



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën  
**Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken**  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 12 mei 2014

**Betreft: Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering  
vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen**

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de inhoud van het concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen (hierna: het concept). Op 14 april 2014 zijn geïnteresseerden uitgenodigd te reageren op het consultatiedocument. Op deze uitnodiging gaat de Orde hierbij graag in.

Hierna worden in onderdeel A eerst enkele algemene opmerkingen gemaakt. In onderdeel B wordt ingegaan op de eerste zes vragen die gesteld zijn in het kader van de internetconsultatie. In onderdeel C is een aantal technische opmerkingen en vragen opgenomen. De zevende en laatste consultatievraag, 'wat vindt u voor het overige van dit conceptwetsvoorstel', wordt beantwoord in de onderdelen A en C.

## A. ALGEMEEN

In het concept worden de volgende uitgangspunten genoemd.

- De regeling moet in overeenstemming zijn met het Europese recht en in het bijzonder tegemoet komen aan de bezwaren van de Europese Commissie ten aanzien van de bestaande regeling.
- Er moet een level playing field ontstaan tussen de ondernemingsactiviteiten van particulieren en lichamen en daarmee concurrerende ondernemingsactiviteiten van overheden.
- Bij de fiscale behandeling van overheidsondernemingen wordt zo min mogelijk onderscheid gemaakt naar de wijze waarop deze (juridisch) zijn georganiseerd.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

1

- De samenwerking tussen overheidslichamen moet zo min mogelijk fiscaal worden belemmerd.
- De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het stelsel en de systematiek van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb).
- Activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en -bevoegdheden waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, blijven buiten de belastingplicht.
- Een verhoging van de administratieve lasten moet zoveel mogelijk worden beperkt.

De Orde vraagt nadrukkelijk aandacht voor de mogelijkheden om de administratieve lasten te beperken, aangezien met het voorstel geen budgettaire doelstelling wordt beoogd. In dit verband wijst de Orde op een aantal aspecten die ook hierna nog aan bod zullen komen.

- Het is onduidelijk op basis van welke criteria moet worden bepaald of een of meer activiteiten een gezamenlijke onderneming of verschillende ondernemingen vormen.
- Voor veel activiteiten bij publiekrechtelijke rechtspersonen zal een kwalificatie noodzakelijk zijn. Bij de uitvoering van de wetgeving scheelt het aanzienlijk in de administratieve lasten indien voor veelvoorkomende activiteiten, zoals een grondbedrijf, exploitatie van sportaccommodaties, administratieve dienstverlening en hulp bij de uitvoering van projecten of beleid, duidelijk is wanneer sprake is van een onderneming.
- Het concept bevat nog geen regels voor de winstsplitsing en toerekening van resultaten tussen belaste en vrijgestelde activiteiten en tussen de verschillende (belaste) ondernemingen. Ook is onduidelijk hoe de fiscale winstregels zich verhouden tot de eisen die de Wet markt en overheid stelt.
- Er zijn geen regels opgenomen voor het opstellen van de openingsbalans. Waardering van activa en passiva op de waarde in het economische verkeer is op grond van de jurisprudentie de hoofdregel, maar leidt in de praktijk ook tot veel discussies. Praktische regels kunnen veel discussie voorkomen. Naast de waardering van de activa en passiva is ook de toerekening daarvan aan de verschillende activiteiten een praktisch probleem, waarvoor nog geen regels gegeven zijn.
- Het concept regelt nadrukkelijk niet andere aspecten van de vennootschapsbelastingplicht, maar de Orde wil toch in overweging geven om in ieder geval aanpassingen in artikel 15 Wet Vpb door te voeren, waardoor bijvoorbeeld een aantal verschillende ondernemingen van één publiekrechtelijk lichaam desgewenst een fiscale eenheid kunnen vormen om de administratieve lasten te verminderen.
- De Orde vraagt ook aandacht voor de verhouding van dit voorstel tot andere vrijstellingen zoals de zorgvrijstelling.

## B. CONSULTATIEVRAGEN 1 TOT EN MET 6

In het kader van de internetconsultatie is een aantal specifieke vragen gesteld die de Orde hierna beantwoordt.

*Vraag 1: Vindt u dat het gelijke speelveld in Nederland tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen door middel van dit concept in voldoende mate wordt bereikt?*

Met het concept wordt naar de mening van de Orde in een grote mate een gelijk speelveld bereikt doordat concurrerende activiteiten belastingplichtig worden. De gevolgen van die belastingplicht kunnen echter voor de verschillende partijen – directe overheidsondernemingen ten opzichte van indirecte overheidsondernemingen casu quo private partijen – die op het beoogde gelijke speelveld spelen, verschillend zijn.

De Orde is van mening dat de regeling eenvoudiger wordt als bij de belastingplicht van de overheidsonderneming het concurrentie criterium voorop wordt gezet. Dat wil zeggen, dat een publiekrechtelijke rechtspersoon alleen belastingplichtig is indien en voor zover deze in de zin van artikel 4 Wet Vpb in concurrentie treedt. Om activiteiten die slechts in beperkte mate tot concurrentie leiden, uit te sluiten, zou daaraan kunnen worden toegevoegd dat het om concurrentie ‘in betekende mate’ moet gaan. Voorts meent de Orde dat ervoor moet worden gewaakt dat overheidsondernemingen benadeeld worden. Niet alleen ten opzichte van private partijen, maar ook ten opzichte van elkaar. Fiscale faciliteiten, zoals toegang tot een fiscale eenheid, zouden mogelijk moeten worden gemaakt tussen ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen. Hetzelfde geldt voor de fusiefaciliteiten. Het is niet duidelijk wat de fiscale gevolgen zijn als twee gemeenten die niet-vrijgestelde ondernemingen drijven met elkaar fuseren.

Het valt de Orde op dat ook de feitelijke uitvoering van een overheidstaak in een vrijstelling kan delen. In de toelichting bij het concept wordt het voorbeeld genoemd van een bv of nv waarin gemeenten gezamenlijk een huisvuilophaaldienst hebben ondergebracht en die het huisvuil in de betrokken gemeenten ophaalt. Blijkens de toelichting is hierop de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden van toepassing. Dit doet de vraag rijzen, wat het (fiscaal) relevante verschil is tussen de genoemde bv of nv en een commerciële inzamelaar. De Orde verzoekt om dit punt te verduidelijken.

*Vraag 2: Wat zou u er van vinden als niet de ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig zouden zijn, maar de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf voor zover zij een onderneming drijft?*

Aanwijzing van de publiekrechtelijke rechtspersoon als belastingplichtige heeft als voordeel dat de verliezen kunnen worden verrekend en overdracht van activa binnen de ondernemings sfeer onbelast kan plaatsvinden. Daarnaast wordt voorkomen dat een wijziging van activiteiten, zoals de aanwending van een tot een ondernemingsvermogen behorende onroerende zaak ten behoeve van een andere overheidsonderneming, op basis van de regels van de vermogenskettering tot een verplichte afrekening leidt. Bovendien is geen winstsplitsing nodig tussen de verschillende ondernemingsactiviteiten van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Een nadeel treedt op als

een vrijstelling afhankelijk is van een maximale hoogte van inkomen, aangezien dat maximum sneller bereikt wordt indien de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt beschouwd als één ondernemer. De Orde ziet in beginsel ruimte voor drie varianten. Ten eerste kunnen alle ondernemingen als één belastingplichtige onderneming worden behandeld. Ten tweede kan elke onderneming afzonderlijk in de heffing worden betrokken. Ten derde kan de belastingplichtige de keuze worden geboden om alle dan wel een of meer ondernemingen als één belastingplichtige te behandelen. Het voordeel van een keuzeregime is dat de belastingplichtige zelf de afweging kan maken tussen enerzijds de administratieve lasten en anderzijds de andere voor- en nadelen van de behandeling van de ondernemingen als één belastingplichtige. Een keuzeregeling biedt wellicht planningsmogelijkheden voor de belastingplichtige, maar dat aspect weegt naar de mening van Orde in dit specifieke geval minder zwaar omdat met dit wetsvoorstel geen budgettaire opbrengst is beoogd. Eventueel zou de optie kunnen worden beperkt tot ondernemingen van een gelijksoortige aard, maar dat heeft als nadeel dat in de praktijk discussie zal ontstaan omtrent de vraag of de ondernemingen al dan niet gelijksoortig zijn.

In een keuzeregime waarin niet alle ondernemingen verplicht worden betrokken, zouden de aanvragers moeten aangeven welke onderneming als de belastingplichtige moet worden aangemerkt van de ondernemingen die kiezen voor gezamenlijke belastingplicht.

*Vraag 3: Vindt u dat de reikwijdte en de vormgeving van de vrijstellingen voor overheidsondernemingen, bedoeld in de (nieuwe) artikelen 5a en 5b van de Wet Vpb, met het oog op een gelijk speelveld, tot een acceptabel resultaat leidt, rekening houdend met een aanvaardbare toename van de administratieve lasten voor belastingplichtigen en met het oog op de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst?*

Bij de beantwoording van vraag 1 heeft de Orde aangegeven dat het logischer lijkt om bij de belastingplicht van de publiekrechtelijke rechtspersonen al een eis toe te voegen dat de publiekrechtelijke rechtspersoon een onderneming drijft waarmee in concurrentie wordt getreden. Daarmee wordt beter tot uitdrukking gebracht dat het de bedoeling is om alleen concurrerende activiteiten in de heffing te betrekken. De Orde is van mening dat de administratieve lastendruk verder kan worden verminderd door te bepalen dat de vrijstelling van artikel 6 Wet Vpb ook geldt voor ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen, andere dan stichtingen en verenigingen waarvoor artikel 6 Wet Vpb wel geldt. Hierdoor wordt niet alleen de winst van het jaar zelf, maar ook die van de omringende jaren in aanmerking genomen. Dit voorkomt schommelingen in belastingplicht.

Daarnaast zou de vrijstelling kunnen worden verhoogd en meer worden aangesloten bij de Europese de-minimisregeling (zie ook hierna onder C.3.). Met het oog op de uitvoerbaarheid zal de praktijk meer toelichting nodig hebben over de concrete duiding van activiteiten. Op basis van de reacties op deze internetconsultatie zouden, in elk geval in de toelichting, meer concrete aanwijzingen moeten worden gegeven over de duiding van (veelvoorkomende) activiteiten bij publiekrechtelijke rechtspersonen.

Het is de Orde niet duidelijk hoe de onderneming moet worden afgebakend. De Orde vraagt zich af of hiervoor moet worden aangesloten bij de financiële rapportage. Tevens vraagt de Orde zich af waar de ondernemingsknip wordt gezet binnen de rechtspersoon (zie ook hierna onder C.1.).

Met betrekking tot de systematiek van de vrijstellingen vraagt de Orde zich af of het niet beter is altijd een 'indien en voor zover' vrijstelling te hanteren. Dat wil zeggen, dat als uitgangspunt

geldt dat alleen de niet vrijgestelde activiteiten belast zijn en de belastingplichtige kan opteren voor integrale belastingplicht in plaats van het voorgestelde regime, waarbij de publiekrechtelijke rechtspersoon moet opteren voor een vrijstelling voor de activiteiten die vallen binnen het bereik van de vrijstelling.

*Vraag 4: Vindt u het een goed idee om, vanuit een oogpunt van uitvoerbaarheid en beperking van administratieve lasten, kleine winsten van overheidsondernemingen buiten de heffing te laten, zonder dat daarmee het streven naar een zo gelijk mogelijk speelveld uit het oog wordt verloren?*

Onder verwijzing naar het antwoord bij vraag 3 beantwoordt de Orde deze vraag bevestigend.

*Vraag 5: Indien u vraag 4 met 'ja' beantwoordt, welke van de volgende systemen heeft dan uw voorkeur?*

- i) Het in het concept vervatte systeem als gevolg waarvan de belastbare winst van de onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon onderscheidenlijk een privaatrechtelijke overheidsonderneming, mits niet hoger dan € 15.000 per jaar, wordt vrijgesteld als de omvang van de te belasten activiteiten maximaal 10% van het totaal van de activiteiten bedraagt, of*
- ii) Een alternatieve benadering waarin voor ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen aansluiting wordt gezocht bij de thans geldende systematiek voor stichtingen en verenigingen waardoor de belastbare winst wordt vrijgesteld als de jaarwinst niet meer bedraagt dan € 15.000.*

De Orde is van mening dat beide systemen ook naast elkaar kunnen bestaan. Het is naar de mening van de Orde mogelijk dat een publiekrechtelijke rechtspersoon een zelfstandige ondernemingsactiviteit heeft die toerekenbaar is aan een vrijgestelde ondernemingsactiviteit, waardoor niet wordt toegekomen aan de 10%-marge. Om deze activiteiten buiten de heffing te houden kan artikel 6 Wet Vpb van overeenkomstige toepassing worden verklaard. Daarnaast kan het systeem volgens het concept worden gehandhaafd. Het voordeel van het van toepassing verklaren van artikel 6 Wet Vpb is dat met betrekking tot het winstmaximum iets meer flexibiliteit wordt verkregen, omdat artikel 6 Wet Vpb niet alleen de grens van € 15.000 kent over één jaar, maar ook een maximum van € 75.000 over vijf jaren.

*Vraag 6: De regeling dat directe overheidsondernemingen 4% van hun totale vermogen als kosten in aftrek mogen brengen, dient te worden gemoderniseerd. Vindt u dat deze regeling moet worden vervangen door een benadering die ook bij vaste inrichtingen wordt gehanteerd (toerekening van vermogen en financiering op basis van een functionele analyse conform de zogenoemde 'authorized OECD approach') of is een praktische benadering meer op zijn plaats waarbij een forfaitaire verhouding tussen vreemd en eigen vermogen wordt aangenomen?*

De toerekening van eigen en vreemd vermogen aan de belaste activiteiten is administratief ingewikkeld en dat zou een praktische benadering rechtvaardigen. Een meer proportionele benadering zou bijvoorbeeld zijn een evenredige toerekening van het eigen en vreemd vermogen van de publiekrechtelijke rechtspersoon naar verhouding van de boekwaarde van de activa die in de belaste en vrijgestelde sfeer worden aangewend. Een complicatie daarbij is nog wel dat de

fiscale boekwaarde van de activa in de belaste sfeer kan verschillen van de commerciële boekwaarde, als gevolg van waardering tegen de waarde in het economische verkeer op de openingsbalans of een verschil in fiscale afschrijvingen. Bovendien is van de activa in de vrijgestelde, of niet belaste, sfeer geen fiscale boekwaarde bekend.

Een alternatief voor de evenredige toerekening is dat wordt uitgegaan van een risicogewogen verhouding van de activa. Om de administratieve lasten te beperken zou een safe harbour regeling in de wet kunnen worden opgenomen. De hiervoor genoemde praktische benadering laat volgens de Orde echter onverlet dat een functionele analyse noodzakelijk is om de activa toe te rekenen aan de verschillende activiteiten. Op basis van die verhouding kan vervolgens het eigen en vreemd vermogen worden toegerekend. De administratieve lasten zitten naar de Orde verwacht vooral in de functionele analyse voor de toerekening van de activa.

## **C. TECHNISCHE OPMERKINGEN EN VRAGEN**

### **1. Onderneming**

Iedere ondernemingsactiviteit van een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt zelfstandig belastingplichtig. De Orde is er niet van overtuigd dat deze zelfstandige belastingplicht praktisch is. De administratieve problemen om een gezamenlijke aangifte in te dienen zijn relatief beperkt en daar staat als voordeel tegenover dat onderling verliezen kunnen worden verrekend en activa tussen de ondernemingen onbelast kunnen worden overgedragen. Een nadeel is dat vrijstellingen die gekoppeld zijn aan een maximale hoogte van de winst per belastingplichtige eerder worden bereikt. De Orde is voorstander van een systeem waarbij de belastingplichtige de keuze wordt geboden om de belaste ondernemingen als één onderneming te behandelen. Deze keuze zou aan een minimumperiode kunnen worden gekoppeld. Zie in dit verband ook het antwoord bij vraag 2 onder B.

De Orde onderschrijft het uitgangspunt om bij het begrip ‘onderneming’ aan te sluiten bij de Wet Vpb. Het Europese begrip onderneming is weliswaar ruimer, maar naar de mening van de Orde is het gekozen uitgangspunt niet in strijd met artikel 107 TFEU, omdat alle ondernemingsactiviteiten in de Wet Vpb gelijk worden behandeld, namelijk in beginsel worden belast. In de toelichting wordt overigens ook verwezen naar het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting. Is bedoeld om bij beide aan te sluiten of alleen bij het ondernemingsbegrip in de vennootschapsbelasting? De Orde zou graag vernemen hoe in dit verband bijvoorbeeld om dient te worden gegaan met een publiekrechtelijke rechtspersoon die als commanditaire vennoot deelneemt in een commanditaire vennootschap. Het is vaste jurisprudentie dat het enkel participeren als commanditaire vennoot niet tot gevolg heeft dat een stichting of overheidsbedrijf een onderneming drijft.

Er is slechts sprake van een onderneming indien wordt deelgenomen aan het economische verkeer. In artikel 5a, lid 1, onderdeel a, sub 1, van het concept is een vrijstelling opgenomen voor de belastingplichtige die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon waarvan die belastingplichtige deel uitmaakt. Volgens de Orde

wordt deze vrijstelling ten dele ten overvloede gegeven, aangezien zuiver interne activiteiten reeds niet belastingplichtig zijn, omdat niet aan het economische verkeer wordt deelgenomen.

Uit onderdeel 4.2.1. van de toelichting bij het concept blijkt bijvoorbeeld dat het verrichten van activiteiten voor derden ervoor kan zorgen dat de interne vergelijkbare dienstverlening ook tot de onderneming behoort. Is de conclusie van de Orde juist dat deze bepaling met betrekking tot de interne activiteiten alleen nodig is voor de nevenactiviteiten? De Orde vraagt zich af of dit juist is, nu voor dat deel immers geen sprake is van deelname aan het economische verkeer. De knip dient volgens de Orde te worden gezet bij de externe werkzaamheden, dat is de onderneming. Een wellicht ongewenst gevolg hiervan is dat de niet-rendabele (niet-ondernemings)werkzaamheden niet kunnen worden afgezet tegen de ondernemingswerkzaamheden. Bovendien is de keuze voor een partiële vrijstelling dan in feite overbodig - dat deel kon al niet belast worden aangezien het geen onderneming betreft -, casu quo in de praktijk onvoordelig. Uit het voorgaande blijkt dat een verduidelijking van de afbakening gewenst is.

De Orde vraagt zich af in hoeverre de prijsbepaling van de diensten die door een publiekrechtelijke rechtspersoon worden geleverd van invloed is op de vraag of een onderneming wordt gedreven. Stel dat de publiekrechtelijke rechtspersoon, een gemeente, voor een andere publiekrechtelijke rechtspersoon, een andere gemeente, tegen kostprijs buiten het kader van een samenwerkingsverband diensten aanbiedt. Is er dan sprake van een onderneming nu niet naar winst wordt gestreefd? Of heeft artikel 4 Wet Vpb tot gevolg dat als de publiekrechtelijke onderneming met deze diensten in concurrentie treedt er wel belastingplicht ontstaat. Als er belastingplicht ontstaat, moet de prijs waartegen die diensten zijn verricht in dat geval worden aangepast? De andere gemeente is immers een derde partij en de diensten worden tegen kostprijs verricht, zodat de publiekrechtelijke rechtspersoon geen winst maakt. Wijzigt het antwoord op de vorige vraag indien bijvoorbeeld de gemeente diensten tegen of onder de kostprijs aanbiedt aan de inwoners van de eigen gemeente?

## **2. Concurrentie**

Een belangrijk criterium voor de belastingplicht is het 'in concurrentie treden'. Deze eis ligt besloten in de definitie van het begrip 'onderneming' via de werking van artikel 4 van het concept. Tevens is een aantal voorgestelde vrijstellingen niet van toepassing indien de publiekrechtelijke rechtspersoon in concurrentie treedt. De Hoge Raad legt het begrip 'in concurrentie treden' ruim uit. Aangezien de doelstelling van het voorstel is het creëren van een level playing field, pleit de Orde ervoor om dichter aan te sluiten bij de Mededingingswet. Zie in dit kader ook A-G Wattel in zijn Conclusie van 14 juli 2011, nr. 10/03228. Het is het overwegen waard om aan artikel 4 toe te voegen dat het moet gaan om een marktverstoring van enige betekenis.

Het valt de Orde op dat de concurrentie tussen publiekrechtelijke rechtspersonen ook tot belastingplicht kan leiden. De Orde vraagt zich af of dat inderdaad de bedoeling is.

Ten aanzien van het concurrentiecriterium is van groot belang, dat de vrijstelling voor bijvoorbeeld overheidstaken vervalt als met die activiteiten in concurrentie wordt getreden. De

vraag die daarbij opkomt is in hoeverre hierdoor de feitelijke uitvoering van overheidstaken welhaast per definitie tot belastingplicht leidt. Ook zou de Orde graag het onderscheid verduidelijkt zien tussen de uitoefening van een overheidstaak en een interne activiteit, omdat bij die laatste activiteit het concurrentie criterium, als de Orde het goed ziet, geen rol speelt. In de toelichting op pagina 8 wordt het voorbeeld gegeven van een huisvuilophaaldienst. De Orde vraagt zich af waarom dit een interne activiteit is en geen overheidstaak.

De Orde pleit voor meer toelichting op de werking van de vrijstellingen. Hoe werken de vrijstellingen bijvoorbeeld uit voor de activiteiten van een gemeentelijke plantsoendienst die alleen binnen een gemeente werkt. Verder verzoekt de Orde toe te lichten hoe de vrijstellingen uitwerken voor twee gemeenten die hun plantsoendienst hebben ondergebracht in een samenwerkingsverband. Is de uitwerking anders indien deze gemeenten de plantsoendienst hebben ondergebracht in een bv waarvan de twee gemeenten de aandelen houden? Is het correct dat als het samenwerkingsverband ook voor een derde gemeente het plantsoen gaat bijhouden, alleen de winst die behaald wordt met die activiteit belast wordt en de winst die betrekking heeft op het onderhoud van de plantsoenen in de deelnemende gemeenten niet?

### **3. Vrijstellingen**

De Orde is van mening dat de vrijstellingen eenvoudiger kunnen worden opgezet als een publiekrechtelijke rechtspersoon alleen belastingplichtig is, indien en voor zover een onderneming wordt gedreven waarmee in concurrentie wordt getreden. Het valt de Orde op dat in het concept niet wordt bepaald dat artikel 6 Wet Vpb van overeenkomstige toepassing is. Op grond van dit artikel zijn stichtingen en verenigingen die een onderneming drijven en een winst behalen van minder dan € 15.000 per jaar of over een periode van vijf jaar beschouwd van minder dan € 75.000, vrijgesteld van vennootschapsbelasting. De Orde pleit ervoor dit ook in de onderhavige vrijstellingsbepalingen op te nemen om te voorkomen dat kleine schommelingen rond de € 15.000-grens tot schommelingen in de belastingplicht leiden. De Orde is van mening dat volledige aansluiting bij artikel 6 Wet Vpb de voorkeur verdient. In artikel 5a en 5b van het concept wordt wel de € 15.000-grens genoemd, maar er wordt niet over de jaargrenzen heen gekeken. Indien de winst van de nevenactiviteiten meer bedraagt dan € 15.000 dan vervallen de vrijstellingen genoemd in artikel 5a, lid 1, van het concept en artikel 5b, lid 1, van het concept en kan eventueel geopteerd worden voor een partiële vrijstelling. Beperkte ondernemingsactiviteiten die echter niet binnen de werking van de in artikel 5a of 5b van het concept genoemde vrijstellingen vallen, zijn ook belastingplichtig als de winst lager is dan € 15.000.

De Orde vraagt zich af of de grens van € 15.000 niet te laag is. In EU Verordening 1407/2013 (de-minimisverordening) is voor de bepaling of sprake is van staatssteun een de-minimisregeling opgenomen die toestaat per onderneming tot een maximumbedrag van € 200.000 over een periode van drie jaren steun te verlenen zonder in strijd te komen met het verbod op staatssteun. Bij een belastingtarief van 25% komt dat overeen met een winst van € 800.000 over drie jaren. De Orde meent dat het in het licht van een beperking van de administratieve lastendruk aanbeveling verdient de winstgrens te verhogen. Dat heeft echter als consequentie dat niet een volledig gelijk speelveld wordt gecreëerd. De afweging tussen beide is een politieke keuze.



Als nadat de aangifte is ingediend blijkt dat de grens van € 15.000 is overschreden, bijvoorbeeld na een boekenonderzoek, dan kan niet meer geopteerd worden voor de partiële vrijstelling, omdat de termijn hiervoor reeds zal zijn verstreken. Dit lijkt de Orde een onbedoeld effect van de gekozen systematiek.

In HR 18 februari 1998, BNB 1998/178 is geoordeeld dat niet vereist is dat publiekrechtelijke rechtspersonen de volledige zeggenschap hebben. Voldoende is dat zij doorslaggevende zeggenschap hebben. De Orde vraagt zich af of deze uitleg ook geldt voor de definitie van het begrip ‘privaatrechtelijk overheidslichaam’ en of dat betekent dat het toegestaan is dat niet-publiekrechtelijke rechtspersonen aandelen mogen bezitten waaraan enkel zeggenschap is verbonden.

In de vrijstellingen van artikel 5a en 5b van het concept is een ‘geheel’ en ‘nagenoeg geheel’ criterium opgenomen. Een vergelijkbaar criterium geldt in artikel 5 Wet Vpb. In de praktijk is het een probleem dat houvast ontbreekt om de grens te trekken. Niet duidelijk is of moet worden uitgegaan van omzet, winst of aantal fte’s. In de toelichting bij het concept wordt die onduidelijkheid onderkend. Er wordt echter gekozen voor een open norm om recht te kunnen doen aan de specifieke kenmerken van een organisatie, waardoor een criterium kan worden gehanteerd dat het meest adequaat is. Ook kan een combinatie van verschillende factoren een rol spelen. De Orde pleit gezien de doelstellingen van het concept voor een soepele uitleg voor de belastingplichtige en een nadere invulling van de criteria in de uitvoerings sfeer via beleidsbesluiten, zodat instellingen eenvoudiger kunnen toetsen of zij vallen onder een vrijstelling. In dat verband zou onderzocht kunnen worden of bijvoorbeeld het aantal fte’s als relatief eenvoudig criterium kan worden gebruikt en als een safe harbour kan fungeren.

### *3.1 Quasi investering*

In artikel 5b, lid 1, onderdeel a, van het concept is een vrijstelling opgenomen voor interne activiteiten verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam. Een van de uitgangspunten van de wetgever is het niet maken van onderscheid in de wijze waarop de activiteiten worden georganiseerd. Volgens de Orde is het in strijd met dat uitgangspunt dat de vrijstelling voor interne activiteiten niet geldt indien diensten worden verricht voor een belastingplichtig deel van een privaatrechtelijk overheidslichaam en vice versa.

De definitie van een ‘privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon’ vereist dat de aandelen direct worden gehouden door de publiekrechtelijke rechtspersoon. Hierdoor kwalificeert een 100%-dochtervennootschap van een vennootschap waarvan alle aandelen worden gehouden door een publiekrechtelijke rechtspersoon niet als een ‘privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon’. De desbetreffende dochter kwalificeert overigens wel als privaatrechtelijk overheidslichaam, omdat artikel 5a, lid 6, onderdeel b, van het concept eist dat een publiekrechtelijke rechtspersoon onmiddellijk *of middellijk* alle aandelen bezit van de vennootschap. De Orde is van mening dat in beide gevallen middellijk aandeelhouderschap voldoende zou moeten zijn.

### *3.2 Overheidstaak*

In de toelichting bij het concept is vermeld dat onder overheidstaak ook wordt begrepen taken die bij (Grond)wet zijn opgelegd. De Orde is van mening dat dit criterium niet duidelijk is. In de

Grondwet zijn bijvoorbeeld de sociale grondrechten opgenomen die heel algemeen geformuleerd zijn. Hoe moeten de activiteiten van de recreatieschappen fiscaal worden geduid? Verder vraagt de Orde zich af of het uitoefenen van een publieke taak niet breder is dan uitsluitend hetgeen door de wet wordt voorgeschreven.

De Orde vraagt zich tevens af hoe omgegaan moet worden met de situatie waarin overheden samen taken uitvoeren en daarbij ten dele als overheid en ten dele als ondernemer in de zin van artikel 7 Wet op de omzetbelasting 1968 optreden, omdat zij ten behoeve van een andere publiekrechtelijke rechtspersoon een prestatie verrichten.

Is de conclusie juist dat als een publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten tegen kostprijs verricht er geen belastingplicht ontstaat omdat er geen winst wordt gemaakt, tenzij met deze activiteit in concurrentie wordt getreden? Is het niet logischer om geen belastingplicht aan te nemen indien activiteiten uitsluitend tegen kostprijs worden verricht conform de Wet markt en overheid? Het is in dat geval immers niet aan het ontbreken van belastingplicht te wijten dat de concurrentieverhoudingen worden verstoord, maar aan het blote feit dat de publiekrechtelijke rechtspersoon op dezelfde markt opereert als private aanbieders.

Kan voor de bepaling van de nevenactiviteiten van privaatrechtelijke overheidslichamen, zoals bedoeld in artikel 5b van het concept, en de winstsplitsing worden aangesloten bij artikel 38 Kaderregeling ZBO's? Dit artikel bepaalt dat een privaatrechtelijke ZBO die nevenactiviteiten heeft naast de bij de wet, krachtens de wet bij algemene maatregel van bestuur of krachtens de wet bij ministeriële regeling opgedragen taken en daaruit onmiddellijk voortvloeiende werkzaamheden uitvoert naast andere activiteiten (a) een afzonderlijke boekhouding bijhoudt ter zake van die taken en werkzaamheden en (b) die taken en werkzaamheden afzonderlijk verantwoordt in de jaarrekening.

### *3.3 Samenwerkingsverbanden*

In artikel 5a, lid 1, onderdeel c, van het concept en artikel 5b, lid 1, onderdeel c, van het concept is een vrijstelling opgenomen voor samenwerkingsverbanden. De Orde vraagt zich af waarom deze vrijstelling beperkt is tot het verrichten van activiteiten ten behoeve van niet belaste activiteiten. Onduidelijk is hoe met deze eis moet worden omgegaan als het voor de dienstverlener niet duidelijk is of de partij aan wie de diensten worden verleend, belaste activiteiten uitoefent. Nog afgezien van het feit dat het op grond van de huidige criteria nooit zeker is dat een activiteit die het vorige jaar nog was vrijgesteld ook dit jaar weer vrijgesteld zal zijn. De Orde geeft er de voorkeur aan deze toets te laten vervallen, mede in verband met de wens tot globale wetgeving te komen die slechts de meest evidente gevallen van concurrentievervalsing treft.

Indien een publiekrechtelijke rechtspersoon direct interne activiteiten verricht voor een belaste activiteit van een publiekrechtelijke rechtspersoon, leidt dat naar de mening van de Orde niet tot belastingplicht van de desbetreffende (ondersteunende) activiteit.

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden (artikel 5a, lid 1, onderdeel c, en artikel 5b, lid 1, onderdeel c, van het concept) staat alleen open voor een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en niet voor een samenwerkingsverband tussen

privaatrechtelijk overheidslichamen, met uitzondering van de privaatrechtelijke rechtspersonen van een publiekrechtelijke rechtspersoon die deel uitmaakt van het samenwerkingsverband. De Orde begrijpt dit verschil niet goed nu een uitgangspunt is dat de fiscale regeling zo min mogelijk onderscheid moet maken naar de manier waarop overheidsondernemingen zijn georganiseerd en de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk moet worden belemmerd.

Een eis voor de toepassing van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is dat de samenwerkende publiekrechtelijke rechtspersonen naar evenredigheid moeten deelnemen in het samenwerkingsverband. De Orde vraagt zich af hoe deze evenredigheidseis in een concrete situatie moet worden getoetst. Stel, twee gemeenten nemen deel in een samenwerkingsverband voor de uitvoering van een wet. Het samenwerkingsverband heeft de rechtsvorm van een stichting. Dienen dan beide gemeenten evenveel diensten af te nemen? Is de verdeling binnen het bestuur relevant voor de evenredigheidstoets? Als de rechtsvorm van het samenwerkingsverband een bv is, dient dan de winstgerechtigdheid (aandelenkapitaal) evenredig te zijn aan de diensten die van het samenwerkingsverband worden afgenomen? Hoe kan in de situatie van een bv voldaan worden aan de eis dat de participanten moeten delen in de negatieve resultaten van het samenwerkingsverband, nu de aansprakelijkheid van een aandeelhouder beperkt is? Of is in het geval van een nv of bv voldoende dat bij de oprichting of latere toetreding alle aandeelhouders naar rato van de op dat moment geldende zakelijke verhoudingen een belang hebben verkregen? Voorts stelt de Orde de vraag wat de consequenties zijn indien na afloop van het jaar blijkt dat de financiering en afname van de activiteiten niet evenredig is verdeeld over de deelnemers van het samenwerkingsverband?

De Orde vraagt zich af of de evenredigheidseis nodig is, aangezien het samenwerkingsverband uitsluitend mag bestaan uit publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen. Als in feite diensten worden verricht voor derden, wordt het risico van concurrentievervalsing al beperkt door de eis dat de vrijstelling alleen van toepassing is indien niet in concurrentie wordt getreden.

Op pagina 17 van de toelichting wordt een voorbeeld genoemd van een situatie waarin een overheidslichaam direct aandeelhouder is van een samenwerkingsverband. De Orde verzoekt ook een voorbeeld te geven van een situatie waarin sprake is van indirect aandeelhouderschap, bijvoorbeeld Gemeente A houdt 90% van de aandelen in holding bv, die op haar beurt weer 50% in ICT N.V. houdt. Hoe moet nu worden beoordeeld of Gemeente A naar rato van het belang diensten afneemt?

Op pagina 25 van de toelichting wordt opgemerkt dat de 90:10 verhouding kan worden beoordeeld aan de hand van verschillende factoren, zoals kapitaal, arbeid, et cetera. Het is een open norm. De Orde begrijpt deze flexibele insteek maar zou het op prijs stellen als enkele richtinggevendende voorbeelden zouden kunnen worden gegeven, om meer helder te krijgen wat het beoordelingskader is.

Op pagina 28 van de toelichting wordt opgemerkt dat om te beoordelen of sprake is van een samenwerking tussen publiekrechtelijke rechtspersonen 'invloed op de dagelijkse bedrijfsvoering is vereist'. De Orde verzoekt om nader te concretiseren hoe deze invloed moet worden vormgegeven. Is het noodzakelijk dat een publiekrechtelijke rechtspersoon in het dagelijks

bestuur een vertegenwoordiger heeft uit de eigen organisatie? Of kan zij volstaan met het benoemen van een extern aangeworven bestuurder?

In artikel 5a, lid 1, onderdeel c, van het concept zijn twee situaties geregeld onder sub 1 respectievelijk sub 2. De Orde vraagt zich af of de eis dat niet in concurrentie mag worden getreden, alleen terugslaat op de vrijstelling voor de uitoefening van een overheidstaak (sub 2) of ook op de vrijstelling voor quasi inbesteding (sub 1). Systematisch ligt het voor de hand dat deze eis alleen geldt voor sub 2, aangezien indien deze activiteiten direct door een publiekrechtelijke rechtspersoon worden verricht en niet via een samenwerkingsverband, deze eis ook niet wordt gesteld (zie artikel 5a, lid 1, onderdeel a, van het concept). Dezelfde vraag speelt ten aanzien van artikel 5b, lid 1, onderdeel c, van het concept.

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden geldt niet voor samenwerkingsverbanden tussen de op de voet van artikel 6b, 6c van het concept en artikel 5 Wet Vpb vrijgestelde privaatrechtelijke lichamen. Naar de mening van de Orde zouden ook vrijgestelde samenwerkingsverbanden tussen die lichamen mogelijk moeten worden gemaakt.

#### *3.4 Winstbegrip om te bepalen of aan de € 15.000 eis wordt voldaan*

Anders dan in artikel 6 Wet Vpb wordt in de artikelen 5a, 5b en 6b van het concept voor de vraag of de winst minder bedraagt dan € 15.000 geen voorbehoud gemaakt voor artikel 9a en 12 Wet Vpb. Nu alle publiekrechtelijke rechtspersonen op grond van artikel 5b, lid 2, AWR van rechtswege ANBI zijn en er ook diverse privaatrechtelijke overheidslichamen de ANBI-status hebben, bijvoorbeeld in een stichting verzelfstandigde musea, zou artikel 9a Wet Vpb en in het geval van culturele instellingen ook artikel 12 Wet Vpb, wel van toepassing kunnen zijn. De Orde vraagt zich af waarom deze artikelen niet zijn uitgesloten en in hoeverre er dan nog sprake is van een gelijk speelveld ten opzichte van ANBI's die geen publiekrechtelijk lichaam zijn casu quo die niet een privaatrechtelijk overheidslichaam zijn.

#### **4. Partiële vrijstelling**

Als de nevenactiviteiten belast zijn omdat de inkomsten meer bedragen dan € 15.000 of omdat met de nevenactiviteiten in concurrentie wordt getreden, kan geopteerd worden voor een partiële vrijstelling. Naar de mening van de Orde is het de vraag of het niet eenvoudiger is om in de wet te bepalen dat de belastingplichtige slechts belastingplichtig is voor zover deze belaste nevenactiviteiten verricht. Analoog aan de regeling voor culturele instellingen van artikel 2, lid 9, Wet Vpb zou de belastingplichtige vervolgens kunnen opteren voor integrale belastingplicht van de desbetreffende onderneming. Hierdoor wordt het aantal optieverzoeken beperkt, omdat voor belastingplichtigen in het algemeen een beperkte belastingplicht de voorkeur heeft en slechts in uitzonderingssituaties, namelijk indien de nevenactiviteiten naar verwachting verliesgevend zullen zijn, een integrale belastingplicht de voorkeur zal hebben.

Een praktische vraag betreft de aangifte over het jaar waarin om toepassing van de partiële vrijstelling wordt verzocht. In de toelichting staat dat het verzoek moet worden gedaan bij de aangifte over het jaar waarop het verzoek betrekking heeft. Op dat moment is nog niet bekend of het verzoek wordt ingewilligd. Mogen belastingplichtigen dan toch aangifte doen alsof het

verzoek zou zijn ingewilligd? En wat is het gevolg als het verzoek niet wordt ingewilligd of wordt een verzoek per definitie ingewilligd, aangezien voor de vrijstellingen van artikel 5a, lid 2 en artikel 5b, lid 2, van het concept geen nadere eisen worden gesteld? Is dan sprake van een onjuiste aangifte waarvoor omkering van de bewijslast en een boete kan worden toegepast? Wat moet een belastingplichtige doen die twijfelt en dat effect wenst te voorkomen?

Als wordt gekozen voor de huidige systematiek dan verzoekt de Orde toe te lichten wat er gebeurt als is geopteerd voor de partiële vrijstelling en na afloop van het jaar de vrijgestelde activiteiten 90% of meer blijken te zijn. Het is de vraag of in dat geval ineens de integrale vrijstelling verplicht van toepassing wordt, omdat niet wordt voldaan aan de vereisten voor de partiële vrijstelling (artikel 5a, lid 5, van het concept). Uit het concept blijkt niet duidelijk op welk tijdstip het verzoek tot wederopzegging (artikel 5a, lid 3, van het concept) moet worden gedaan. De Orde verzoekt toe te lichten hoe de verticale verliesverrekening werkt in een situatie dat een publiekrechtelijke rechtspersoon eerst belastingplichtig is en later opteert voor een vrijstelling en vice versa. Blijven de verliezen dan bestaan?

## **5. Onderwijsvrijstelling**

Op verzoek zijn de belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend onderwijs geven of onderzoek verrichten vrijgesteld, mits dat onderwijs en dat onderzoek uitsluitend of nagenoeg uitsluitend door het Rijk worden bekostigd. Het is niet van belang of de belastingplichtige in concurrentie treedt. Als met de nevenactiviteiten meer dan € 15.000 winst wordt gemaakt, komt de vrijstelling te vervallen. De belastingplichtige kan dan op verzoek opteren voor een objectieve vrijstelling van de inkomsten behaald met het geven van onderwijs of het verrichten van onderzoek, mits dat onderwijs en dat onderzoek uitsluitend of nagenoeg uitsluitend door het Rijk worden bekostigd. De Orde vraagt zich af of de bekostigingseis niet te knellend is, nu alleen het Rijk als financier mag fungeren. Subsidies van alle andere publiekrechtelijke organisaties zijn uitgesloten en ook Europese subsidies zijn niet meegenomen, terwijl dit steeds belangrijkere inkomstenbronnen zijn voor universiteiten. Ook zijn er inkomsten die worden verkregen van een ander publiekrechtelijk lichaam, maar indirect afkomstig zijn van het Rijk zoals gemeentelijke bijdragen voor een inburgeringscursus. De gemeente ontvangt hiervoor geld van het Rijk. Een ander voorbeeld zijn de gelden die worden ontvangen voor innovatie van Stichting Platform Beroepsonderwijs of bijdragen van de Provincie Fryslân voor de instandhouding van de Friese taal. Daarnaast eist NWO voor bepaalde onderzoeksubsidies, bijvoorbeeld in het kader van het topsectorenbeleid<sup>1</sup>, dat sprake is van co-investering door het bedrijfsleven.<sup>2</sup> NWO heeft expliciet de ambitie om publiek-private samenwerking in onderzoek te vergroten. Dit is bewust regeringsbeleid. Ook de EU eist voor bepaalde onderzoeksubsidies (Horizon 2020) cofinanciering door het bedrijfsleven. Universiteiten die succesvol zijn in het binnenhalen van

<sup>1</sup> <http://topsectoren.nl/>.

<sup>2</sup> Een paar recente voorbeelden: <http://www.nwo.nl/actueel/nieuws/2014/ew/wetenschappers-in-india-en-nederland-werken-samen-met-bedrijven-als-shell-vodafone-intel-technology-india-aan-onderzoek-naar-big-data.html>, <http://www.nwo.nl/actueel/nieuws/2014/nwo-instituten-presenteren-zich-op-hannover-messe-aan-high-tech-industrie.html> en <http://www.nwo.nl/over-nwo/organisatie/nwo-onderdelen/gw/kennisbenutting>

dergelijke onderzoeksubsidies, zouden worden gestraft met een heffing van vennootschapsbelasting. Hierdoor zouden Nederlandse universiteiten op achterstand worden gezet ten opzichte van universiteiten in andere landen waar een dergelijke cofinanciering niet leidt tot belastingplicht. Het feit dat een deel van hun investering in onderzoek door de belastingplicht wordt afgeroomd, zou een reden kunnen zijn voor het bedrijfsleven om met universiteiten in andere landen een samenwerkingsovereenkomst aan te gaan en zou ook de positie van de Nederlandse universiteiten in de concurrentieslag om EU onderzoeksgelden verslechteren. De Orde raadt daarom dringend aan om hierover in overleg te treden met het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en NWO om te bezien hoe de vereisten en ambities op het gebied van onderzoeksubsidies zich verhouden tot de belastingplicht, ook in vergelijking met het buitenland.

Een andere vraag is of onderzoek gefinancierd door filantropische instellingen eveneens als ‘foute’ activiteit kwalificeert, ook als het om fundamenteel onderzoek gaat, zoals de drie koningsbiografieën: wetenschappelijk geschiedkundig onderzoek gefinancierd door het Prins Bernhard Cultuurfonds.<sup>3</sup> Begrijpt de Orde het goed dat dit voor medisch onderzoek door UMCs, gefinancierd door filantropische instellingen, zoals KWF kankerbestrijding, geen probleem is, omdat in artikel 6c van het concept niet de financiering centraal staat, maar de vraag of sprake is van een wettelijke taak? Indien dit het geval is, wat is de reden voor het verschil in behandeling van wetenschappelijk onderzoek gefinancierd door filantropische instellingen louter op basis van de vraag of het onderzoek in een UMC of op een universiteit plaatsvindt? Hoe worden in dit kader door de farmaceutische industrie gefinancierde onderzoeken beoordeeld? Hoe wordt het risico beoordeeld dat door de vennootschapsbelastingplicht dergelijk onderzoek voortaan buiten Nederland zal plaatsvinden, omdat andere landen dergelijke activiteiten niet onder de heffing van vennootschapsbelasting brengen?

Het is de Orde niet duidelijk wat onder onderwijs en onderzoek moet worden verstaan. Moeten activiteiten die hier nauw mee samenhangen worden gezien als een aparte activiteit die valt binnen de 10%-toets of niet? In de btw-vrijstelling voor onderwijs is bepaald dat nauw met het onderwijs samenhangende activiteiten ook zijn vrijgesteld. Daar vallen bijvoorbeeld de inkomsten uit de verhuur van kluisjes onder.

In dit verband vraagt de Orde zich verder af of bijvoorbeeld de inkomsten uit detachering van personeel aan een andere onderwijsorganisatie of de inkomsten uit een leerbedrijf als neveninkomsten worden gezien. Hoe moeten sponsorinkomsten van bedrijven, overheden en filantropische instellingen om een bijzondere leerstoel in te stellen worden geduid?

Indien de onderwijsvrijstelling wordt vergeleken met de bestaande zorgvrijstelling dan valt een aantal verschillen op. De onderwijsvrijstelling is een partiële vrijstelling en geen ‘alles of niets’ vrijstelling en daardoor aantrekkelijker voor de belastingplichtige. Een nadeel is dat de inkomsten uit nevenactiviteiten indien deze meer bedragen dan € 15.000, altijd belast zijn. Tot slot valt op dat niet expliciet de eis wordt gesteld dat de belastingplichtige geen winst mag

---

<sup>3</sup> <http://www.cultuurfonds.nl/projecten/eigen-initiatieven/koningsbiografieen>.

uitkeren. Het is de Orde niet duidelijk waarom de onderwijsvrijstelling en de zorgvrijstelling op deze punten verschillen.

## **6. Vrijstelling voor academische ziekenhuizen**

Op verzoek is een academisch ziekenhuis vrijgesteld voor de werkzaamheden die het verricht als academisch ziekenhuis voor zover die werkzaamheden bij wet zijn opgedragen. Er wordt in de tekst van het concept noch in de toelichting gerefereerd aan een specifieke wet. De Orde neemt aan dat bedoeld wordt op artikel 1.4, lid 1, Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, waarin is vermeld “Academische ziekenhuizen zijn werkzaam op het gebied van de patiëntenzorg en staan mede ten dienste van het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteiten waaraan zij zijn verbonden. Zij vervullen mede topklinische en topreferentiefuncties in de gezondheidszorg. Voorts verlenen zij medewerking aan de opleiding tot medisch specialist.”. De Orde stelt de vraag welke activiteiten van academische ziekenhuizen aangemerkt moeten worden als (belaste) nevenactiviteit. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen kent geen ‘geheel’ of ‘nagenoeg geheel’ criterium. Alle inkomsten uit nevenactiviteiten zijn volledig belast. De regeling wijkt daarmee af van de vrijstelling voor gewone ziekenhuizen, waarbij niet-zorgactiviteiten onbelast kunnen blijven, mits deze niet meer zijn dan 10% van de totale activiteiten van het ziekenhuis. Een nadeel van de zorgvrijstelling is overigens dat deze geheel komt te vervallen indien de nevenactiviteiten meer zijn dan 10%.

Ook niet-academische ziekenhuizen kunnen opleidingen verzorgen. Het is de Orde niet duidelijk of deze activiteit valt binnen de 10%-grens van toegestane en vrij te stellen nevenactiviteiten van de zorgvrijstelling. Naar de mening van de Orde ligt het voor de hand dat de onderwijsactiviteiten van gewone ziekenhuizen ook worden vrijgesteld en dat deze activiteiten, ook al zijn ze samen met andere activiteiten meer dan 10%, niet in de weg staan aan toepassing van de zorgvrijstelling. De Orde verzoekt het voorgaande in de toelichting te bevestigen.

## **7. Havenbedrijven**

De Orde vraagt zich af waarop de limitatieve opsomming van vrijgestelde havenbedrijven is gebaseerd. Naast de genoemde havenbedrijven zijn er ook nog andere havenbedrijven, zoals de N.V. Port of Den Helder, die niet worden genoemd. Hoe verhoudt de vrijstelling voor zeehavens zich tot de belastingplicht van andere havens die deels eigendom zijn van particulieren, zoals de Zeehaven IJmuiden N.V. ? Het is de Orde verder niet duidelijk waarom in artikel 5a, lid 9, van het concept niet ook de havens in artikel 6d van het concept zijn genoemd.

## **8. Buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen**

De Orde is van mening dat de vrijstellingen ook zouden moeten gelden voor vergelijkbare buitenlandse lichamen. In dat verband komt de vraag op of de verwijzing naar de begrippen ‘Rijk’ en ‘academisch ziekenhuis’ in artikel 6b en 6c van het concept niet (indirect) een beperking tot Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen tot gevolg heeft.

## **9. Winstbepaling**

Verskillende regelingen in de Wet Vpb gaan uit van het begrip ‘belastingplichtige’ zoals de investeringsaftrek en de gemengde kostenregeling. Dient voor deze faciliteiten elke onderneming ook als afzonderlijke belastingplichtige te worden gezien, zodat bijvoorbeeld de investeringen van de verschillende ondernemingen voor de toepassing van de investeringsaftrek niet hoeven te worden opgeteld? De Orde vraagt zich ook af of de verschillende ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon met elkaar verbonden lichamen vormen.

Artikel 9, lid 1, onderdeel f, van het concept kent een specifieke regeling voor publiekrechtelijke rechtspersonen die hen toestaat om een vaste rente in aftrek te brengen over het (zuiver) vermogen van de publiekrechtelijke rechtspersoon. De Orde verzoekt de strekking en werking van deze bepaling in de toelichting te verduidelijken.

## **10. Verzelfstandiging**

Tot slot meent de Orde dat er aandacht zou moeten worden besteed aan de gevolgen bij herschikking van activiteiten als gevolg van dit voorstel bijvoorbeeld bij verzelfstandiging van activiteiten, in het geval vastgoed mee overgaat. Een publiekrechtelijke rechtspersoon is geen top van het concern in de zin van de overdrachtsbelasting. De Orde stelt voor het concernbegrip in artikel 5b Uitvoeringsbesluit BRV uit te breiden, zoals ook is gebeurd bij de woningcorporaties. Het meegeven van verliezen bij verzelfstandiging vanuit de overheid is beperkter dan voor ‘gewone’ belastingplichtigen, die mogelijkheden tot splitsing en juridische fusie hebben, namelijk alleen bij einde belastingplicht. Het verzelfstandigen van een deel van de onderneming wordt hiermee bemoeilijkt.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

De Orde heeft er geen bezwaar tegen als deze reactie openbaar wordt gemaakt.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,  
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen