke verbod: 'Behoudens de afwijkingen zijn (...) onverenigbaar met de interne markt'.

30 Deze ondervinding is ontleend aan: B.J.M. Terra en P.J. Wattel, 'European Tax Law' (student edition), fed fiscale studieserie nr. 29, Deventer: Kluwer 2012, p. 154.

31 Zie voor een uitgebreidere behandeling van de criteria tot het constateren van staatssteun: C.T. Dekker en Y. van der Wal, 'Staatssteun in de decentrale praktijk', Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008.

### 3.2.1. Begunstiging

Van een begunstiging is sprake in het geval het subject van de te onderzoeken regeling als gevolg van die regeling een voordeel verkrijgt dat tot gevolg heeft dat lasten die normaal drukken op dat subject, nu niet gedragen hoeven te worden. Dekker en Van der Wal leggen deze regel dusdanig uit dat er sprake is van een voordeel op het moment dat er aan een onderneming een zogenaamd ‘niet-marktconforme’ vergoeding betaald wordt.<sup>32</sup> Dit betreft dus niet de betaling door de overheid aan een onderneming van een normale vergoeding die kostendekkend is en een winststopslag bevat ter zake van een aan die overheid geleverde dienst. Eenzelfde vergoeding waarbij een disproportioneel hoge winststopslag berekend is, zal dit echter wel vormen. Een begunstiging kan eveneens plaats vinden door middel van een gunstige fiscale behandeling, zoals een verlaging van de belastinggrondslag, een verlaging van het belastingtarief of het hanteren van bijzonder ruimhartige voorwaarden bij het invorderen van de belasting.<sup>33,34</sup>

### 3.2.2. Direct of indirect bekostigd met staatsmiddelen

Het tweede criterium is vervuld in het geval de steun ten koste van de beschikbare middelen van publiekrechtelijke lichamen is gegaan. Dit kan in de vorm van directe subsidies of in de vorm van het zich laten ontgaan van (belasting)inkomsten.<sup>35</sup> Dit volgt ook uit de zaak van de Europese Commissie tegen Gibraltar.<sup>36</sup> In deze bijdrage gaan we in het kader van het vierde criterium (selectiviteit) nog uitgebreider in op deze zaak. Hier volstaan wij met de constatering dat in deze zaak geconstateerd werd dat een *de facto* vrijstelling van winstbelasting voor buitenlandse houdstermaatschappijen aan te merken was als staatssteun, waarmee tevens vaststaat dat het zich laten ontgaan van belastinginkomsten aangemerkt kan worden als steun die direct of indirect bekostigd is met staatsmiddelen.

### 3.2.3. Economische activiteit met een inter(lid)statelijke component

In feite valt dit criterium uiteen in twee componenten. Ten eerste moet er in Europeesrechtelijke zin sprake zijn van een onderneming. Ten tweede moet de uitoefening van die onderneming een grensoverschrijdende component hebben.

32 C.T. Dekker en Y. van der Wal, ‘Staatssteun in de decentrale praktijk’, Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008, p. 25.

33 B.J. M. Terra en P.J. Wattel, ‘European Tax Law’ (student edition), fed fiscale studiereserie nr. 29, Deventer: Kluwer 2012, p. 154. Zie in dit verband tevens: R.H.C. Luja, Staatssteun in de winstfeer: een stand van zaken, TFO 2010/61.

34 Zie ook: C.T. Dekker en Y. van der Wal, ‘Staatssteun in de decentrale praktijk’, Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008, p. 34.

35 C.T. Dekker en Y. van der Wal, ‘Staatssteun in de decentrale praktijk’, Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008, p. 25.

36 Hof van Justitie van de Europese Unie, nr. C-280/00.

Het begrip onderneming moet vooral gezien worden ter afbakening van activiteiten van particuliere huishoudens (in die hoedanigheid).<sup>37</sup> Het bestaan van een onderneming in Europeesrechtelijke zin staat of valt niet met het al of niet aanwezig zijn van een (al dan niet geobjectiveerd) winststreven. Ook non-profit en not-for-profit instellingen kunnen aangemerkt worden als onderneming.<sup>38</sup> In feite gaat het om het antwoord op de vraag of een entiteit – ongeacht de rechtsvorm van die entiteit – een zogenaamde economische activiteit onderneemt. Een economische activiteit is elke activiteit op een markt waarin goederen of diensten afgezet worden tegen een objectief individualiseerbare prijs. Hier is onzes inziens een parallel te trekken met het Nederlandse nationaalrechtelijke begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’, waarover later meer. Zo gezien, is het begrip ‘een economische activiteit’ voor brede interpretatie vatbaar. De vraag is dientengevolge veel eerder wat buiten de definitie valt dan wat er binnen valt. Buiten de definitie vallen blijkbaar slechts die zaken waar geen prijs voor te bepalen is. Het schijnt ons toe dat alleen de zogenaamde absolute nachtwakersstaat-activiteiten<sup>39</sup> buiten de definitie vallen.<sup>40</sup>

Alle activiteiten die buiten bovenstaande categorieën vallen, zijn in feite activiteiten waar als tegenprestatie een individualiseerbare prijs voor gevraagd zou kunnen worden. Een vraag die opkomt, is hoe in dit licht, bijvoorbeeld, activiteiten die verricht worden door zuivere doorstroom-vennootschappen aangemerkt moeten worden. Het wezenskenmerk van dergelijke vennootschappen is het ontbreken van elke activiteit anders dan het ‘zijn’ van die vennootschap. Deze afwezigheid lijkt logischerwijs tot de conclusie te leiden dat er dus geen sprake kan zijn van een onderneming in staatssteunrechtelijke zin. Het hierna nog uitgebreider te bespreken arrest in de Gibraltar-zaak wijst echter de andere kant op. *In casu* werd vrij vertaald geoordeeld dat er sprake was van staatssteun omdat buitenlandse houdsters materieel bevoordeeld werden, waarmee impliciet geoordeeld is dat houdsters kwalificeren als ‘ondernemingen’ die bevoordeeld kunnen worden.<sup>41, 42</sup>

Indien sprake is van bepaalde ondernemingen, zoals hierboven beschreven, moet als tweede de vraag beantwoord worden of de bevoordeelde onderneming(en) met de economische activiteit die zij verricht(en) concurrentieraakvlakken kunnen

37 C.T. Dekker en Y. van der Wal, ‘Staatssteun in de decentrale praktijk’, Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008, p. 31.

38 C.T. Dekker en Y. van der Wal, ‘Staatssteun in de decentrale praktijk’, Serie Bestuursrecht, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2008, p. 31.

39 De parallel is dan snel getrokken met de (neo-)klassieke economische politiek van laissez-faire waarvan Adam Smith één van de grondleggers was. Adam Smith zag slechts een taak weggelegd voor overheden op de volgende gebieden: het verdedigen van een land tegen buitenlandse aanvallen (Defensie), het waarborgen van een goed werkend rechtssysteem (Justitie) en het ondernemen van publieke werken die in het geheel niet rendabel zijn voor particulieren. S.L. Brue en R.R. Grant, ‘*The history of economic thought*’ (international student edition), Mason: Thomson Higher Education 2007, p 67-71.

40 Zie over wat economische activiteiten zijn tevens S.A. Stevens, Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy, *EC-Tax Review* 23/3, p.149-170.

41 *Terra en Wattel* geven in dit licht dan ook aan dat in de regel relatief snel voldaan zal zijn aan het derde criterium. B.J.M. Terra en P.J. Wattel, ‘*European Tax Law*’ (student edition), fed fiscale studiereserie nr. 29, Deventer: Kluwer 2012, p. 154.

42 Zie ook EVA-Hof van 10 mei 2011, gevoegde zaken E-4/10, E-6/10 en E-7/10 (re captive insurance companies), punt 53 e.v.

hebben met het handelsverkeer tussen lidstaten. Indien dit niet het geval is, belemmert de steun immers het streven naar één (onbelemmerde) Europese binnenmarkt niet en is deze als zodanig niet in strijd met het streven naar een interne markt. *Dekker en Van der Wal* leiden uit het arrest *Altmark* van het HvJ af dat het concurrentiecriteria zeer breed geïnterpreteerd moet worden. In deze zaak ging het om een onderneming die slechts op de lokale markt openbaar vervoersdiensten uitoefende. In het arrest werd, onder andere, als volgt geoordeeld:

*“Wanneer een lidstaat overheidssteun toekent aan een onderneming, kan de verrichting van vervoersdiensten door die onderneming daardoor in stand blijven of toenemen, met als gevolg dat de kansen van de in andere lidstaten gevestigde ondernemingen om hun vervoersdiensten op de markt van die lidstaat te verrichten, afnemen.”*<sup>43</sup>

Het laat zich gemakkelijk uit het bovenstaande afleiden dat in de regel niet heel snel sprake zal zijn van een activiteit zonder interlidstatelijke component. Blijkbaar is het voldoende als de onderneming weliswaar zelf niet grensoverschrijdend actief is, maar zich wel bevindt in een markt waarin concurrerende ondernemingen zich over de grens bewegen. Het op achterstand zetten van grensoverschrijdende ondernemingen is op zichzelf beschouwd immers al een verstoring.

### 3.2.4. Selectiviteit

Over het vierde en laatste criterium is doorgaans de meeste discussie mogelijk.<sup>44, 45</sup> Om dit criterium te toetsen dient de volgende vraag beantwoord te worden: ontstaat een voordeel doordat er als gevolg van de wijze van belasting van een categorie ondernemingen (bijvoorbeeld: overheidsondernemingen) sprake is van een afwijking ten opzichte van de algemene wijze van het belasten van dergelijke subjecten/objecten (de *benchmark*<sup>46</sup>)?<sup>47</sup>

De prealabele vraag om te bepalen of er afgeweken wordt van ‘de normale wijze van belasten’ is de vraag wat deze normale wijze van belasten is. Een afwijking van de normale wijze van belasten, het zogenaamde ‘normatieve systeem’ van de vennootschapsbelasting, moet gezocht worden in de doelstelling van die schijnbare

43 Hof van Justitie van de Europese Unie, nr. C-280/00, ro. 78.

44 Een voorbeeld van deze discussie, waarbij de Gibraltar zaak (Hof van Justitie van de Europese Unie 18 december 2008, Nr. T211/04 en T215/04 (Commissie Vs. Gibraltar)) een belangrijke rol speelt, is te vinden in de artikelen: P. Rossi-Maccanico, Fiscal Aid, Tax Competition, and BEPS, *Tax Analyst* 8 september 2014, p. 857-868; en R. Luja, Letter to the editor: EU state aid rules and their limits, *Tax Analyst* 27 October 2014, p. 353-356.

45 Zie voor een uitgebreide beschouwing van selectiviteit in het licht belastingheffing van (indirecte) publieke ondernemingen S.A. Stevens, Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy, *EC-Tax Review* 23/3, p.149-170.

46 B.J. M. Terra en P.J. Wattel, ‘*European Tax Law*’ (student edition), fed fiscale studiereserie nr. 29, Deventer: Kluwer 2012, p. 154.

47 In de zaak van de Europese Commissie tegen Gibraltar wordt als volgt geformuleerd: ‘*Wat de beoordeling van de selectiviteitsvoorwaarde betreft, blijkt uit vaste rechtspraak dat ingevolge artikel 87, lid 1, EG moet worden bepaald of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling “bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden*’. Hof van Justitie van de Europese Unie 18 december 2008, Nr T211/04 en T215/04 (Commissie Vs. Gibraltar), r.o. 78.

afwijking.<sup>48</sup> Anders geformuleerd: is de groep van ondernemingen die aan de regeling onderhevig is binnen de context van het juridische regime waar die regeling in opgekomen is, juridisch gelijk aan de groep waar deze categorie tegen wordt afgezet (de rest)? Indien dit niet het geval is, past de speciale regeling binnen het normatieve karakter van de regeling. Zo wel, dan is er wellicht sprake van een selectieve steunmaatregel en dus van staatssteun.

Een voorbeeld van een zaak waaruit blijkt dat hetgeen als een afwijking heeft te gelden materieel geïnterpreteerd wordt, is het arrest in de zaak van de Commissie tegen Gibraltar.<sup>49</sup> In de genoemde zaak was Gibraltar voornemens om diens winstbelasting, die op dat moment een vrijstelling kende voor *offshore*bedrijven,<sup>50</sup> aan te passen. Vrij vertaald stelde Gibraltar voor de te betalen belasting van een onderneming te bepalen op grond van het aantal in het bedrijf werkzame werknemers (inwoners van Gibraltar), gebruik van bedrijfsruimten en een te betalen registratierecht. *De facto* zou dit er toe leiden dat *offshore*bedrijven, die naar hun aard geen inwoners als werknemers in dienst hebben en geen bedrijfsruimtes gebruiken, welhaast onbelast blijven. *In casu* bestond het normatieve systeem, beschouwd vanuit het doel van de regeling, uit ‘*een algemene belastingregeling die voor alle in Gibraltar gevestigde vennootschappen geldt*’. De afwijking bestond eruit dat *offshore*bedrijven (een bepaalde categorie) effectief buiten die belasting bleven. Het voorgaande geschiedde ondanks het feit dat de *offshore*bedrijven binnen de regeling van de winstbelasting rechtens gelijk waren aan andere vennootschappen die onder de reikwijdte van deze belasting vielen. Het HvJ oordeelde dan ook dat deze voorgestelde belasting, ondanks het formeel algemene karakter, materieel selectief was.

Om te kunnen constateren of er voor het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel voor specifieke regelingen sprake is van selectiviteit, dient dus de volgende vraag beantwoord te worden: *bevinden de begunstigde groep en niet-begunstigde groep zich, gezien vanuit de doelstelling van de toegepaste regeling, feitelijk en rechtens in een vergelijkbare situatie?* Deze vraag knippen we voor de analyse die later volgt op in twee subonderdelen, te weten:

- Wat is het ‘normatieve systeem’ van de vennootschapsbelasting, met andere woorden: wat zijn de rechtsgronden voor het heffen van vennootschapsbelasting?
- Wat is de doelstelling voor de specifieke regeling? Volgt de doelstelling van de regeling logischerwijs uit het normatieve systeem van de vennootschapsbelasting (omdat de bevoordeelde groep binnen dat systeem niet vergelijkbaar is met de ‘benchmark-groep’), dan kan er geen sprake zijn van selectiviteit.

---

48 J.A.R. van Eijdsen, B. Kiekebeld en D. Smit, ‘*Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*’, Fed Fiscale Brochures Div., Kluwer: Deventer, 2014, p. 9.

49 Hof van Justitie van de Europese Unie 18 december 2008, Nr. T211/04 en T215/04 (Commissie Vs. Gibraltar), *BNB*.

50 Hof van Justitie van de Europese Unie 18 december 2008, Nr T211/04 en T215/04 (Commissie Vs. Gibraltar), r.o. 13.



In paragraaf 4.2.4 passen we dit toetsingschema concreet toe op de afwijkende wijze van belasten van een publiekrechtelijke entiteit ten opzichte van een privaatrechtelijke.

### 3.3. *Samenvattend*

Samenvattend hebben we hierboven het volgende kader opgesteld. Op basis van de hoofdregel is er sprake van staatssteun indien voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- Er is sprake van voordeel: in de regel is hier snel aan voldaan;
- Het voordeel is bekostigd met staatsmiddelen: hieraan is voldaan bij belastingvrijstellingen;
- Er wordt een onderneming met een interlidstatelijke component bevoordeeld zijnde:
  - Elke andere activiteit dan ‘nachtwakersstaat-activiteiten’
- De maatregel is selectief:
  - Is de categorie van ondernemingen die aan de regeling onderhevig (bevoordeeld) is binnen de context van het juridische regime waar die regeling in opgekomen is juridisch gelijk aan de groep waar deze categorie tegen afgezet (de rest) wordt? Oftewel: valt de regeling buiten het normatieve systeem van de algemene regel?

## 4. **Wetsvoorstel op hoofdlijnen**

### 4.1. *Inleiding*

In deze paragraaf gaan we in op een aantal specifieke elementen van de nieuwe belastingplicht voor overheidslichamen. We bespreken het verschil tussen de wijze van belasten van publiekrechtelijke lichamen ten opzichte van privaatrechtelijke overheidslichamen en de vier verschillende objectieve vrijstellingen die gaan gelden voor overheidsondernemingen. Per element analyseren we hoe het zich verhoudt tot het in paragraaf 3 geschetste staatssteunregime.

### 4.2. *Hoofdregel publiek- versus privaatrechtelijk overheidslichaam*

De Nederlandse overheid heeft ervoor gekozen de hernieuwde wettelijke bepalingen op dusdanige wijze in te richten dat publiekrechtelijke lichamen op dezelfde wijze belast worden als stichtingen en verenigingen (namelijk: indien en voor zover zij een onderneming drijven).<sup>51</sup> Werkzaamheden die uiterlijk overeenkomen met

---

51 Zie art. 2, lid 1, sub e, Wet VPB 1969 en het aangenomen art. 2, lid 1, sub g, en lid 2 Wet VPB 1969.



een onderneming worden ook belast, indien met die activiteiten (potentieel)<sup>52</sup> in concurrentie getreden wordt met particuliere partijen. Privaatrechtelijke overheidslichamen – bv's en nv's waarvan de aandelen in handen zijn van publiekrechtelijke lichamen – zullen net als hun particuliere tegenhangers – bv's en nv's waarvan de aandelen direct of indirect in handen zijn van private investeerders – belast worden. Het voorgaande houdt in dat privaatrechtelijke overheidslichamen geacht worden met hun gehele vermogen een onderneming te drijven.<sup>53</sup> De belaste sfeer voor een overheids-bv/nv kan derhalve groter zijn dan de belaste sfeer van een publiekrechtelijk lichaam met exact dezelfde activiteiten indien een deel van de activiteiten geen onderneming vormt.

Om goed te kunnen zien wanneer een verschillende behandeling tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke overheidslichamen aan de orde is, is het getuige het bovenstaande van belang te achterhalen wat verstaan wordt onder het drijven van een onderneming en een (potentieel) concurrentieverstorende uiterlijk overeenkomstige werkzaamheid.

#### 4.2.1. De te toetsen activiteit

De eerste stap in de analyse van de belastingplicht van een publiekrechtelijk overheidslichaam bestaat uit de analyse welke te onderscheiden activiteiten dat lichaam onderneemt. Bij deze stap rijst de vraag waar de ene activiteit ophoudt te bestaan, en waar de andere activiteit begint. In het verlengde van deze vraag, ligt de vraag welke activiteiten samengenomen mogen worden bij het toetsen van de activiteit op het al dan niet zijn van een onderneming. Met andere woorden: waarop mag/dient de ondernemingstoets te worden toegepast?

De staatssecretaris stelt in de parlementaire behandeling dat in beginsel per activiteit beoordeeld dient te worden of er sprake is van een onderneming. Ter zake van activiteiten die 'naar hun aard verschillen, maar wel sterk verweven zijn, vindt een gezamenlijke beoordeling plaats.'<sup>54</sup> Naar aanleiding van een vraag van de Eerste Kamerleden van de VVD naar de behandeling van ondeelbare activiteiten,<sup>55</sup> lijkt de staatssecretaris op het eerste gezicht concreet in te gaan op de behandeling van dergelijke activiteiten. Deze concretisering wordt evenwel afgezwakt met de afsluitende frase: '*uiteraard is dit afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval*'.

Gezien het feit dat publiekrechtelijke overheidslichamen belast zullen worden in lijn met de wijze waarop stichtingen en verenigingen reeds belast worden, ligt bij die behandeling het startpunt van de analyse. Bij de vergelijkbaarheid op dit punt

---

52 Dit is nogmaals verduidelijkt door de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling. Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. D (Memorie van Antwoord), p. 16.

53 Vergelijk het bepaalde in art. 2, lid 5, Wet VPB 1969.

54 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 10.

55 Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. E (Memorie van Antwoord), p. 2.

plaatsen wij meteen de kanttekening dat in de praktijk stichtingen vaak slechts één activiteit hebben, waardoor de splitsing relatief weinig plaatsvindt en dus weinig houvast biedt. In die gevallen waarin het onderhavige splitsingsvraagstuk wel aan de orde komt (zie hierna), zal het vaak gaan om slechts een handvol activiteiten. Bij overheidslichamen is het aantal activiteiten doorgaans talrijk. Hierdoor is theoretisch gezien het vaststellen van de te beoordelen activiteiten voor stichtingen en publiekrechtelijke lichamen wellicht gelijk, in de praktijk zal dit alleen al vanwege de omvang en verscheidenheid van de activiteiten van publiekrechtelijke lichamen vaak niet het geval zijn. Jurisprudentie op dit vlak is dan ook schaars.

In het arrest van 24 juni 1987 was sprake van een stichting wiens doel was het *“inrichten, in stand houden en exploiteren van een wegcircuit en het houden van wegwedstrijden. In geval van liquidatie komt een batig saldo voor 75% toe aan de gemeente Z”*.<sup>56</sup> De stichting pachtte enerzijds van de gemeente het wegcircuit waarop zij regelmatig wedstrijden organiseerde en had anderzijds een stuk grond, bedoeld voor het bieden van parkeergelegenheid in eigendom. De belanghebbende in deze zaak verdedigde, onder meer, de stelling dat slechts het organiseren van de wegwedstrijden als onderneming aangemerkt kon worden. Het uitbaten van het stuk grond als parkeergelegenheid gold volgens belanghebbende als normaal vermogensbeheer en niet als onderneming. Het Hof echter verwierp belanghebbende 's stelling vanwege het feit dat *“vast (JvS/VM: staat) dat haar terrein is ingericht voor de toeschouwers bij haar wedstrijden en voor parkeergelegenheid, en derhalve essentieel is voor de exploitatie van haar circuit”*. De kern van deze uitspraak is onzes inziens: de parkeergelegenheid stelt bezoekers in staat te parkeren, zodat de aanwezigheid van voldoende toeschouwers, voor een succesvolle exploitatie van de wedstrijden, gewaarborgd is. Er is dus één activiteit.

Een arrest dat als kernarrest binnen de problematiek van activiteitsplitsing kan worden aangemerkt is het zogenaamde ‘bloedbankarrest’.<sup>57</sup> In het hoger beroep voorafgaand aan dit arrest van 15 november 1989 had het Hof geoordeeld dat *“voor een deel van haar (JvS/VM de stichting) werkzaamheden, te weten de productie van bloedtransfusie-apparatuur en infusievloeistoffen, de bereiding van immuunreagentia, de aanmaak van het bloedproduct albumine, en het verrichten van diagnostisch onderzoek, in concurrentie is getreden met andere ondernemingen, en dat zij met die werkzaamheden winst nastreefde”*.<sup>58</sup> Daarnaast voerde belanghebbende andere activiteiten uit, te weten: *“de bereiding van andere bloedproducten dan albumine en van uit menselijk bloed verkregen reagentia, alsmede onderwijs en wetenschappelijk onderzoek”*. Over die werkzaamheden oordeelde het Hof dat zij, vanwege het feit dat de boekhouding geen specifiek inzicht gaf over de prestaties hiervan, dusdanig verweven waren met de overige werkzaamheden dat een splitsing niet opportuun was. De Hoge Raad casseerde en verwees boven-

56 Hoge Raad 24 juni 1987, nr. 23 936, *BNB* 1987/265.

57 Hoge Raad 15 november 1989, nr. 25 940, *BNB* 1990/48.

58 Hoge Raad 15 november 1989, nr. 25 940, *BNB* 1990/48, ro. 4.1.

staande uitspraak vanwege een motiveringsgebrek van het Hof ambtshalve op basis van de volgende overweging:

*“De omstandigheid dat bedoelde werkzaamheden zozeer waren verweven met de overige werkzaamheden van belanghebbende dat een splitsing niet goed valt te realiseren, kan weliswaar ertoe leiden dat afzonderlijke vaststelling van de resultaten van de ondernemingsactiviteiten en van de overige werkzaamheden stuit op moeilijkheden die mogelijk slechts door schattingen kunnen worden opgelost, maar rechtvaardigt - nu het Hof niet heeft vastgesteld dat belanghebbende ook deze werkzaamheden heeft betrokken in haar streven naar overschotten - niet de gevolgtrekking dat laatstbedoelde werkzaamheden deel uitmaakten van het drijven van de onderneming.”*

Oftewel: ook bij boekhoudkundige belemmeringen bij het scheiden van de resultaten van activiteiten (kwantitatieve beoordeling), is voor de beoordeling van de kwalitatieve verwevenheid van activiteiten nog steeds de aard van de diverse werkzaamheden doorslaggevend.

In het arrest van de Hoge Raad van 28 oktober 2005 kwam belanghebbende, een museum- annex museumwinkel, op tegen het oordeel van het Hof Leeuwarden wegens een motiveringsgebrek.<sup>59</sup> Het Hof had geoordeeld dat de museumactiviteiten en de winkelactiviteiten niet tezamen beoordeeld dienden te worden. *In casu* was, ontleend aan de uitspraak van het Hof zoals geparafraseerd door de A-G, het volgende aan de orde:

*“Aan dat oordeel (JvS/VM: dat met de exploitatie van de winkel een onderneming gedreven werd) doet niet af de stelling van belanghebbende, dat de winkel ondergeschikt is aan het museum en van enige zelfstandigheid door de aard van de aldaar verkochte artikelen geen sprake is, terwijl de opbrengsten strekken tot kostendekking van het museum, zodat van een winststreven met het winkelgedeelte geen sprake is.”*

Hier was dus gestileerd weergegeven het volgende aan de orde: de museumopbrengsten stellen de stichting in staat kunst tentoon te stellen. Vergelijken we dit met de regel zoals we die hierboven gedestilleerd hebben uit BNB 1987/265, dan lijken er in beginsel goede argumenten te zijn de uitspraak van het Hof als onjuiste rechtsopvatting te casseren. De Hoge Raad beoordeelde het incidentele middel in navolging van A-G Van Ballegooien echter als volgt:<sup>60</sup>

*“Het middel faalt. ’s Hofs oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en het kan, als verweven met waarderings van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst”<sup>61</sup>*

59 Hoge Raad 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80. Vermeld zij dat er sprake was van incidenteel beroep in cassatie. Het principale beroep in cassatie door de staatssecretaris handelde over de (ondernemings-)jaard van het museum-gedeelte (ro. 3.2).

60 Conclusie van de Advocaat-Generaal bij Hoge Raad 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80, overweging 3.7.

61 Hoge Raad 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80, ro. 4.2.

Blijkbaar is een onlosmakelijke en onmisbare financieringsband tussen twee onderdelen van een stichting geen aanleiding om te concluderen tot verwevenheid,<sup>62</sup> terwijl een functionele band (zie hierboven) – of in de woorden van Hof Leeuwarden voorafgaand aan dit arrest: “*organisatorisch, ruimtelijk en naar de aard*” beschouwd verweven – dat wel is. Wat exact het principiële verschil is tussen de zaken *BNB 1987/265* en onderhavige, is onzes inziens moeilijk in te schatten. De uit de jurisprudentie te ontwaren lijn lijkt in ieder geval te zijn: functioneel verweven activiteiten – dat wil zeggen: de functie van de ene activiteit staat in dienst van het functioneren van de andere activiteit – dienen in samenhang beschouwd te worden, zuiver financieel verweven activiteiten – dat wil zeggen: de gegenereerde financiële middelen door de ene activiteit staan in dienst van het functioneren van de andere activiteit – mogen daarentegen niet in samenhang beschouwd worden.

#### 4.2.2. Onderneming

Nadat de verschillende activiteiten afgebakend zijn, is het zaak te beoordelen welke activiteiten wel en welke geen onderneming voor de Wet VPB 1969 vormen. Het begrip ‘onderneming’ zoals bedoeld in de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen, wordt onder andere gebruikt in art. 3.2 van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB). Daarnaast is het begrip te vinden in art. 2, lid 1, sub e, Wet VPB 1969. Een wettelijke definitie van het begrip ontbreekt echter. Beide bepalingen kennen wel een geschiedenis in de Nederlandse wet en jurisprudentie. In de parlementaire behandeling wordt uitgebreid stilgestaan bij de drie gedurende die geschiedenis ontstane cumulatieve elementen waarvan sprake moet zijn om te kunnen constateren tot een onderneming:<sup>63</sup>

1. Duurzame organisatie van arbeid en kapitaal;
2. Deelname aan het economische verkeer; en
3. Aanwezigheid van een winststreven.

Aan het eerste vereiste zal in de praktijk dusdanig snel voldaan zijn dat we daar verder geen aandacht aan besteden.<sup>64</sup>

Van deelname aan het economische verkeer is sprake indien de organisatie ‘buiten de eigen kring’ treedt.<sup>65</sup> Als hoofdregel heeft te gelden dat activiteiten die verricht zijn jegens individuele afnemers, die daarvoor een individuele prijs betalen, geacht

62 Vergelijk de uitspraak van Hof Amsterdam van 31 mei 2002, nr. 00/0335, *V-N 2002/52.17*.

63 Zie voor een uitgebreidere behandeling van het begrip onderneming in de Wet IB: M.L.M. van Kempen, *‘Inkomstenbelasting’*, Cursus Belastingrecht (losbladig), Deventer: Kluwer 2015, IB.3.2.2.

64 Twee recente zaken waarin dit criterium een rol speelde zijn: Hoge Raad 28 oktober 2005, nr. 41 071, *BNB 2006/80* en Hoge Raad 23 april 2004, nr. 39 663, *V-N 2004/26.8*, p. 35. Zaken waarin er geen organisatie van arbeid en kapitaal aangenomen wordt, zijn de zaken waarin de verrichte arbeid niet tot gevolg heeft dat het geëxploiteerde kapitaal een hoger rendement oplevert.

65 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 10 en 11.

worden buiten de eigen kring verricht te zijn.<sup>66</sup> Ter illustratie: het bijhouden van een gemeenteplantsoen door de gemeente is niet ten behoeve van individuele afnemers en is daarmee geen activiteit waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. De parlementaire behandeling noemt de diensten die een ICT-afdeling levert aan andere onderdelen van de gemeente als voorbeeld van een activiteit waarmee niet wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Een voorbeeld van een activiteit waarmee wel buiten de eigen kring wordt getreden is blijkens de parlementaire behandeling het verstrekken van identiteitsbewijzen.<sup>67</sup>

Het begrip winststreven is tweeledig. Ten eerste kan er sprake zijn van een zogenaamd subjectief winststreven: een activiteit wordt verricht met het oog op het behalen van winst. Daarnaast kan er sprake zijn van een objectief winststreven: ondanks dat winst niet wordt beoogd, kan redelijkerwijs worden verwacht dat met de activiteit winst wordt behaald. In de tijd is de invulling van het criterium van winststreven steeds verder geobjectiveerd in de jurisprudentie.<sup>68</sup> In de parlementaire behandeling wordt daarbij aangesloten:

*“Indien de publiekrechtelijke rechtspersoon met de uitoefening van de activiteiten structureel overschotten<sup>69</sup> realiseert, wordt in ieder geval een winsttoegmerk aangenomen. Het doel van een publiekrechtelijke rechtspersoon doet derhalve niet ter zake. (...) Wordt (...) incidenteel een overschot behaald, dan wordt het winststreven niet aangenomen.”*

In de latere parlementaire behandeling is vervolgens bevestigd dat voor de toets of er structurele overschotten worden behaald in beginsel mag worden uitgegaan van de commerciële winstbepaling.<sup>70</sup>

#### 4.2.3. In concurrentie treden

Indien een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal deelneemt aan het economische verkeer, maar niet structureel overschotten behaalt, dan drijft zij geen onderneming. Een dergelijke organisatie kan alsnog belast worden indien met een activiteit in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen of door bv's, nv's, open cv's, etc.<sup>71</sup> Het gaat blijkens de MvT om activiteiten die *'ten koste van het debiet van (private) ondernemingen komen'*.<sup>72</sup> De staatssecretaris voegt aan het voorgaande toe:

66 Instructief in dit kader is de uitspraak van Gerechtshof Arnhem van 23 juni 2009, nr. 08/00065, *V-N* 2009/51.20, p. 64.

67 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 11.

68 Bijvoorbeeld: Hoge Raad 28 oktober 2005, nr. 41 071, *BNB* 2006/80 ro. 3.2. zie ook: M.L.M. van Kempen, *'Inkomstenbelasting'*, Cursus Belastingrecht (losbladig), Deventer: Kluwer 2015, IB.3.2.2. A.a.

69 Zie recent: Hoge Raad 28 oktober 2005, nr. 41 071, *BNB* 2006/80 ro. 3.2.

70 Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. D (Memorie van Antwoord), p. 11.

71 Zie het art. 4, lid 1, Wet VPB 1969, welke tekst met betrekking tot het concurrentiecriterium gelijk is aan het huidige voor stichtingen geldende art. 4, lid 1, Wet VPB 1969.

72 NB: een nadere analyse van het concurrentiecriterium valt buiten het bestek van deze bijdrage. Voor dergelijke analyses van het concurrentiecriterium verwijzen wij naar: S.A. Stevens, Het Wetsvoorstel Vpb-plicht overheids-ondernemingen, *WFR* 2014/1270; R.A. de Boer en M.V. van Dijk, fiscale planning onvermijdelijk voor overheidsondernemingen, *NtFR-A* 2014/22 en de Conclusie van de Advocaat-Generaal bij Hoge Raad 22 juni 2012, nr. 10/03228, *NtFR* 2011/2078.

“Hiervan (VM/JvS: aanwezigheid zekere winstpotentie, waarmee sprake is van concurrentie) is in ieder geval sprake als de resultaten van een zodanige omvang zijn dat een particulier er een bescheiden bestaan aan kan ontlenen.”<sup>73</sup>

Deze zinsnede, waarvan de herkomst onbekend is, is voor tweeërlei uitleg vatbaar.

- In de eerste uitleg heeft de staatssecretaris een ‘objectieve ondernemer’ voor ogen ter vergelijking. In deze objectieve visie dient getoetst te worden of met de activiteit in potentie winst behaald kan worden. Van belang voor de beantwoording van deze vraag is dat (in theorie althans) geanalyseerd wordt hoeveel afnemers onder de huidige marktomstandigheden bereikt kunnen worden met de activiteit, welke baten de activiteit objectief gezien zou kunnen genereren en welke kosten redelijkerwijs gemaakt zouden moeten worden voor de activiteit. Indien met het saldo van die baten en lasten een particulier een bescheiden bestaan zou kunnen onderhouden, is de organisatie die de activiteit uitoefent belast;
- In de tweede uitleg gaat de staatssecretaris uit van de winst die met een activiteit behaald wordt, beoordeeld naar de specifieke activiteit. In andere woorden: als de activiteit daadwerkelijk een saldo behaalt waaraan een particulier een bescheiden bestaan kan ontlenen, dan is er sprake van concurrentie en dus van belastingplicht. Dit is een meer subjectieve benadering.

Indien met een activiteit objectief zakelijke baten behaald worden en zakelijke kosten gemaakt worden, leveren beide beschreven visies eenzelfde resultaat op. Een verschil in uitwerking ontstaat pas indien een organisatie een activiteit onderneemt waarbij deze objectief beschouwd ‘te lage’ prijzen in aanmerking neemt. Als met dezelfde activiteit bij objectieve prijzen wel positieve resultaten kunnen worden behaald, leidt de objectieve visie tot belastingplicht, terwijl de subjectieve visie dat niet doet.

In de subjectieve visie zou met een activiteit die geen onderneming is vanwege de afwezigheid van structurele overschotten derhalve ook niet in concurrentie getreden kunnen worden. Dit zou het concurrentie criterium in feite tot een dode letter maken, omdat dit – de situatie waarbij structurele overschotten ontbreken – juist de situatie is waarin de toets van het concurrentie criterium vaak toegepast zal worden. Daarnaast is toepassing van de objectieve visie logischer gezien doel en strekking van het Wetsvoorstel, zijnde het creëren van een *level playing field*. Immers: als een particuliere partij winsten zou kunnen behalen met de activiteit, dan is er kennelijk een markt voor het product of de dienst. Afwezigheid van belastingplicht zet de te toetsen organisatie op voorsprong ten opzichte van de (potentieel) particuliere concurrent. De staatssecretaris heeft tijdens de parlementaire behandeling van het Wetsvoorstel in de Eerste Kamer nogmaals bevestigd dat ‘in concurrentie treden’

---

73 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 11.

mede omvat het ‘potentieel in concurrentie treden’, waarmee volgens ons vast staat dat de objectieve visie de juiste is.<sup>74</sup>

Indien sprake is van een potentiële winst moet tot slot getoetst worden of een particulier aan deze winst een bescheiden bestaan zou kunnen ontleen. Welk bedrag hiervoor maatgevend is, blijft op het moment van schrijven onduidelijk. In de Eerste Kamer is door de leden van de fractie van het CDA echter wel gesuggereerd dat het hier zou kunnen gaan om de bijstandsnorm of het minimumloon.<sup>75</sup>

#### 4.2.4. Staatssteun - divergentie belastingplicht directe/indirecte overheidsondernemingen: sprake van nieuwe staatssteun?

Een tijdens het parlementaire behandelingsproces naar voren gebracht kritiekpunt op de wijze waarop door de Nederlandse overheid invulling gegeven is aan de belastingplicht van met name indirecte overheidsondernemingen, is dat het Nederlandse ondernemingsbegrip minder breed is dan het Europeesrechtelijke ondernemingsbegrip en dat dit zou leiden tot staatssteunrisico's.<sup>76</sup> In deze paragraaf leggen wij deze stelling graag langs de meetlat van staatssteun. De prealabele vraag is ten opzichte van welke andere belastingplichtigen het publiekrechtelijke lichaam eigenlijk wordt verondersteld te worden bevoordeeld. De meest voor de hand liggende groep belastingplichtigen zijn bv's en nv's.<sup>77</sup> We nemen deze groep dan ook als uitgangspunt. De eerste vraag die beantwoord dient te worden is of het Nederlandse ondernemingsbegrip inderdaad afwijkt van het Europeesrechtelijke begrip en of dit een voordeel op kan leveren voor het directe overheidslichaam. De tweede vraag die zeker gesteld moeten worden, is of dit voordeel een probleem oplevert. Met andere woorden: is het aan directe overheidslichamen toegekende voordeel selectief? Indien het antwoord op één van deze twee vragen ontkennend luidt, is er geen sprake van potentiële nieuw aan te melden staatssteun.

##### 4.2.4.1. Het Europese begrip ten opzichte van het Nederlandse begrip: afwijking

Grofweg zijn er vier verschillende soorten criteria die invloed hebben op het Nederlands-rechtelijke ondernemingsbegrip, te weten: organisatiegraad, actieradius, winststreven/-aanwezigheid en potentiële concurrentie. Leggen we het Nederlandse begrip en het Europese begrip naast elkaar op basis van hetgeen we

---

74 Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. D (Memorie van Antwoord), p. 16. Overigens heeft de staatssecretaris in een eerder stadium van de parlementaire behandeling al laten weten dat dit mede omvatten van potentiële belastingplicht voor de EC belangrijk was in het kader van het staatssteunvraagstuk. Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 35. Voor de toepassing van de vrijstelling voor overheidstaken geldt overigens de voorwaarde dat niet in concurrentie getreden wordt met de uitvoering van de taak. Blijkens de parlementaire behandeling gaat het hier slechts om daadwerkelijk aanwezige concurrentie.

75 Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. D (Nader voorlopig verslag van de vaste commissie van financiën), p. 5.

76 Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 4 (Advies Raad van State), p. 3.

77 Publiekrechtelijke lichamen worden als hoofdregel immers op gelijke wijze behandeld als stichtingen en verenigingen, zodat het staatssteunrisico zich hier niet zal manifesteren. De wijze van belasten van gemeentes/stichtingen/verenigingen is echter wezenlijk anders dan de integrale wijze van belasten van BV's en NV's. Het lijkt dan ook dat de diverse critici doelen op de vergelijking met deze groep belastingplichtigen.



eerder besproken in deze bijdrage in paragraaf 3.2.3 en in de paragrafen 4.2.1 tot en met 4.2.3, dan ontstaat het volgende beeld:

	<i>Europeesrechtelijke te bevoordelen onderneming</i>	<i>Nationaalrechtelijke belastbare onderneming</i>
<i>Organisatiegraad</i>	Irrelevant	Duurzame organisatie arbeid & kapitaal
<i>Activiteit individueel beprijsd?</i>	Zowel daadwerkelijk als potentieel	Slechts daadwerkelijk
<i>Winst</i>	Irrelevant	Slechts bij duurzame overschotten
<i>Concurrentie</i>	‘Slechts’ grensoverschrijdende concurrentie	Elke potentiële concurrentie, met een ondergrens van een potentieel belastbaar bedrag van het sociaal minimum

Uiteraard is het bovenstaande gestileerd. Zo zal, bijvoorbeeld, voor het winstcriterium van het Nederlandse ondernemingsbegrip ook van belang zijn de pre-labele vraag<sup>78</sup> welke activiteiten van een lichaam gezamenlijk en welke apart beoordeeld moeten worden om te komen tot een oordeel of er overschotten worden behaald. Daarnaast zullen sommige van de hierboven beschreven elementen zich gedeeltelijk tot elkaar verhouden als communicerende vaten. Een voorbeeld daarvan is het feit dat het voor het Nederlandse ondernemingsbegrip van belang is of er een winststreven aanwezig is. Hierdoor lijkt de conclusie voor de hand te liggen dat het Nederlandse ondernemingsbegrip enger is dan het Europeesrechtelijke begrip. Aan de andere kant is het mogelijk dat activiteiten, die weliswaar niet structureel overschotten opleveren, maar waarmee in potentie wel lucratief in concurrentie getreden zou kunnen worden, toch belast worden op basis van het concurrentiecriterium. Hierdoor lijkt de afwijking opeens een stuk minder evident te zijn. Op basis van het bovenstaande is het lastig om te beoordelen of het Nederlandse begrip *de facto* afwijkt van het Europese begrip. Indien we echter toch deze analyse uit willen voeren doen we dat als volgt.

- Organisatiegraad: het Nederlandse begrip eist dat de organisatie duurzaam is. Ten opzichte van het Europese begrip, waarin de organisatiegraad geen rol speelt, is het Nederlandse begrip **enger**;
- Activiteit individueel beprijsd: het Nederlandse begrip eist dat de activiteit daadwerkelijk individueel beprijsd wordt (subjectief), het Europese begrip vraagt om aanwezigheid van de mogelijkheid tot individueel prijzen van de activiteit (objectief). Het Nederlandse begrip is op dit gebied **enger**;

78 Zie paragraaf 4.2.1.



- Winst: het Nederlandse begrip eist structurele overschotten, terwijl dit voor het Europese begrip irrelevant is. Het Nederlandse begrip is **enger**;
- Concurrentie: De Nederlandse activiteit die in concurrentie treedt met welke potentiële partij dan ook, is belast. Europeesrechtelijk is relevant dat de interlidstatelijke handel beïnvloed kan worden met de activiteit. Hoewel theoretisch van aard, zou gesteld kunnen worden dat het Nederlandse begrip **ruimer** is dan het Europese begrip.

Op basis van het bovenstaande kan de voorzichtige conclusie getrokken worden dat het Nederlandse begrip enger is dan het Europese begrip.

#### 4.2.4.2. Stichting/gemeente ten opzichte van bv: begunstiging?

Zoals tevens uit paragraaf 3.2.1 bleek, zal er in de regel vrij snel sprake zijn van een begunstiging. Ook in dit geval is dat zo. Stel dat er, bijvoorbeeld, sprake is van een activiteit waarmee eenmalig een bate gehaald wordt en waarmee overigens geen winst behaald wordt. In de overige jaren wordt een nihil resultaat geboekt en overigens is het een economische activiteit waarmee de interlidstatelijke handel beïnvloed wordt. Er is dan sprake van een Europeesrechtelijke onderneming. Indien deze activiteit ondernomen zou worden door een bv, dan zou het resultaat belast zijn. Zou deze activiteit echter door een gemeente ondernomen worden, dan zou het resultaat niet belast zijn. Oftewel, er is sprake van een voordeel voor de door de gemeente uitgeoefende economische activiteit.<sup>79</sup>

#### 4.2.4.3. Is het voordeel selectief?

Vervolgens komt de vraag aan de orde of dit een selectief voordeel is. Indien dit niet het geval is, is er in het geheel geen sprake van staatssteun (rechtmatig of onrechtmatig). Zoals besproken, is de in feite te beantwoorden vraag of er een rechtvaardiging is om gemeentes (en stichtingen) anders te belasten. Is het belasten van slechts de objectieve onderneming een afwijking van het normatieve systeem van de vennootschapsbelasting? Zoals beschreven in paragraaf 3.2.4 is dit doorgaans de meest cruciale vraag in de staatssteunanalyse.

Om deze vraag te kunnen beantwoorden, is het eerst van belang vast te stellen wat het normatieve systeem van de Nederlandse vennootschapsbelasting is. Zonder hier al te uitgebreid bij stil te willen staan,<sup>80</sup> zijn wij op basis van wat wij eerder op een andere plek hebben betoogd van mening dat het normatieve systeem van de

79 Aangetekend zij overigens dat over deze vraag nog een flinke discussie te voeren is. Zulks blijkt eveneens uit hetgeen hieromtrent wordt behandeld in: C.P.M. van Houte, 'De stichting in het Nederlandse belastingrecht', *Fiscale Monografieën* 69, Kluwer: Deventer 2009. Van Houte werpt de vraag op of stichtingen eigenlijk wel een geprivilegieerde positie in de VPB kennen.

80 Voor een uitgebreidere behandeling van deze problematiek van rechtsgronden en het systeem van de Nederlandse vennootschapsbelasting verwijzen wij naar onze eerdere bijdrage in deze serie congresbundels en de literatuur waarnaar wij in die bijdrage verwijzen: J. van Strien en V.L. Meijerman, *Concernverbanden in de vennootschapsbelasting: Ziet u door de bomen het bos nog???*, Zifo-congresbundel 14: Het concern van 2020, Kluwer: Deventer 2015.

vennootschapsbelasting bestaat uit het zelfstandig belasten van juridische entiteiten met de volgende argumenten c.q. kanttekeningen:

- De verlengstukgedachte is een dragende grond voor het belasten van een juridische entiteit. De redenering is dat in feite het inkomen bij natuurlijke personen belast moet worden (vergelijk de oude dividend- en tantième-belasting) en dat dit effectief gebeurt door de vennootschap, welke een verlengstuk van een aandeelhouder is, te belasten. Zo worden immers de latente inkomsten (in de vorm van latere dividenduitkeringen of vermogenswinsten bij verkoop van de aandelen) bij de aandeelhouder van een rechtspersoon belast. Uit deze verlengstukgedachte vloeit eveneens de deelnemingsvrijstelling voort. Uit het feit dat elke inkomst belast wordt, is tevens een belastingplicht van de bv logisch;
- In combinatie met bovenstaande: de vennootschapsbelasting is een voornamelijk budgettair gedreven belasting. Dit houdt in dat, ter voorkoming van het door aandeelhouders oppotten van winsten in de bv om dividendbelasting uit te stellen, vennootschappen in het heden belast worden. Dit geeft meteen weer dat afgeweken kan worden van het belasten van juridische entiteiten indien er sprake is van misbruik;
- De samenhanggedachte kan een uitzondering vormen voor het belasten van afzonderlijke entiteiten. Zo kan, bijvoorbeeld, het vormen van een fiscale eenheid een gerechtvaardigde inbreuk zijn op de hoofdregel van het subjectief belasten van entiteiten.

Na vaststelling van het bovenstaande normatieve systeem van de VPB is het de vraag wat de argumenten zijn geweest om gemeentes anders te belasten dan bv's en of deze logischerwijze volgen uit het bovenstaande normatieve kader. Deze vraag wordt, vanwege de door de wetgever getrokken parallel tussen stichtingen en gemeentes, voorafgegaan door de vraag wat de dragende grond is voor het niet-integraal belasten van stichtingen. Eén wezenlijk verschil tussen een stichting enerzijds en bv's/nv's anderzijds is het feit dat winsten van een stichting niet uitgekeerd kunnen worden ten behoeve van natuurlijke personen.<sup>81</sup> Voor een gemeente geldt dit des te meer, een batig saldo kan juridisch nooit ten goede komen aan een natuurlijk persoon. Deze constatering lijkt zeer goed te passen binnen het eerste punt van het normatieve karakter dat wij hierboven tot stand hebben gebracht, zijnde het feit dat de vennootschapsbelasting beoogd is een naar voren gehaalde belasting voor natuurlijke personen te zijn. Gezien het feit een gemeente dergelijke aandeelhouders niet kent, is de gemeente rechtens niet vergelijkbaar (althans, niet binnen het juridische kader van de vennootschapsbelasting) met een bv, waarmee een afwijkende belastingplicht past binnen het normatieve systeem van de VPB. De afwijkende belastingplicht van gemeentes

---

81 Indien het statutaire doel van die stichting volbracht is kan een eventueel batig liquidatiesaldo weliswaar uitgekeerd worden aan de 'belanghebbende' van die stichting, de hoofdregel is dat hiervan geen sprake is.

(en overigens ook andere publiekrechtelijke lichamen) vormt daarmee in beginsel geen probleem vanuit staatssteunperspectief.<sup>82, 83</sup>

#### 4.3. Objectieve vrijstellingen

Indien sprake is van in beginsel belastingplichtige activiteiten (voor publiekrechtelijke lichamen op basis van bovenstaande analyse en voor privaatrechtelijke lichamen op basis van wetsfictie) dient beoordeeld te worden of er vrijgestelde activiteiten zijn. Onder de nieuwe bepalingen zijn de volgende objectieve vrijstellingen opgenomen:

- De vrijstelling voor interne activiteiten (art. 8e, aanhef juncto lid 1, sub a, ten eerste en ten tweede, Wet VPB 1969);
- De vrijstelling voor overheidstaken (art. 8e, aanhef juncto lid 1, sub b en art. 8f, aanhef juncto sub b, Wet VPB 1969);
- De vrijstelling voor quasi-inbesteding (art. 8f, aanhef juncto sub a, Wet VPB 1969); en
- De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden (art. 8e, aanhef juncto lid 1, sub c en art. 8f, aanhef juncto sub c, Wet VPB 1969).

Hierna gaan we in op de systematiek van de objectvrijstellingen en de invulling van de hierboven genoemde vrijstellingen.

##### 4.3.1. De systematiek van een objectvrijstelling

De vormgeving als objectvrijstellingen heeft tot gevolg dat zowel publiekrechtelijke lichamen die een materiële onderneming drijven als privaatrechtelijke lichamen in alle gevallen subjectief belastingplichtig blijven en op basis van hoofdstuk 2 van de AWR gehouden zijn een aangifte in te dienen.<sup>84</sup> Op de valreep heeft de staatssecretaris in de Eerste Kamer toegezegd dat volstaan kan worden met een nihilaangifte bij het ontbreken van enige belastbare grondslag als gevolg van de werking van de objectieve vrijstellingen. Voorwaarde is dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat het gebrek aan belastbare grondslag daadwerkelijk het gevolg is van de toepassing van deze vrijstellingen.<sup>85</sup> De objectieve aard van de vrijstellingen maakt dat binnen één belastingplichtig subject toerekening van vermogen alsmede kosten en baten aan het vrij te stellen object plaats dient te

---

82 Ook *Stevens* brengt een soortgelijke redenering tot stand om vervolgens echter tot de conclusie te komen dat het niet kunnen uitkeren van winsten door publiekrechtelijke lichamen onvoldoende zal zijn voor het HvJ om te oordelen dat eventuele afwezigheid van belastingplicht bij overheidslichamen niet selectief is. S.A. Stevens, *Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy*, *EC-Tax Review* 23/3, p.149-170.

83 Overigens lijkt zelfs de vraag gerechtvaardigd of deze argumentatielijn niet eveneens is door te trekken naar (in) direct door publiekrechtelijke lichamen gehouden privaatrechtelijke lichamen gezien het feit ook de winsten die door deze lichamen behaald worden niet ten goede komen aan natuurlijk personen.

84 Dit zou niet het geval zijn geweest indien sprake was van een subjectieve vrijstelling.

85 Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. F (Nadere Memorie van Antwoord), p. 10.

vinden. Voor deze toerekening zullen activa en passiva van een subject op basis van de momenteel voor partieel belastingplichtige stichtingen en verenigingen geldende vermogensetiketteringsleer toegerekend moeten worden.<sup>86</sup> In het geval een vrij te stellen activiteit en de vermogensbestanddelen die hieraan toerekenbaar zijn, zich binnen één en dezelfde entiteit bevinden, zou deze genoemde vermogensetiketteringsleer, zoals deze zich in jurisprudentie heeft ontwikkeld, uitkomst moeten bieden.

De vrijstellingen zijn van rechtswege van toepassing, gelijk aan de in art. 13 Wet VPB 1969 vervatte deelnemingsvrijstelling.<sup>87</sup> Er zijn echter gevallen denkbaar waarin het gunstiger is toepassing van een objectieve vrijstelling achterwege te laten. Hiervan kan sprake kan zijn in het geval een belastingplichtige geen prijs stelt op de toepassing van een objectieve vrijstelling omdat de vrij te stellen activiteit slechts verliezen – die zonder toepassing van de vrijstelling met winsten uit belastbare activiteiten verrekend zouden kunnen worden – genereert. Daarnaast kan het bestaan van bovenmatige administratieve lasten, als gevolg van een toerekeningsvraagstuk, ten opzichte van het te verwachten vrij te stellen bedrag meebrengen dat toepassing van een vrijstelling niet wenselijk is.

Mede gelet op bovenstaande knelpunten heeft de wetgever daarom in art. 8e, lid 2 t/m 4 en art. 8f, lid 2 en 3, Wet VPB 1969 de mogelijkheid opgenomen toepassing van een vrijstelling op verzoek achterwege te laten. Dit verzoek, waarop de inspecteur besluit door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking,<sup>88</sup> dient gedaan te worden voorafgaand aan het gewenste jaar van achterwege laten. Vervolgens vindt de vrijstelling op basis van art. 8e, lid 4 gedurende minimaal 5 jaar of een veelvoud hiervan toepassing. De termijn van vijf jaar dient te voorkomen dat belastingplichtigen per jaar vrijelijk kunnen kiezen of ze de vrijstelling al dan niet van toepassing willen doen zijn.<sup>89</sup>

Wij onderschrijven het voorstaande met het oog op voorkoming van manipulatie ingeval een overheidsonderneming jaarlijks afwisselend winsten en verliezen realiseert. Met de NOB<sup>90</sup> en Stevens<sup>91</sup> begrijpen wij echter niet wat de rationale is van het feit dat ook na de eerste vijf jaar slechts elke vijf jaar een keuze gemaakt kan worden. Wat hier ook van zij, belastingplichtigen zullen extra secuur in de gaten moeten houden dat zij eens per vijf jaar tijdig een keuze maken. Op basis van overgangsrecht<sup>92</sup> geldt overigens voor de boekjaren die aanvangen in 2016 en 2017

86 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 14. Zie voor meer informatie over deze vermogensetikettering bijvoorbeeld: J.N. Bouwman, Vermogensetikettering in de vennootschapsbelasting, TFO 2003/124.

87 In de aanhef van de artt. 8e en 8f van het de wet per 1 januari 2016 staat immers te lezen: *'bij het bepalen van de winst (...) blijven buiten aanmerking voordelen uit: (...)'*.

88 Met de NOB vragen wij ons af of de mogelijkheid dat de inspecteur een dergelijk verzoek afwijst reëel is. Wij wagen dit te betwijfelen. Zie ook de brief van de Nederlandse Orde der Belastingadviseurs aan de Tweede Kamer van 13 oktober 2014, p. 7. Stevens merkt op dat een dergelijk verzoek eigenlijk slechts geweigerd kan worden vanwege het te laat doen van het verzoek. S.A. Stevens, Het Wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen, WFR 2014/1270.

89 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 46. Dit zal gedaan zijn om misbruik te voorkomen.

90 Zie de brief van de Nederlandse Orde der Belastingadviseurs aan de Tweede Kamer van 13 oktober 2014, p. 7.

91 S.A. Stevens, Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen, WFR 2014/1270.

dat een dergelijk verzoek gedaan moet worden 18 maanden na eindigen van dat boekjaar.

#### 4.3.2. Vrijstelling voor interne activiteiten

De vrijstelling voor interne activiteiten is als volgt opgenomen in art. 8e, aanhef juncto lid 1, sub a, ten eerste en ten tweede, Wet VPB 1969:

*‘Bij het bepalen van de winst van een lichaam (...) blijven buiten aanmerking voordelen uit:*

*a. activiteiten verricht voor:*

*1°. het lichaam zelf;*

*2°. een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam, of*

*3°. een publiekrechtelijk rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam in het kader van een dienstverleningsovereenkomst indien de voordelen uit deze activiteiten bij die publiekrechtelijke rechtspersoon of dat privaatrechtelijke overheidslichaam bij het bepalen van de winst buiten aanmerking zouden blijven ingevolge onderdeel b, indien deze activiteiten door die rechtspersoon of dat lichaam zelf zouden zijn verricht;<sup>93</sup>*

Deze vrijstelling is allereerst van toepassing op diensten die door de ene onderneming van een publiekrechtelijk lichaam worden verricht voor de rest van dat lichaam. De gedachte is dat het niet de bedoeling is activiteiten waarmee in het geheel geen risico op concurrentievervalsing bestaat in de vennootschapsbelasting sfeer te brengen. In de MvT gebruikt de staatssecretaris als voorbeeld voor dergelijke interne activiteiten de interne ICT-dienst van een publiekrechtelijk lichaam.<sup>94</sup> In de parlementaire behandeling geeft de staatssecretaris aan dat deze vrijstelling met name van belang is in de situatie waarin een publiekrechtelijk lichaam zowel interne als externe (ICT-)diensten verricht. Volgens de wetgever kan in dit geval het risico ontstaan dat bij het bepalen van het belastingplichtige gedeelte de gehele activiteit als het ware meegezogen wordt in de belaste sfeer. De vrijstelling voor interne activiteiten dient juist dit tegen te gaan. Daarnaast is de vrijstelling op basis van art. 8e, lid 1, sub a, ten tweede, Wet VPB 1969 van toepassing op situaties waarin een publiekrechtelijk lichaam diensten verricht voor privaatrechtelijke lichamen waarvan het eerstgenoemde lichaam 100% van de aandelen houdt.<sup>95</sup>

Voorbeelden van veel voorkomende interne activiteiten zijn volgens de staatssecretaris in de eerder genoemde kerstboombrief beveiligingsdienst, koeriersdiensten, ICT-diensten, het innen van rijksbelastingen of decentrale belastingen, reproducties en schoonmaakdiensten.<sup>96</sup>

92 Art. VII van het Wetsvoorstel.

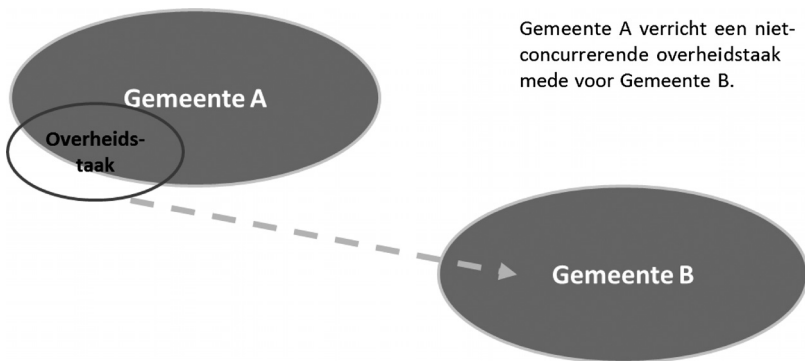
93 De tekst onder 3° is ook ingevoegd in art 8f lid 1 Wet VPB 1969.

94 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 17.

95 Een zogenaamd 'privaatrechtelijk lichaam van een publiekrechtelijk lichaam' zoals omschreven in art. 8e lid 6 sub b Wet VPB 1969.

96 Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 18 december 2014, p. 2.

Het derde en het laatste geval waar de vrijstelling voor interne activiteiten op ziet, is toegevoegd tijdens de parlementaire behandeling op basis van een door Tweede Kamerlid Dijkgraaf ingediend amendement.<sup>97</sup> Bij de toelichting op het amendement staat te lezen dat deze toevoeging aan de artt. 8e en 8f Wet VPB 1969 moet voorkomen dat ‘*activiteiten die op basis van een dienstverleningsovereenkomst worden verricht door een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam, indien deze activiteiten bij de dienstafnemer zouden zijn aangemerkt als activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid waarmee niet in concurrentie wordt getreden*’ onbelast blijven. In feite komt het amendement erop neer dat een publiek- of privaatrechtelijk lichaam dat een (overigens niet-concurrerende) overheidstaak<sup>98</sup> van een ander publiek- of privaatrechtelijk lichaam uitvoert voor die activiteit niet belast wordt zoals in de volgende schets:



De achterliggende gedachte is geweest dat uitbesteding van een overheidstaak met het oog op efficiency niet bemoeilijkt mag worden door fiscale wet- en regelgeving. De staatssecretaris is in zijn Kerstboombrief van 18 december 2014 ingegaan op het amendement.<sup>99</sup> De belangrijkste constatering van de staatssecretaris is dat deze toevoeging de eenvoud van de wet niet ten goede komt, maar dat er vanuit staatssteunrechtelijk oogpunt in ieder geval geen problemen te verwachten zijn.

### *Staatssteun*

We willen hier beginnen met de opmerking dat, gezien het feit dat deze vrijstelling naar de aard slechts van toepassing kan zijn op publiekrechtelijke lichamen, het volgende geldt. In paragraaf 4.2.4 hebben we reeds vastgesteld dat er bij publiekrechtelijke lichamen vanwege de afwijkende positie van die lichamen binnen het systeem van de VPB een goede rechtvaardiging is deze lichamen anders te belasten. Als we deze lijn doortrekken, dan is er tevens een goede rechtvaardiging andere

<sup>97</sup> Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 11 (Amendement van het lid Dijkgraaf).

<sup>98</sup> Zie meer over overheidstaken in paragraaf 4.3.3.

<sup>99</sup> Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 13 (Kerstboombrief), p. 4.

vrijstellingen van toepassing te doen zijn op deze lichamen dan op privaatrechtelijke lichamen.

Ter ondersteuning van het voorgaande geldt tevens het volgende. Het uitgangspunt van de wetgever om de vrijstelling voor zuiver interne activiteiten (art. 8e, lid 1, sub a, ten eerste, Wet VPB 1969) te introduceren is blijkens de MvT om te bewerkstelligen dat het voor de fiscaliteit niet uitmaakt of de publiekrechtelijke entiteit wel of niet tevens diensten verricht voor derden. De wetgever geeft aan dat met interne activiteiten niet deelgenomen wordt aan het economische verkeer en dat er daarom geen sprake is van een onderneming in staatssteunrechtelijk perspectief. Zodoende, aldus de wetgever en blijkbaar de Europese Commissie (zij het niet formeel), is deze vrijstelling niet in strijd met Europees (staatssteun-)recht.<sup>100</sup> Stevens is eveneens van mening dat een vrijstelling voor interne activiteiten gerechtvaardigd is omdat hiermee niet in concurrentie getreden wordt.<sup>101</sup> Met andere woorden: de vrijstelling stelt in feite alleen maar (zekerheidshalve) datgene vrij dat eigenlijk al geen onderneming vormt voor de Nederlandse vennootschapsbelasting. De rechtvaardiging om bij publiekrechtelijke lichamen niet datgene te belasten wat geen onderneming vormt, hebben we reeds besproken in paragraaf 4.2.4. zodat hier de conclusie is dat de vrijstelling voor interne activiteiten geen staatssteun kan vormen.

#### 4.3.3. Vrijstelling voor overheidstaken

In art. 8e, aanhef juncto lid 1, sub b en art. 8f, aanhef juncto sub b, Wet VPB 1969 wordt de vrijstelling voor overheidstaken als volgt geformuleerd:

*‘Bij het bepalen van de winst van een lichaam (...) blijven buiten aanmerking voordelen uit:*

*activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van de publiek (VM/JvS: in art. 8f staat privaat-)rechtelijke rechtspersoon, tenzij met die activiteiten in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen dan wel door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e;’*

Uit de geciteerde wettekst volgt dat er twee toetsen doorlopen moeten worden voordat duidelijk is of de vrijstelling voor overheidstaken van toepassing is. In het navolgende gaan we in op de vraag wat een overheidstaak is. Voor de invulling van het concurrentiecriteria verwijzen we naar paragraaf 4.2.3, met dien verstande dat voor deze vrijstelling slechts daadwerkelijke concurrentie van belang is.<sup>102</sup>

De staatssecretaris geeft aan dat er een categorie van activiteiten bestaat waarvoor het lastig is te bepalen wat de collectieve component van de activiteit is. Op basis

100 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 33.

101 S.A. Stevens, Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen, WFR 2014/1270.

102 Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. D (Memorie van Antwoord), p. 16.



van de parlementaire behandeling wordt duidelijk dat de wetgever vreest voor het belastbaar worden van activiteiten die weliswaar niet zuiver collectief zijn, maar waarvan het wel wenselijk is dat deze uitgevoerd worden door de overheid<sup>103</sup> of waarvoor geldt dat private partijen deze taken (onvoldoende) op zich nemen.<sup>104</sup> Deze categorie activiteiten is onderwerp van de vrijstelling voor overheidstaken. Voorbeelden die genoemd worden door de wetgever zijn: ‘*activiteiten als de afgifte van identiteitsbewijzen, het voltrekken van huwelijken, de afgifte van vergunningen en ontheffingen, maar ook het innen van marktgeden en het innen van parkeerbelasting voor parkeren op de openbare weg*’.<sup>105</sup>

Blijkens de parlementaire behandeling zijn er twee subcategorieën van activiteiten die vrijgesteld kunnen zijn op basis van de vrijstelling voor overheidstaken:

- De eerste subcategorie betreft taken die rechtstreeks toegewezen zijn of gemandateerd zijn aan een lichaam op basis van een wet.<sup>106</sup> Dit kan, bijvoorbeeld, op basis van de grondwet zijn, maar ook op basis van internationale wetten. Als voorbeeld noemt de staatssecretaris in de MvT taken die aan De Nederlandsche Bank opgelegd zijn door, bijvoorbeeld, de ECB en het IMF. Daarnaast geeft de Wetgever de volgende expliciete voorbeelden van lichamen die geacht worden dergelijke overheidstaken te verrichten: ‘*De Nederlandsche Bank N.V. (zie de Bankwet 1998 en de Wet op het financieel toezicht), de Stichting Autoriteit Financiële Markten (zie de Wet op het financieel toezicht) en N.V. Westerscheldetunnel (zie de Tunnelwet Westerschelde)*’.<sup>107</sup>
- De tweede subcategorie betreft taken waar bij de uitvoering hiervan voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) ‘als overheid’ gehandeld wordt. Stevens gaat in op wat op basis van voornamelijk Europese jurisprudentie geldt voor ‘het handelen als overheid’ voor toepassing van de Wet OB 1968.<sup>108</sup>

Allereerst is het arrest *Carpaneto Piacenza* van het HvJ van belang.<sup>109</sup> Uit dit arrest volgt dat er sprake is van het handelen als overheid in het geval er wordt gehandeld binnen een specifiek voor de overheid geldend juridisch regime. Dit leidt uitzondering voor zover er door de overheid werkzaamheden verricht worden onder dezelfde juridische voorwaarden als waarbinnen private partijen handelen. Met andere woorden: slechts voor zover gehandeld wordt binnen een ‘overheidskader’ is er sprake van het ‘handelen als overheid’. Het voorgaande is verder verduidelijkt door onze eigen Hoge Raad in het arrest *BNB 1997/327*.<sup>110</sup> Uit die zaak volgde dat naar het karakter van de uitgevoerde werkzaamheden gekeken

103 Zoals het uitgeven van identiteitsbewijzen.

104 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 18.

105 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 19.

106 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 18.

107 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 47.

108 S.A. Stevens, Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen, *WFR* 2014/1270.

109 Hof van Justitie van de Europese Unie 17 oktober 1989 (*Carpaneto Piacentino*), nrs. 231/87 en 129/88, *FED* 1990/312.

110 Hoge Raad 15 juli 1979, nr. 31 440, *BNB* 1997/327.



moet worden. Indien het karakter van de taken een typische overheidssignatuur heeft, dan wordt deze geacht uitgeoefend te worden binnen een voor de overheid geldend juridisch regime. Dit betekent uitdrukkelijk niet dat het noodzakelijk is dat er sprake is van een wettelijk monopolie. Een door *Stevens* gegeven voorbeeld is een arrest van het Hof van Justitie van 12 september 2000.<sup>111</sup> In deze zaak komt naar voren dat het per lidstaat kan verschillen wanneer gehandeld wordt als overheid. Zo werd in Nederland – waar de exploitatie van tolwegen slechts kan geschieden door publiekrechtelijke lichamen – gehandeld als overheid bij het innen van tolgeden. Dit in tegenstelling tot in het Verenigd Koninkrijk, waar ook private partijen tolwegen kunnen exploiteren door het innen van tolgeden.

In een bijlage bij diens kerstboombrief van 18 december 2014 is de staatssecretaris ingegaan op een aantal specifieke casussen.<sup>112</sup> In die specifieke casussen is geen sprake van een overheidstaak in het geval van de verkoop van industrieel water, maar wellicht wel bij het verkopen van restproducten die ontstaan bij het zuiveren van afvalwater.

### *Staatssteun*

Voor zover deze vrijstelling toegepast wordt op publiekrechtelijke lichamen, besteden wij geen aandacht aan het staatssteunaspect. In paragraaf 4.2.4 hebben we immers reeds vastgesteld dat er bij publiekrechtelijke lichamen vanwege de afwijkende positie van die lichamen binnen het systeem van de VPB een goede rechtvaardiging is deze lichamen anders te belasten.

Voor zover de vrijstelling toegepast wordt op bv's/nv's geldt wellicht iets anders. Indien we de staatssteuntoets hier aanleggen ontstaat het volgende beeld:

- Is er sprake van een voordeel? Door toepassing van de vrijstelling zullen overheids-bv's/nv's in de regel minder belasting betalen dan wanneer de vrijstelling niet van toepassing zou zijn. Er is dus sprake van een voorbeeld.
- Het voordeel is bekostigd met staatsmiddelen: hier is aan voldaan bij belastingvrijstellingen, dus in dit geval ook.
- Er wordt een onderneming met een interlidstatelijke component bevoordeeld: ook hieraan is in de regel vrij snel voldaan. In dit geval is denkbaar dat een taak die vrijgesteld is ook uitgevoerd zou kunnen worden door een private partij net over de grens. Deze partij doet dat echter niet omdat de Nederlandse overheids-bv/nv. Aldus is er sprake van een interlidstatelijke component.
- De maatregel is selectief: Binnen het kader dat wij opgesteld hebben lijkt er geen rechtvaardiging te zijn om overheidstaken vrij te stellen. Het afwijkend behandelen van de ene bv ten opzichte van de andere bv lijkt immers geen te

---

<sup>111</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie 12 september 2000, nr. C-408/97, *BNB* 2000/378.

<sup>112</sup> Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 13 (bijlage 2 bij Kerstboombrief). De staatssecretaris houdt bij het beoordelen van de casussen een flinke slag om de arm elke casus zal wel afzonderlijk moeten worden beoordeeld.

rechtvaardigen afwijking van het normatieve systeem van onze vennootschapsbelasting. De wetgever lijkt hier meer ruimte te nemen dan is toegestaan.

Op basis van het bovenstaande lijkt het erop dat er, voor het gedeelte van de vrijstelling dat ziet op private overheidsentiteiten, een risico bestaat op staatssteun.

#### 4.3.4. De vrijstelling voor quasi-inbesteding

Vanuit het oogpunt van rechtsvormneutraliteit is het volgende in art. 8f, aanhef juncto sub a, Wet VPB 1969 opgenomen:

*“Bij het bepalen van de winst van een privaatrechtelijk overheidslichaam blijven buiten aanmerking voordelen uit:*

- a. activiteiten verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie dat privaatrechtelijke overheidslichaam in een relatie staat als bedoeld in artikel 8e, zesde lid, of voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon dan wel voor een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam in het kader van een dienstverleningsovereenkomst, indien de voordelen uit deze activiteiten bij die publiekrechtelijke rechtspersoon of dat privaatrechtelijke overheidslichaam bij het bepalen van de winst buiten aanmerking zouden blijven ingevolge onderdeel b, indien deze activiteiten door die rechtspersoon of dat lichaam zelf zouden zijn verricht”.*<sup>113</sup>

Bovenstaande vrijstelling voor quasi-inbesteding is naar de aard van de vrijstelling alleen voor privaatrechtelijke overheidslichamen bedoeld en zij is beoogd de pendant te zijn van de vrijstelling voor interne activiteiten. De vrijstelling valt in feite uiteen in de volgende twee onderdelen met de daarop volgende elementen:

- a. Vrijstelling voor zuiver quasi-interne activiteiten:
  - a. Er moet sprake zijn van een (verbondenheids)relatie als bedoeld in art. 8<sup>e</sup>, lid 6, Wet VPB 1969;
- b. Vrijstelling voor diensten in het kader van een dienstverleningsovereenkomst:
  - a. Er is een relatie in de vorm van een dienstverleningsovereenkomst; en
  - b. Er zou sprake zijn geweest van de vrijstelling voor overheidstaken als bedoeld in paragraaf 4.3.3 van deze bijdrage.<sup>114</sup>

Grofweg geldt voor het bovenstaande dat activiteiten die normaal gesproken onder de vrijstelling voor interne activiteiten (zie paragraaf 4.3.2) vallen, bij het privaatrechtelijke lichaam in de hierboven bedoelde relaties vrijgesteld worden.

<sup>113</sup> Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3 (MvT), p. 19.

<sup>114</sup> Dit tweede gedeelte van de vrijstelling is in de wet gekomen na het amendement Dijkgraaf: Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 11 (Amendement van het lid Dijkgraaf). Dit gedeelte vindt zijn pendant in de interne vrijstelling zoals opgenomen in art. 8e aanhef juncto lid 1 sub a ten derde en zoals in deze bijdrage in paragraaf 4.3.2 besproken.

De argumentatie ten faveure van de vrijstelling voor werkzaamheden ten behoeve van dienstverleningslichamen is dezelfde als in paragraaf 4.3.2. Omtrent concurrerende overheidstaken verwijzen wij tot slot terug naar paragraaf 4.3.3.

### *Staatssteun*

Indien we aannemen dat er geen rechtvaardiging bestaat voor het op andere wijze belasten van overheids-bv's dan gewone bv's, komt de vraag op in hoeverre de onderhavige vrijstelling past binnen het staatssteunkader. Het lijkt lastig een rechtvaardiging te vinden vanuit staatssteunperspectief voor taken die naar de aard van de vormgeving verricht worden voor een juridisch aparte entiteit.<sup>115</sup> Gezien het brede spectrum van activiteiten dat kan vallen onder deze vrijstelling, lijkt ook de weg van de DAEB-uitzondering geen begaanbare. Echter, een belangrijk argument voor het toch gebruiken van de vrijstelling kan ook in dit geval het normatieve systeem van de Nederlandse vennootschapsbelasting zijn. Met name de in paragraaf 4.2.4.3 geformuleerde samenhanggedachte vormt een argument vóór het anders behandelen van taken die ten dienste van (/in samenhang met) publiekrechtelijke overheidslichamen uitgevoerd worden. Daarmee lijkt een rechtvaardiging voor diffuse behandeling gevonden te zijn en lijkt het staatssteunrisico van deze vrijstelling afgeweerd.

#### 4.3.5. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden

De laatste objectieve vrijstelling is de zogenaamde vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. Deze vrijstelling is te vinden in het voor publiekrechtelijke overheidslichamen geldende art. 8e, aanhef juncto lid 1, sub c, respectievelijk het gelijkkluidende en voor privaatrechtelijke overheidslichamen geldende art. 8f, aanhef juncto sub c, Wet VPB 1969. De bepalingen luiden, voor zover relevant:

- “1. Bij het bepalen van de winst (...) blijven buiten aanmerking voordelen uit:*
- c. activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen, mits:*
    - 1°. de activiteiten worden verricht voor de onmiddellijk of middellijk in het samenwerkingsverband deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke rechtspersonen, of voor privaatrechtelijke overheidslichamen van genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen;*
    - 2°. de activiteiten niet tot belastingplicht zouden leiden of de voordelen hieruit zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de onmiddellijk of middellijk deelnemende rechtspersonen of lichamen; en*
    - 3°. door deze rechtspersonen en lichamen naar evenredigheid van de afname van de activiteiten wordt bijgedragen in de kosten van het samenwerkingsverband.”*

Het argument voor bovenstaande vrijstelling is dat de Wetgever het niet wenselijk heeft geacht dat taken, die vanuit efficiëntie- of kwaliteitsoverwegingen onder-

---

115 Zie tevens de redenering in paragraaf 4.3.3.1.

nomen worden in een samenwerkingsverband, belemmerd worden door vennootschapsbelastingplicht.<sup>116</sup>

Een veel besproken punt in de parlementaire behandeling is de eis dat de participerende rechtspersonen in het samenwerkingsverband ‘naar evenredigheid’ dienen bij te dragen in de kosten van het samenwerkingsverband. Met name de vraag naar de juiste verdeelsleutel is aan de orde geweest.<sup>117</sup> Ter ‘verduidelijking’ van deze eis is door de staatssecretaris vrij vertaald, voornamelijk aangegeven dat in de praktijk de kostenverdeling, gezien de aard van een samenwerkingsverband, ‘automatisch’ evenredig zal zijn.<sup>118</sup> Wij vragen ons af of dit altijd het geval zal zijn. Denkbaar is dat in de samenwerking tussen relatief grote gemeentes en relatief kleine gemeentes deze verhouding in de praktijk schever zal komen te liggen.

#### *Objectieve vrijstellingen: staatssteun?*

Voor deze vrijstelling geldt onzes inziens dezelfde rechtvaardiging als bij de vrijstelling voor quasi-inbesteding. De samenhanggedachte biedt een rechtvaardiging. Wel zij opgemerkt dat deze rechtvaardigingsgrond zwakker wordt indien twee lichamen bijvoorbeeld 50/50 samenwerken. Dan kan immers minder gemakkelijk gezegd worden dat het samenwerkingsverband een verlengstuk is van één overheidsonderneming.

## **5. Samenvatting en conclusie**

In deze bijdrage hebben we het staatssteunregime en onderdelen uit de nieuwe per 1 januari 2016 van kracht zijnde wetsartikelen inzake belastingplicht van overheidsondernemingen tegen het licht gehouden. Kort samengevat, hebben wij het volgende geconstateerd:

- Het is niet in strijd met staatssteun om publiekrechtelijke lichamen anders te belasten dan privaatrechtelijke lichamen. De rechtvaardiging kan gevonden worden in het feit dat de winsten van publiekrechtelijke lichamen nooit in de vorm van winst ten bate kunnen komen van natuurlijke personen;
- De vrijstelling voor interne activiteiten is niet in strijd met het staatssteunregime;
- De vrijstelling voor overheidstaken lijkt te stuiten op staatssteunrechtelijke bezwaren;
- De vrijstelling voor quasi-inbesteding is niet in strijd met het staatssteunregime;
- De vrijstelling voor quasi-inbesteding is niet in strijd met het staatssteunregime (hoewel wellicht het feit dat de samenhanggedachte minder opgaat naarmate deelnemingspercentages lager worden op bezwaren kan stuiten).

116 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 21.

117 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 5, p. 10.

118 Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 29.

Het in deze bijdrage geschetste beeld beslaat niet de gehele nieuwe regeling voor het belasten van overheidsondernemingen. Het geeft echter wel aan wat wij hebben willen betogen. Duidelijk wordt onzes inziens namelijk dat in de praktijk ruimte lijkt te zijn de belastingplicht voor overheidsondernemingen in vergaande mate te mitigeren. Vanuit Europeesrechtelijk perspectief is deze ruimte – anders overigens dan de EC het doet voorkomen in haar uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen – aanwezig. Op basis van hetgeen we geanalyseerd hebben, kunnen we dan ook een voorzichtig antwoord op de door ons in de inleiding gestelde vraag geven. Deze vraag luidde: de overheid na invoering van het Wetsvoorstel modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen, belast of niet belast? Dat antwoord luidt onzes inziens: (nagenoeg) niet belast!

Wel willen we op deze plek de kanttekening plaatsen dat weliswaar de ruimte aanwezig is om te komen tot dit antwoord, of het ook tot dit antwoord gaat komen in de praktijk is in belangrijke mate mede afhankelijk van de wijze waarop de belastingdienst aan de slag gaat met de nieuwe wetsartikelen en potentieel belastingplichtigen. Zoals in de inleiding is weergegeven, is dit precies waar de schoen nog zou kunnen wringen. Onzes inziens is het dan ook aan de Belastingdienst de handschoen op te pakken en met het bovenstaande in de hand in de geest van de achtergrond van de nieuwe wettelijke bepalingen aan de slag te gaan en de overheid te ontlasten!

# Het overheidsbegrip in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vanuit bestuursrechtelijk perspectief

De subjectieve belastingplicht van private  
overheidsondernemingen

*Mr. dr. N. Jak\**

## 1. Inleiding

### 1.1. *Een bestuursrechtelijk perspectief*

In november 2014 promoveerde ik op een proefschrift over de juridische positie van semipublieke instellingen.<sup>1</sup> Semipublieke instellingen zijn privaatrechtelijke rechtspersonen die een publieke taak behartigen of institutioneel verbonden zijn met de overheid, bijvoorbeeld, omdat de overheid de meerderheid van de aandelen bezit. Voorbeelden van semipublieke instellingen zijn woningcorporaties, ziekenhuizen, bijzondere onderwijsinstellingen, overheidsbedrijven als NV Luchthaven Schiphol, ProRail BV en de Nederlandse Gasunie NV. Een van de centrale vragen in het proefschrift is in hoeverre semipublieke instellingen juridisch tot de overheid kunnen worden gerekend en welke gevolgen dat heeft voor de toepasselijke rechtsnormen (gelden, bijvoorbeeld, de algemene beginselen van behoorlijk bestuur of de grondrechten) en de rechtsbescherming (is de bestuursrechter dan wel de burgerlijke rechter bevoegd). Het gaat hier om de vraag naar de reikwijdte van het overheidsbegrip.

Een van de doelstellingen van het Zuidas Instituut voor Financieel recht en Ondernemingsrecht (ZIFO) is om over de grenzen van het eigen – fiscaalrechtelijke – wetenschapsgebied heen te kijken. Tegen die achtergrond is mij door de organisatie van de debatmiddag over het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen (hierna ook: het wetsvoorstel)<sup>2</sup> gevraagd om vanuit *bestuursrechtelijk* perspectief mijn licht te laten schijnen over het wetsvoorstel. Daarbij is mij in het bijzonder gevraagd, om tegen de achtergrond van mijn proefschrift, in te gaan op de vraag naar de reikwijdte van het overheidsbegrip in onze rechtsorde en, in het bijzonder,

---

\* Niels Jak is als docent/onderzoeker verbonden aan de afdeling Staats- en bestuursrecht van de Vrije Universiteit Amsterdam en werkzaam bij de afdeling bestuursrecht van de Rechtbank Midden-Nederland. Ik dank Jeroen van Strien voor diens opmerkingen over een eerdere versie van deze bijdrage. Dit artikel is op 22 juli 2015 afgerond.

1 N. Jak, *Semipublieke instellingen. De juridische positie van instellingen op het snijvlak van overheid en samenleving* (diss. Amsterdam VU), Den Haag: BJu 2014.

2 *Kamerstukken II* 2014/15, 34003; *Kamerstukken I* 2014/15, 34003.

in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. In dit artikel zal op die vragen worden ingegaan, waarbij de focus ligt op de vraag in hoeverre *semipublieke instellingen* juridisch tot de overheid kunnen worden gerekend. Voor het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen betekent dit dat ik mij zal beperken tot de subjectieve belastingplicht van *private* overheidsondernemingen. De vraag naar de reikwijdte van het overheidsbegrip in relatie tot semipublieke instellingen is niet eenduidig te beantwoorden; het antwoord is afhankelijk van allerlei factoren. De grenzen van de overheid zijn vloeiend. Een voorbeeld kan dit verduidelijken.

### 1.2. *De vloeiende grenzen van de overheid*

De overheid maakt bij het behartigen van haar taak veel gebruik van privaatrechtelijke organisatievormen zoals stichtingen en vennootschappen. Dergelijke private rechtspersonen kunnen op diverse manieren bij de behartiging van publieke taken betrokken worden. De manier waarop dat is georganiseerd, heeft gevolgen voor de juridische positie van dergelijke private rechtspersonen, ook vanuit het perspectief van de vennootschapsbelasting. Dit kan met het navolgende voorbeeld worden verduidelijkt.<sup>3</sup>

Op grond van artikel 10.21 Wet milieubeheer heeft de gemeente de publieke taak om ervoor zorg te dragen dat ten minste eenmaal per week de huishoudelijke afvalstoffen worden ingezameld.<sup>4</sup> Wanneer de feitelijke inzameling van huisvuil door de gemeente zelf ter hand wordt genomen, door een ambtelijke dienst, dan zijn daarop in beginsel publiekrechtelijke normen van toepassing, zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de Algemene wet bestuursrecht (Awb), de Wet openbaarheid van bestuur (Wob) en de grondrechten. Er geldt op grond van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in dit geval geen vennootschapsbelastingplicht. Die geldt alleen voor zover de gemeente een onderneming drijft en daarvan is in dit geval volgens de regering geen sprake. De uitoefening van de betrokken activiteit vindt namelijk niet plaats in het economisch verkeer, aldus de regering.<sup>5</sup>

De gemeente kan er ook voor kiezen een private rechtspersoon met de inzameling van het huisvuil te belasten. Te denken valt aan een puur commerciële onderneming enerzijds of een overheidsvennootschap of overheidsstichting anderzijds. Wordt de huisvuilinzameling overgelaten aan een puur commerciële onderneming (door middel van vergunning, contract of concessie), waarop de gemeente anders dan via het contract, geen invloed heeft, dan behoort deze onderneming niet tot de overheid en zijn publiekrechtelijke normen niet van toepassing. Daarnaast zal de onderneming gewoon vennootschapsbelastingplichtig zijn. De vrijstelling die geldt

---

3 Het navolgende voorbeeld is gedeeltelijk ontleend aan S.E. Zijlstra, 'De grenzen van de overheid', in: S.E. Zijlstra, R.A.J. van Gestel & A.A. Freriks, *Privaat bestuur?* (VAR-reeks 140), Den Haag: BJU 2008, p. 9-10.

4 Zie hierover F.J. van Ommeren & J. Vermont, 'Uit- aan- en inbesteden in het publiek- en privaatrecht?', *Gst.* 2007 (7266), p. 29-37.

5 *Kamerstukken II* 2014/15, 34003, 3, p. 12-13 (MvT).

voor het uitvoeren van overheidstaken geldt hier niet, omdat de betrokken taak een taak van de gemeente is en niet een eigen taak van de commerciële onderneming.<sup>6</sup>

Wordt deze taak echter toebedeeld aan een vennootschap of stichting waarbij de institutionele positie van de overheid sterk is verankerd – bijvoorbeeld, door (meerderheids)aandeelhouderschap, invloed op de samenstelling van het bestuur, aanwijzings- en goedkeuringsbevoegdheden en bekostiging – dan kan dit anders liggen. Zo'n vennootschap of stichting is geen bestuursorgaan (art. 1:1 lid 1 Awb) – waardoor de Awb niet op haar handelen van toepassing is. Dit betekent dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur toepassing missen en de bestuursrechter niet bevoegd is over haar handelen te oordelen. Maar de rechtspersoon is mogelijk wel onderworpen aan de Wob,<sup>7</sup> de Europeesrechtelijke aanbestedingsregels<sup>8</sup> of het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM),<sup>9</sup> omdat hij wellicht binnen de context van die wettelijke regelingen als overheid kan worden beschouwd. Het is zelfs mogelijk dat zo'n rechtspersoon als openbare dienst wordt beschouwd in de zin van de Ambtenarenwet en dat zijn werknemers ambtenaar zijn.<sup>10</sup> Dit speelt met name wanneer het ophalen van huisvuil eerst werd uitgevoerd door een dienst van de gemeente waarna deze taak is verzelfstandigd in een vennootschap en de ambtenaren die bij de dienst werkzaam waren te werk worden gesteld bij de vennootschap. Verder kan de gemeente aansprakelijk zijn voor eventueel onrechtmatig handelen door de betrokken rechtspersoon – dan komen we aan het leerstuk van 'doorbraak' van aansprakelijkheid.<sup>11</sup> Een dergelijke rechtspersoon zal op grond van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in beginsel ook belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, maar mogelijk geldt een vrijstelling wegens quasi-inbesteding. Er kan ook sprake zijn van de vrijstelling wegens samenwerking wanneer meerdere gemeenten het ophalen van huisvuil hebben ondergebracht in een vennootschap waarvan zij alle aandelen houden.<sup>12</sup>

Wat het voorgaande laat zien, is dat in dezelfde materiële context sprake kan zijn van overheid of niet-overheid en verschillende normen van toepassing kunnen zijn.<sup>13</sup> Dat roept de vraag op naar de reikwijdte van het overheidsbegrip. Onder welke omstandigheden kunnen private rechtspersonen die een publieke taak behartigen tot de overheid worden gerekend en welke juridische gevolgen zijn daaraan verbonden? Zoals gezegd wordt in deze bijdrage dieper op die vragen

6 Zie hierna § 5.4.2.

7 Art. 3 Wob; ABRvS 14 mei 2014, ECLI:NL:RVS:2014:1723, *JB* 2014/138, m.nt. G. Overkleef-Verburg (*ProRail BV*).

8 Zie artikel 2 lid 1 onder 4 Richtlijn betreffende het plaatsen van overheidsopdrachten (2014/24/EU) en *Jak* 2014, p. 231-259.

9 EHRM 1 maart 2005, nr. 22860/02, *AB* 2006/258, m.nt. Barkhuysen & Van Emmerik (*Woś/Polen*); E.F.D. Engelhard, '(Staats)aansprakelijkheid bij de schending van EVRM-rechten in het 'grijze' gebied', in: L.F.M. Besselink & R. Nehmelman (red.), *De aangesproken staat* (Staatsrechtconferentie 2009, Universiteit van Utrecht), Nijmegen: WLP 2010, p. 11-58; N. Jak, 'Publiekrechtelijke normering van semipublieke instellingen. De verticale werking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de grondrechten en het EVRM', *JBplus* 2012, p. 235-250; *Jak* 2014, p. 208-220.

10 Zie hierover met nadere jurisprudentie- en literatuurverwijzingen *Jak* 2014, p. 157-172.

11 Zie M.W. Scheltema & M. Scheltema, *Gemeenschappelijk recht. Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 106-115.

12 Zie hierna § 5.3 en § 5.5.

13 *Zijlstra* 2008, p. 9-10.



ingegaan, met name met betrekking tot het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

### 1.3. *Het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht en de relevantie van het overheidsbegrip*

De vraag in hoeverre semipublieke instellingen tot de overheid kunnen worden gerekend, is een rechtens relevante vraag en dat is terug te voeren op de relevantie van het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht. Voor de vraag naar de betekenis van het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht is het nuttig aan te knopen bij het beoordelingskader van de Zuid-Afrikaanse auteur *Allison*. Hij heeft een model ontwikkeld aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of een samenleving de eigenschappen of karakteristieken heeft voor een voldoende werkbaar onderscheid tussen publiek- en privaatrecht.<sup>14</sup>

Volgens Allison dient een rechtsstelsel over de volgende eigenschappen of karakteristieken te beschikken om een (voldoende) werkbaar onderscheid te hebben tussen publiek- en privaatrecht. Allereerst dient er een goed ontwikkelde theorie van de overheid te bestaan, waarbij de overheid, het openbaar bestuur, voldoende scherp is te onderscheiden van de overige actoren van de samenleving. Aan de overheid moeten bijzondere eigenschappen kunnen worden toegeschreven, waaraan het recht bijzondere consequenties verbindt. Ten tweede moet sprake zijn van een categoriale benadering van het recht, dat in verschillende categorieën wordt ingedeeld. Ten slotte dient het handelen van de overheid aan bijzondere rechtsbescherming onderworpen te zijn.<sup>15</sup>

We zien deze karakteristieken ook terug in het Nederlandse rechtssysteem.<sup>16</sup> Ten eerste wordt in het Nederlandse bestuursrecht de bijzondere positie van de overheid als uitgangspunt genomen.<sup>17</sup> Die positie is anders dan die van andere rechtssubjecten. De bijzondere positie van de overheid is enerzijds in gelegen dat de overheid altijd het publieke belang behartigt. Anderzijds wordt de bijzondere positie van de overheid gekenmerkt door het feit dat zij beschikt over een machtspositie.<sup>18</sup> In de tweede plaats wordt in Nederland een categorisch onderscheid gemaakt tussen publiekrechtelijke

14 J.W.F. Allison, *A Continental Distinction in the Common Law: A Historical and Comparative Perspective on English Public Law*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 34-39. Zie voor een bespreking van het beoordelingskader van Allison ook F.J. van Ommeren, 'Het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht: multifunctioneel en contextafhankelijk. De betekenis van het publieke taak-criterium', *NTB* 2014/30, p. 248-249.

15 Eigenlijk noemt Allison vier ijkpunten. Ik noem er drie, omdat het derde en vierde ijkpunt kunnen worden samengenomen onder de rechtsbescherming.

16 Zie voor een toepassing van de door Allison geformuleerde karakteristieken op het Nederlandse recht Van Ommeren 2014, p. 249; G.T.J.M. Jurgens & F.J. van Ommeren, 'The public-private divide in English and Dutch law: a multifunctional and context-dependant divide', *Cambridge Law Journal* (71) 2012-1, p. 175-178.

17 R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, Deventer: Kluwer 2010, p. 14-15.

18 Zie R.P.J.L. Tjittes, *De hoedanigheid van contractspartijen* (diss. Groningen), Deventer: Kluwer 1994, p. 35-36; E.M.H. Hirsch Ballin, 'Rechtsstaat, grondrechten en subsidieverhoudingen', in: E.M.H. Hirsch Ballin & J.H. van Kreveld, *Rechtsstatelijke subsidieverhoudingen* (VAR-reeks 99), Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1988, p. 21-22; C.A. Schreuder, *Publiekrechtelijke taken, private rechtspersonen* (diss. Groningen), Deventer: Kluwer 1994, p. 44-49, p. 112-115; W. Duk, 'De zachte kern van het bestuursrecht', *Themis* 1978, p. 567-568. Vergelijk E.J. Daalder & G.R.J. de Groot, *Parlementaire geschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht Eerste Tranche*, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1993, p. 192 (PG Awb I); HR 12 januari 1990, AB 1991/430, m.nt. Van Ommeren (*Staat/Appels*).

normen en privaatrechtelijke normen. Hier manifesteert zich ook het verband met het eerste punt. Zo brengt de bijzondere positie die de overheid inneemt met zich dat de overheid aan andere (publiekrechtelijke) normen is onderworpen dan particulieren. Publiekrechtelijke normen zijn *in ieder geval* van toepassing op de overheid, die daaraan ook behoort te voldoen.<sup>19</sup> Wat betreft het derde punt, de rechtsbescherming, geldt dat het bestuurshandelen, onder omstandigheden, vatbaar is voor beroep bij een aparte bestuursrechter. Het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht is in Nederland dus ook van belang in het kader van de toepasselijke rechtsbeschermingsprocedures.

In het licht van het model van Allison, zijn er in het Nederlandse recht dus een drietal ijkpunten aan te wijzen met het oog waarop een (zinvol) onderscheid tussen publiekrecht en privaatrecht kan worden gemaakt. Het model laat ook zien dat de vraag naar de reikwijdte van het overheidsbegrip en de vraag in hoeverre semipublieke instellingen tot de overheid kunnen worden gerekend, een rechtens relevante vraag is. Gelet op het uitgangspunt dat de overheid een bijzondere positie heeft in het recht, is immers relevant de vraag in hoeverre private rechtspersonen, die evenals de overheid een publieke taak behartigen, tot de overheid kunnen worden gerekend en in hoeverre hun handelen publiekrechtelijk wordt genormeerd en aan bestuursrechtelijke rechtsbescherming is onderworpen.

## 2. Het overheidsbegrip in de Nederlandse rechtsorde

### 2.1. *Het begrip overheid: een multifunctioneel en contextafhankelijk begrip*

Het overheidsbegrip zoals dat in onze rechtsorde wordt gehanteerd, is geen eenduidig begrip. Zo geldt voor de vraag of de regels van het Europese aanbestedingsrecht van toepassing zijn een ander criterium van wat onder overheid wordt verstaan dan bijvoorbeeld voor de vraag of de regels over openbaarheid van informatie uit de Wob van toepassing zijn. Zo is ProRail BV, een staatsbedrijf dat verantwoordelijk is voor het spoorwegnet, wel aanbestedingsplichtig,<sup>20</sup> maar is zij niet onderworpen aan de Wob en de regels over openbaarmaking van informatie.<sup>21</sup> Dit kan worden verklaard door het verschil in context en functie waarvoor het onderscheid tussen overheid en niet-overheid wordt gemaakt. In het ene geval dient het onderscheid ter afbakening van de aanbestedingsregels en in het andere geval dient het ter afbakening van de regels over openbaarheid van bestuur. De eigen doelstellingen en context van deze rechtsregels vragen om eigen criteria om

19 Vergelijk Schlössels & Zijlstra 2010, p. 14-15, p. 25, p. 59-60, die menen dat publiekrechtelijke normen, als voorpositieve rechtsbeginselen, uitsluitend van toepassing zijn op de overheid.

20 Voor zover het gaat om het beheer van de spoorinfrastructuur is ProRail als 'overheidsonderneming' aanbestedingsplichtig op grond van de Richtlijn betreffende het plaatsen van opdrachten in de sectoren water- en energievoorziening, vervoer en postdiensten (2014/25/EU). Zie artikel 4 lid 2 Richtlijn 2014/25/EU. Voor de andere activiteiten is ProRail als 'publiekrechtelijke instelling' aanbestedingsplichtig op grond van de Richtlijn betreffende het plaatsen van overheidsopdrachten (2014/24/EU). Zie artikel 2 lid 1 onder 4 Richtlijn (2014/24/EU). Zie over de subjectieve aanbestedingsplicht van ProRail Jak 2014, p. 256.

21 Zie ABRvS 14 mei 2014, ECLI:NL:RVS:2014:1723, *JB* 2014/138, m.nt. G. Overkleef-Verburg. Zie ook ABRvS 15 juli 2015, ECLI:NL:RVS:2015:2201.

de toepasselijkheid van die rechtsregels af te bakenen. Kortom: het overheidsbegrip is een multifunctioneel en contextafhankelijk begrip.

Dit is op meer plaatsen in het recht te zien, bijvoorbeeld bij de vraag naar de bevoegdheid van de bestuursrechter, de bevoegdheid van de Nationale ombudsman en de Algemene Rekenkamer, bij de toepasselijkheid van de Awb en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de Archiefwet 1995, de Ambtenarenwet, de grondrechten uit de Grondwet en het EVRM, en diverse Europeesrechtelijke regels, zoals het ondernemingsrecht en de vraag naar directe toepasselijkheid van richtlijnen. Voor een verdere analyse van de overheidsbegrippen in dit verband verwijst ik naar mijn proefschrift.<sup>22</sup> Het is belangrijk om in te zien dat het multifunctionele en contextafhankelijke karakter van het overheidsbegrip met zich brengt dat er geen enkelvoudig en universeel criterium is aan de hand waarvan het begrip overheid kan worden afgebakend. Elke regeling bezit een eigen ratio en daarmee een eigen reden om wel of niet te worden toegepast binnen de overheidsorganisatie.<sup>23</sup>

## 2.2. *Formele en materiële criteria*

Daarnaast worden de diverse overheidsbegrippen die onze rechtsorde kent doorgaans afgebakend door een mix van materiële en formele criteria.<sup>24</sup> *Materiële criteria* hebben betrekking op de inhoud van de handelingen die de betrokken semipublieke instelling verricht, ongeacht de interne organisatiestructuur of de invloed die entiteiten buiten de instelling hierop kunnen uitoefenen. *Formele* (of: institutionele of organisatorische) criteria zien uitsluitend op de vraag wie handelt; het heeft betrekking op de organisatie (inclusief de invloed van buitenstaanders vooraf en achteraf, en de financiering).<sup>25</sup> Dit onderscheid is nuttig, met name ook bij de analyse die verderop wordt gemaakt van het overheidsbegrip in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

Met het oog op de rechtszekerheid zou het aantrekkelijk zijn over een formeel overheidsbegrip te beschikken. Maar het lijkt voor een daadwerkelijk effectief overheidsbegrip onvermijdelijk dat het formele criterium wordt aangevuld met een materieel criterium. Zou slechts worden volstaan met één van beide, dan zouden allerlei instellingen buiten het overheidsbegrip vallen die wel tot de overheid behoren.<sup>26</sup> Dit kan goed worden geïllustreerd aan de hand van het bestuursorgaanbegrip uit de Awb.

---

22 Jak 2014.

23 S.A. Stevens, *De belaste overheid* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2003, p. 38.

24 Jak 2014, p. 375-376.

25 Zie voor dit onderscheid Zijlstra 2008, p. 43.

26 Zie Jak 2014, p. 375. Vergelijk voorts F.J. van Ommeren & P.J. Huisman, 'Van besluit naar rechtsbetrekking: een groeimodel', in: F.J. van Ommeren e.a., *Het besluit voorbij* (VAR-reeks 150), Den Haag: BJu 2013, p. 55-57; R.J.B. Schutgens, *Vorm en inhoud. Over de keuze tussen formele en materiële normomschrijvingen in het publiekrecht* (oratie Nijmegen), Nijmegen 2012.

Artikel 1:1 lid 1 Awb bepaalt dat onder een bestuursorgaan wordt verstaan:

- a. een orgaan van een rechtspersoon die krachtens publiekrecht is ingesteld, of
- b. een ander persoon of college, met enig openbaar gezag bekleed.

Het bestuursorgaanbegrip bestaat uit zowel een formeel criterium ('een orgaan van een rechtspersoon die krachtens publiekrecht is ingesteld') als een materieel criterium ('een ander persoon of college, met enig openbaar gezag bekleed'). Een beperking tot een van beide criteria is niet toereikend. Bij een materiële benadering zouden instellingen die organisatorisch met de overheid verbonden zijn, maar die geen openbaar gezag uitoefenen, geen bestuursorgaan zijn en zou de Awb toepassing missen. Een uitsluitend formele benadering sluit de instellingen uit die wel over openbaar gezag beschikken, maar die niet formeel tot het openbaar bestuur behoren. In dit licht valt ook goed te begrijpen dat de verschillende overheidsbegrippen die in onze rechtsorde voorkomen, zoals gezegd, doorgaans worden afgebakend aan de hand van een combinatie van materiële en formele criteria en gezichtspunten.

### 3. Het bestuursorgaanbegrip in de Awb

Voordat wordt ingegaan op het overheidsbegrip in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, wordt in deze paragraaf wat dieper ingegaan op het bestuursorgaanbegrip uit de Awb, waar in de vorige paragraaf al even aan werd gerefereerd. Voor het bestuursrecht is dit namelijk het centrale overheidsbegrip. Bij de bespreking hierna van het fiscaalrechtelijke overheidsbegrip in het kader van de vennootschapsbelastingplicht, zal steeds naar het bestuursorgaanbegrip worden teruggegrepen. Op die manier komt de analyse van het fiscaalrechtelijke overheidsbegrip in een wat breder (bestuursrechtelijk) perspectief te staan. Dat is nuttig, omdat zodoende niet alleen duidelijk wordt wat de fiscale gevolgen zijn van de manier waarop privaatrechtelijke rechtspersonen bij de behartiging van publieke taken worden betrokken, maar ook welke bestuursrechtelijke gevolgen daaraan verbonden zijn.

Privaatrechtelijke rechtspersonen worden als bestuursorgaan aangemerkt wanneer zij beschikken over openbaar gezag in de zin van artikel 1:1 lid 1 aanhef en onder b Awb. Of een privaatrechtelijke rechtspersoon als bestuursorgaan wordt aangemerkt, is om drie redenen van belang.<sup>27</sup> Ten eerste vanuit het oogpunt van bestuursrechtelijke rechtsbescherming; de bestuursrechter is namelijk in beginsel bevoegd om kennis te nemen van besluiten van bestuursorganen (art. 8:1 Awb jo art. 1:3 Awb). In de tweede plaats is de kwalificatie als bestuursorgaan van belang met het oog op de normering. De materiële rechtsnormen van de Awb en de

---

27 Jak 2014, p. 55-56.

ongeschreven algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn alleen van toepassing op bestuursorganen.<sup>28</sup> Ten slotte is het bestuursorgaanbegrip niet alleen van betekenis binnen de context van de Awb, maar ook daarbuiten. Het bestuursorgaanbegrip heeft een harmoniserende werking voor wat betreft het in wetgeving hanteren van overheidsbegrippen. Vanuit de harmonisatiegedachte van de Awb is artikel 1:1 lid 1 Awb zo geformuleerd dat het bestuursorgaanbegrip een algemene gelding heeft en ook van betekenis is buiten de Awb. Dit houdt in dat wanneer in een bijzondere wet het begrip bestuursorgaan wordt gebruikt, dit begrip de betekenis heeft die de Awb daaraan geeft. Zo wordt de toepasselijkheid van de Wob en de Wet Nationale ombudsman (WNo) ook afgebakend door (onder andere) het bestuursorgaanbegrip.<sup>29</sup>

Hier wordt herhaald dat ingevolge artikel 1:1 lid 1 Awb onder een bestuursorgaan wordt verstaan:

- a. een orgaan van een rechtspersoon die krachtens publiekrecht is ingesteld, of
- b. een ander persoon of college, met enig openbaar gezag bekleed.

De onder a genoemde bestuursorganen (ook wel a-organen genoemd) zijn organen van publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van artikel 2:1 Burgerlijk Wetboek (BW).<sup>30</sup> Dit betekent dat een privaatrechtelijke rechtspersoon geen a-orgaan kan zijn. Wel kan hij een zogenaamd b-orgaan zijn voor zover (een orgaan van) de privaatrechtelijke rechtspersoon met enig openbaar gezag is bekleed. Een privaatrechtelijke rechtspersoon is met openbaar gezag bekleed wanneer hij de publiekrechtelijke bevoegdheid heeft tot het bepalen van de rechtspositie (rechten en/of verplichtingen) van andere rechtssubjecten.<sup>31</sup> In wezen gaat het om de bevoegdheid tot het verrichten van publiekrechtelijke rechtshandelingen.<sup>32</sup>

Volgens de jurisprudentie kan een privaatrechtelijke rechtspersoon op drie manieren openbaar gezag verkrijgen. In de eerste plaats *bij of krachtens de wet*.<sup>33</sup> Te denken valt aan de Autoriteit Financiële Markten (AFM), een stichting, die op grond van de Wet op het financieel toezicht belast is met het gedragstoezicht

---

28 De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn naar geldend recht niet van toepassing op instellingen die niet als bestuursorgaan kunnen worden aangemerkt. Zie HR 4 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2830, AB 2003/365, m.nt. Van Ommeren; JB 2003/121, m.nt. Peters; NJ 2004/35, m.nt. Van den Berg; RZA 2003/155, m.nt. De Groot (RZG/Comformed).

29 Art. 1a Wob respectievelijk art. 1a lid 1 WNo.

30 PG Awb I, p. 138. Zie hierover J.B.J.M. ten Berge & S.E. Zijlstra, 'De publiekrechtelijke rechtspersoon in ontwikkeling', in: J.B.J.M. ten Berge e.a., *De ontwikkeling van de rechtspersoon in het publiekrecht en het privaatrecht* (Handelingen NJV 130e jaargang/2000-I), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 2000, p. 33 e.v.

31 PG Awb I, p. 133.

32 Hoewel de bewoordingen in de parlementaire geschiedenis lijken te suggereren dat openbaar gezag uitsluitend ziet op publiekrechtelijk rechtshandelen, wordt in de literatuur wel aangenomen dat ook publiekrechtelijke bevoegdheden tot feitelijk handelen, zoals toezichtsbevoegdheden, openbaar gezag inhouden. Zie Jak 2014, p. 67-68; Scheltema & Scheltema 2013, p. 81 en p. 83.

33 Het verdient opmerking dat niet alleen nationale wettelijke voorschriften kunnen fungeren als grondslag voor publiekrechtelijke bevoegdheden. Het is goed denkbaar dat een private rechtspersoon rechtstreeks openbaar gezag ontleent aan internationaal dan wel Europees recht. Zie P.J. Huisman & N. Jak, 'Bevoegdheidsgrondslagen voor Awb-besluiten in internationaal en Europees recht', *NTB* 2010/21, p. 117-125.

op financiële markten en het nemen van beslissingen omtrent de toelating van financiële ondernemingen tot die markten.<sup>34</sup>

In de tweede plaats kan sprake zijn van openbaar gezag als de overheid *overwegende invloed* heeft op het beheer van een private rechtspersoon. Overwegende invloed is echter geen algemeen criterium; de toepassing ervan is in beginsel beperkt tot de context van het ambtenarenrecht.<sup>35</sup> De redenering is dat wanneer sprake is van overwegende overheidsinvloed, het mogelijk is dat bij de betreffende private rechtspersoon ambtenaren worden aangesteld. Het openbaar gezag beperkt zich in zo'n geval tot de handelingen jegens die ambtenaren.

In de derde plaats kan een private rechtspersoon over (in dit geval: *buitenwettelijk*) openbaar gezag beschikken, namelijk wanneer hij voldoet aan de voorwaarden die zijn ontwikkeld in de zogenaamde *publieke-taakjurisprudentie*.<sup>36</sup> Het moet dan gaan om privaatrechtelijke rechtspersonen die geldelijke uitkeringen of op geld waardeerbare voorzieningen aan derden verstrekken, waarvoor een wettelijke grondslag ontbreekt. Dergelijke rechtspersonen kunnen een bestuursorgaan zijn als aan twee cumulatieve vereisten is voldaan. Het eerste vereiste is dat de inhoudelijke criteria voor het verstrekken van de geldelijke uitkeringen of voorzieningen in beslissende mate worden bepaald door een of meer bestuursorganen als bedoeld in artikel 1:1, eerste lid, aanhef en onder a, van de Awb (het inhoudelijke vereiste). Het tweede vereiste is dat de verstrekking van de uitkeringen of voorzieningen in overwegende mate, dat wil zeggen in beginsel voor twee derden of meer, wordt gefinancierd door een of meer bestuursorganen als bedoeld in artikel 1:1, eerste lid, aanhef en onder a, van de Awb (het financiële vereiste).<sup>37</sup>

#### 4. Het overheidsbegrip in het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen

In het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen wordt aangeknoopt bij het overheidsbegrip 'overheidsonderneming'. Dit is geen eenduidig begrip en in de literatuur worden er verschillende definities van gegeven.<sup>38</sup> Het wetsvoorstel gaat uit van twee typen overheidsondernemingen. In de eerste plaats onderscheidt het wetsvoorstel de *directe* overheidsondernemingen. Dit zijn de ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen.<sup>39</sup> Onder publiekrechtelijke

34 Zie artikel 1:25 Wet op het financieel toezicht.

35 PG Awb I, p. 144; ABRvS 3 oktober 1996, ECLI:NL:RVS:1996:AA6767, AB 1996/474, m.nt. AFMB; JB 1996/231, m.nt. R.J.G.H.S. Zie echter CBb 31 maart 2009, ECLI:NL:CBB:2009:BI0337, AB 2009/257, m.nt. Jak & Steyger; JB 2009/140, m.nt. Peters, waarin het College het criterium van overwegende overheidsinvloed ook buiten het ambtenarenrecht toepast.

36 Zie hierover uitgebreid N. Jak, 'De publieke-taakjurisprudentie verduidelijkt. Over privaatrechtelijke rechtspersonen en het bestuursorgaanbegrip', *JBplus* 2015, p. 75-95.

37 ABRvS 17 september 2014, ECLI:NL:RVS:2014:3379, JB 2014/202, m.nt. L.J.M. Timmermans; JM 2014/147, m.nt. N.G. Hoogstra & H.D. Tolsma; JG 2014/63, m.nt. A.A. al Khatib & T. Barkhuysen; AB 2015/129, m.nt. Peters (*Stichting bevordering kwaliteit leefomgeving Schipholregio*) en ABRvS 17 september 2014, ECLI:NL:RVS:2014:3394, JB 2014/203; AB 2015/130, m.nt. Peters (*Stichting Platform31*).

38 Zie bijvoorbeeld J. Nijland, *De overheidsonderneming. Overheidsinvloed in kapitaalvennootschappen nader beschouwd* (diss. Leiden) Deventer: Kluwer 2013, p. 23 e.v.

39 Zie art. 2 lid 1 aanhef en onder g Wet Vpb 1969; art. 2 lid 2 Wet Vpb 1969 en art. 2 lid 7 Wet Vpb 1969.

lijke rechtspersonen worden verstaan de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van artikel 2:1 BW. Dit zijn de staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend en die rechtspersoonlijkheid bezitten.<sup>40</sup> Kortom, het gaat hier om de ondernemingen van de traditionele overheidsinstellingen. Te denken valt aan de Dienst ICT van een gemeente die niet alleen voor de eigen gemeente ict-diensten verricht, maar ook ict-diensten aan derden verleent. Dergelijke ondernemingen worden in beginsel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, voor zover het gaat om de externe ict-diensten, behoudens eventuele vrijstellingen. Het is van belang op te merken dat de organen van dergelijke publiekrechtelijke rechtspersonen op grond van artikel 1:1 lid 1 aanhef en onder a Awb bestuursorganen zijn en derhalve aan de normen van de Awb zijn onderworpen. De directe overheidsondernemingen worden verder buiten beschouwing gelaten, omdat deze bijdrage zich primair richt op de ondernemingen van het tweede type: de *indirecte* overheidsondernemingen, of beter gezegd: de *privaatrechtelijke overheidslichamen*.

Privaatrechtelijke overheidslichamen worden in beginsel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting afhankelijk van de rechtsvorm die gekozen is. Is gekozen voor de vorm van een NV, BV of coöperatie, dan worden zij geacht een onderneming te drijven voor hun gehele vermogen.<sup>41</sup> Dat betekent dat zij in beginsel belastingplichtig zijn. De vraag of in materiële zin een onderneming wordt gedreven, kan hier buiten beschouwing worden gelaten omdat wordt verondersteld dat dergelijke rechtspersonen een onderneming drijven. Bij de stichting en vereniging ligt dat anders: zij zijn alleen belastingplichtig *voor zover* zij een onderneming drijven. Het fiscale ondernemingsbegrip wordt hier verder niet uitgediept. Daarvoor wordt verwezen naar de standaardliteratuur en in het bijzonder de bijdrage van Wanders in deze bundel.<sup>42</sup>

De vraag rijst wat het wetsvoorstel precies verstaat onder een privaatrechtelijk overheidslichaam. Daaronder wordt verstaan (art. 8e lid 5):

- a. een lichaam zonder aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden en leden waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt, en;
- b. een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of een lichaam als bedoeld in onderdeel a, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn.<sup>43</sup>

In de literatuur wordt als belangrijke verbetering van deze definitie gezien dat uit de tekst van de wet blijkt dat ook de vennootschap waarvan alle aandelen worden

---

40 MvT, p. 4.

41 Art. 2 lid 5 Wet Vpb 1969.

42 Zie ook S.A. Stevens, 'Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen', *WFR* 2014/1270, § 4.

43 Art. 8e lid 5 Wet Vpb 1969.



gehouden door een stichting die zelf kwalificeert als een privaatrechtelijk overheidslichaam, als een privaatrechtelijk overheidslichaam kan worden aangemerkt.<sup>44</sup>

Een privaatrechtelijk overheidslichaam is niet per definitie een bestuursorgaan in de zin van de Awb. Het enkele feit dat de overheid overwegende invloed heeft op het beheer van een private rechtspersoon, bijvoorbeeld doordat zij alle aandelen bezit of bij uitsluiting bevoegd is de bestuurders te benoemen en te ontslaan, maakt namelijk niet dat die rechtspersoon over openbaar gezag beschikt als bedoeld in artikel 1:1 lid 1 aanhef en onder b Awb. Dit wringt, omdat het de overheid zou kunnen aanmoedigen publiekrechtelijke normering te omzeilen door zich te hullen in een privaatrechtelijke organisatievorm. Daarom heb ik er in mijn proefschrift voor gepleit ook privaatrechtelijke rechtspersonen waarbij sprake is van overwegende overheidsinvloed onder het bereik van het bestuursorgaanbegrip te brengen.<sup>45</sup>

Het verdient opmerking dat het overheidsbegrip zoals dat in het wetsvoorstel wordt gehanteerd, uitgaat van een *formele* benadering. Bepalend is wie handelt en wat de institutionele relatie is met een publiekrechtelijke rechtspersoon. De materiële aard van de activiteiten die worden verricht, is niet van belang. Een dergelijke formele benadering van het overheidsbegrip is vrij gangbaar in het fiscale recht.<sup>46</sup>

De vraag rijst wat de *ratio* is van het voor de vennootschapsbelasting gehanteerde overheidsbegrip. Waarom zien de maatregelen in het wetsvoorstel nu uitsluitend op de directe en indirecte overheidsondernemingen? In de memorie van toelichting valt daarover te lezen dat dergelijke ondernemingen volgens de regering ‘niet in alle opzichten in een met private ondernemingen vergelijkbare positie verkeren omdat het vermogen van directe overheidsondernemingen alsook van indirecte overheidsondernemingen, anders dan bij private ondernemingen, uiteindelijk toekomt aan een publiekrechtelijke rechtspersoon en zodoende kan worden aangewend ten behoeve van de uitoefening van overheidstaken en bevoegdheden.’ Daarom gelden alleen voor directe en indirecte overheidsondernemingen een aantal vrijstellingen, aldus de regering.<sup>47</sup> We zien hier dat het begrip overheid een eigen op de doelstellingen van het wetsvoorstel toegesneden formulering heeft gekregen. Hierin komt dus ook de eerder genoemde multifunctionaliteit en contextgevoeligheid van het overheidsbegrip tot uitdrukking.

## 5. Algemene vrijstellingen

### 5.1. Inleiding

Privaatrechtelijke overheidsondernemingen zijn in beginsel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. In het wetsvoorstel zijn vier algemene (objectieve)

---

44 Stevens 2014, § 3; MvT, p. 42.

45 Jak 2014, p. 385-389.

46 Zie Stevens 2003, p. 39-40.

47 MvT, p. 8.



vrijstellingen geïntroduceerd voor publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen. Het gaat om de volgende vrijstellingen:

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

De ratio van deze vrijstellingen is dat ermee wordt beoogd dat het fiscale stelsel materieel zo min mogelijk een bepalende factor is bij de afweging over de juridische vorm waarin overheidsactiviteiten worden verricht.<sup>48</sup> Hierin komt dus het beginsel van *neutraliteit* tot uitdrukking.

In wezen gaat het bij de afbakening van de toepasselijkheid van de vrijstellingen wederom om de vraag naar het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht. Of anders gezegd: wat des overheid is of niet. We zagen zojuist dat het overheidsbegrip in het wetsvoorstel formeel wordt benaderd. Opmerkelijk is dat bij de vrijstellingen ook de materiële aard van de activiteiten die worden verricht een rol speelt, vooral bij de vrijstelling voor de uitoefening van overheidstaken.

In deze paragraaf wordt dieper ingegaan op de algemene vrijstellingen, waarbij vooral wordt nagegaan wat de betekenis is van deze vrijstellingen voor de privaatrechtelijke overheidsondernemingen. Het is van belang op te merken dat de algemene vrijstellingen niet gelden voor de energiebedrijven. Zij zijn nu al belastingplichtig en de regering wil dat graag zo houden.<sup>49</sup> De specifieke vrijstellingen worden in deze bijdrage buiten beschouwing gelaten.<sup>50</sup>

## 5.2. *Vrijstelling voor interne activiteiten*

De vrijstelling voor interne activiteiten is alleen relevant voor directe overheidsondernemingen. Toch kan zij ook enige betekenis hebben voor de indirecte overheidsondernemingen. Namelijk wanneer bijvoorbeeld de Dienst ICT van een gemeente activiteiten verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam in de vorm van een BV dat volledig in handen is van de gemeente. Dit zijn in beginsel activiteiten verricht voor een derde (buiten de eigen kring) waardoor die activiteiten in beginsel in de belastingheffing zouden worden betrokken. Dat acht de regering niet wenselijk, omdat die activiteiten niet belast zouden zijn als de gemeente ervoor had gekozen om de activiteiten van de BV niet in een aparte BV maar in de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf onder te brengen door middel van een gemeentelijke dienst. In dat laatste geval zouden de activiteiten van de Dienst

---

48 MvT, p. 15.

49 Art. 8e lid 7 Wet Vpb 1969; MvT, p. 16.

50 Daarvoor wordt verwezen naar Stevens 2014, § 7.

ICT voor een ander dienstonderdeel van de gemeente worden verricht, waardoor niet wordt deelgenomen aan het economisch verkeer en dus geen sprake is van ondernemingsactiviteiten. Om deze reden wordt in het wetsvoorstel de vrijstelling voor interne diensten eveneens van toepassing verklaard op activiteiten verricht door een onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon aan een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van het publiekrechtelijke lichaam.<sup>51</sup> Hier klinkt dus heel duidelijk het neutraliteitsbeginsel door. Verder is van belang in te zien dat deze vrijstelling langs formele lijnen wordt geformuleerd. Niet is van belang welke activiteiten worden verricht, maar de formele relatie met de publiekrechtelijke rechtspersoon is bepalend.

### 5.3. *Vrijstelling voor quasi-inbesteding*<sup>52</sup>

Het neutraliteitsbeginsel vormt ook de ratio achter de vrijstelling voor quasi-inbesteding. Van quasi-inbesteding is sprake als een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit niet aan de markt uitbestedt, maar in wezen nog steeds zelf uitvoert, zij het in een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam. In principe zouden dergelijke activiteiten belastingplichtig zijn, omdat het gaat om een dienst van het privaatrechtelijke overheidslichaam aan de publiekrechtelijke rechtspersoon. Maar het in de heffing betrekken van de met die dienst behaalde resultaten zou haaks staan op het uitgangspunt dat bij de fiscale behandeling van overheidsactiviteiten (materieel) zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten plaatsvinden (beginsel van neutraliteit). Zou de activiteit ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon immers intern worden gehouden – er is sprake van inbesteding – dan zou geen sprake zijn van belastingplichtigheid. Interessant is dat deze vrijstelling ook geldt voor een activiteit die door een privaatrechtelijk overheidslichaam wordt verricht voor een ander privaatrechtelijk lichaam dat volledig in handen is van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Verder geldt ook hier dat de vrijstelling langs formele lijnen wordt geformuleerd. Niet is van belang welke activiteiten worden verricht, maar de formele relatie met de publiekrechtelijke rechtspersoon is bepalend.

### 5.4. *Vrijstelling voor de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden*

#### 5.4.1. Inleiding

De volgende vrijstelling is die voor de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden.<sup>53</sup> Anders dan bij de andere vrijstellingen gaat het hier in beginsel om een *materiële* vrijstelling, in de zin dat wordt gekeken naar de

51 MvT, p. 17-18. Art. 8e lid 1 aanhef en onder a onderdeel 2° Wet Vpb 1969.

52 MvT, p. 19-20. Art. 8f lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969.

53 Art. 8f lid 1 onderdeel b Wet Vpb 1969.

activiteiten die worden verricht. De vraag rijst wat precies onder overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden wordt verstaan.

De regering heeft ervoor gekozen geen limitatieve lijst op te nemen met overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Het gaat om een open norm. Als voordelen hiervan worden genoemd dat rekening kan worden gehouden met de specifieke omstandigheden van het individuele geval en dat de toepassing van de wet kan meebewegen met maatschappelijke ontwikkelingen. Een nadeel is natuurlijk dat het tot rechtsonzekerheid leidt.<sup>54</sup> In de literatuur wordt met het oog op het zoveel mogelijk beperken van de administratieve lasten wel gepleit voor een lijst van activiteiten die in elk geval wel en niet kwalificeren als overheidstaak.<sup>55</sup>

De onderhavige vrijstelling geldt niet als met de uitoefening van de overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden. Ten behoeve van een zuivere bespreking van wat onder overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden wordt verstaan, wordt hierna geabstraheerd van de vraag of met de uitoefening van de overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden al dan niet in concurrentie wordt getreden.

#### 5.4.2. Overheidstaken

Een definitie van wat onder overheidstaken wordt verstaan, is niet in het wetsvoorstel opgenomen. In de memorie van toelichting schrijft de regering dat in ieder geval sprake is van een overheidstaak, als een taak bij (Grond)wet is opgelegd.<sup>56</sup> Te denken valt aan de NV Westerscheldetunnel die op grond van de Tunnelwet Westerschelde tot taak heeft een tunnel onder de Westerschelde aan te leggen.<sup>57</sup> Een ander voorbeeld dat kan worden genoemd zijn de publieke omroepen die de vorm hebben van een stichting en diverse taken uitvoeren op grond van de Mediawet 2008. De overheidstaak kan ook door een ander dan de nationale wetgever worden opgelegd. De memorie van toelichting noemt als voorbeeld De Nederlandsche Bank NV (DNB) die ook taken opgelegd door de Europese Centrale Bank (ECB) en het Internationaal Monetair Fonds (IMF) verricht.<sup>58</sup>

Volgens de regering kan voorts als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld 'als overheid'.<sup>59</sup> Het is nog maar de vraag of dit criterium bruikbaar is bij private overheidsondernemingen. Ik zal dat toelichten. Kort gezegd

---

54 MvT, p. 19; *Kamerstukken II* 2014/15, 34003, 6, p. 25 (NV II). Hier kan een link worden gelegd met de kritiek op de in paragraaf 3 besproken publieke-taakjurisprudentie. Een van de belangrijkste kritiekpunten is dat de publieke taak te onbepaald is en daarom ongeschikt om te functioneren als criterium ter afgrenzing van de toegang tot de bestuursrechter. Zie onder anderen Van Ommeren 2014, p. 252-252. Daarnaast heeft de Afdeling advisering van de Raad van State zich onlangs nog kritisch uitgelaten over het publieke-taakcriterium. In haar advies over het wetsvoorstel Wet open overheid werd dit criterium ongeschikt geacht om de toepasselijkheid van die wet af te bakenen. Dit criterium is volgens de Afdeling relatief onbepaald; het is in de praktijk moeilijk vast te stellen wat hieronder valt. Advies van 5 november 2012, zaaknummer W04.12.0249/1, § 4.

55 Stevens 2014, § 5.3.

56 MvT, p. 18. Vergelijk ook artikel 91 lid 1 sub d Comptabiliteitswet 2001. Zie daarover Jak 2014, p. 189 e.v.

57 MvT, p. 47.

58 MvT, p. 47.

59 MvT, p. 18.

worden *publiekrechtelijke lichamen* niet als belastingplichtigen voor de omzetbelasting aangemerkt voor de activiteiten die zij ‘als overheid’ verrichten (art. 13 Richtlijn 2006/112/EG (Btw-richtlijn)). De vraag is of privaatrechtelijke overheidslichamen wel als publiekrechtelijke lichamen kunnen worden aangemerkt. Uit de Europeesrechtelijke jurisprudentie kan worden afgeleid dat wanneer overheids-taken worden uitbesteed aan private uitvoerders, die private uitvoerders niet handelen als publiekrechtelijk lichaam. Te denken valt aan het innen van belasting of tolgeld.<sup>60</sup> Advocaat-Generaal Jääskinen heeft onlangs nog betoogd dat artikel 13 van de Btw-richtlijn niet aldus kan worden uitgelegd dat een entiteit die in het nationale recht als privaatrechtelijk wordt gekwalificeerd een publiekrechtelijk lichaam in de zin van het Unierecht kan zijn.<sup>61</sup> Soms wordt in de literatuur wel verdedigd dat de HR privaatrechtelijke rechtspersonen onder omstandigheden tot de overheid rekent waardoor zij niet belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting.<sup>62</sup> Daarbij wordt – ten onrechte – verwezen naar een arrest over een gemeente die een stichting in het leven had geroepen die projecten organiseerde ten behoeve van de kunstzinnige vorming van de leerlingen van het openbare en bijzondere basisonderwijs in de gemeente.<sup>63</sup> De gemeente had een aanzienlijke invloed op de samenstelling van het bestuur van de stichting, alsmede op het door haar te voeren beleid en de verwezenlijking daarvan. De HR was van oordeel dat de stichting niet omzetbelastingplichtig was. Belastingplicht bleef hier evenwel niet achterwege omdat de stichting tot de overheid werd gerekend, maar omdat de stichting niet handelde als ondernemer.<sup>64</sup> Stevens ziet nog wel een mogelijkheid voor onzelfstandige privaatrechtelijke lichamen. Dat wil zeggen, dat het privaatrechtelijke lichaam met het publiekrechtelijke lichaam moet worden vereenzelvigd of daarmee in een fiscale eenheid voor de omzetbelasting is opgenomen. Daarvan zal volgens Stevens niet snel sprake zijn.<sup>65</sup> Het komt er dus op neer dat privaatrechtelijke rechtspersonen eigenlijk niet als publiekrechtelijk lichaam kunnen worden aangemerkt. Gelet hierop bestaat dan ook in beginsel geen aanleiding om de activiteiten van de betrokken private rechtspersoon in het licht van de tweede voorwaarde – namelijk: het handelen ‘als overheid’ – te bezien.<sup>66</sup> Er kan dan ook geen antwoord worden gegeven op de vraag wanneer een private rechtspersoon handelt als overheid in het licht van de omzetbelasting; er bestaat daarover vanwege de voornoemde redenen nu eenmaal geen jurisprudentie. Een handelen als overheid

60 Zie HvJ EG 25 juli 1991, C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla Spaanse ontvangers*) en HvJ EG 12 september 2000, C-276/97 (*Commissie/Frankrijk*). Zie hierover P.A. Bouwhuis & M.H.G. van Loon, *Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*, Deventer: Kluwer 2013, p. 6 en Stevens 2003, p. 397-398.

61 Concl. A-G N. Jääskinen 25 juni 2015, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:430 (*Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA/Fazenda Pública*), overweging 82. In antwoord op de gestelde prejudiciële vragen schrijft de A-G onder andere dat een naamloze vennootschap met uitsluitend publiek kapitaal die geen deel uitmaakt van de organisatie van het openbaar bestuur en krachtens het toepasselijke nationale recht door het privaatrecht wordt beheerd en onder het gewone belastingrecht valt, niet als publiekrechtelijk lichaam in de zin van art. 13 lid 1 van de Btw-richtlijn kan worden gekwalificeerd.

62 E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: FED 1998, p. 73, aangehaald door Stevens 2003, p. 398.

63 HR 14 juni 1989, *BNB* 1989/245, aangehaald door Stevens 2003, p. 398.

64 Stevens 2003, p. 398.

65 Stevens 2003, p. 398.

66 Zie ook Concl. A-G N. Jääskinen 25 juni 2015, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:430 (*Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA/Fazenda Pública*), overweging 90.

door private instellingen is in de omzetbelasting niet aan de orde. Kortom, het uitgangspunt dat als voor de BTW sprake is van een handelen 'als overheid' dat dan voor de vennootschapsbelasting ervan mag worden uitgegaan dat sprake is van een overheidstaak, heeft voor private rechtspersonen in wezen geen betekenis. Dit uitgangspunt is alleen van belang voor de directe overheidsondernemingen.<sup>67</sup>

Verder geldt dat als het privaatrechtelijke overheidslichaam niet zelf de betreffende overheidstaak toebedeeld heeft gekregen, maar die taak uitvoert ten behoeve van een overheidslichaam aan wie de overheidstaak wel is opgedragen, de vrijstelling niet van toepassing is. Mogelijk valt de activiteit dan wel onder de vrijstelling van quasi-inbesteding of samenwerking.<sup>68</sup>

Het bekleed zijn met een overheidstaak is onvoldoende om als bestuursorgaan in de zin van de Awb te kwalificeren. Uit de parlementaire geschiedenis van de Eerste Tranche van de Awb volgt namelijk dat sprake is van openbaar gezag als aan een orgaan een of meer overheidstaken zijn opgedragen en de daarvoor benodigde publiekrechtelijke bevoegdheden zijn toegekend.<sup>69</sup> Bepalend is dus of de private rechtspersoon beschikt over publiekrechtelijke bevoegdheden. Zo zijn de publieke omroepen, die de vorm hebben van een stichting, geen bestuursorgaan. Weliswaar verrichten zij taken op grond van de Mediawet 2008, maar zij beschikken niet over publiekrechtelijke bevoegdheden.

#### 5.4.3. Publiekrechtelijke bevoegdheden

Waar de regering wel enige richting geeft over wat onder een overheidstaak wordt verstaan, gaat zij verder niet in op de vraag wat publiekrechtelijke bevoegdheden zijn. Het gaat hier om een typisch bestuursrechtelijk concept. Publiekrechtelijke bevoegdheden zijn bevoegdheden die exclusief en met uitsluiting van ieder ander aan een bestuursorgaan toekomen.<sup>70</sup> Voor privaatrechtelijke overheidslichamen is de vraag naar het hebben van publiekrechtelijke bevoegdheden in wezen identiek aan de vraag of zij met openbaar gezag zijn bekleed en derhalve of zij als bestuursorgaan in de zin van de Awb kunnen worden aangemerkt.<sup>71</sup> Voor het antwoord op de vraag onder welke omstandigheden een privaatrechtelijk overheidslichaam wordt gekwalificeerd als bestuursorgaan, verwijs ik naar paragraaf 3. Het is nog van belang op te merken dat in de bestuursrechtelijke literatuur wordt aangenomen dat publiekrechtelijke bevoegdheden, evenals overheidstaken, ook een grondslag kunnen hebben buiten het nationale recht, bijvoorbeeld in het internationale of Europese recht.<sup>72</sup>

Als voorbeeld van een private overheidsonderneming die beschikt over publiekrechtelijke bevoegdheden kan de Nederlandsche Bank NV worden ge-

---

67 Het voorgaande betoog lijkt inmiddels achterhaald door HvJ EU 29 oktober 2015, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, welk belangrijke arrest vlak voor het ter perse gaan van deze bundel werd gewezen en helaas niet meer kan worden meegenomen!

68 MvT, p. 48; NV II, p. 26.

69 PG Awb I, p. 133. Zie hierover uitgebreid Jak 2014, p. 59 e.v.

70 Zie L.J.A. Damen e.a., *Bestuursrecht. Deel 1. Systeem, Bevoegdheid, Bevoegdheidsuitoefening, Handhaving*, Den Haag: BJu 2013, p. 202-205.

71 Zie Jak 2014, p. 59 e.v.

72 Huisman & Jak 2010.

noemd. In de jurisprudentie is bepaald dat zij een publiekrechtelijke bevoegdheid uitoefent bij het omwisselen van gulden in euro's.<sup>73</sup> Een ander voorbeeld is de AFM die op grond van de Wet op het financieel toezicht belast is met het gedragstoezicht op financiële markten en het nemen van beslissingen omtrent de toelating van financiële ondernemingen tot die markten.<sup>74</sup> Bij de AFM rijst overigens wel de vraag of zij überhaupt een onderneming drijft.<sup>75</sup>

Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat deze vrijstelling alleen geldt wanneer het privaatrechtelijke overheidslichaam de betrokken publiekrechtelijke bevoegdheid geattribueerd of gedelegeerd heeft gekregen en niet wanneer de bevoegdheid aan hem is gemandateerd.<sup>76</sup> Zo geldt de vrijstelling in beginsel wel voor de AFM omdat zij haar publiekrechtelijke bevoegdheden op grond van de Wet op het financieel toezicht *geattribueerd* heeft gekregen.<sup>77</sup> Bij *delegatie* wordt een bevoegdheid door een bestuursorgaan overgedragen aan een private rechtspersoon, die deze bevoegdheid vervolgens onder eigen verantwoordelijkheid en op eigen naam uitoefent.<sup>78</sup> Zo had de Stichting Fonds PGO in het verleden door de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport de bevoegdheid gedelegeerd gekregen om bepaalde subsidiebesluiten te nemen.<sup>79</sup> Bij *mandaat* gaat het privaatrechtelijke overheidslichaam de bevoegdheid niet op eigen naam uitoefenen, maar wordt de bevoegdheid juist namens een ander uitgeoefend.<sup>80</sup> Zo heeft de Minister van Infrastructuur en Milieu aan ProRail BV mandaat verleend om namens de minister verschillende besluiten te nemen.<sup>81</sup> Daarvoor geldt de vrijstelling niet. ProRail is vanwege het mandaat wel gehouden de bestuursrechtelijke normen van de Awb in acht te nemen, nu het betreffende handelen, dat aan de minister wordt toegerekend, aan die normen onderworpen is. Het feit dat ProRail in mandaat handelt, maakt haar echter geen bestuursorgaan, nu de betrokken besluitbevoegdheid niet aan haar is overgedragen.<sup>82</sup>

Dat de onderhavige vrijstelling alleen geldt wanneer sprake is van attributie en delegatie en niet in geval van mandaat, sluit aan bij wat hiervoor is gezegd over de uitoefening van 'overheidstaken' (§ 5.4.2), namelijk dat de onderhavige vrijstelling niet van toepassing is als het privaatrechtelijke overheidslichaam niet zelf de betreffende overheidstaak toebedeeld heeft gekregen, maar die taak uitvoert ten behoeve van een overheidslichaam aan wie de overheidstaak wel is opgedragen. In geval van attributie en delegatie is de betrokken bevoegdheid aan het privaatrech-

73 ABRvS 26 oktober 2005, ECLI:NL:RVS:2005:AU4987, AB 2006/21, m.nt. Peters.

74 Zie art. 1:25 Wet op het financieel toezicht.

75 Zie ook MvT, p. 47.

76 Zie NV II, p. 26.

77 De Awb bevat geen definitie van attributie. Attributie is het in het leven roepen van een bevoegdheid en het toekennen daarvan aan een bestuursorgaan. Het gaat hier om een originele wijze van bevoegdheidsverkrijging. Zie hierover S.E. Zijlstra, *Bestuurlijk organisatierecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 15-18.

78 Zie Afdeling 10.1.2 van de Awb. Deze afdeling is op grond van artikel 10:21 Awb ook van toepassing op de overdracht van bevoegdheden die niet bestaan uit het nemen van besluiten in de zin van art. 1:3 Awb. Zie over delegatie Zijlstra 2009, p. 32-42.

79 Art. 3 Kaderwet volksgezondheidssubsidies jo. Tijdelijke regeling delegatie subsidiebevoegdheid aan PGO en OGZ, *Stcr.* 2004, 67. Zie voor andere voorbeelden Zijlstra 2008, p. 47.

80 Ingevolge art. 10:1 Awb is mandaat de bevoegdheid om in naam van een bestuursorgaan besluiten in de zin van art. 1:3 Awb te nemen. Zie hierover Zijlstra 2009, p. 18-32.

81 Besluit mandaat, volmacht en machtiging ProRail inzake bevoegdheden Spoorwegwet.

82 Jak 2014, p. 102.

telijke overheidslichaam *zelf* toebedeeld en geldt de vrijstelling. Bij mandaat is dat anders, omdat de betrokken bevoegdheid dan *namens een ander* wordt uitgeoefend.

### 5.5. Samenwerking

De vrijstelling van samenwerking is kort gezegd van toepassing wanneer publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen samenwerken in een privaatrechtelijk overheidslichaam.<sup>83</sup> Ook aan deze vrijstelling ligt het neutraliteitsbeginsel ten grondslag. De regering acht het ongewenst als samenwerking ertoe zou leiden dat de voordelen die worden behaald met de activiteiten van het samenwerkingsverband in de vennootschapsbelasting worden betrokken, terwijl de betreffende activiteiten niet zouden zijn belast of zouden zijn vrijgesteld indien geen sprake zou zijn van samenwerking en elk van de overheden of private overheidslichamen de activiteiten zelf zouden hebben uitgevoerd.<sup>84</sup> Een voorbeeld van samenwerking in een privaatrechtelijk overheidslichaam zou zijn een NV waarin gemeenten de inzameling van huishoudelijk afval onderbrengen.<sup>85</sup> Hier geldt overigens niet de vrijstelling van een overheidstaak, omdat het hier gaat om een taak van de gemeenten en niet van de NV zelf.<sup>86</sup>

## 6. Naar een rechtsgebied overstijgende benadering van private overheidsondernemingen

In de inleiding van deze bijdrage is bij wijze van voorbeeld ingegaan op de inzameling van huisvuil door de gemeente en de manieren waarop een private rechtspersoon daarbij kan worden ingeschakeld. Dat voorbeeld maakte duidelijk dat de wijze waarop de betrokkenheid van een private rechtspersoon bij de publieke-taakuitvoering is vormgegeven, gevolgen heeft voor de juridische positie van die private rechtspersoon, onder andere wat betreft de toepasselijke rechtsnormen. Hoe de relatie tussen de overheid en de private rechtspersoon is bepaald, heeft, zo is gebleken, ook gevolgen voor de vennootschapsbelastingplicht. Interessant is dat in de literatuur wordt voorspeld dat overheden naar aanleiding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen geneigd zullen zijn om de organisatiestructuur van de privaatrechtelijke overheidslichamen aan te passen om de belastingplicht in zekere mate naar hun hand te zetten.<sup>87</sup> Wat wij van de *bestuursrechtelijke* benaderingswijze in deze bijdrage kunnen *leren* voor het fiscale recht, is dat het draaien aan de stuurwielen om een vanuit belastingoogpunt zo gunstig mogelijk resultaat te behalen, niet alleen fiscaalrechtelijke gevolgen heeft, maar ook op andere terreinen juridische consequenties kan hebben. Dat moet steeds goed voor ogen worden houden. Te

---

83 Artikel 8f, eerste lid onderdeel c Wet Vpb 1969.

84 MvT, p. 21.

85 Zie ook paragraaf 1.2.

86 MvT, p. 24.

87 Zie bijvoorbeeld J. Berns, 'Belastingplicht voor overheidsbedrijven mist doelen', *NTFR* 2015/551.



denken valt aan de gevolgen voor de toepasselijkheid van de regels van aanbestedingsrecht, Wet Markt en Overheid en staatssteun.<sup>88</sup> Ook kan worden gedacht aan de bevoegdheid van de bestuursrechter, de bevoegdheid van de Nationale ombudsman en de Algemene Rekenkamer, de toepasselijkheid van de Algemene wet bestuursrecht en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de Archiefwet 1995, de Ambtenarenwet, de grondrechten uit de Grondwet en het EVRM.<sup>89</sup>

Daarmee raken we aan een van de belangrijkste nadelen van het gebruik van privaatrechtelijke rechtspersonen door de overheid, namelijk dat het met betrekking tot een aantal belangrijke juridische aspecten leidt tot onduidelijkheid en daarmee tot risico's. Zo schrijft Zijlstra dat onduidelijke constructies vaak geen voordelen van hun privaatrechtelijke vorm hebben, maar – bijvoorbeeld Europeesrechtelijk en bestuursrechtelijk – aanzienlijke risico's lopen.<sup>90</sup> Wanneer men niet bedacht is op die risico's, kan men voor onaangename verrassingen komen te staan en kunnen ongelukken gebeuren.<sup>91</sup> Men moet bij de inschakeling van private rechtspersonen bij de publieke-taakbehoortiging dan ook steeds goed de diverse juridische gevolgen daarvan in kaart brengen.<sup>92</sup> Het moge inmiddels duidelijk zijn, en daarmee zou ik deze bijdrage willen afsluiten, dat daarbij niet alleen acht moet worden geslagen op de fiscaliteit, maar dat ook andere, bestuursrechtelijke aspecten, in de analyse betrokken moeten worden. Een rechtsgebied overstijgende benadering van de problematiek rondom private overheidsondernemingen is onontbeerlijk.

---

88 Zie M.J.J.M. Essers, 'De bijzondere positie van overheidsbedrijven', *Gst.* 2014/119.

89 Zie hierover uitgebreid mijn dissertatie, Jak 2014.

90 Zijlstra 2008, p. 79.

91 Zie ook J.B.J.M. ten Berge e.a., 'Privaatrechtelijke rechtspersonen met publieke taken', in: J.B.J.M. ten Berge e.a., *De ontwikkeling van de rechtspersoon in het publiekrecht en het privaatrecht* (Handelingen NJV 130e jaargang/2000-I), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 2000, p. 260-262.

92 Dat lijkt evident, maar dat is het niet. Gewezen kan worden op een onderzoek van de Algemene Rekenkamer uit 2011 naar een twintigtal stichtingen rondom het Rijk waaruit blijkt dat diverse stichtingen ten onrechte in de veronderstelling verkeren dat de aanbestedingsregels niet op hen van toepassing zijn. De oorzaak van dit misverstand is gedeeltelijk gelegen in onbekendheid met het Europese recht. Algemene Rekenkamer, *Zicht op overheidsstichtingen*, p. 22 (*Kamerstukken II* 2010/11, 31887, 4).



In de ZIFO-reeks verschenen:

1. **Hoe verder met collegiaal bestuur in Nederland?**  
*Bestuurstaak, bestuursverantwoordelijkheid en bestuurdersaansprakelijkheid volgens het nieuwe artikel 2:9 BW*  
prof. mr. J.B. Huizink, mr. J.M. de Jongh, prof. mr. W.J.M. van Veen,  
prof. mr. A.F. Verdam
2. **Boek 2 BW, statuten en aandeelhoudersovereenkomsten – stand van zaken en blik vooruit**  
prof. mr. W.J.M. van Veen
3. **Wie is de aandeelhouder?**  
Beschouwingen over de wenselijkheid van een centraal aandeelhoudersregister en de kenbaarheid van aandeelhouders in beursgenoteerde vennootschappen  
prof. mr. J.B. Huizink, prof. mr. D.F.M.M. Zaman, mr. T.J.C. Klein Bronsvoort,  
prof. mr. E.P.M. Vermeulen, prof. mr. A.F. Verdam
4. **Crisiswetgeving voor financiële instellingen en ondernemingen**  
dr. A.H.E.M. Wellink, mevr. mr. C.W.M. Lieveise, prof. mr. M.W. den Boogert,  
mr. R.P.B. van Outersterp, prof. mr. C.E. du Perron, prof. mr. A.F. Verdam,  
prof. mr. G.T.M.J. Raaijmakers. Met een inleiding van Prof. mr. W.J.M. van Veen
5. **De implementatie van de AIFM Richtlijn**  
mr. N.B. Spoor, mr. M. Tausk, prof. mr. J.B. Huizink, prof. mr. R.P. Raas
6. **Aanbevelingen ter verbetering van het vestigingsklimaat voor ondernemingen**  
*Tribuut aan Jaap Bellingwout*  
mr. G.F. Boulogne en mr. L.J.A. Pieterse (red.)
7. **Ontwikkelingen rond pensioenen en pension fund governance**  
Onder redactie van prof. mr. A.F. Verdam, met bijdragen van: prof. dr. E. Lutjens,  
prof. mr. R.H. Maatman, mr. A.G. van Marwijk Kooy en mr. S.W.A.M. Visée.
8. **Postmoderne rechtsvormen**  
*Aanbevelingen voor verdere modernisering van het ondernemingsrecht*  
Mr. F. van Horzen en prof. mr. J.W. Bellingwout, prof. mr. G.T.M.J. Raaijmakers,  
mr. A.J.S.M. Tervoort, prof. mr. W.J.M. van Veen en prof. mr. I.S. Wuisman.
9. **Herstructurering en insolventie: naar een Scheme of Arrangement?**  
Mr. J. Jol, prof. mr. R. Vriesendorp, mr. R. Hermans en mr. K. de Vries, prof.  
mr. B. Wessels, met een inleiding van prof. mr. J.B. Huizink.
10. **Grensoverschrijdende omzetting, -fusie en -splitsing**  
*Vrijheid van vestiging, vennootschapsrecht en fiscaal recht*  
Prof. mr. W.J.M. van Veen, mr. P.C.S. van der Bijl, prof. mr. J.W. Bellingwout  
en prof. mr. F.P.G. Pötgens.
11. **De veranderende rol van toezichthouders in de financiële sector**  
Prof. dr. R.G.C. van den Brink, prof. mr. J.B. Huizink, prof. mr. J.B.S. Hijink &  
mr. L. in 't Veld, mr. Kitty Lieveise, ir. Th.F. Kockelkoren, mr. A.J.  
Kellermann, prof. mr. R.M.I. Lamp en mr. R. Mellenbergh.

12. **Substance en de Nederlandse houdstervereniging**  
Prof. mr. J.W. Bellingwout, mr. J. Gooijer, mr. F. van Horzen, Claus Jochimsen, prof. mr. F.P.G. Pötgens, Eric Schiffer, mr. E.B. van der Stok, mr. M.J.E. Straathof en prof. mr. A.F. Verdam.
13. **Rechtszekerheid**  
Prof. mr. J.L. Smeehuijzen, prof. mr. J.B. Huizink, prof. mr. F.P.G. Pötgens, prof. mr. W.J.M. van Veen, prof. dr. M.R.F. Senfleben, mr. drs. L. Anemaet, prof. mr. J. Hallebeek.
14. **Het concern van 2020**  
Prof. mr. J.B. Huizink, prof. mr. M.J.G.C. Raaijmakers, mr. M. Holtzer, mr. J.J.H. Joosten en mr. C.C. Lamsvelt, dr. J. van Strien en V.L. Meijerman MSc, mr. P. Glazener, prof. mr. A.F. Verdam.
15. **De toekomst van IP-regimes in Nederland en Europa**  
Prof. dr. J.W. Bellingwout, prof. dr. J.W. Bellingwout, drs. J. de Boer, prof. dr. C. Spengel, drs. J.K. Wesseling, mr. M.J. van Iersel, mr. drs. V. Kalloe, drs. A. Hermanns, mr. M.C. de Graaf, mr. J. Gooijer, prof. dr. F.P.G. Pötgens, mr. A. Kale, M. de Ruiten, mr. E. Cratsborn, drs. R.P.J. van den Brekel, mr. E.A. Visser, ir. E.D. Wiebes MBA.
16. **Autonomie van het bestuur en haar grenzen voor en na de Cancun-uitspraak**  
Prof. mr. A.F. Verdam, prof. mr. M.J.G.C. Raaijmakers, prof. mr. A.F.M. Dorresteyn, prof. mr. J.B. Huizink, prof. mr. W.J.M. van Veen.
17. **Bitcoins - Civiele en fiscale aspecten in beeld**  
Prof. mr. R.A. Wolf, drs. J. Boersma, prof. mr. W.A.K. Rank, M.A. Plooi MA MSc, mr. J. Baukema, M.L. Veldhuijzen LLM, R. van de Berg LLM, E.A. van Goor LLM.
18. **De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens?**  
M.L. Al-Saady, mr. dr. N. Jak, dr. J. van Strien, dhr. V.L. Meijerman MSc, mr. K. Wanders, L.C.S. Westerveld.