



de Jonge Orde van Belastingadviseurs
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

De vpb-plicht voor overheidsondernemingen in Nederland (bijna) vijf jaar later

Verlaglegger: W.H.A. (Wim) van Hameren LL.M.

Inleider: mr. J. J. (Joop) Kluft MRE, werkzaam als belastingadviseur bij PWC in onder andere de Publieke Sector Adviesgroep

Datum lezing: 8 mei 2017

1. Inleiding

Op 2 mei 2013 viel een brief van de Europese Commissie op de Nederlandse deurmat met als boodschap: de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen moet anders. Kluft schetst tijdens deze lezing een beeld van de ontwikkelingen die op deze brief volgden. Hij vergelijkt de situatie voor en na de relevante wetwijzigingen. Hij vertelt wat er veranderd is en hoe deze veranderingen tot stand gekomen zijn. Ten slotte vertelt Kluft wat hij in de toekomst verwacht. Hij beschrijft welke veranderingen al zichtbaar zijn, zichtbaar zullen worden en waar de publieke sector zich naartoe zal bewegen.

2. Situatie voor 2016

Per 1 januari 2016 zijn overheidsondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Het gaat om ondernemingen die worden gedreven door (dochtermaatschappijen van) publiekrechtelijke rechtspersonen (e.g. Nederlandse gemeenten). De invoering van voornoemde belastingplicht is het gevolg van aanhoudende kritiek van de Europese Unie op de bestaande regeling. Nederland had zich namelijk niet geconformeerd aan hetgeen door de Europese Commissie op dit gebied was voorgeschreven.

Voor 2016 was de belastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen en 100% dochtermaatschappijen gebaseerd op het 'vrijgesteld, tenzij'- principe. Zij waren niet vennootschapsbelastingplichtig, tenzij dit expliciet in de wet was bepaald. Op grond van art. 2, derde en zevende lid Wet Vpb 1969 waren publiekrechtelijke rechtspersonen (directe overheidsonderneming) en 100% dochtermaatschappijen (indirecte overheidsondernemingen) slechts belastingplichtig, indien zij een van de volgende ondernemingen uitoefenden:

“1°. landbouwbedrijven;

2°. nijverheidsbedrijven met uitzondering van die welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;

3°. mijnbouwbedrijven;

4°. handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben;

5°. vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;

6°. bouwkassen.

Onder nijverheidsbedrijven worden mede begrepen bedrijven die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren alsmede bedrijven die netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte.”

Vervolgens werden in artikel 2, zevende lid, Wet Vpb 1969 een aantal indirecte overheidsondernemingen expliciet benoemd die niet onder deze regeling vielen, en derhalve vennootschapsbelastingplichtig waren.

Het is opvallend dat voor de belastingplicht van overheidsondernemingen in de wettekst de term ‘bedrijf’ werd gehanteerd. Dit geeft aan dat het winstoogmerk kennelijk niet van belang was bij de vaststelling of er sprake was van overheidsondernemingen. Het kenmerkende verschil tussen een ‘bedrijf’ en ‘onderneming’ is namelijk dat een bedrijf in tegenstelling tot een onderneming niet per definitie winst nastreeft.

Voorts merkt Kluit op dat indirecte overheidsondernemingen die in beginsel niet onderworpen waren aan vennootschapsbelasting volledig belastingplichtig konden worden op het moment dat (slechts) één aandeel werd verkocht aan een niet-publiekrechtelijke rechtspersoon. De niet onderworpenheid gold namelijk alleen voor 100% dochtermaatschappijen van publiekrechtelijke rechtspersonen.

3. Situatie na 2016

Zoals gezegd was de belastingplicht voor 2016 niet in overeenstemming met de Europese wetgeving, met name omdat er sprake zou zijn van staatssteun. Nederland werd daarom (bijna) vijf jaar geleden tot de orde geroepen door de Europese Commissie. Dit heeft geleid tot de nieuwe wetgeving inzake de belastingplicht van overheidsonderneming die per 1 januari 2016 van toepassing is geworden. Het systeem is veranderd van ‘niet-belastingplichtig, tenzij’ naar ‘belastingplichtig, tenzij’. Ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen zijn vanaf 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplichtig, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Dit kan zowel een subjectieve als een objectieve vrijstelling zijn.

Een subjectieve vrijstelling betekent dat het belastingplichtige subject – bijvoorbeeld een publiekrechtelijk rechtspersoon – als geheel is vrijgesteld. Een objectieve vrijstelling betekent dat slechts bepaalde activiteiten zijn vrijgesteld van belastingheffing. Voor overheidsondernemingen zijn onder andere de quasi-inbestedingsvrijstelling en de objectvrijstelling voor overheidstaken in de wet opgenomen.

Van ‘quasi-inbesteding’ is grosso modo sprake als een publiekrechtelijk rechtspersoon een activiteit niet aan de markt uitbesteedt, maar in wezen nog steeds zelf uitvoert middels een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam. De activiteiten die het privaatrechtelijk overheidslichaam verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon die haar volledig beheerst of voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in handen is van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon, komen in aanmerking voor de quasi-inbestedingsvrijstelling. De eisen voor toepassing van de quasi-inbestedingsvrijstelling zijn per 1 januari 2017 aangescherpt, met name als het gaat om situaties waarin vermogensbestanddelen ter

beschikking worden gesteld¹. De vrijstelling is niet langer van toepassing op het resultaat uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen die bij de afnemer worden aangewend ten behoeve van niet-vrijgestelde activiteiten. Zo wordt voorkomen dat er aan de ene kant sprake is van een aftrekpost en aan de andere kant van een vrijgestelde bate.

Wat een overheidstaak wel of niet is is niet met zoveel woorden in de wet gedefinieerd. In de wetshistorie is bijvoorbeeld de inzameling van huishoudafval genoemd. Voorts volgt uit de wetshistorie dat een vergelijking gemaakt dient te worden met de kwalificatie voor de omzetbelasting. Anders gezegd: als voor de omzetbelasting sprake is van een overheidstaak, dan heeft dit in beginsel tot gevolg dat er tevens sprake is van een overheidstaak voor de vpb-objectvrijstelling. De wettelijke regel is in essentie dat een lichaam vrijgesteld is van belastingheffing voor de uitoefening van overheidstaken, tenzij feitelijk in concurrentie wordt getreden.

3.1 Begrip onderneming

Er is sprake van een onderneming voor de vennootschapsbelasting bij een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die door deelname aan het economisch verkeer winst nastreeft. Uit de bestaande jurisprudentie blijkt dat snel wordt aangenomen dat sprake is van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal. Deelname aan het economisch verkeer met een winst oogmerk betekent dat de belastingplichtige een handeling verricht voor een ander waarvoor hij een tegenprestatie ontvangt en hij met deze tegenprestatie winst nastreeft. Dit is de uitleg van het Nederlandse begrip voor een onderneming.

De vraag is of dit begrip in de Vpb in overeenstemming is met het Europeesrechtelijke begrip. Verhuur van vastgoed wordt bijvoorbeeld Europeesrechtelijk wel gezien als economische activiteit. In Nederland wordt dit in principe als 'normaal vermogensbeheer' beschouwd en daarom niet als ondernemingsactiviteit. Het is daarom de vraag of het Nederlandse ondernemingsbegrip in overeenstemming is met het Europeesrechtelijke begrip. De discussie over het verschil tussen het Nederlandse en Europeesrechtelijke ondernemingsbegrip lijkt echter niet actief gevoerd te worden vanwege het in art. 4 Wet Vpb 1969 opgenomen concurrentie criterium. Als in concurrentie wordt getreden met andere partijen is namelijk alsnog sprake van een overheidsonderneming. Indien interpretatie van het Nederlandse ondernemingsbegrip leidt tot een andere uitkomst dan het geval zou zijn indien het Europeesrechtelijke ondernemingsbegrip zou worden geïnterpreteerd, dan is er vaak alsnog sprake van een onderneming in Nederland op basis van het concurrentie criterium. De gevolgen van de beperktere uitleg van het Nederlandse ondernemingsbegrip lijken hierdoor beperkt de uitkomst in de praktijk te beïnvloeden. Een uitzondering hierop is mogelijk de situatie waarin sprake is van normaal vermogensbeheer. Met een organisatie van arbeid en kapitaal wordt ondernemingsarbeid bedoeld. Van ondernemingsarbeid en derhalve een onderneming is bij normaal vermogensbeheer geen sprake. Dit is bepaald in het arrest BNB 83/146². Als er sprake

¹ Wet Overige fiscale maatregelen 2017; paragraaf 4.1.

² Zie ook: Stan Stevens, TFO, Aflevering 138, mei 2015, paragraaf 8.4.1 slotzin. In de literatuur wordt dit overigens betwist, onder andere door prof. mr. P.H.G. Albert² in de Bavinck Bundel, Systeem en symmetrie, Kluwer 2016.

is van normaal vermogensbeheer, dan kan geen sprake zijn van het drijven van een onderneming op grond van het concurrentie criterium.

3.2 De SVLO-notities

Het SVLO is een samenwerking van de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal overleg (IPO), Unie van Waterschappen (UvW) en de Belastingdienst. VNG behartigt de belangen van Nederlandse gemeenten. Het SVLO heeft notities gepubliceerd over de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen. Vanuit formeelrechtelijk oogpunt is het interessant of er rechtskracht ontleend kan worden aan afspraken die VNG maakt met de Belastingdienst die in gepubliceerde notities zijn te vinden. De notities zijn immers geen beleidsstukken. Aanvullend hierop is het interessant of de belastingplichtige van deze notities mag afwijken, indien een gemeente in een bepaalde situatie een voordeliger standpunt kan innemen. Deze discussie is bepaald nog niet volledig uitgekristalliseerd.

3.3 Een bijzondere SVLO-notitie: het grondbedrijf

Eén van de belangrijkste SVLO-notities is de Handreiking Grondbedrijf. Hierin is beschreven hoe bepaald kan worden of een grondbedrijf een onderneming vormt ('door de ondernemerspoort gaat'). Om te bepalen of het grondbedrijf een onderneming vormt, moet eigenlijk slechts beoordeeld worden of er sprake is van een winstoogmerk³. In de notitie is - vanuit fiscaaltechnisch oogpunt terecht - opgenomen dat voor de vraag of er sprake is van een winstoogmerk geen rekening gehouden moet worden met omslagrente die niet daadwerkelijk aan derden is verschuldigd. Lange tijd is echter door de fiscus het standpunt ingenomen dat er zelfs een correctie moet plaatsvinden voor rente die toerekenbaar is aan het grondbedrijf en daadwerkelijk verschuldigd is aan derden. Dit is vanuit fiscaaltechnisch oogpunt niet begrijpelijk. Na een langdurige discussie lijkt de Belastingdienst haar visie te hebben bijgesteld.

3.4 Openingsbalans

Indien er sprake blijkt te zijn van een onderneming, dan dient een openingsbalans te worden opgesteld. De waardering van activa en passiva is in beginsel gelijk aan de waarde in het economisch verkeer waarbij begrippen als de directe en indirecte opbrengstwaarde (OW) en ook de gecorrigeerde vervangingswaarde een rol spelen. In de praktijk is onder andere de discussie over welke disconteringsrente gehanteerd moet worden om de indirecte opbrengstwaarde vast te stellen. Hoe lager de disconteringsrente is, des te hoger de indirecte opbrengstwaarde zal zijn.

3.5 De rol van de overheid

Het interessante van werken in de publieke sector is dat klanten werkzaam zijn in het algemeen belang. Vroeger werden vrijwel alle collectieve voorzieningen collectief geregeld. Vanaf de jaren negentig is dit echter veranderd. Iedereen werd (steeds meer) verantwoordelijk om te

³ Veelal is wel voldaan aan de andere twee eisen hoewel toetsing van de feiten en omstandigheden altijd relevant blijft.

voorzien in zijn eigen behoeften. Dit lijkt ook een uitgangspunt van de Europese samenwerking. De overheid treedt terug en private marktpartijen krijgen de ruimte. Of is dat vooral tegenwoordig toch anders? De Europese Commissie pakt staatssteun aan om marktverstoring door oneerlijke concurrentie tegen te gaan (markteconomie). De markt staat dus op een prominente plaats maar sinds het verdrag van Lissabon is in artikel 3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie ook opgenomen dat de Europese Unie een *sociale* markteconomie nastreeft. Wellicht betekent dit dat de Europese Commissie staatssteun te streng toetst. Een sociale markteconomie betekent immers dat men niet meer enkel op zichzelf is aangewezen. De markteconomie zou daarom niet meer alles bepalend hoeven te zijn⁴. Dit lijkt ook aan te sluiten bij een trend die je terug kunt zien in de samenleving. We zien namelijk steeds meer maatschappelijke ondernemingen en samenwerkingen tussen publieke en private partijen. Individuen organiseren zich om het algemeen belang te dienen. Hierdoor verschijnen nieuwe organisatievormen op de markt en ontstaat ook nieuwe wetgeving aan overheidszijde om haar invloed te kunnen blijven uitoefenen.

4. Toekomstverwachtingen vennootschapsbelasting

De vennootschapsbelastingvraagstukken zullen in de toekomst steeds meer beïnvloed worden door andere rechtsgebieden, zoals het Europees recht, het bestuursrecht en de omzetbelasting. Daarnaast zal er meer nadruk komen te liggen op ‘compliance’ en (interne) beheersing. Voorts zou het niet verbazen dat overheden belaste activiteiten zullen gaan afstoten. Overheden zullen zich mogelijk gaan focussen op hun publieke taak, hun publieke waarde. Hierdoor zullen horizontale publiek-private samenwerkingen toenemen. Anders gezegd: er zal sterker een systeem ontstaan waarbij rechtsgebieden (e.g. fiscaliteit en bestuursrecht) elkaar steeds meer beïnvloeden en organisaties (publieke, maatschappelijke, private, etcetera) steeds meer afhankelijk van elkaar zijn. Het zal dan ook belangrijker dan ooit worden om van elkaar te leren en met elkaar in overleg te blijven treden.

⁴ Bart Hessel, Enkele gedachten over de verfijnde economische benadering van staatssteun en de sociale markteconomie van de EU, Tijdschrift voor Staatssteun, nr 1, maart 2016, blz 5-14.