

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

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

Amsterdam, 13 oktober 2014

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse
Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-
plicht van overheidsondernemingen**

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de inhoud van het wetsvoorstel "Wet modernisering Vpb-plicht van overheidsondernemingen".

Op 14 april 2014 is een consultatiedocument gepubliceerd, waarop de Orde op 12 mei 2014 een reactie heeft gestuurd. Het wetsvoorstel dat er nu ligt, is naar de mening van de Orde een verbetering ten opzichte van het consultatievoorstel in die zin dat de systematiek van de vrijstellingen duidelijker is, administratief minder bewerkelijk voor de belastingplichtigen en een aantal praktische knelpunten zijn opgelost. Ook de aangepaste Memorie van Toelichting (hierna: MvT) draagt daar aan bij. Naar aanleiding van het wetsvoorstel heeft de Orde wel nog enkele (technische) vragen en opmerkingen.

1. Algemeen

Zoals de Orde reeds in haar commentaar op het conceptwetsvoorstel van 12 mei 2014 heeft aangegeven, blijft zij van mening dat het logischer is om overheidsondernemingen slechts belastingplichtig te maken, voor zover zij een onderneming drijven waarmee in concurrentie wordt getreden met private marktpartijen. Dit aspect is in de consultatie ook aan de orde geweest en uit de MvT kan de Orde niet afleiden waarom daar niet voor gekozen is. De Orde kan slechts vermoeden dat een verschil in de wettelijke bepalingen voor enerzijds stichtingen en verenigingen en anderzijds overheidsondernemingen tot vragen zou leiden bij de Europese Commissie. Er zou echter weinig op tegen zijn om ook stichtingen en verenigingen slechts belastingplichtig te maken voor zover zij een onderneming drijven waarmee in concurrentie wordt getreden. De Orde verneemt graag waarom niet het concurrentie criterium voorop is gezet.

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.

Eerder heeft de Orde ook de vraag gesteld waarom de privaatrechtelijke overheidslichamen niet ook alleen belastingplichtig worden voor zover zij een onderneming drijven zoals de onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon zelf. Liggen hier ook EU-rechtelijke bezwaren aan ten grondslag dan wel andere beleidsmatige overwegingen? Het uitgangspunt van de rechtsvormneutraliteit brengt met zich mee dat de privaatrechtelijke overheidslichamen op dezelfde wijze worden behandeld als de overheidsondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen.

De Orde onderschrijft de in het wetsvoorstel gemaakte keuze voor – met uitzondering van de Staat - een gezamenlijke belastingplicht van de verschillende ondernemingen van één publiekrechtelijke rechtspersoon (het voorgestelde artikel 2, zevende lid, Wet Vpb 1969). Deze regel is echter imperatief. Waarom wordt de belastingplichtige niet een keuze geboden? De Orde verzoekt een nadere redegeving op dit punt. Overigens rijst de vraag of het doel hiervan, te weten verrekening van verliezen van de ene (materiële) onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon met winsten van de andere (materiële) onderneming van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon, wel wordt bereikt. Immers, structureel verliesgevende activiteiten kwalificeren niet als een (materiële) onderneming, behoudens indien met deze activiteit in concurrentie wordt getreden met private marktpartijen. De verliezen van de structureel verliesgevende activiteit kunnen dan niet worden verrekend met de winsten van de andere (winstgevende) activiteit. Gaarne een reactie hierop.

Voorts verzoekt de Orde om te verduidelijken hoe in dat kader moet worden omgegaan met structureel verliesgevende activiteiten, indien daarbij wordt geconcurrereerd met private marktpartijen, bijvoorbeeld wanneer een Gemeente een winstgevende activiteit A heeft en een verliesgevende activiteit B. Met beide activiteiten concurreert de Gemeente met belastingplichtige derden. Moet voor de toets of sprake is van een winststreven worden gekeken naar het totaal van de activiteiten? Of moeten de activiteiten afzonderlijk worden beoordeeld? Indien het laatste het geval is, vormen deze activiteiten in het geheel geen ondernemingsvermogen meer? Zo ja, kan de Staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris) dan toelichten waarom er een verschil bestaat tussen de situatie waarin de activiteiten A en B door de Gemeente worden verricht en de situatie waarin de activiteiten via een 100%-BV van de Gemeente worden verricht?

De Orde mist in het voorstel de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid tussen het belaste deel van een publiekrechtelijke rechtspersoon en het belaste deel van een privaatrechtelijk overheidslichaam van die publiekrechtelijke rechtspersoon. De Orde verneemt graag waarom het in die situatie niet mogelijk wordt gemaakt om een fiscale eenheid te vormen.

De Orde vraagt om te bevestigen of zij het goed ziet dat voor buitenlandse belastingplichtige overheidsondernemingen niet een één-ondernemingseis is opgenomen in het voorgestelde artikel 3, lid 3, Wet Vpb 1969. Vanuit Europeesrechtelijk perspectief beveelt de Orde aan om de één-ondernemingseis ook op buitenlandse belastingplichtige overheidsondernemingen toe te passen, omdat anders mogelijk een verboden belemmering van de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer zou kunnen ontstaan.

De Orde verzoekt tevens om aan te geven hoe met de één-ondernemingseis moet worden omgegaan in het kader van de bedrijfsfusiefaciliteit ex artikel 14 Wet Vpb 1969. Met name is de vraag op welke wijze de in het kader van de bedrijfsfusie verkregen aandelen dienen te worden gekwalificeerd, indien de overheidsonderneming haar onderneming overdraagt aan een 100%-dochtervennootschap. Indien de verkregen aandelen niet tot het ondernemingsvermogen moeten worden gerekend, is dan 'latere heffing' verzekerd? Kan de staatssecretaris de contouren schetsen van de voorwaarden die alsdan zullen worden gesteld? De Orde verzoekt de staatssecretaris deze vragen te verduidelijken.

De Orde vraagt zich daarnaast ook af of de jurisprudentie gewezen voor de uitleg van het begrip 'indirect overheidsbedrijf' ook blijft gelden voor de uitleg van het begrip 'privaatrechtelijk overheidslichaam'. Zie bijvoorbeeld HR 18 februari 1998, nr. 33 346, BNB 1998/178.

Het valt de Orde op dat in het wetsvoorstel artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 opnieuw is opgenomen, maar dat de tekst geheel overeenkomt met het huidige tweede lid van artikel 2 Wet Vpb 1969. Als de Orde het goed ziet, is er dus slechts sprake van een vernummering zonder inhoudelijke wijziging. De Orde vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen. Overigens beveelt de Orde aan deze bepaling inzake de (open) fondsen voor gemene rekening over te hevelen naar de AWR en anders ongewijzigd te handhaven in het huidige artikel 2, tweede lid, Wet Vpb 1969 (dat aansluit op art. 2, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1996). De publiekrechtelijke rechtspersoon "de Staat" kan in dit laatste geval worden geregeld in het vrijkomende lid 3 van artikel 2 Wet Vpb 1969 (dat aansluit op het voorgestelde art. 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969). Voorts zijn allerlei technische wijzigingen (zie de voorgestelde Artikelen II, III, IV en V van het wetsvoorstel) niet nodig.

Voorts beveelt de Orde aan om de verouderde formulering aan het slot 'in de rechte linie' te vervangen door het meer moderne 'in de rechte lijn'. Tevens maakt de Orde van de gelegenheid gebruik om te vragen wat wordt bedoeld met de zinsnede 'anderszins aanwenden van gelden' en of dit kan worden toegelicht met een voorbeeld.

2. Begrip 'onderneming'

De Orde begrijpt uit blz. 18 van de MvT dat, om te kunnen spreken van een onderneming, vereist is dat sprake is van een individualiseerbare prestatie en vergoeding. In sommige gemeenten wordt voor de afvalinzameling een vergoeding betaald via de aankoop van afvalzakken. In andere gemeenten bestaat een DIFTAR-systeem waarin per lediging van de container een vergoeding in de vorm van afvalstoffenheffing is verschuldigd. Is in een dergelijke situatie sprake van een onderneming? In de MvT wordt op blz. 12 en 13 opgemerkt dat een contractuele verhouding is vereist tussen de publiekrechtelijke rechtspersoon en de afnemer. Is van een dergelijke contractuele verhouding sprake als de bedongen vergoeding een publiekrechtelijke grondslag heeft, zoals leges? Hoe verhoudt zich dit tot de in de praktijk veelvuldig voorkomende situatie dat voor de inzameling van bedrijfsafval langs de publieke weg reinigingsrecht wordt geheven? De Orde verzoekt dit te verduidelijken.

De Orde vraagt zich af of sprake is van belastingplicht, als een publiekrechtelijke rechtspersoon als commanditaire vennoot participeert in een commanditaire vennootschap die een (materiële) onderneming drijft. Op grond van BNB 1969/155, BNB 1985/169 en BNB 2001/326 kan worden betoogd dat de onderneming van de commanditaire vennootschap ondanks de jurisprudentie niet wordt toegerekend aan de commanditaire vennoot.

Volgens de MvT op blz. 13 is er slechts sprake van ‘in concurrentie treden’, indien de activiteit een zekere winstpotentie heeft. De Orde vraagt zich af of deze winstpotentie moet worden beoordeeld op basis van de werkelijk gehanteerde prijzen of dat daarbij ook rekening moet worden gehouden met de reële mogelijkheden om hogere vergoedingen te bedingen. Meer concreet vraagt de Orde zich af of het denkbaar is dat de gehanteerde prijzen worden beïnvloed door groepsverhoudingen - al dan niet binnen het overheidslichaam tussen de belaste en onbelaste onderdelen - het publieke belang en/of subsidies. Dient de winstpotentie te worden bepaald vóórdat op grond van artikel 8b Wet Vpb 1969 aanpassing naar reële prijzen heeft plaatsgevonden en/of vóórdat subsidies zijn geëlimineerd of erna? Meer in het algemeen: in hoeverre spelen subsidies van een (ander) overheidslichaam een rol bij het beantwoorden van de vraag of naar winst wordt gestreefd? Stel een kindertheater is eigendom van de gemeente en behaalt een positief exploitatiesaldo van € 50.000. De gemeente heeft echter een subsidie verstrekt van € 75.000 en OCW van € 25.000. Heeft dit theater nu winstpotentie? Zonder subsidies zou immers geen winst worden gemaakt. In het verlengde daarvan de volgende situatie. Stel dat het theater zonder subsidie zou kunnen overleven maar dat dan de prijzen drastisch moeten worden verhoogd, waardoor nog maar een hele kleine doelgroep kan worden bediend, hetgeen niet in overeenstemming is met de bedoeling. Is dan ook nog sprake van winstpotentie? De Orde verzoekt dit te verduidelijken.

Van een zekere winstpotentie is in elk geval sprake, indien de resultaten van een zodanige omvang zijn dat een particulier er een bescheiden bestaan aan kan ontlenuen, aldus de MvT op blz. 13. Wat wordt daaronder precies verstaan? De Orde vraagt zich voorts af hoe dit criterium moet worden uitgelegd in de situatie dat er met een activiteit vier jaar lang verlies is geleden, terwijl in het vijfde jaar winst wordt behaald. Op welk moment is dan sprake van ‘in concurrentie treden’? Maakt het daarbij nog uit of de activiteiten over vijf jaar bezien in totaal verliesgevend zijn?

In het in de MvT op blz. 15 vermelde stroomschema dat leidt tot een antwoord op de vraag of sprake is van belastingplicht voor een publiekrechtelijke rechtspersoon, zijn twee toetsingscriteria genoemd die veel gemeen hebben:

- (Potentiële) concurrentie met andere belastingplichtigen, en
- Belastingplicht op grond van artikel 4 Wet Vpb 1969.

Naar aanleiding daarvan heeft de Orde drie vragen:

- a. Wat is de betekenis van het tussen haakjes plaatsen van het woord ‘Potentiële’? Betekent het dat het hier niet alleen kan gaan om bestaande concurrentie maar ook om mogelijke concurrentie? Zo dat laatste het geval is, komt men dan niet in strijd met de tekst van artikel 4 Wet Vpb 1969, waarin wordt gesproken van “een werkzaamheid waardoor in concurrentie *wordt* getreden”?

- b. Waarom wordt het eerste blok niet vervangen door het tweede? Bij het beantwoorden van de vraag of aan de voorwaarden van artikel 4 Wet Vpb 1969 is voldaan, moet toch ook de vraag worden beantwoord of een bescheiden bestaan mogelijk is?
- c. Als er wel degelijk een verschil is in beide blokken, waarom wordt in het stroomschema bij het blok “Belastingplicht o.g.v. artikel 4” niet de mogelijkheid geboden te concluderen dat aan de voorwaarden van artikel 4 Wet Vpb 1969 toch niet is voldaan, bijvoorbeeld omdat er wel sprake is van potentiële concurrentie, maar niet van bestaande concurrentie?

Uit de jurisprudentie met betrekking tot artikel 4 Wet Vpb 1969 kan worden afgeleid dat de concurrentie alleen dan tot belastingplicht leidt, indien wordt voldaan aan het hiervóór besproken ‘redelijke bestaanscriterium’ en aan het omvangscriterium: de activiteiten waarmee men met anderen in concurrentie treedt moeten in verhouding tot alle eigen activiteiten betekenisvol zijn en ze moeten verricht worden op een dusdanig beperkte markt dat de activiteiten een merkbare invloed kunnen hebben op de positie van de private ondernemers. Het verdient naar de mening van de Orde aanbeveling om beide criteria te kwantificeren. Voor wat betreft de relatieve omvang van de concurrerende activiteiten verwijst de Orde naar het bekende ‘nagenoeg geheel’-criterium dan wel het hoofdzakelijkheidscriterium zoals die beide ook in het voorgestelde artikel 6b Wet Vpb 1969 worden gehanteerd.

3. Objectieve vrijstellingen

3.1 Vrijstelling voor overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden

De vrijstelling voor overheidstaken of de uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden geldt slechts indien niet ‘in concurrentie wordt getreden’. In onderdeel b van het voorgestelde artikel 8e, eerste lid en artikel 8f, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt echter niet expliciet verwezen naar artikel 4, onderdeel a, Wet Vpb 1969. De Orde vraagt zich daarom af of voor de uitleg van het begrip ‘in concurrentie treden’ in voornoemde artikelen bij de jurisprudentie gewezen voor artikel 4 Wet Vpb 1969 kan worden aangesloten.

De Orde pleit ervoor om in de toelichting een uitgebreide lijst van (veel voorkomende) activiteiten op te nemen die naar de mening van de staatssecretaris geen onderneming vormen of onder een vrijstelling vallen of juist niet zijn vrijgesteld, omdat daarmee in concurrentie wordt getreden. Daardoor is het voor belastingplichtigen sneller mogelijk om duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of een activiteit onder de belastingplicht valt en/of een vrijstelling van toepassing is. Daarmee wordt de onvermijdelijke administratieve lastendruk verlaagd. Moet voor de toepassing van de overheidstaakvrijstelling een onderscheid worden gemaakt tussen parkeren op de openbare weg en het exploiteren van parkeergarages? Een nadere toelichting acht de Orde hier gewenst.

Kan voor het onderscheid tussen de overheidstaken en nevenactiviteiten van privaatrechtelijke overheidslichamen en de winstsplitsing worden aangesloten bij artikel 38 Kaderwet ZBO’s? Dit artikel bepaalt dat een privaatrechtelijke ZBO die nevenactiviteiten heeft, (a) een afzonderlijke boekhouding bijhoudt ter zake van die taken en werkzaamheden en (b) die taken en werkzaamheden afzonderlijk verantwoordt in de jaarrekening.

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.

De MvT merkt op blz. 52 met betrekking tot de vrijstelling van het voorgestelde artikel 8f lid 1 onderdeel b Wet Vpb 1969 het volgende op: “Indien 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, is de vrijstelling [voor overheidstaken] niet van toepassing.” Stel dat de wet de minister de opdracht geeft om een overheidstaak uit te voeren. De minister delegeert die taak vervolgens aan een privaatrechtelijke overheidslichaam, heeft dat lichaam de overheidstaak dan wel of niet zelf toebedeeld gekregen.

3.2 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden

Met betrekking tot de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden van onderdeel c van het voorgestelde artikel 8e respectievelijk 8f Wet Vpb 1969 verzoekt de Orde een nadere toelichting op het onderscheid tussen een samenwerkingsverband en een overeenkomst van opdracht/dienstverlening. In de MvT wordt op blz. 45 het voorbeeld gegeven van een Centrumgemeente die valt onder het regime van de Wet Gemeenschappelijke regelingen. Is het juridische regime het enige relevante criterium? Zo nee, welke elementen bepalen dan het onderscheid?

Voorts verzoekt de Orde de eis dat de deelnemers in het samenwerkingsverband bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband naar evenredigheid van de afname van de activiteiten nader toe te lichten. De wettekst wijst erop dat de deelnemers op basis van nacalculatie de feitelijke afname van activiteiten moeten afrekenen met het samenwerkingsverband. Dit suggereert een individuele kostentoekening, hetgeen op gespannen voet lijkt te staan met de opmerking in de MvT dat een individuele dienstverleningsovereenkomst niet kwalificeert voor de samenwerkingsvrijstelling. Wat is in dezen het relevante verschil, nu ook de mate van participatie in het samenwerkingsverband niets zegt over de mate waarin de kosten van het samenwerkingsverband moeten worden gedragen? Voorts rijst de vraag of dit betekent dat een kostenverdeelsleutel op basis van bijvoorbeeld inwonertal niet kwalificeert, omdat deze verdeling niet exact gelijk hoeft te zijn aan de feitelijke afname in enig jaar.

In een situatie van een samenwerkingsverband zal naar de mening van de Orde veelal sprake zijn van gelieerdheid ex artikel 8b Wet Vpb 1969 tussen de deelnemers en het samenwerkingsverband. Dit betekent dat tussen het samenwerkingsverband en de deelnemers vanuit fiscaal perspectief marktprijzen moeten worden gehanteerd zoals onafhankelijke derden die in rekening brengen. De samenwerkingsvrijstelling eist evenwel dat op basis van de *kosten* moet worden afgerekend. De Orde vraagt zich af wat de onderlinge samenhang tussen deze bepalingen is en vraagt de staatssecretaris dit nader toe te lichten.

3.3 Overige aspecten

De Orde begrijpt dat de keuze voor het achterwege laten van een vrijstelling voor een langere periode moet worden gemaakt. De Orde begrijpt echter niet waarom alleen om de vijf jaar een keuze gemaakt kan worden. In jaar zes zou naar de mening van de Orde eveneens moeten

kunnen worden gekozen voor het achterwege laten van de vrijstelling, waarna die keuze ten minste vijf jaren moet worden gehandhaafd.

De Orde vraagt zich af of, en zo ja op welke gronden, de inspecteur het verzoek om de vrijstelling achterwege te laten, kan afwijzen, behalve dan dat niet aan de termijn van vijf jaar is voldaan. Of zal een verzoek om de vrijstelling achterwege te laten altijd worden gehonoreerd?

De Orde begrijpt het wetsvoorstel zo dat voor het achterwege laten van een vrijstelling kan worden geopteerd voor de publiekrechtelijke rechtspersoon als geheel, en niet per activiteit en/of per vrijstelling. Is deze conclusie terecht en zou het wenselijk zijn om het keuzerecht specifiek te maken?

Het huidige artikel 6 Wet Vpb 1969 geldt niet voor de directe overheidsondernemingen en de indirecte overheidsondernemingen in de (rechts)vorm van een BV of NV. De Orde is van mening dat die beperking niet logisch is en vraagt waarom artikel 6 niet is verruimd tot genoemde (in)directe overheidsondernemingen.

De huidige wet bevat een vrijstelling voor drinkwaterbedrijven (artikel 2, derde lid, sub 2, Wet Vpb 1969). Deze vrijstelling kent als voorwaarde dat de werkzaamheden van een dergelijk bedrijf voor minimaal 90% bestaan uit het leveren van water. Voorgesteld wordt deze vrijstelling te doen vervallen. De Orde vraagt om een nadere toelichting op de overwegingen die hieraan ten grondslag liggen. De Orde vraagt of het leveren van water een overheidstaak is, waarmee in concurrentie wordt getreden.

De Orde vraagt te bevestigen of de objectieve vrijstellingen van de voorgestelde artikelen 8e, 8f en 8g Wet Vpb 1969 ook gelden voor de buitenlandse (in)directe overheidsondernemingen van het voorgestelde artikel 3 lid 3 Wet Vpb 1969. Tevens vraagt de Orde te bezien of dit steeds door de wettekst wordt gedekt.

4. Subjectieve vrijstellingen

4.1. Vrijstelling academische ziekenhuizen

De Orde vraagt zich af hoe de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in het voorgestelde artikel 6b lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969 zich verhoudt tot de zorgvrijstelling van het huidige artikel 5 lid 1 onderdeel c Wet Vpb 1969. Is de conclusie juist dat ook niet academische ziekenhuizen een beroep kunnen doen op artikel 6b lid 1, onderdeel a, omdat de primaire (zorg)activiteiten – zoals reguliere medisch specialistische zorg - ook vallen onder de activiteiten genoemd in het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, Wet Vpb 1969? Betekent dit dan ook voor reguliere ziekenhuizen dat zij, als de nevenactiviteiten meer dan 10% bedragen, waardoor niet aan het geheel of nagenoeg geheel criterium van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 wordt voldaan, geopteerd kan worden voor de partiële vrijstelling van het voorgestelde artikel 8g, derde lid, Wet Vpb 1969, waardoor alleen de nevenactiviteiten belast zijn?

De Orde vraagt zich in dit verband voorts af wat de gevolgen zijn voor de zorgvrijstelling, indien het wetsvoorstel Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg wordt aangenomen mede in het licht van een gelijk speelveld. Heeft dat tot gevolg dat ook ziekenhuizen die geen private investeerders hebben, belastingplichtig zullen (moeten) worden om een gelijk speelveld te behouden?

In de MvT wordt op blz. 44 opgemerkt dat met de vrijstelling voor academische ziekenhuizen wordt beoogd aan te sluiten bij de wijze waarop de huidige zorgvrijstelling (van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969) is vormgegeven. Een belangrijk verschil tussen beide regelingen is echter dat de zorgvrijstelling een 'alles of niets'-vrijstelling is, doordat bij overschrijding van de 10%-grens voor niet-zorgactiviteiten de subjectieve vrijstelling geen toepassing kan vinden en een objectvrijstelling ontbreekt. Wat de Orde betreft ligt dan ook voor de hand aan de zorgvrijstelling (voorover nodig, zie hierboven) analoog aan het voorgestelde artikel 8g Wet Vpb 1969 een objectvrijstelling toe te voegen voor gevallen waarin de 10%-grens wordt overschreden.

In de MvT wordt in voetnoot 13 op blz. 24 opgemerkt dat onder de wettelijke onderzoekstaak van een academisch ziekenhuis ook 'kennisvalorisatie' wordt verstaan. Het begrip 'kennisvalorisatie' kent geen wettelijke definitie en wordt in de praktijk (zeer) ruim uitgelegd. De Orde acht het wenselijk dat wordt verduidelijkt wat in dit verband al dan niet onder kennisvalorisatie wordt verstaan en vraagt de staatssecretaris dit te verduidelijken.

4.2 Onderwijsvrijstelling

In het voorgestelde artikel 6b, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 is een vrijstelling opgenomen voor onderwijs- en/of onderzoekactiviteiten gefinancierd uit publieke middelen. Niet geheel duidelijk is wat onder publieke middelen moet worden verstaan. Wel geeft de MvT een aantal voorbeelden, hetgeen de Orde toejuicht. De Orde vraagt zich af of ook middelen die indirect verkregen worden van een publiekrechtelijke rechtspersoon – de verdeling vindt plaats via een privaatrechtelijk lichaam - publieke middelen zijn, bijvoorbeeld bijdragen voor innovatie ontvangen van Stichting Platform Beroepsonderwijs? Ook is de Orde niet duidelijk waarom bijdragen van overheden van andere EU-lidstaten wel expliciet als vallend binnen de bekostigingseis worden genoemd in de MvT, waarmee wordt geïmpliceerd dat bijdragen van niet-EU lidstaten hier niet onder zouden vallen. Het is de Orde niet duidelijk waarom bijdragen van niet-EU overheden geen publieke middelen zouden zijn. Zijn bijdragen van privaatrechtelijk overheidslichaam publieke middelen?

Het is de Orde niet duidelijk wat onder 'onderwijs' en 'onderzoek' moet worden verstaan. Kunnen daaronder ook – net als in de BTW - nauw met onderwijs samenhangende activiteiten worden begrepen? De Orde denkt hierbij bijvoorbeeld aan inkomsten uit detachering, verhuur van kluisjes, e.d.

Ook bijdragen van algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) kwalificeren voor deze vrijstelling. Wordt daarmee alleen bedoeld op instellingen die aangemerkt zijn als algemeen nut beogende instellingen in de zin van artikel 5b AWR? Betekent dit dat bijdragen van in het buitenland op grond van de daar geldende wetgeving als algemeen nuttig aangemerkte

instellingen die niet in Nederland als ANBI zijn geregistreerd, niet kwalificeren, bijvoorbeeld bijdragen van een buitenlandse universiteit of van grote Amerikaanse vermogensfondsen?

In verschillende vrijstellingen wordt het ‘geheel of nagenoeg geheel’-criterium gehanteerd. In de praktijk bestaat veel onduidelijkheid over de toepassing van die norm. Moet worden aangesloten bij inkomen, fte’s, kosten of, zoals bij de ANBI’s, uitgaven? De Orde pleit voor een soepele toepassing, waarbij niet de insteek is dat als op basis van één element voldaan zou worden aan het 90%-criterium ook direct sprake is van belastingplicht. De Orde verzoekt om een nadere toelichting van dit punt.

Als een lichaam onderzoek verricht en/of onderwijs geeft dat voor minimaal 70% wordt gefinancierd uit aangewezen bronnen, kwalificeert het lichaam voor een vrijstelling. Of dit een subjectieve dan wel een objectieve vrijstelling is, hangt af van de aard en omvang van de overige activiteiten van het lichaam. Het is de Orde op basis van de voorgestelde wettekst en de toelichting daarop niet op voorhand duidelijk of de 70%-toets moet worden toegepast op geaggregeerd niveau (al het onderzoek respectievelijk onderwijs tezamen) of per afzonderlijke onderzoeks- of onderwijsactiviteit. De Orde acht een verduidelijking op dit punt daarom gewenst.

Evenals in de context van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen (zie onderdeel 4.1 hiervóór) is ook in het kader van de toepassing van de onderzoeksvrijstelling aangegeven dat onder onderzoek mede moet worden verstaan ‘kennisvalorisatie’. De in onderdeel 4.1 hiervóór gevraagde verduidelijking van dit begrip geldt aldus ook voor de toepassing van de onderzoeksvrijstelling.

4.3. Overige aspecten

De Orde vraagt te bevestigen of de subjectieve vrijstellingen van het voorgestelde artikel 6b Wet Vpb 1969 ook gelden voor de buitenlandse (in)directe overheidsondernemingen van het voorgestelde artikel 3 lid 3 Wet Vpb 1969. Tevens vraagt de Orde te bezien of de wettekst hierin steeds op adequate wijze voorziet.

5. Winstbepaling

De Orde verzoekt de staatssecretaris in te gaan op de betekenis van de woorden ‘in zijn algemeenheid’ in het voorbeeld van het zwembad op blz. 17 van de MvT. Deze woorden lijken te impliceren dat een ‘at arm’s length’-correctie niet altijd achterwege kan blijven. Begrijpt de Orde het goed dat een dergelijke correctie nimmer hoeft plaats te vinden bij transacties met derden. In de MvT blz. 51 wordt immers opgemerkt dat de hoofdregel is dat de werkelijke opbrengsten en kosten tot de winst behoren.

Voorts vraagt de Orde of een winstcorrectie alleen aan de orde is in de situatie van activiteiten tussen gelieerde entiteiten. Is sprake van gelieerdheid tussen gemeenten als deze samenwerken bijvoorbeeld op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen?

Naar de mening van de Orde is het vraagstuk van de ‘totaalwinst’ onvoldoende belicht. Daarmede doelt de Orde op de situatie dat de besluitvorming buiten de ondernemings sfeer invloed heeft op de binnen de onderneming behaalde winst. Stel bijvoorbeeld dat een gemeente besluit een aantal kavels die zij binnen het belaste grondbedrijf heeft ontwikkeld, te verkopen aan een woningcorporatie tegen een (lage) sociale grondprijs. De gemeente doet dit, omdat zij op basis van haar volkshuisvestelijke programma beleid voert voor de huisvesting van starters. Zij zou er evenwel ook voor hebben kunnen kiezen de kavels aan een particulier dan wel projectontwikkelaar te verkopen tegen hogere marktprijs. Leidt de verkoop aan de woningcorporatie alsdan tot een winstcorrectie binnen het grondbedrijf?

Voorts vraagt de Orde of het ‘at arm’s length’-beginsel niet met zich brengt dat in genoemd voorbeeld de keuze van de gemeente om de kavels voor een (lage) sociale grondprijs te verkopen aan de woningcorporatie in de niet-ondernemings sfeer van de gemeente moet worden geplaatst. Als dit het geval is, is denkbaar dat deze transactie fiscaal zo moet worden geduid dat een onttrekking plaatsvindt vanuit het grondbedrijf voor de waarde in het economische verkeer van de kavels (belast bij het grondbedrijf) naar de niet-ondernemings sfeer van de gemeente. De verkoop van de kavels aan de woningcorporatie voor de (lage) sociale grondprijs geschiedt dan vanuit de niet-ondernemings sfeer van de gemeente. De Orde vraagt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

Volgens de MvT wordt de totaalwinst in principe bepaald met inachtneming van de werkelijke opbrengsten en de werkelijke kosten, echter ‘Onder bijzondere omstandigheden wordt van deze hoofdregel afgeweken.’ In de MvT wordt verder gesteld: ‘Er wordt niet van die hoofdregel afgeweken indien bijvoorbeeld een lagere toegangsprijs (derdenprijs) passend is binnen de onderneming ‘gemeentelijk zwembad’. Deze passage roept drie vragen op:

- a. Kan er überhaupt sprake zijn van een onzakelijke prijs nu die prijs aan derden in rekening is gebracht?
- b. Wat wordt bedoeld met ‘passend (...) binnen de onderneming ‘gemeentelijk zwembad’?
- c. Zou in het genoemde voorbeeld geen sprake meer zijn van een winstgevende maar van een onrendabele exploitatie, dan doet zich de vraag voor of dan ook geen at arm’s length correctie zou moeten plaatsvinden.

Het is niet duidelijk of bij de kostentoekening tussen de belaste en onbelaste sfeer van een publiekrechtelijke rechtspersoon een winstopslag in acht moet worden genomen.

De Orde pleit voor een (facultatieve) praktische regeling om de toerekening van eigen vermogen tussen de belaste en de onbelaste sfeer te regelen. Een historische of causale allocatie zal in veel gevallen niet haalbaar zijn. Een nadere handreiking door bijvoorbeeld een pro rata-regeling op basis van de toe te rekenen activa (conform de regeling voor vaste inrichtingen van banken) zou gewenst zijn.

De Orde vraagt zich verder af of het waarderen van activa en passiva op waarde in het economische verkeer in overeenstemming is met de wens een gelijk speelveld te creëren nu private ondernemers die mogelijkheid niet hebben.

Tot slot pleit de Orde voor het opstellen van (facultatieve) praktische regels voor de waardering van vermogensbestanddelen op de openingsbalans. In het bijzonder voor de materiële vaste activa.

6 Staatssteun

Het wetsvoorstel is onder andere ingegeven om te voldoen aan de staatssteunregels. De Orde heeft vastgesteld dat op een aantal plaatsen overheidsondernemingen recht hebben op (beperkte) vrijstellingen daar waar andere private ondernemingen dat niet hebben. Dat roept de vraag op of het voorstel volledig EU-proof is. Wij verwijzen in dat verband ook naar het advies van de Raad van State. Alleen ten aanzien van de vrijstelling voor de zeehavenbeheerders heeft de Europese Commissie expliciet aangegeven van mening te zijn dat die vrijstelling in strijd is met het EU-recht. Uit de MvT begrijpt de Orde dat overleg heeft plaatsgevonden met de Europese Commissie en dat op dit moment niet meer zekerheid kan worden verkregen - anders dan door het schrappen van elke vrijstelling of tegemoetkoming - over de houdbaarheid van onderhavig wetsvoorstel onder het EU-recht.

De Orde beveelt de staatssecretaris aan vóór het van kracht worden van onderhavig wetsvoorstel de Europese Commissie op basis van artikel 108, derde lid, Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie te verzoeken om te verklaren dat de voorgestelde vrijstellingen (behoudens de subjectvrijstelling voor zeehavenbeheerders) geen verboden staatssteun vormen, zodat dit niet boven de markt blijft hangen.

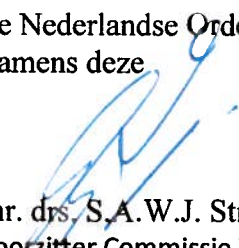
7 Overdrachtsbelasting

Een publiekrechtelijke rechtspersoon kan niet als hoofd van een groep fungeren in de zin van de interne reorganisatievrijstelling (artikel 5b, tweede en zevende lid, Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer). Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen daarom geen gebruik maken van de reorganisatievrijstelling. De Orde beveelt aan om in artikel 5b, zevende lid publiekrechtelijke rechtspersonen toe te voegen.

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

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



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