

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

Briefnummer
14/10.712/K/Lou

Den Haag
12 mei 2014

Onderwerp
Internetconsultatie conceptwetsvoorstel
modernisering vennootschaps-
belastingplicht overheidsondernemingen

Telefoonnummer
070-3490419
E-mail
kamp@vnoncw-mkb.nl

Geachte dames en heren,

Graag maken wij gebruik van de geboden gelegenheid om te reageren op het conceptwetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. Wij zijn verheugd dat de al vele jaren lopende discussie over dit voor het bedrijfsleven belangrijke fiscale dossier nu heeft geresulteerd in een conceptwetsvoorstel. De noodzaak van een modernisering, die evident is, is nog toegenomen door de “dienstige maatregelen” die de Europese Commissie van Nederland verlangt na een uitgevoerd onderzoek naar mogelijk verboden staatssteun.

De bestaande wettelijke systematiek van de vennootschapsbelasting (hierna: Vpb), waarin overheidsondernemingen en private ondernemingen verschillend worden behandeld, past niet meer bij de veranderde verhouding tussen de activiteiten van overheden en de private sector. Overheden houden zich meer en meer bezig met commerciële activiteiten, vooral op het gebied van de dienstverlening, waardoor private ondernemingen met concurrentievervalsingen worden geconfronteerd. Met de voorgestelde wetswijzigingen wordt beoogd op Vpb-gebied een gelijk speelveld te creëren. Wij merken op dat ook op btw-gebied een gelijk speelveld ontbreekt en dat de Europese Commissie de aanpak daarvan als prioriteit heeft aangemerkt. Hierna komen wij op de btw terug, omdat in het conceptwetsvoorstel bij de omschrijving van “overheidstaak” naar btw-regelgeving wordt verwezen.

Hierna wordt achtereenvolgens ingegaan op:

- De datum van inwerkingtreding.
- De vormgeving van de belastingplicht.
- De belastingplicht voor directe overheidsondernemingen – het begrip onderneming.

- De culturele sector.
- De vrijstelling voor overheidstaken – omschrijving overheidstaak.
- De 90/10-verhouding en de winstgrens van € 15.000.
- De specifieke vrijstelling voor bekostigd onderwijs.
- De specifieke vrijstelling voor zeehavenbeheerders.
- Een evaluatietraject.

De datum van inwerkingtreding

Uit het conceptwetsvoorstel blijkt het voornemen om de nieuwe Vpb-regels op 1 januari 2015 in werking te laten treden voor boekjaren die op of na 1 januari 2016 aanvangen. Wij vinden deze timing, waardoor 2015 als implementatiejaar kan worden gebruikt, redelijk.

De vormgeving van de belastingplicht

De bestaande regeling van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen gaat uit van een vrijstelling, tenzij de overheidsonderneming behoort tot de limitatief in de wet opgesomde categorieën (o.a. landbouw-, handels- en vervoersbedrijven). Verder is een aantal individuele ondernemingen als belastingplichtig aangewezen (zoals de NV Luchthaven Schiphol). Dit bestaande algemene uitgangspunt van “geen belastingplicht, tenzij” wordt in het conceptwetsvoorstel gewijzigd in “belastingplicht, tenzij”. Wij onderschrijven deze omkering, die ervoor zorgt dat ook overheidsondernemingen in beginsel Vpb-plichtig zijn.

Uit het conceptwetsvoorstel blijkt dat overheden de vrijheid behouden om te bepalen hoe ondernemingsactiviteiten juridisch worden georganiseerd. Zij kunnen ervoor kiezen om die activiteiten binnen de overheidsorganisatie te houden (directe overheidsonderneming) of onder te brengen in een zelfstandig juridisch lichaam, bijvoorbeeld in een BV waarvan zij alle aandelen bezitten (indirecte overheidsonderneming). Wordt ervoor gekozen om de activiteiten binnen de organisatie te houden, dan is het invoeren van een gescheiden administratie daaraan inherent. Wat die administratie betreft, wordt in de memorie van toelichting (hierna: MvT) uitsluitend opgemerkt dat het streven erop is gericht om de administratieve lasten zo veel mogelijk te beperken. Wij wijzen erop dat het voor een gelijk speelveld essentieel is dat ook de uitvoering van de nieuwe Vpb-regels correct is. Daarvoor is noodzakelijk dat de Belastingdienst op adequate wijze controleert dat ook de winst van een directe overheidsonderneming volgens de regels van de fiscale winstbepaling wordt berekend. Daarbij wijzen wij onder meer op een correcte kostenallocatie. Wij zijn van mening dat de MvT ten onrechte niet op de belangrijke uitvoerings- en controleaspecten ingaat.

Met betrekking tot de aangekondigde modernisering van de bestaande regeling dat directe overheidsondernemingen 4% van hun totale vermogen als kosten in aftrek mogen brengen, merken wij op dat onze voorkeur uitgaat naar

het hanteren van de in de internetconsultatie genoemde, voor vaste inrichtingen geldende benadering (toerekening van vermogen en financiering op basis van een functionele analyse conform de “authorized OECD approach”). Het ook genoemde alternatief van een forfaitaire benadering tussen eigen en vreemd vermogen kan leiden tot een resultaat dat niet in lijn is met de feitelijke verhouding in een overheidsonderneming. Overigens is bij ons de vraag gerezen of het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen altijd duidelijk is.

Belastingplicht directe overheidsondernemingen – begrip onderneming

Voor indirecte overheidsondernemingen gaat hetzelfde uitgangspunt gelden als voor private ondernemingen in een BV-vorm: de BV wordt geacht met het gehele vermogen een onderneming te drijven en daardoor is sprake van een integrale Vpb-plicht. Voor de belastingplicht van directe overheidsondernemingen sluit het wetsvoorstel aan bij het bestaande begrip onderneming dat geldt voor de IB- en de Vpb-heffing naar de winst. Kernelementen van dat begrip zijn: een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, deelname aan het economische verkeer en een winststreven. Omdat het winststreven bij overheden nogal eens ontbreekt, zo wordt in de MvT opgemerkt, bevat het wetsvoorstel een uitbreiding van het begrip onderneming. Daaronder wordt ook verstaan “een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen.” Deze uitbreiding van het ondernemingsbegrip, die is ontleend aan de bestaande belastingplicht voor verenigingen en stichtingen, is terecht. Zonder deze uitbreiding zou de Vpb-plicht voor directe overheidsondernemingen een dode letter kunnen zijn.

Wat het element “deelname aan het economische verkeer” betreft, wordt in de MvT ingegaan op interne activiteiten die voor de eigen kring (d.w.z. voor de overheid zelf) worden verricht. Bij die activiteiten is geen sprake van een onderneming, omdat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Als voorbeelden van deze investering worden de eigen repro-afdeling, salarisadministratie en ict-afdeling genoemd. Verder wijst de MvT in dit verband op het ophalen van huisvuil binnen de gemeentegrenzen, een door de Wet Milieubeheer opgelegde taak. Een vergelijkbare taak ten aanzien van bijvoorbeeld bedrijfsafval rust niet op de gemeente, zo vervolgt de MvT.

Wij zijn van mening dat in de toelichting ook voorbeelden moeten worden opgenomen waarin *wel* sprake is van een Vpb-plicht. Zo zou met betrekking tot afvalbeheer toegevoegd moeten worden dat overheidsondernemingen die bedrijfsafval inzamelen en huishoudelijk afval en bedrijfsafval be- en verwerken (zoals recycling, verbranding en het storten van afval) voor deze activiteiten Vpb-plichtig worden. En verder dat ook een Vpb-plicht voor deze overheidsondernemingen geldt als zij de opdracht “inzameling huishoudelijk

afval” via een aanbesteding hebben verkregen (en er dus sprake is geweest van het “in de markt zetten” van deze activiteit). Verder noemen wij als voorbeeld de exploitatie van jachthavens door gemeenten. In de voorgestelde wetgeving zal bij die exploitatie ook sprake zijn van een Vpb-plicht. Gememoreerd wordt dat klachten van onder meer afvalbeheerondernemingen en de watersportsector voor de Europese Commissie reden waren voor een onderzoek naar mogelijk verboden staatssteun.

De culturele sector

De verandering van het uitgangspunt van “geen belastingplicht, tenzij” in “belastingplicht, tenzij” heeft ook gevolgen voor culturele instellingen die nu als overheidsonderneming worden gekwalificeerd. In dit verband noemt de culturele sector archieven, openbare bibliotheken, musea, muziekscholen en centra voor de kunsten, theaters, muziekpodia, en podiumkunstgezelschappen als voorbeelden. Daarbij is door de sector opgemerkt dat de reden dat bij deze instellingen sprake is van overheidsbedrijven is dat hun activiteiten niet door de markt worden aangeboden, omdat die niet rendabel zijn of omdat het gaat om collectieve goederen die de markt niet kan aanbieden.

Mede tegen de achtergrond van de ingrijpende veranderingen waarmee de culturele sector in de afgelopen jaren al te maken heeft gehad, zou het naar onze mening op zijn plaats zijn om in de MvT expliciet aandacht aan de gevolgen voor de culturele sector te besteden. In de sector is de vraag gerezen of de gevolgen van de voorgestelde wetgeving voor de genoemde culturele instellingen niet haaks staan op de wens van de overheid om culturele instellingen meer eigen inkomen te laten verwerven. De ontwikkeling naar cultureel ondernemerschap is volop gaande. Gevreesd wordt dat de introductie van de Vpb-plicht deze ontwikkeling afremt. Is deze vrees terecht? En zo ja, kan een Vpb-vrijstelling die is gekoppeld aan de status van Algemeen Nut Beogende Instelling (ANBI-status) – een status die de genoemde instellingen genieten – in dat geval een oplossing bieden?

Vrijstelling overheidstaken – omschrijving overheidstaak

Uit het conceptwetsvoorstel blijkt dat de belastingplicht voor directe en indirecte overheidsondernemingen wordt beperkt door een aantal vrijstellingen. Eén daarvan is de vrijstelling voor activiteiten in het kader van “de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden.” Het conceptwetsvoorstel bevat geen definitie van overheidstaak. Volgens de MvT is in veel gevallen duidelijk dat sprake is van een overheidstaak. Daarbij worden de activiteiten van politie, brandweer, luchtverkeersleiding en defensie en ook de uitgifte van paspoorten als voorbeelden genoemd. In ieder geval is er duidelijkheid als een taak bij (grond)wet is opgelegd, aldus de MvT. Hierin kunnen wij ons vinden. Wel pleiten wij ervoor om, uit een oogpunt van kenbaarheid, meer voorbeelden in de MvT op te nemen, zoals het voorbeeld van de drinkwatervoorziening. De Drinkwaterwet geeft aan de

(publieke) eigenaar van drinkwaterbedrijven de exclusieve opdracht om in een bepaald distributiegebied drinkwater te leveren. Door die wettelijke opdracht is sprake van een overheidstaak, die van Vpb is vrijgesteld. Naar onze mening verdient het aanbeveling om ook in de MvT te vermelden dat de (in dit geval sectorspecifieke) wet bepalend is voor de afbakening van de vrijgestelde overheidstaak.

Kunnen wij ons vinden in de kwalificatie van een bij (grond)wet opgelegde taak als overheidstaak, dat geldt niet voor het vervolg van de uitleg in de MvT. Daarin wordt gesteld dat verder als uitgangspunt kan worden gehanteerd dat sprake van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld “als overheid” en dat het voor het overige gaat om een open norm die in de praktijk zal moeten worden ingevuld.

Wat de verwijzing naar de btw-wetgeving betreft, wijzen wij erop dat de Europese btw-wetgeving met betrekking tot overheidsondernemingen – waarop de Nederlandse wetgeving is gebaseerd – volop in beweging is. Ook die regelgeving – die zeer complex is – is verouderd en niet meer passend bij de publiek-private verhoudingen. Daarom heeft de Europese Commissie aanpassing daarvan als prioriteit aangemerkt. Om onder die omstandigheden de btw-regelgeving als houvast voor de uitleg van “overheidstaak” te hanteren, ligt naar onze mening niet voor de hand.

Dat het overigens gaat om een open norm die in de praktijk moet worden ingevuld, betekent in ieder geval rechtsonzekerheid en het risico van rechtsongelijkheid. Verder lijkt de norm ruimte te bieden voor het aanmerken van commerciële activiteiten als vrijgestelde overheidstaak. De opmerking in de MvT dat “voordeel van deze open norm is dat de wet de ruimte laat om bij de toepassing rekening te houden met de specifieke omstandigheden van het betreffende geval.” biedt geen houvast. Bij onduidelijkheid is (voor)overleg met de Belastingdienst mogelijk, zo wordt in de MvT verder opgemerkt. Maar wat zijn de toetsingscriteria voor de Belastingdienst? Op dit punt behoort de MvT duidelijkheid te verschaffen. Een activiteit mag in ieder geval niet als overheidstaak worden aangemerkt als sprake is van concurrentievervalsing.

De 90/10-verhouding en de winstgrens van € 15.000

Volgens het conceptwetsvoorstel zijn de daarin genoemde vrijstellingen automatisch van toepassing als ten minste 90% van de activiteiten van de overheidsonderneming vrijgestelde activiteiten zijn, tenzij de jaarwinst die met de niet vrij te stellen activiteiten wordt behaald hoger is dan € 15.000. De overheidsonderneming heeft dus in beginsel een ruimte van 10% voor commerciële activiteiten, maar die ruimte wordt begrensd door de jaarwinstgrens van € 15.000.

Wij zijn van mening dat, beoordeeld vanuit de voor deze wetgeving zeer belangrijke concurrentieoptiek, van een “vrije ruimte” voor commerciële activiteiten geen sprake behoort te zijn. In de MvT wordt terecht opgemerkt dat het bij de 10%-ruimte in absolute zin nog om omvangrijke activiteiten kan gaan (die dus tot een substantiële concurrentieverstoring kunnen leiden). Daarom is de winstgrens van € 15.000 toegevoegd. Wij wijzen erop dat ook een lage winst het resultaat kan zijn van omvangrijke activiteiten, bijvoorbeeld omdat tegen kostprijs wordt gewerkt. Er is dan ook zeker geen garantie dat de concurrentieverstoring bij een lage winstgrens gering zal zijn. Maar ook bij beperkte activiteiten kan concurrentieverstoring worden ervaren. In dit verband wordt gewezen op ondernemingen behorend tot het MKB.

Wat de uitvoering betreft, volgt hierna nog een tweetal opmerkingen.

Met de 90/10-verhouding in combinatie met de winstgrens van € 15.000 wordt beoogd de administratieve lasten voor de overheidsonderneming en de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst te beperken. Worden de grenzen niet overschreden, dan kan een administratieve uitsplitsing achterwege blijven en hoeft er geen aangifte te worden gedaan, aldus de MvT. Een vraag die in de MvT ten onrechte niet is beantwoord, is hoe een overheidsonderneming op een adequate wijze kan bepalen of een grens is overschreden zonder dat de daarvoor benodigde administratieve gegevens zijn uitgesplitst.

Voor de beoordeling van de 90/10-verhouding is een weging van de activiteiten van de overheidsonderneming nodig. In de MvT worden daarvoor verschillende factoren genoemd, zoals behaalde omzet, gemaakte kosten, verrichte arbeid en aangewend vermogen. Ook hier wijzen wij erop dat het voor een gelijk speelveld noodzakelijk is dat de uitvoering van de nieuwe regels correct plaatsvindt en een adequate controle door de Belastingdienst essentieel is. Gewaarborgd moet zijn dat bijvoorbeeld kosten op de juiste wijze worden toegerekend. Wij vinden het onjuist dat de MvT niet op de belangrijke uitvoerings- en controleaspecten is ingegaan.

De specifieke vrijstelling voor bekostigd onderwijs

Het conceptwetsvoorstel bevat een onderwijsvrijstelling voor door het Rijk bekostigde onderwijs- en (fundamentele) onderzoeksactiviteiten. Deze vrijstelling is automatisch van toepassing als die onderwijs-/onderzoeksactiviteiten ten minste 90% van de activiteiten van de belastingplichtige uitmaken en de bekostiging door het Rijk van dergelijk onderwijs/onderzoek 90% of meer bedraagt van de totale bekostiging. Ook aan de in beginsel 10% “vrije ruimte” voor bekostigde onderwijsinstellingen is een winstgrens van € 15.000 toegevoegd.

Wat de hier voorgestelde 90/10-verhouding en winstgrens van € 15.000 betreft, wijzen wij op ons hiervoor vermelde standpunt dat, beoordeeld vanuit de voor deze wetgeving zeer belangrijke concurrentieoptiek, van een “vrije ruimte” voor commerciële activiteiten geen sprake behoort te zijn.

Bij commerciële activiteiten van bekostigde onderwijsinstellingen gaat het dikwijls om opleidingen die in concurrentie met private onderwijsinstellingen worden aangeboden. De bestaande praktijk is dat private instellingen die meedingen naar opdrachten dikwijls het onderspit delven omdat bekostigde instellingen voor hun commerciële onderwijsactiviteiten lagere prijzen kunnen aanbieden. In dat verband is ook voor de private onderwijsinstellingen het moderniseren van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen van groot belang.

De specifieke vrijstelling voor zeehavenbeheerders

Het conceptwetsvoorstel voorziet in een vrijstelling voor het Havenbedrijf Rotterdam N.V., het Havenbedrijf Amsterdam N.V., Zeeland Seaports N.V., Groningen Seaports N.V. en het Havenschap Moerdijk. Wij onderschrijven deze vrijstelling en de daarbij vermelde argumentatie. Deze havenondernemingen concurreren alleen op Europees/mondiaal niveau en dus is voor deze ondernemingen een gelijk speelveld op nationaal niveau niet van belang. Zolang het nader onderzoek van de Europese Commissie naar staatssteun niet is afgerond en een gelijk Europees speelveld ontbreekt, kan Vpb-heffing van deze havenbedrijven niet aan de orde zijn.

Een evaluatietraject

De wijze waarop de nieuwe regels worden toegepast, is essentieel voor het creëren van een gelijk speelveld voor publieke en private ondernemingen. Daarom is inzicht in die toepassing noodzakelijk. Wij pleiten ervoor om in het wetsvoorstel een evaluatietraject vast te leggen met een eerste evaluatie na afronding van het eerste boekjaar waarin de nieuwe Vpb-regels moeten worden toegepast.

Hoogachtend,



Drs. C. Oudshoorn
Directeur Beleid