

Aan de voorzitter en de leden van de  
Vaste Commissie voor Financiën uit de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Binnenhof 4  
2513 AA DEN HAAG

## Briefnummer

14/11.425/K/Lou

## Den Haag

1 oktober 2014

## Onderwerp

Commentaar VNO-NCW en MKB-  
Nederland op het wetsvoorstel Wet  
modernisering Vpb-plicht  
overheidsondernemingen (34 003)

## Telefoonnummer

070-3490419

## E-mail

kamp@vnoncw-mkb.nl

Hoogedelgestrengedames en heren,

Met voldoening hebben wij kennisgenomen van de indiening bij uw Kamer van het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Een modernisering is noodzakelijk, omdat de bestaande beperkte Vpb-plicht voor overheidsondernemingen niet meer aansluit bij de veranderde verhouding tussen activiteiten van overheden en die van de private sector. De discussie over een modernisering loopt al vele jaren. Het is positief dat die discussie, mede onder druk van de Europese Commissie, nu in concrete voorstellen heeft geresulteerd. De nieuwe Vpb-regels zullen op 1 januari 2015 in werking treden voor boekjaren die op of na 1 januari 2016 aanvangen. Dit tijdschema, met 2015 als implementatiejaar, vinden wij redelijk.

Overheden houden zich in toenemende mate bezig met commerciële activiteiten, vooral op het gebied van de dienstverlening. Daardoor wordt de private sector met concurrentievervalsingen geconfronteerd. Het is niet voor niets dat private ondernemingen bij de Europese Commissie klachten over de bestaande Vpb-wetgeving hebben ingediend. Het voorliggende wetsvoorstel is voor de private sector dan ook van groot belang, omdat het beoogt op Vpb-gebied een gelijk speelveld te creëren. Overigens ontbreekt ook op btw-gebied een gelijk speelveld. Dat de Europese Commissie de aanpak daarvan als prioriteit heeft aangemerkt, geeft hoop dat ook de Europese btw-regels in overeenstemming met de veranderde verhouding tussen overheid en markt zullen worden gebracht.

Het voorliggende wetsvoorstel is voorafgegaan door een conceptwetsvoorstel waarover in april/mei van dit jaar een internetconsultatie is gehouden. Ook wij hebben op de consultatieversie gereageerd. Waar nodig, wordt in dit commentaar gerefereerd aan het conceptwetsvoorstel en onze reactie daarop. Ook wordt een relatie gelegd met het investingsbeleid van de overheid.

### **Inhoud van deze reactie**

Onze reactie op het voorliggende wetsvoorstel spitst zich toe op:

- De vormgeving van de belastingplicht  
 O.a. wordt ingegaan op de vraag hoe een juiste uitvoering wordt gewaarborgd.
- De belastingplicht voor directe overheidsondernemingen – het begrip onderneming. O.a. wordt een relatie gelegd met het investingsbeleid van de overheid en de verplichting tot het hanteren van een integrale kostprijsberekening op grond van de Wet Markt en Overheid.
- De vrijstelling voor overheidstaken.  
 O.a. worden kanttekeningen geplaatst bij in de MvT gegeven voorbeelden.
- De specifieke vrijstelling voor bekostigd onderwijs en onderzoek.  
 Ten onrechte wordt de – overigens geschrapte – “vrije ruimte” voor commerciële activiteiten gehandhaafd. Ook is er onduidelijkheid over de nieuwe 70%-norm voor bekostigd onderwijs.
- De specifieke vrijstelling voor zeehavenbeheerders  
 Wij onderschrijven de voorgestelde vrijstelling.
- De culturele sector  
 O.a. wordt de vrees van de sector geuit dat de introductie van de Vpb-plicht de ontwikkeling naar cultureel ondernemerschap afremt.
- Een evaluatietraject  
 Wij pleiten ervoor om in het wetsvoorstel een evaluatietraject op te nemen.

### **De vormgeving van de belastingplicht – waarborg juiste uitvoering?**

Voor overheidsondernemingen geldt nu geen Vpb-plicht, tenzij zij behoren 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). In het wetsvoorstel wordt het algemene uitgangspunt van “geen belastingplicht, tenzij” gewijzigd in “belastingplicht, tenzij”. Wij onderschrijven dit nieuwe uitgangspunt, dat ertoe leidt dat ook overheidsondernemingen in beginsel Vpb-plichtig zijn.

Uit het wetsvoorstel 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. Wij wijzen erop dat het voor een gelijk speelveld essentieel is dat ook de uitvoering van de nieuwe Vpb-regels correct is. Hoe wordt een juiste uitvoering – zoals op het punt van de vermogensetikettering en kostenallocatie – gewaarborgd? Het is ons niet duidelijk hoe in dit verband de in de MvT, onder 7., genoemde raamafspraken met VNG, IPO en UvW moet worden beoordeeld, waarbij met betrekking tot de invoering van het wetsvoorstel gesproken wordt over een “effectieve en efficiënte werkwijze” met als doel “de administratieve lasten van de medeoverheden en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst zo veel mogelijk te beperken.”

### **De belastingplicht voor 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 vanuit concurrentieoogpunt vanzelfsprekend.

### *Het element “deelname aan het economische verkeer” in relatie tot het investingsbeleid van de overheid*

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. Daarbij wordt in de MvT opgemerkt dat het niet ter zake doet dat de overheid ervoor had kunnen kiezen de dienst tegen betaling van een private partij af te nemen.

Wat het in- of uitbesteden van diensten door de overheid betreft, hechten wij eraan om ook in dit verband onze bezwaren te uiten tegen de koers die het kabinet vaart. Die koers leidt ertoe dat de Rijksoverheid o.a. schoonmaakwerkzaamheden, beveiligingstaken en koeriers- en transportdiensten zelf gaat uitvoeren. Ook in andere sectoren ervaren steeds meer ondernemers dat (ook decentrale) overheden in toenemende mate zelf activiteiten gaan uitvoeren die voorheen aan de markt werden uitbesteed. Wij noemen trainings- en opleidingsinstituten, re-integratiebedrijven, ict-bedrijven, cateringbedrijven, groenbedrijven, recyclingbedrijven, reinigingsbedrijven en bedrijven die arbodiensten, ingenieursdiensten en fotografiediensten aanbieden. Toegespitst op het voorliggende wetsvoorstel, zijn bij ons de volgende vragen gerezen:

- Leidt de door het kabinet ingezette koers van meer inbesteden er niet toe dat steeds vaker sprake zal zijn van het ontbreken van deelname aan het economische verkeer en dus van het ontbreken van een Vpb-plicht?
- Zo ja, is dan niet het ongewenste resultaat dat ondernemers in de private sector niet alleen worden verdrongen – met alle gevolgen voor de werkgelegenheid en investeringen van dien – maar dat de overblijvende ondernemers op het punt van de Vpb geen gelijk speelveld krijgen, omdat de inbesteding niet tot een Vpb-plicht leidt?

Wat inbesteding betreft, bepleiten wij ook in het kader van dit wetsvoorstel een wettelijk geborgd controlemechanisme met betrekking tot plannen van de overheid. Uitgangspunt daarbij moet zijn dat taken worden uitbesteed, tenzij de overheid kan aantonen dat inbesteding leidt tot een betere prijs-/kwaliteitverhouding en dus tot een betere besteding van publieke middelen.

#### *Het element “winststreven”*

In de MvT (4.1.2.3.) wordt een toelichting gegeven op het winststreven als element van het begrip onderneming. Zo wordt een winstoogmerk aangenomen als er doorlopende overschotten zijn. Verder wordt het volgende opgemerkt: “Als de publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht voor individuele derden, ..... waarvoor vanuit fiscale optiek een niet-kostendekkende vergoeding wordt ontvangen, ligt het voor de hand om aan te nemen dat met deze activiteiten in zijn algemeenheid geen structurele overschotten worden behaald. Een winstoogmerk wordt dan niet aangenomen.” Refererend aan de zinsnede “*een niet-kostendekkende vergoeding*” pleiten wij ervoor om ook in het kader van dit wetsvoorstel te memoreren dat overheden op grond van de Wet Markt en Overheid verplicht zijn een integrale kostprijsberekening te hanteren.

### *Voorbeelden van Vpb-plichtige overheidsondernemingen*

In een voorbeeld in de MvT (4.1.2.2.) wordt een bedrijfsafvalophaaldienst als verondersteld Vpb-plichtige overheidsonderneming genoemd. Wij gaan ervan uit dat ook in de volgende situaties sprake is van een Vpb-plicht:

- Overheidsondernemingen die bedrijfsafval inzamelen en huishoudelijk afval en bedrijfsafval be- en verwerken (zoals recycling, verbranding en het storten van afval).
- Overheidsondernemingen die de opdracht “inzameling huishoudelijk afval” via een aanbesteding hebben verkregen, omdat sprake is geweest van het “in de markt zetten” van deze activiteit.
- Gemeenten die jachthavens/passantenhavens voor pleziervaartuigen exploiteren.

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 vrijstelling voor overheidstaken**

Voor de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden geldt van rechtswege een vrijstelling, tenzij met de uitoefening van die overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden. Een definitie van overheidstaak wordt niet gegeven. Of sprake is van een overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid is niet altijd duidelijk, zo wordt in de MvT gesteld, maar er is in ieder geval sprake van een overheidstaak indien een taak bij (Grond)wet is opgelegd. In ons commentaar op het conceptwetsvoorstel hebben wij ervoor gepleit 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.

In de MvT wordt gesteld dat verder als uitgangspunt kan worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld “als overheid”. Wij wijzen 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, past niet meer bij de publiek-private verhoudingen. Daarom heeft de Europese Commissie aanpassing daarvan als prioriteit aangemerkt. Ligt het onder die omstandigheden voor de hand om de btw-regelgeving als houvast voor de uitleg van “overheidstaak” te hanteren?

Als voorbeelden van activiteiten die niet tot een Vpb-plicht leiden wordt in de MvT o.a. het opruimen van zwerfafval genoemd. Deze activiteit wordt ook door private partijen verricht. Wij vragen ons dan ook af hoe dit voorbeeld zich verhoudt tot de hiervoor genoemde zinsnede “tenzij met de uitoefening



van die overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden.” Ook worden voorbeelden van overheidstaken genoemd waarmee volgens de MvT “mogelijk” in concurrentie wordt getreden: leerlingenvervoer, re-integratie in het kader van sociale werkvoorziening, crematoria, exploitatie van vastgoed, waaronder de exploitatie van sporthallen en zwembaden, het aanbieden van cursussen, en vervoer. Wij wijzen erop dat deze taken ook door private partijen worden uitgevoerd en dat de toevoeging “mogelijk” dus niet op zijn plaats is.

Bij de opmerking in de MvT dat het gaat om een open norm die in de praktijk moet worden ingevuld, onderschrijven wij het voordeel van toekomstbestendigheid, maar ook het nadeel van rechtsonzekerheid. De vraag rijst hoe onduidelijkheden worden weggenomen. In de MvT op het conceptwetsvoorstel werd op dit punt gemeld dat bij onduidelijkheid (voor)overleg met de Belastingdienst mogelijk is. Is dat nog steeds de bedoeling? Zo ja, wat zijn de toetsingscriteria voor de Belastingdienst? En hoe wordt rechtsongelijkheid voorkomen?

### **De specifieke vrijstelling voor bekostigd onderwijs en onderzoek**

#### *Vrije ruimte in onderwijsvrijstelling ten onrechte niet geschrapt*

De internetconsultatie heeft tot wijzigingen geleid. Een daarvan betreft de “vrije ruimte” voor commerciële activiteiten. Volgens het conceptwetsvoorstel zouden de vrijstellingen automatisch van toepassing zijn bij ten minste 90% vrijgestelde activiteiten, tenzij de jaarwinst van de niet vrije te stellen activiteiten hoger is dan € 15.000. In ons commentaar op het conceptwetsvoorstel hebben wij ernstig bezwaar gemaakt tegen deze “vrije ruimte” voor commerciële activiteiten. Vanuit de voor deze wetgeving essentiële concurrentieoptiek vinden wij het onjuist dat het resultaat van commerciële activiteiten in een Vpb-vrijstelling wordt meegetrokken. Dat de “vrije ruimte” in het voorliggende wetsvoorstel grotendeels is geschrapt, is dan ook een belangrijke verbetering ten opzichte van het conceptwetsvoorstel.

Deze verbetering is niet doorgetrokken tot de onderwijs sfeer. Integendeel. In de specifieke vrijstelling voor bekostigd onderwijs en onderzoek is de mogelijkheid voor onbelaste commerciële activiteiten zelfs vergroot. De vrijstelling is van rechtswege van toepassing als de activiteiten voor 90% of meer (artikel 6b: “uitsluitend of nagenoeg uitsluitend”) bestaan uit bekostigde onderwijs- of onderzoeksactiviteiten. Het winstmaximum van € 15.000, dat in het conceptwetsvoorstel was opgenomen, is geschrapt.

Het laten vervallen van het winstmaximum wekt verbazing, omdat die wijziging haaks staat op de opmerking bij het conceptwetsvoorstel dat het bij de 10%-ruimte in absolute zin nog om omvangrijke activiteiten kan gaan en dat daarom is voorzien in een winstmaximum van € 15.000. Overigens wijzen

wij erop – evenals in ons commentaar op het conceptwetsvoorstel – dat ook bij handhaving van dit maximum nog steeds van omvangrijke commerciële activiteiten sprake kan zijn. Ook activiteiten van substantiële omvang kunnen leiden tot een lage winst, bijvoorbeeld omdat tegen kostprijs wordt gewerkt. Er is dus zeker geen garantie dat de concurrentieverstoring bij een lage winst gering zal zijn. Maar ook bij kleinschalige commerciële activiteiten kan concurrentieverstoring worden ervaren. In dit verband wordt gewezen op private onderwijsinstellingen die behoren tot het MKB.

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. Wij dringen erop aan om de “vrije ruimte” ook in de specifieke vrijstelling voor bekostigd onderwijs te schrappen, omdat daardoor de invloed van een Vpb-vrijstelling op de prijsstelling wordt uitgeschakeld. En dat betekent minder concurrentieverstoring.

#### *Onduidelijkheid over nieuwe 70%-norm bekostigd onderwijs*

Nieuw ten opzichte van het conceptwetsvoorstel is dat van vrij te stellen bekostigde onderwijs- of onderzoeksactiviteiten sprake als het onderwijs of het onderzoek hoofdzakelijk (voor 70% of meer) wordt bekostigd door publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld, uit wettelijk lesgeld of uit bijdragen die worden ontvangen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen dan wel marginale contractuele tegenprestatie wordt gevraagd. Wij missen in de toelichting een beschrijving van de gevolgen voor de concurrentieverhoudingen. De toelichting wekt de indruk dat het beperken van de administratieve lasten de enige argumentatie voor de 70%-norm is. Is die indruk juist of hebben ook andere overwegingen een rol gespeeld?

#### **De specifieke vrijstelling voor zeehavenbeheerders**

Het wetsvoorstel bevat een vrijstelling voor Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenschap Moerdijk, N.V. Port of Den Helder en Zeeland Seaports N.V. Wij onderschrijven deze vrijstelling en de daarvoor gegeven 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 positieve ontwikkeling is dat de Europese Commissie recentelijk aan andere lidstaten vragen heeft gesteld over de wijze waarop zij met zeehavens omgaan.

### **De culturele sector**

Wij betreuren dat in de MvT geen aandacht is besteed aan de culturele sector. De verandering 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, is aandacht voor deze sector naar onze mening op zijn plaats. 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. Is de vrees dat de introductie van de Vpb-plicht deze ontwikkeling afremt terecht? 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?

### **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. Evenals in ons commentaar op het conceptwetsvoorstel bepleiten wij ook nu het opnemen van een evaluatietraject in het wetsvoorstel. Een eerste evaluatie zou naar onze mening moeten plaatsvinden na afronding van het eerste boekjaar waarin de nieuwe Vpb-regels moeten worden toegepast.

Wij verzoeken u deze reactie bij uw beschouwingen over het wetsvoorstel te betrekken. Een kopie van deze reactie is heden gestuurd naar de Staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,

Dr. C. Oudshoorn  
 Directeur Beleid