Belastingplicht overheidsbedrijven

Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant

Inhoudsopgave

1. Inleiding 2
2. Afwegingen 2
3. Huidige regelgeving en uitgangspunten van de ondernemingsvariant 5
   3.1. Huidige regelgeving 5
   3.2. Uitgangspunten van de ondernemingsvariant 6
4. Drijven van een onderneming 7
   4.1. Deelname aan het economische verkeer 8
   4.2. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid 9
   4.3. Winstoogmerk 10
   4.4. In concurrentie treden 12
5. Vrijstellingen 13
6. Inventarisatie van overheidsbedrijven 14
   6.1 Opzet van de inventarisatie 14
   6.2 Uitkomsten voor gemeenten 15
   6.3 Uitkomsten voor provincies en waterschappen 23
   6.4 Uitkomsten voor het Rijk en voor overige publiekrechtelijke rechtspersonen 25
7. Financiële en administratieve gevolgen 30
   7.1 Financiële gevolgen 30
   7.2. Administratieve gevolgen 31
8. Mogelijke uitbreiding van de huidige vrijstellingen 32
   8.1. Publieke taken 33
   8.2. Kleine gevallen 35
   8.3. Andere overwegingen die een rol spelen bij uitbreiding 36
9. Verhouding met de wet Markt en Overheid 37
   9.1. Aangrijpingspunt 37
   9.2. Reikwijdte 38
10. Omzetbelasting en overdrachtsbelasting 38
   10.1. Omzetbelasting 38
   10.2. Overdrachtsbelasting 40
11. Samenvatting 41
   11.1 Vennootschapsbelasting 41
   11.2. Omzetbelasting en overdrachtsbelasting 44
Bijlage 1: Schema beoordeling drijven onderneming bij stichting/vereniging 45
Bijlage 2: Overzicht activiteiten overheidsbedrijven 46

1. Inleiding

Vanuit de Eerste en Tweede Kamer is in de afgelopen jaren verschillende malen verzocht om modernisering van de belastingplicht van overheidsbedrijven voor de vennootschapsbelasting. De achtergrond hiervan is de bezorgdheid over mogelijke concurrentieverstoring bij activiteiten die zowel worden verricht door de overheid als door private partijen. Daarbij kan concurrentie-verstoring op verschillende gebieden plaatsvinden. Verstoring van een gelijk speelveld doordat bepaalde partijen geen of minder vennootschapsbelasting betalen is daar één van. Daarnaast doet de Europese Commissie (hierna: EC) sinds 1997 in diverse lidstaten (waaronder Nederland) onderzoek naar de vrijstelling voor overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting.

In september 2007 heeft mijn ambtsvoorganger de notitie belastingplicht overheidsbedrijven aan de Tweede Kamer aangeboden.[1] In die notitie is een viertal mogelijkheden geschetst voor de wijze waarop overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting betrokken zouden kunnen worden. Tijdens een algemeen overleg over die notitie op 20 mei 2008 heeft een meerderheid van de Kamer aangegeven een voorkeur te hebben voor de zogenoemde ondernemingsvariant. Naar aanleiding hiervan heeft mijn ambtsvoorganger toegezegd om een nader inventariserend onderzoek te doen naar de voor- en nadelen van deze variant, waarbij de mogelijkheden met betrekking tot vrijstellingen zouden worden meegenomen. Tevens heeft hij toegezegd in dit onderzoek te betrekken de mogelijkheden en onmogelijkheden om overheidsinstellingen in de BTW-heffing te betrekken en om hen overdrachtsbelasting te laten betalen.[2] Met deze notitie wordt aan die toezeggingen voldaan.

In de notitie worden de huidige regels voor de belastingplicht van overheidsbedrijven voor de vennootschapsbelasting beschreven en wordt aangegeven welke verandering de ondernemingsvariant daarin zou aanbrengen. Vervolgens wordt geschetst welke categorieën overheidsbedrijven bij die variant belastingplichtig zouden kunnen worden en wat de gevolgen daarvan zouden zijn. Voorts wordt bezien in hoeverre de bestaande vrijstellingen kunnen worden aanpast en tenslotte wordt aandacht besteed aan de relatie met de wet Markt en Overheid.[3] Wat de BTW betreft worden de ervaringen in enkele landen met een ander systeem geschetst. Ten aanzien van de overdrachtsbelasting wordt aangegeven hoe verkrijgingen door de overheid worden behandeld.

2. Afwegingen

De activiteiten van de overheid beslaan een heel breed speelveld. Een groot deel van die activiteiten wordt verricht vanuit de wettelijke taken van de overheid en kunnen worden aangeduid als publieke taken. Dat wil niet zeggen dat de overheid deze taken ook zelf uitvoert. Een deel van deze publieke taken wordt van overheidswege uitgevoerd door particuliere bedrijven. Daarnaast verricht of financiert de overheid vanuit de zorg voor de burger en het bedrijfsleven een scala aan taken, terwijl een deel van die overheidsactiviteiten inmiddels ook geheel of gedeeltelijk privaat

1 Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1.

2 Handelingen II 2007/08, 31 213, nr. 3.

3 Wet van 24 maart 2011 tot wijziging van de Mededingingswet ter invoering van regels inzake ondernemingen die deel uitmaken van een publiekrechtelijke rechtspersoon of die hiermee zijn verbonden (aanpassing Mededingingswet ter invoering van gedragsregels voor de overheid).

kunnen en worden aangeboden en gefinancierd. Soms betreedt de overheid zelf als gewone ondernemer de markt. Juist deze ontwikkelingen, waarbij de afbakening van de publieke taken niet meer zo scherp te maken is, levert risico's op voor de concurrentieverhoudingen. Om oneerlijke concurrentie door marktactiviteiten van overheidsorganisaties tegen te gaan, zijn regels opgesteld in de Wet Markt en Overheid. Om oneerlijke concurrentie in fiscale zin tegen te gaan, zijn regels opgesteld in onder andere de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb).

De huidige wettelijke bepaling inzake de belastingplicht van overheidsbedrijven dateert uit 1956. Uitgangspunt van deze regeling was – kort gezegd – om concurrerende overheidsbedrijven op gelijke voet als particuliere ondernemingen in de heffing voor de vennootschapsbelasting te betrekken, zodat voor de vennootschapsbelasting een zo gelijk mogelijk speelveld zou worden gecreëerd.

Alhoewel de economische ordening sindsdien aan verandering onderhevig is geweest, is die wettelijke bepaling niet wezenlijk veranderd. De afgelopen decennia is een steeds meer gemengde markt ontstaan waarvan in 1956 nog nauwelijks sprake was. Deze gemengde markt, waarop enerzijds private partijen actief zijn en anderzijds overheidsbedrijven, heeft ertoe geleid dat de huidige wettelijke bepaling ook niet meer aansluit bij de economische werkelijkheid. Immers, vennootschapsbelasting wordt geheven over de winst van ondernemingen. Als overheidsbedrijven en particuliere ondernemingen, die beide ondernemingsactiviteiten verrichten, niet op dezelfde wijze in de heffing worden betrokken, kan dit tot gevolg hebben dat voor overheidsbedrijven een oneigenlijk voordeel ontstaat.

Het ligt daarom voor de hand de wettekst aan te passen aan de activiteiten waarmee de overheid tegenwoordig de markt betreedt. Daarbij zou de oorspronkelijke gedachte achter de huidige wettekst – concurrerende activiteiten van overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting te betrekken – wederom het uitgangspunt moeten zijn. Door de ondernemingsactiviteiten van de overheid op gelijke wijze in de belastingheffing te betrekken ontstaat alsdan (opnieuw) een gelijk speelveld (level playing field) binnen de vennootschapsbelasting.

Zowel vanuit de gedachte van een gelijk speelveld als vanuit de huidige systematiek van de Wet Vpb – kort gezegd belastingheffing over ondernemingswinsten – is een keuze vóór de ondernemingsvariant de meest logische keuze. De ondernemingsvariant houdt namelijk in dat overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting net zo worden behandeld als particuliere bedrijven. Door invoering van de ondernemingsvariant zal niet alleen iedere mogelijke concurrentieverstoring binnen de vennootschapsbelasting worden weggenomen, maar zal ook aan de grootste bezwaren van de EC tegen de huidige situatie tegemoet gekomen worden. De EC doet namelijk al geruime tijd onderzoek naar de wijze waarop overheidsbedrijven in Nederland in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. Punt van zorg bij de EC hierbij is dat overheidsbedrijven, door het niet betrokken zijn in de vpb-heffing, staatssteun ontvangen die niet verenigbaar is met de interne markt. De ondernemingsvariant zou deze zorg weg kunnen nemen, waardoor voorkomen wordt dat de EC verdere stappen onderneemt.

Ik realiseer mij echter terdege dat aan invoering van de ondernemingsvariant een aantal maatschappelijke en uitvoeringstechnische bezwaren kleeft.

Zo zal invoering van de ondernemingsvariant tot gevolg hebben dat bij een groot aantal overheidsbedrijven belastingplicht of discussie over belastingplicht zal ontstaan. Dit aantal zal naar verwachting alleen maar toenemen doordat de overheid, zowel op centraal niveau als op decentraal niveau, thans wordt aangemoedigd om steeds efficiënter samen te werken (bijvoorbeeld via shared-service centers). Ook worden gesubsidieerde (overheids)instellingen steeds meer tot ondernemerschap gestimuleerd om zo, meer dan in het verleden het geval was, zelf in eigen middelen te kunnen voorzien. Door deze ontwikkelingen zullen samenwerkingsverbanden en gesubsidieerde instellingen steeds vaker onder de ondernemingsvariant belastingplichtig worden.

Invoering van belastingplicht voor de vennootschapbelasting zal daardoor leiden tot substantiële additionele administratieve lasten. Deze zullen het grootst zijn bij directe overheidsbedrijven, dat wil zeggen bedrijven die een dienstonderdeel van een overheidsinstelling vormen. Dat komt onder andere doordat de overheidsinstelling waarvan zij deel uitmaken, de vraag moet beantwoorden in welke mate haar inkomsten en uitgaven moeten worden toegerekend aan de activiteiten die in de belastingheffing worden betrokken. Dit kan betekenen dat zij een afzonderlijke administratie moeten gaan voeren. Voor de Belastingdienst zal de ondernemingsvariant een substantiële uitbreiding van de uitvoeringslasten tot gevolg hebben.

Ook zal de ondernemingsvariant tot gevolg hebben dat diensten die de overheid verleent en die geen zuiver collectief karakter hebben, mogelijk in de heffing worden betrokken. Bij ongewijzigde overheidsbijdragen zou dit of een opwaarts effect op de prijzen van die diensten kunnen betekenen of een extra beslag op de financiële middelen kunnen leggen.

Deze maatschappelijke en uitvoeringstechnische bezwaren zou ik eerst verder willen verkennen, om te bezien of de grootste pijnpunten weggenomen kunnen worden, zodat de ondernemingsvariant op termijn mogelijk zou kunnen worden ingevoerd. Een belangrijk onderdeel van deze verkenning is hoe een mogelijke en wenselijke uitbreiding van de vrijstellingen eruit zou kunnen zien.

Tevens zou ik nader willen bezien welke faciliteiten, die de wet thans kent, ook voor overheidsbedrijven mogelijk uitkomst zouden kunnen bieden. Gedacht zou hierbij kunnen worden aan de bestedingsreserve. Daarnaast zou ook de optionele belastingplicht, welke dit jaar in de Geefwet (Kamerstuk: 33006) is ingevoerd voor culturele instellingen, mogelijk uitgebreid kunnen worden naar overheidsbedrijven. Hierbij dient uiteraard wel rekening gehouden te worden met de Europese staatssteunregelgeving.

Naast onderzoek naar de mogelijke uitbreiding van de vrijstellingen zullen de financiële gevolgen van invoering van de ondernemingsvariant in kaart moeten worden gebracht. In dat kader zal ook een eventuele compensatie op grond van de Financiële-verhoudingswet in het onderzoek moeten worden betrokken.

Tussen de overheid en de private sector is binnen de BTW al sprake van een gelijk speelveld. Immers, voor zover de overheid op een markt dezelfde prestaties aanbiedt als private partijen, wordt zij voor die prestaties voor de BTW hetzelfde behandeld als een private partij.
Waar gemeenten, provincies en kaderwetgebieden niet in de BTW-heffing zijn betrokken omdat zij *niet-ondernemersprestaties* verrichten, is een compensatiefonds voor de inkoop-BTW in het leven geroepen om het uitbesteden niet te belemmeren.
Op Europees niveau is de EC in haar mededeling van 6 december 2011, over de toekomst van de BTW, ondermeer ingegaan op de BTW-behandeling van de overheid. De EC wijst daarbij op de mogelijk aanzienlijke gevolgen voor de kosten van publieke goederen indien deze meer in de BTW-heffing zouden worden betrokken.

Voor de overdrachtsbelasting geldt een vrijstelling voor in Nederland gelegen onroerende zaken en beperkte rechten daarop die de overheid als zodanig – en daarmee in het kader van haar publieke taak – verkrijgt. De vrijstelling leidt in de praktijk niet tot problemen.

3. Huidige regelgeving en uitgangspunten van de ondernemingsvariant

3.1. Huidige regelgeving

Onder de huidige regelgeving wordt de winst van rechtspersonen doorgaans betrokken in de vennootschapsbelasting. Rechtspersonen zijn voor al hun activiteiten belastingplichtig, ongeacht of die activiteiten feitelijk ondernemingsactiviteiten zijn. Een uitzondering geldt voor stichtingen en verenigingen: die zijn slechts belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven.

De overheid bezit rechtspersoonlijkheid. Dit vloeit voort uit het Burgerlijk Wetboek, waarin is vastgelegd dat het Rijk, de provincies, de gemeenten, de waterschappen en lichamen die krachtens de Grondwet een verordenende bevoegdheid hebben, publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid bezitten.[4] Behalve de overheid zelf komen nog andere publiekrechtelijke rechtspersonen voor. Dat zijn lichamen die bij wet zijn opgericht en daarbij rechtspersoonlijkheid hebben gekregen, terwijl zij geen privaatrechtelijke rechtsvorm hebben. Als voorbeelden kunnen de rijksuniversiteiten worden genoemd.

Het is mogelijk dat een publiekrechtelijke rechtspersoon of een onderdeel daarvan zelf een bedrijf uitoefent. In dat geval wordt gesproken van een direct overheidsbedrijf. Ook is het mogelijk dat een overheidsinstelling dit doet via een (privaatrechtelijke) rechtspersoon die geheel in haar handen is doordat zij alle aandelen bezit of de bestuurders kan benoemen en ontslaan.[5] In dat geval wordt gesproken van een indirect overheidsbedrijf. Meestal heeft dat de vorm van een NV, een BV of een stichting.

Zowel directe als indirecte overheidsbedrijven zijn onder de huidige regelgeving alleen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien zij bedrijfsactiviteiten uitoefenen die limitatief zijn opgesomd in de Wet Vpb.[6] Onder die opsomming vallen bijvoorbeeld

4 Artikel 1, eerste lid, boek 2 BW.
5 Artikel 2, zevende lid, Wet Vpb.
6 Artikel 2, derde lid, Wet Vpb.

nijverheidsbedrijven, handelsbedrijven en landbouwbedrijven. Een categorie als diensten valt niet onder die opsomming. Daarnaast is in de afgelopen decennia een aantal indirecte overheidsbedrijven afzonderlijk belastingplichtig gemaakt.[7] Voorbeelden hiervan zijn de NV Bank Nederlandse Gemeenten, het Nederlands Meetinstituut NV en Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij.

Achterliggende gedachte van deze beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven (die stamt uit 1956) is dat overheidsbedrijven, voor zover zij zich meten met bestaande gelijksoortige particuliere ondernemingen, in beginsel in de heffing moeten worden betrokken. Met de limitatieve opsomming van belastingplichtige activiteiten is destijds een praktische oplossing gekozen voor de afbakening tussen wat toen als concurrerende overheidsactiviteiten werd beschouwd en als overheidsactiviteiten waarbij het gemeenschapsbelang op de voorgrond staat. Er is bewust geen onderscheid gemaakt naar de vorm – direct dan wel indirect – waarin het overheidsbedrijf wordt uitgeoefend.

Sinds de invoering in 1956 zijn de wettelijke bepalingen inzake de belastingplicht van overheidsbedrijven niet wezenlijk gewijzigd. Op veel terreinen is echter steeds meer overlap ontstaan tussen activiteiten van de overheid en van de particuliere sector. Enerzijds heeft zich een uitbreiding van de activiteiten van de overheid voorgedaan. Dit is gepaard gegaan met een tendens om overheidsactiviteiten te verzelfstandigen, dat wil zeggen het op afstand plaatsen van de overheid. Dit is gerealiseerd door die activiteiten onder te brengen in een afzonderlijke publiek- dan wel privaatrechtelijke rechtspersoon of in een zelfstandig bestuursorgaan (ZBO). Een ZBO kan rechtspersoonlijkheid hebben, maar een voorwaarde is dit niet. Verzelfstandiging leidt voor de vennootschapsbelasting echter alleen tot belastingplicht als de zeggenschap over die rechtspersoon geheel of gedeeltelijk overgaat naar de private sector.[8] Het laatste is echter lang niet altijd het geval geweest. Anderzijds is de particuliere sector steeds vaker actief op terreinen – bijvoorbeeld nutsbedrijven – die voorheen golden als typische overheidsterreinen.

3.2. Uitgangspunten van de ondernemingsvariant

De ondernemingsvariant voor de belastingplicht van overheidsbedrijven houdt in dat voor deze bedrijven de algemene regels voor de belastingplicht van toepassing worden die gelden voor de rechtsvorm waarin het bedrijf wordt uitgeoefend. Dat betekent het volgende:

- de beperking van de belastingplicht van overheidsbedrijven tot een limitatief opgesomde lijst van activiteiten vervalt;
- overheidsinstellingen worden belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven;
- stichtingen en verenigingen (hierna: stichtingen[9]) die geheel in handen zijn van de overheid worden belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven;
- NV's en BV's die geheel in handen zijn van de overheid worden voor al hun activiteiten belastingplichtig. Dat geldt dus niet alleen voor activiteiten waarmee zij in concurrentie

7 Artikel 2, zevende lid, Wet Vpb.

8 In dit verband wordt daarmee bedoeld het bezit van de aandelen of de bevoegdheid om bestuurders te benoemen of te ontslaan (zie artikel 2, zevende lid, Wet Vpb).

9 Voor indirecte overheidsbedrijven die niet de vorm van een BV of NV hebben, is de stichting de meest voorkomende rechtsvorm. De vereniging komt echter wel voor, bijvoorbeeld de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. Eén stichting, de Staatsloterij, is afzonderlijk belastingplichtig gemaakt.

treden met particuliere bedrijven, maar ook voor activiteiten waarbij dit niet het geval is.

Hiermee ontstaat voor de fiscale behandeling in beginsel een volledig gelijk speelveld tussen overheidsbedrijven en bedrijven in de particuliere sector.

Op elk overheidsniveau komen NV's en BV's voor die nu niet belastingplichtig zijn, maar dit onder de ondernemingsvariant wel zouden worden. Of feitelijk aan heffing zal worden toegekomen, hangt uiteraard af van de vraag of de betrokken instelling fiscale winst realiseert. De activiteiten die deze NV's en BV's uitoefenen lopen sterk uiteen. Een voorbeeld op rijksniveau is de Nederlandsche Bank NV. Alhoewel die een publiekrechtelijke taak uitoefent, zou die belastingplichtig worden en – als zij winst behaalt – ook feitelijk belasting moeten gaan betalen. Een voorbeeld op regionaal niveau vormen de regionale ontwikkelingsmaatschappijen, op gemeentelijk niveau kunnen de verschillende gemeentelijke NV's of BV's die een theater (zoals een stadsschouwburg) exploiteren, worden genoemd. Bij een andersoortige publiekrechtelijke rechtspersoon valt te denken aan een vastgoed BV in handen van een rijksuniversiteit.

Voor de beoordeling of overheidsstichtingen of overheidsinstellingen een onderneming drijven, moeten hun activiteiten die daarvoor in aanmerking zouden kunnen komen, worden getoetst aan de criteria voor het drijven van een onderneming die in de jurisprudentie zijn ingevuld. Die jurisprudentie is ontwikkeld voor de private sector. Voor de overheidsector had zij geen betekenis, omdat daar de aard van de activiteiten bepalend was voor belastingplicht.

4. Drijven van een onderneming

Volgens vaste jurisprudentie is in fiscale zin sprake van het drijven van een onderneming voor zover met behulp van 1) een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid 2) wordt deelgenomen aan het economische verkeer 3) met het oogmerk daarmee winst te behalen. Deze voorwaarden zijn cumulatief: aan alle drie moet zijn voldaan. Indien een winststreven ontbreekt, kan via een in de Wet Vpb[10] opgenomen vierde criterium – het zogenoemde concurrentiecriterium – alsnog tot belastingplicht worden gekomen.

De toets of sprake is van het drijven van een onderneming moet, als er verschillende activiteiten worden uitgeoefend, op het niveau van elke afzonderlijke activiteit plaatsvinden. Een activiteit kan uiteraard alleen afzonderlijk worden beoordeeld als er een zekere zelfstandigheid aan kan worden toegekend. Als de activiteiten naar hun aard verschillen, maar wel sterk met elkaar verweven zijn, is een gescheiden beoordeling niet aan de orde. Dit is met name het geval indien het lichaam bij de deelname aan het maatschappelijke verkeer met zijn geheel aan activiteiten als eenheid optreedt.

De vier criteria worden hierna afzonderlijk besproken. Daarbij zijn ter verduidelijking enkele voorbeelden opgenomen. Doordat de criteria nauw samenhangen is het in de praktijk vaak moeilijk om ze afzonderlijk toe te passen. Bij de beoordeling of sprake is van het drijven van een onderneming worden in beginsel alle criteria bekeken. Omdat bij veel activiteiten van de overheid

10 Artikel 4, Wet Vpb.

geen sprake zal zijn van deelname aan het economische verkeer, wordt gestart met deze voorwaarde omdat daarmee direct al de grootste schifting plaatsvindt tussen ondernemingsactiviteiten en niet-ondernemingsactiviteiten.

4.1. Deelname aan het economische verkeer

Over het begrip deelname aan het economische verkeer bestaat weinig jurisprudentie. In de jurisprudentie wordt deelname aan het economische verkeer aangenomen indien prestaties (activiteiten) worden verricht buiten de eigen kring. Dit onderscheid schiet tot op zekere hoogte tekort als het gaat om de activiteiten van overheidsbedrijven. Dat komt doordat overheidsbedrijven niet alleen activiteiten verrichten voor de eigen organisatie of voor individuele afnemers (andere individuele publiekrechtelijke lichamen, individuele bedrijven of individuele burgers), maar vooral ook voor het algemene publiek.

Het ligt voor de hand om activiteiten van overheidsbedrijven ten behoeve van de eigen organisatie te beschouwen als prestaties binnen de eigen kring. Activiteiten ten behoeve van individuele afnemers (bijvoorbeeld het ophalen van huisvuil) kunnen daarentegen beschouwd worden als prestaties buiten de eigen kring. Zeker als die prestaties worden geleverd tegen een vergoeding zal sprake zijn van deelname aan het economische verkeer. Het begrip vergoeding moet daarbij ruim worden opgevat. Het omvat niet alleen "gewone" prijzen, zoals bijvoorbeeld een huurprijs, maar ook heffingen die worden opgelegd voor bepaalde diensten, bijvoorbeeld afvalstoffenheffingen voor het ophalen en verwerken van huisvuil en leges voor het verstrekken van een vergunning. Een vergoeding hoeft niet afkomstig te zijn van de afnemer zelf, maar kan ook afkomstig zijn van een andere partij. Bij het laatste kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een ziekenhuis dat voor de behandeling van individuele patiënten vergoedingen ontvangt van verzekeraars of aan een school die voor het onderwijs dat aan de individuele leerlingen wordt verstrekt, een subsidie ontvangt van de overheid.

Activiteiten ten behoeve van het algemene publiek (bijvoorbeeld het plaatsen en legen van prullenbakken langs de openbare weg) vallen moeilijk te vatten in de begrippen prestaties binnen dan wel buiten de eigen kring. Van een zuiver collectief goed profiteert een ieder, ongeacht of hij daar prijs op stelt, terwijl het profijt dat de één van het goed heeft niet ten koste gaat van het profijt dat een ander hiervan kan hebben. Het lijkt echter voor de hand te liggen om ervan uit te gaan dat met dergelijke activiteiten niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer, omdat er geen sprake is van een individueel aanwijsbare afnemer ten behoeve van wie een prestatie wordt geleverd.

Ter verduidelijking worden hieronder enkele voorbeelden gegeven van het onderscheid tussen activiteiten waarmee wel en activiteiten waarmee niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer.

Voorbeeld 1: deelname aan het economische verkeer

Een interdepartementale koeriersdienst draagt zorg voor het verkeer van poststukken tussen de verschillende ministeries. Omdat de rijksoverheid één publiekrechtelijke rechtspersoon is, verricht de interdepartementale koeriersdienst prestaties binnen de eigen kring. Er is dus geen sprake van deelname aan het economische verkeer.

Overigens zou in bovenstaand voorbeeld mogelijk wel sprake kunnen zijn van deelname aan het economische verkeer, wanneer de interdepartementale koeriersdienst in een aparte stichting zou zijn ondergebracht. Ondanks het feit dat de stichting dan zal kwalificeren als een indirect overheidsbedrijf die haar diensten uitsluitend aan de Rijksoverheid aanbiedt, is er in dat geval wel sprake van het leveren van een dienst aan een individueel aanwijsbare derde.

Voorbeeld 2: deelname aan het economische verkeer

Een gemeentelijk ingenieursbureau ontwikkelt projecten in opdracht van de gemeente. Daarnaast ontwikkelt het tegen een vergoeding ook projecten voor andere gemeenten en individuele particuliere afnemers. Bij de eerste categorie projecten is het niet op voorhand eenvoudig aan te geven of sprake is van een prestatie binnen de eigen kring. Omdat van een individueel aanwijsbare derde geen sprake is, lijkt van deelname aan het economische verkeer dan ook geen sprake te zijn. Bij de tweede categorie zal wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer.

4.2. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Factoren die een rol spelen bij de beoordeling of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid zijn de omvang van de organisatie, het financiële risico, de aard van de werkzaamheden, het aanwezige kapitaal en de duur van de werkzaamheden. Er wordt in de jurisprudentie vrij snel aangenomen dat sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

Een overheidsinstelling zelf zal normaliter kwalificeren als duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Voor een overheidsstichting zal dat doorgaans ook gelden. Vaak zal die overheidsinstelling (het publiekrechtelijke lichaam) of die overheidsstichting echter alleen met bepaalde activiteiten deelnemen aan het economische verkeer. Met betrekking tot die activiteiten zal moeten worden beoordeeld of het overheidsonderdeel dat deze uitoefent op zodanige wijze is georganiseerd dat sprake is van een min of meer zelfstandige dienst die met eigen personeel (of toe te rekenen arbeid) en bedrijfsmiddelen een organisatie vormt. Uit de jurisprudentie blijkt dat de vraag of een activiteit administratief (eenvoudig) valt af te splitsen daarbij niet relevant is.
Een voorbeeld ter verduidelijking:

Voorbeeld 3: duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Het gemeentelijke havenbedrijf is verantwoordelijk voor de ontwikkeling en het onderhoud van de haven en het havengebied en het innen van de liggelden. In geval van een grote haven zal het havenbedrijf alleen al vanwege zijn omvang een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid vormen.

4.3. Winstoogmerk

Volgens de jurisprudentie heeft een lichaam een winstoogmerk als het winst beoogt of als winst redelijkerwijs mag worden verwacht. Het doel van het lichaam – zoals dat bijvoorbeeld blijkt uit de statuten – is weliswaar van belang, maar niet doorslaggevend. Zo is ook sprake van het streven naar winst indien het lichaam niet tot doel heeft winst te behalen, maar wel structureel overschotten realiseert; zelfs als deze overschotten worden aangewend voor het vormen van reserves teneinde de continuïteit van de organisatie te waarborgen.
Een overheidsbedrijf dat deelneemt aan het economische verkeer zal doorgaans niet als doel hebben daarbij winsten te realiseren. Echter, het is wel mogelijk dat het feitelijk overschotten behaalt. In dat geval wordt een winstoogmerk aanwezig geacht.

Een direct overheidsbedrijf is een juridisch niet-zelfstandig onderdeel van een publiekrechtelijk lichaam, dat een bedrijf uitoefent. De opbrengsten en de kosten van een direct overheidsbedrijf komen daardoor ten bate respectievelijk ten laste van het publiekrechtelijke lichaam waarvan het onderdeel uitmaakt. Dat neemt niet weg dat er aan het bedrijf baten en lasten kunnen worden toegerekend en dat het dus ook overschotten of tekorten kan hebben.
Als een direct overheidsbedrijf activiteiten voor individuele derden verricht, maar daarvoor geen externe vergoedingen of tegemoetkomingen ontvangt, of als deze vergoedingen of tegemoetkomingen feitelijk niet kostendekkend zijn, kan er met betrekking tot die activiteiten geen sprake zijn van (structurele) overschotten. In deze situatie is een winstoogmerk dus niet aanwezig. In de situatie waarin de vergoedingen of tegemoetkomingen voor de activiteiten voor individuele derden van een dergelijke omvang zijn dat het bedrijf met die activiteiten structureel overschotten genereert, ligt dat anders. Dan is wel sprake van een winstoogmerk.

Voorbeeld 4: direct overheidsbedrijf

Een plaatselijk zwembad vormt een onderdeel van de gemeente. De entreegelden zijn structureel onvoldoende om de exploitatie sluitend te maken. Het exploitatietekort komt ten laste van de gemeentelijke begroting. Van een winstoogmerk is in dit geval geen sprake.

Voor het bepalen van het winstoogmerk bij een direct overheidsbedrijf kan het verschil uitmaken of vergelijkbare ondernemingsactiviteiten apart of samen beoordeeld moeten worden. Als bijvoorbeeld een gemeente meerdere zwembaden exploiteert kwalificeren al die zwembaden in beginsel als apart te beoordelen ondernemingen. Wanneer dan twee zwembaden structureel overschotten behalen en twee zwembaden structureel verliezen draaien, ontstaat de situatie dat de gemeente voor de winstgevende zwembaden in de vennootschapsbelasting wordt betrokken. De verlieslijdende zwembaden kwalificeren niet als onderneming. Dit zou echter anders zijn wanneer

de zwembaden als één onderneming zouden worden beoordeeld. Immers, in dat geval zouden de verliezen van de één kunnen worden verrekend met de winsten van de ander.
Nader onderzoek is nodig om te bepalen hoe hier bij directe overheidsbedrijven mee zou moeten worden omgegaan.

Een indirect overheidsbedrijf dat wordt geëxploiteerd in de vorm van een stichting is juridisch zelfstandig. Het heeft eigen baten en lasten en zal dus ook zelf overschotten of tekorten hebben. De vraag of zo'n stichting structureel overschotten behaalt, ligt niet anders dan bij een stichting die in particuliere handen is.

Overheidsbedrijven ontvangen vaak subsidies. Bij directe overheidsbedrijven kan het daarbij alleen gaan om subsidies die worden ontvangen van een andere overheidsinstantie dan die waarvan het bedrijf deel uitmaakt. Te denken valt aan de subsidies die een gemeentelijke basisschool ontvangt van het Rijk. Indirecte overheidsbedrijven kunnen zowel subsidies ontvangen van de overheidsinstelling in handen waarvan zij zijn, als van een andere overheidsinstelling. Zo kan een gemeentelijke basisschool die de vorm van een stichting heeft, zowel subsidies ontvangen van de desbetreffende gemeente als van het Rijk.

Subsidies die een bedrijf ontvangt, worden in beginsel tot de winst gerekend. Daarom moeten zij in de beschouwing worden betrokken bij het beantwoorden van de vraag of er sprake is van een winstoogmerk. In de uitvoering wordt daarbij als aanknopingspunt gehanteerd de mate waarin het bedrijf voor zijn inkomsten afhankelijk is van subsidies. In de situatie waarin een bedrijf voor zijn activiteiten ten behoeve van derden geen vergoeding van deze derden vraagt, maar volledig afhankelijk is van subsidies, ligt het minder voor de hand om bij structurele overschotten tot een winstoogmerk te concluderen. Er zou in feite alleen maar belasting worden geheven over een (deel van de) subsidie. Daarom wordt er in de uitvoeringspraktijk vanuit gegaan dat in het geval van volledige subsidieafhankelijkheid een winstoogmerk niet aanwezig is. In het verlengde hiervan is in een beleidsbesluit[11] het standpunt ingenomen dat er ook geen sprake is van een winstoogmerk als een instelling voor haar activiteiten ten behoeve van derden weliswaar een eigen bijdrage van die derden ontvangt, maar zij voor haar inkomsten ten behoeve van die activiteiten hoofdzakelijk (voor tenminste 70%) afhankelijk is van subsidies. Als de subsidieafhankelijkheid lager is dan 70%, of als de instelling andere vergoedingen[12] ontvangt dan eigen bijdragen voor de gesubsidieerde activiteit, wordt er – in het geval waarin er structureel overschotten worden behaald - wel een winstoogmerk aangenomen.

Voorbeeld 5: indirect overheidsbedrijf; subsidies meer dan 70%

Een gemeentelijke basisschool heeft de rechtsvorm van een stichting. Zij ontvangt ouderbijdragen, maar is voor haar inkomsten voor meer dan 70% afhankelijk van subsidies. Deze gemeentelijke school zal, ook als zij structureel overschotten behaalt, geacht worden geen winstoogmerk te hebben.

11 Besluit van 23 december 2005, nr. CPP 2005/2730M, punt 2.3.1. V-N 2006/6.18.

12 Vergoedingen voor andere (vaak commerciële) activiteiten dan de gesubsidieerde activiteit.

Voorbeeld 6: indirect overheidsbedrijf; subsidies meer dan 70%, neveninkomsten

De gemeentelijke basisschool uit voorbeeld 5 ontvangt ouderbijdragen, maar heeft ook inkomsten uit de verhuur van haar gymzaal in de avonden en tijdens weekenden. Zij is voor haar inkomsten met betrekking tot het onderwijs voor meer dan 70% afhankelijk van subsidies. Deze gemeentelijke school zal, als zij structureel overschotten behaalt, geacht worden een winstoogmerk te hebben wegens de inkomsten uit de andere activiteit (verhuur gymzaal).

In voorbeeld 6 leidt letterlijke toepassing van het hierboven genoemde beleidsbesluit er toe dat voor de school als geheel een winstoogmerk aanwezig wordt geacht. Dat is een verstrekkende consequentie. Dit roept twee vragen op. In de eerste plaats, wat voor het winstoogmerk de relevantie is van het onderscheid tussen enerzijds eigen bijdragen van derden voor de gesubsidieerde activiteit en anderzijds andere bijdragen van derden. In de tweede plaats, of het niet meer voor de hand ligt om in dit voorbeeld te bezien of bij de afzonderlijke activiteit van de zaalverhuur een winstoogmerk aanwezig is. Het antwoord op deze vragen wordt belangrijker omdat de tendens is dat overheidsbedrijven op steeds grotere schaal worden gestimuleerd in eigen middelen te voorzien (inkomsten van derden), via veelal commerciële activiteiten. Naarmate die tendens sterker wordt, wordt de kans groter dat een beroep op het genoemde beleidsbesluit niet meer mogelijk zal zijn.

Voorbeeld 7: indirect overheidsbedrijf: subsidies minder dan 70%

Een gemeentelijke stichting exploiteert een theater. Het theater ontvangt entreegelden van bezoekers. Daarnaast ontvangt het subsidies. Deze bedragen minder dan 70% van de inkomsten. Als het theater structureel overschotten behaalt, wordt een winstoogmerk aanwezig geacht.

4.4. In concurrentie treden

Indien een winststreven ontbreekt, kan toch sprake zijn van het drijven van een onderneming in de zin van de Wet Vpb. Onder het drijven van een onderneming wordt namelijk mede verstaan "een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door (belastingplichtige) lichamen".[13] Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat deze bepaling tot doel heeft lichamen die geen winst beogen, maar feitelijk wel behalen, in de heffing te betrekken. Indien de werkzaamheden plaatsvinden ten koste van het debiet van (private) ondernemingen wordt concurrentie aangenomen. Wel dient er een zekere mate van winstpotentie aanwezig te zijn.[14]

Deze bepaling lijkt aan belang te hebben ingeboet, omdat op grond van vaste jurisprudentie van een winstoogmerk reeds sprake is als er structureel overschotten worden gerealiseerd.[15] In de

13 Artikel 4, onderdeel a, Wet Vpb.

14 Volgens het Besluit vennootschapsbelasting 1942 vindt het concurrentiecriterium pas toepassing indien de resultaten van dien omvang zijn dat een particulier er althans een bescheiden bestaan in zou kunnen vinden. Dit criterium heeft volgens de memorie van antwoord bij de Wet Vpb 1969 zijn gelding behouden.

15 De Hoge Raad heeft zich reeds in 1955 in die zin uitgelaten over de aanwezigheid van een winstoogmerk (BNB 1955/299).

praktijk speelt het concurrentiecriterium met name nog een rol indien wisselende resultaten worden behaald, waardoor een winstoogmerk niet op voorhand aanwezig is.

Desondanks kan het concurrentiecriterium in de ondernemingsvariant gevolgen hebben voor de belastingplicht van overheidsbedrijven. Dit zal met name het geval zijn indien een overheidsbedrijf dat voor meer dan 70% afhankelijk is van subsidies, geacht wordt geen winstoogmerk te hebben. Dit komt doordat in de ondernemingsvariant de reikwijdte van het begrip ondernemingen van belastingplichtige lichamen waarmee in concurrentie wordt getreden, wordt verruimd met de overheids-NV's en -BV's die nu nog niet belastingplichtig zijn. Dit kan met een voorbeeld worden verduidelijkt.

Voorbeeld 8: concurrentie met een belastingplichtig lichaam

Een gemeentelijke stichting exploiteert een theater. Het theater is hoofdzakelijk afhankelijk van subsidies, daarnaast ontvangt het entreegelden van bezoekers. Omdat het theater hoofdzakelijk afhankelijk is van subsidies, wordt geen winstoogmerk aanwezig geacht, ook niet als het structureel overschotten behaalt. Echter, doordat er andere (gemeentelijke) theaters zijn die door middel van een vennootschap worden geëxploiteerd en die door hun rechtsvorm (BV of NV) in de ondernemingsvariant belastingplichtig zouden worden, wordt in de ondernemingsvariant de stichting die een gemeentelijke theater exploiteert op grond van het concurrentiecriterium mogelijk toch geacht een onderneming te drijven.

5. Vrijstellingen

De Wet Vpb kent een vrijstelling voor lichamen die limitatief in de wet opgesomde activiteiten verrichten.[16] Als voorbeeld kunnen worden genoemd ziekenhuizen zonder winstoogmerk ("lichamen welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verrichten welke bestaan uit het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen").
In aanvulling daarop is er een vrijstelling voor stichtingen en verenigingen die met hun ondernemingsactiviteiten een bepaalde winstdrempel (maximaal € 15.000 per jaar, dan wel € 75.000 over vijf jaren) niet overschrijden.[17] Onder deze vrijstelling kunnen bijvoorbeeld kleine sportverenigingen, dorpshuizen, zwembaden en scholen vallen, mits hun winst uit ondernemingsactiviteiten de drempel niet overschrijdt.

Ook (in)directe overheidsbedrijven, die bij de ondernemingsvariant belastingplichtig zouden worden, kunnen een beroep doen op deze vrijstellingen. Kanttekening daarbij is wel dat de vrijstelling voor marginale winsten alleen openstaat voor indirecte overheidsbedrijven die worden gedreven in de vorm van een stichting of vereniging. De vraag is of de reikwijdte van deze vrijstellingen toereikend is als de ondernemingsvariant zou worden ingevoerd.

16 Artikel 5, Wet Vpb.
17 Artikel 6, Wet Vpb.

Het onderstaande voorbeeld kan een en ander verduidelijken.

Voorbeeld 9: vrijstelling zorginstelling

Het academisch ziekenhuis van een rijksuniversiteit bestaat uit een aantal lichamen: lichamen die zich primair met het leveren van zorg bezighouden, een lichaam waarin het vastgoed is ondergebracht en enkele lichamen waarin onderzoeksactiviteiten worden verricht. Onder de huidige regelgeving zijn al die lichamen vrijgesteld omdat sprake is van indirecte overheidsbedrijven. Onder de ondernemingsvariant zouden alleen de lichamen waarin de primaire zorg is ondergebracht vrijgesteld blijven[18]; de anderen zouden in beginsel in de heffing betrokken worden.

In hoofdstuk 8 wordt nader bezien of de thans bestaande vrijstellingsbepalingen mogelijk uitbreiding behoeven.

6. Inventarisatie van overheidsbedrijven

6.1 Opzet van de inventarisatie

In de inventarisatie is zo goed mogelijk in kaart gebracht welke overheidsbedrijven bij de ondernemingsvariant belastingplichtig zouden worden. Dat bleek niet eenvoudig te zijn. Zoals uit de voorgaande paragrafen blijkt hangt het antwoord op de vraag of een overheidsbedrijf voldoet aan de criteria voor de ondernemingsvariant in sterke mate af van de concrete feiten en omstandigheden, waardoor vaak op detailniveau onderzoek nodig is. Verder is het aantal overheidsinstellingen waarbij overheidsbedrijven kunnen voorkomen (Rijk, provincies, waterschappen en gemeenten) groot.

Het onderzoek heeft zich daarom gericht op het zo uitgebreid mogelijk in kaart brengen van de verschillende sectoren waarbinnen overheidsbedrijven kunnen voorkomen, waaronder het onderwijs, het vervoer, de afvalverwerking en de verschillende soorten dienstverlening. Vervolgens is op hoofdlijnen in beeld gebracht welke activiteiten er door de verschillende overheidslichamen in deze sectoren worden uitgeoefend, en welke daarvan een bedrijfsmatig karakter kunnen hebben. Daarbij is primair gebruik gemaakt van openbare bronnen, zoals jaarverslagen en websites. Wat de gemeenten betreft is dit, gezien het grote aantal, slechts gedaan voor enkele gemeenten, maar wel van verschillende omvang. Verder is informatie gevraagd aan andere departementen en de decentrale overheden (via het Interprovinciaal Overleg, de Unie van Waterschappen en de Vereniging van Nederlandse Gemeenten).

Een probleem bij directe overheidsbedrijven is dat overheidsinstellingen veelal geen aparte administratie bijhouden van hun bedrijfsmatige activiteiten. Dat geldt ook voor diensten die als nevenactiviteit aan derden worden verleend. Hierdoor is het niet mogelijk om vast te stellen om wat voor aantallen het gaat en hoe groot de belastbare winst van de directe overheidsbedrijven zou zijn als zij belastingplichtig zouden worden gemaakt.

18 Mits wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 5, Wet Vpb.

Voor de indirecte overheidsbedrijven van het Rijk en de provincies bieden de beschikbare overzichten van de deelnemingen van deze overheidsinstanties een handvat. Bij deelnemingen van 100% van de aandelen in BV's en NV's is het evident dat deze onder de ondernemingsvariant belastingplichtig zouden worden, behalve wanneer zij onder een vrijstelling vallen. In de gevallen dat het Rijk, een provincie of een gemeente een kleiner bezit dan 100% van de aandelen in een NV of BV heeft, ligt dit echter al minder eenvoudig. In die gevallen dient nagegaan te worden wie de andere aandeelhouders zijn alvorens tot de conclusie te kunnen komen of sprake is van een overheidsbedrijf. Bij stichtingen is het nog lastiger om te bepalen of sprake is van een overheidsbedrijf. Daar dient nagegaan te worden of bestuurders uitsluitend door een Nederlands publiekrechtelijk rechtspersoon kunnen worden benoemd en ontslagen.
Voor het Rijk is gekeken naar de staatsdeelnemingen. Voorts is gekeken bij welke zelfstandige bestuursorganen[19] (ZBO's) mogelijk ondernemingsactiviteiten worden verricht. ZBO's kunnen verschillende rechtsvormen aannemen. Voor de provincies is onderzocht wat voor soort deelnemingen zij hebben. Voor de gemeenten is dat niet op die manier gedaan. Dikwijls gaat het bij gemeenten namelijk om werkzaamheden die in het ene geval door een dienstonderdeel (direct overheidsbedrijf) worden gedreven en in het andere geval door een vennootschap of een stichting (indirect overheidsbedrijf). Daarom is bij gemeenten gekeken naar de activiteiten, ongeacht de rechtsvorm.

De inventarisatie bevat een zo goed mogelijk kwalitatief beeld van enerzijds de indirecte overheidsbedrijven van het Rijk en de provincies en anderzijds van de activiteiten van het Rijk, de provincies en de gemeenten die bij de ondernemingsvariant belastingplichtig zouden kunnen worden. Door het gebrek aan systematische informatie is dat beeld niet volledig. De inventarisatie bevat geen informatie over de aantallen overheidsbedrijven die mogelijk belastingplichtig zouden worden, noch over de kwantitatieve omvang van de belastinggrondslag en de belastingopbrengst. Invoering van de ondernemingsvariant vergt daarom nog nader onderzoek naar de belastinggrondslag en de belastingopbrengst.

6.2 Uitkomsten voor gemeenten
In de inventarisatie is in beeld gebracht welke activiteiten gemeenten verrichten ten behoeve van individuele derden, of zij daarvoor een vergoeding ontvangen hetzij van die derde zelf hetzij van een andere (overheids)instelling en hoe die vergoeding zich verhoudt tot de kosten.

Uit de inventarisatie is gebleken dat de activiteiten die mogelijk kwalificeren als ondernemingsactiviteit bij gemeenten op tal van terreinen liggen. De wijze waarop deze activiteiten zijn vormgegeven – een direct dan wel indirect overheidsbedrijf – verschilt per gemeente. Zo kan een gemeentelijk zwembad zijn ondergebracht in een vennootschap of onderdeel uitmaken van de gemeente. De volgende categorieën activiteiten, waarbij gemeenten inkomsten krijgen van individuele derden, zijn in het onderzoek naar voren gekomen.

19 Een ZBO is een bestuursorgaan van de centrale overheid dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de minister.

Voorbeelden activiteiten Gemeenten

Exploitatie vastgoed	Peuterspeelzalen	Zorg
Ontwikkeling en exploitatie openbare ruimte	Scholen	Exploitatie sportzalen, velden en zwembaden
Afval en energie	Bibliotheken	Dienstverlening als nevenactiviteit
Vervoer	Theaters	
Sociale ondersteuning	Musea	

In onderstaande wordt nader ingegaan op deze categorieën.

Exploitatie vastgoed

Het betreft hier het te gelde maken van de eigendom van onroerende zaken door de gemeente door middel van:

- de verkoop of het in erfpacht geven van percelen grond voor de bouw van woningen en bedrijfsgebouwen;
- de verhuur van onroerende zaken, waaronder recreatievoorzieningen en volkstuinen.

Binnen de gemeentelijke organisatie zijn er dienstonderdelen of rechtspersonen die zich met deze activiteiten bezig houden. Afhankelijk daarvan is sprake van een direct, dan wel indirect overheidsbedrijf.

Een gemeentelijk ontwikkelingsbedrijf dat de grond bouwrijp maakt en verkoopt, levert prestaties aan individuele projectontwikkelaars en (zakelijke) huurders. Bij de beoordeling of ten aanzien van de exploitatie van vastgoed onder de ondernemingsvariant belastingplicht ontstaat, speelt in het bijzonder de vraag hoe actief de rol van de gemeentelijke instelling daarbij is. Dit hangt af van de feiten en omstandigheden.

Ontwikkeling en exploitatie van de openbare ruimte

Gemeenten houden zich op diverse terreinen bezig met de ontwikkeling en de exploitatie van de openbare ruimte. Daarbij hebben zij niet alleen een regulerende en ordenende functie maar verrichten zij soms ook prestaties voor individuele derden van wie daarvoor een vergoeding wordt gevraagd. Het gaat onder andere om:

- het verstrekken van vergunningen voor het gebruik van de openbare ruimte, onder andere voor reclame-uitingen, het plaatsen van gsm antennes en het houden van markten en kermissen;
- de exploitatie van parkeervoorzieningen en fietsenstallingen;
- de exploitatie van markt- en veilinghallen;
- de exploitatie van gemeentelijke begraafplaatsen;
- de ontwikkeling en exploitatie van zeehavens en binnenhavens.
- riolering en waterzuivering

Het reguleren van het gebruik van de publieke ruimte is voorbehouden aan de overheid. De overheid vraagt voor het gebruik van de ruimte in een aantal gevallen echter een vergoeding. Een voorbeeld hiervan is een vergoeding voor het recht om op een bepaalde plaats een marktkraam te exploiteren. Als de baten de kosten overtreffen ontstaan er overschotten, en daarmee een winstoogmerk. Bij het innen van gebruiksvergoedingen voor reclame-uitingen, het houden van markten of kermissen lijkt dat aannemelijk, hoewel wellicht niet altijd duidelijk zal zijn welke

kosten aan deze activiteiten zijn toe te rekenen. Ook bij de exploitatie van gemeentelijke begraafplaatsen lijkt sprake te kunnen zijn van het drijven van een onderneming.

Havenbedrijven hebben ten dele een publiekrechtelijke taak. Het betreft hier met name het toezicht op de veiligheid in de haven en de ontwikkeling en het beheer van de openbare ruimte. Voor een ander deel verrichten zij activiteiten ten behoeve van de individuele gebruikers van de haven. Grofweg vallen de inkomsten van havenbedrijven in twee categorieën uiteen. Inkomsten uit huren, pachten en kadegelden en inkomsten uit het innen van havengelden. Vaak zijn havenbedrijven, zo blijkt uit de jaarrekeningen, winstgevend. Invoering van de ondernemingsvariant lijkt tot gevolg te hebben dat zij integraal belastingplichtig worden.

Afval en energie

In gevallen waarin met afvalbewerking een nieuw goed vervaardigd wordt, zal sprake zijn van een vorm van nijverheid. Daarmee kunnen overheidsbedrijven die afval verwerken reeds belastingplichtig zijn.[20] Ook indien met de afvalverwerking energie wordt opgewekt, zal het overheidsbedrijf reeds aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn.[21] Onder de ondernemingsvariant zullen deze activiteiten eveneens in de heffing worden betrokken.

De gemeenten zijn verantwoordelijk voor het inzamelen van huishoudelijk afval.[22] In de praktijk wordt het inzamelen door de gemeente zelf gedaan (2008: circa 20%) of uitbesteed aan gespecialiseerde bedrijven. Deze gespecialiseerde bedrijven kunnen private ondernemingen zijn (2008: circa 35%) maar ook (publiekrechtelijke) samenwerkingsverbanden van gemeenten (2008: circa 45%).

In de situatie dat de gemeente zelf het inzamelen van huisvuil verzorgt, of dit via een samenwerkingsverband met andere gemeenten doet, kan onder de ondernemingsvariant belastingplicht ontstaan. In beide gevallen is sprake van het leveren van een prestatie ten behoeve van individueel aanwijsbare derden. Het is echter de vraag of de tegenprestatie (de verschuldigde afvalstoffenheffing) hoog genoeg is om te kunnen vaststellen dat er een winstoogmerk is.

Indien een gemeente (tegen betaling) afval van een andere gemeente ophaalt, kan eveneens sprake zijn van het leveren van een prestatie aan een derde, namelijk de andere gemeente. Een gemeente zal hiervoor naar verwachting een zakelijke prijs in rekening brengen, waardoor overschotten kunnen ontstaan. Onder de ondernemingsvariant zal gerealiseerde winst tot belastingplicht leiden.

Ook het afvoeren van bedrijfsafval kan door de overheid worden gedaan. De gemeenten brengen aan bedrijven in de regel een zakelijke vergoeding in rekening voor het afvoeren van bedrijfsafval, waardoor winsten zullen worden gegenereerd.

---

20 Artikel 2, derde lid, onder 2°, Wet Vpb.

21 Op grond van artikel 2, derde lid, laatste volzin, Wet Vpb.

22 Sommige stromen van herbruikbaar afval worden apart ingezameld (papier, glas, kleding, schoeisel) door overheden zelf, door particuliere ondernemingen of door verenigingen en goed-doel-instellingen.

Soms hebben gemeenten, maar ook provincies, windmolenparken in eigendom. Het produceren van energie is op grond van de huidige regelgeving reeds een belastingplichtige activiteit.[23] Onder de ondernemingsvariant zal dit – hoewel de specifieke bepaling met betrekking tot energie dan zal komen te vervallen – niet anders zijn omdat deze kapitaalintensieve exploitatie als een ondernemingsactiviteit wordt aangemerkt.[24]

Overheidsbedrijven die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren zijn, zoals hierboven aangegeven, reeds belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. De exploitatie van de stadsverwarming door een tak van dienst of door een zelfstandige vennootschap is daarom voor de vennootschapsbelasting reeds een belastbare activiteit, hetgeen niet anders zal zijn onder de ondernemingsvariant.

Vervoer

Gemeentelijke vervoersbedrijven zijn in de huidige situatie vrijgesteld van vennootschapsbelasting.[25] Doorgaans zijn deze vervoersbedrijven reeds ondergebracht in een vennootschap. Alleen al op grond van hun rechtsvorm zullen zij onder de ondernemingsvariant belastingplichtig worden.

Sociale ondersteuning

De overheid zorgt op een aantal gebieden voor ondersteuning van mensen uit sociaal-economisch zwakke groepen van de bevolking, waarbij mogelijk ook ondernemingsactiviteiten zijn te onderscheiden. Enerzijds door middel van het bieden van sociale werkvoorzieningen. Anderzijds door middel van gemeentelijke kredietbanken en sociaal-juridische hulpverlening.

De gemeenten zijn verantwoordelijk voor de uitvoering van de Wet sociale werkvoorziening (WSW). Een van de instrumenten daarbij vormen de sociale werkplaatsen. Deze organisaties zijn in sommige gevallen een gemeentelijke dienst, in andere gevallen een apart lichaam. Zij bieden diensten of productiewerk aan dat wordt verricht door personen met een arbeidshandicap die anders niet aan de slag zouden komen. Primair zijn deze instellingen er op gericht een specifieke doelgroep de mogelijkheid te bieden om zelfstandig een inkomen te verwerven en arbeid te verrichten, zij het onder aangepaste omstandigheden. Dit is het wezenlijke verschil met reguliere ondernemingen. De producten (bijvoorbeeld drukwerk) of diensten (bijvoorbeeld stalling en reparatie van fietsen) worden op de markt afgezet. Hoewel de bijdrage die sociale werkplaatsen van het Rijk krijgen veelal groter is dan de omzet die zij maken, komen exploitatieoverschotten voor. Daardoor zouden WSW-organisaties in de ondernemingsvariant in beginsel belastingplichtig kunnen worden. Mogelijk kan echter gebruik gemaakt worden van een bestaande vrijstelling in de Wet Vpb.[26]

23 Op grond van artikel 2, derde lid, laatste volzin, Wet Vpb.

24 Recent is er door de rechter vastgesteld, dat een windmolen bij een agrariër op zijn erf een onderneming is, aangezien de energie via het net aan derden wordt geleverd, LJN BJ7958, HR 08/05321.

25 Artikel 2, derde lid, onder 5°, Wet Vpb.

26 Artikel 5, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, Wet Vpb.

Gemeentelijke kredietbanken (schuldhulpverlening) verstrekken geldleningen. Voor het aanvragen van kredieten dient de aanvrager te behoren tot een economisch zwakke doelgroep. Daarnaast kan een gemeentelijke kredietbank ook de uitvoerder zijn van de Wet schuldsanering natuurlijke personen. Als er feitelijk overschotten worden behaald, zouden deze banken onder de ondernemingsvariant in beginsel belastingplichtig worden. Het is echter mogelijk dat zij van een bestaande vrijstelling gebruik kunnen maken wanneer zij nagenoeg uitsluitend kleine kredieten verstrekken aan personen behorende tot de economisch zwakke groepen van de bevolking.[27] Onderdeel van de gemeentelijke kredietbank kan ook een veilinghuis of winkel zijn waar verpande goederen worden verkocht. Deze activiteit lijkt buiten het bereik van de vrijstelling te vallen, met als gevolg dat er mogelijk belastingplicht zou kunnen ontstaan.

Ten slotte voorzien gemeenten in sociaal-juridische advisering om niet, dan wel tegen een in de regel niet kostendekkende vergoeding, voor economisch zwakke groepen. Deze dienst kan zowel via een direct als indirect overheidsbedrijf worden aangeboden. De kosten overstijgen doorgaans de baten. Van een winststreven zal naar verwachting dan ook geen sprake zijn.

Peuterspeelzalen en kinderdagverblijven

Het komt voor dat gemeenten peuterspeelzalen en kinderdagverblijven exploiteren. De kosten worden in rekening gebracht aan de ouders.[28] Eventueel gerealiseerde overschotten door dergelijke instellingen zullen onder de ondernemingsvariant in beginsel in de heffing worden betrokken. Indien de overschotten van zeer beperkte omvang zijn en aan de verder gestelde criteria wordt voldaan, kan gebruik worden gemaakt van de reeds in de Wet Vpb opgenomen vrijstelling voor stichtingen en verenigingen met beperkte winsten.

Scholen

Gemeenten exploiteren scholen. Veelal zullen de scholen zijn ondergebracht in een stichting zodat sprake is van indirecte overheidsbedrijven.[29] Het primaire en voortgezette onderwijs wordt nagenoeg volledig gefinancierd uit overheidsmiddelen (rijkssubsidies). Voor de gesubsidieerde activiteit wordt verder slechts een geringe ouderbijdrage (op vrijwillige basis) gevraagd. Daarnaast komt het voor dat scholen (veelal marginale) inkomsten genereren uit andere activiteiten. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de verhuur van gymzalen alsmede rente inkomsten.

De inkomsten zullen doorgaans voor meer dan 70% uit subsidies bestaan en daarnaast slechts uit ouderlijke bijdragen voor de gesubsidieerde activiteit. In dat geval worden zij geacht geen winstoogmerk te hebben, ook niet als er feitelijk overschotten worden behaald.[30] Eventuele overschotten zullen onder de ondernemingsvariant in beginsel dan ook niet in de heffing worden betrokken. Daarbij dient de kanttekening geplaatst te worden dat inkomsten uit andere activiteiten er mogelijk toe leiden dat het totaal aan overschotten alsnog in de heffing dient te worden

27 Artikel 5, eerste lid, onderdeel c, onder 3°, Wet Vpb.

28 Het bedrag dat door ouders aan het kinderdagverblijf wordt betaald, wordt gedeeltelijk vergoed door de werkgever en de overheid.

29 Het primaire en voortgezette onderwijs wordt verzorgd door openbare scholen die in handen zijn van de overheid en door bijzondere scholen. Bijzondere scholen zijn in particuliere handen. Naast de gewone scholen zijn er privéscholen die een hoge ouderbijdrage vragen en met een winstoogmerk opereren.

30 Hetzelfde geldt voor bijzondere scholen.

betrokken omdat in die gevallen geen beroep kan worden gedaan op het Besluit van 23 december 2005 (zie paragraaf 4.3).

Bibliotheken

Ingeval bibliotheken worden geëxploiteerd door gemeenten is sprake van (in)directe overheidsbedrijven. Bibliotheken leveren diensten aan individuele afnemers (uitleen van boeken, CD's en DVD's). Voor zover niet aan het winstcriterium wordt voldaan, zal sprake zijn van in concurrentie treden (met boekwinkels, andere aanbieders van lesmateriaal en videotheken). Niettemin zal de bibliotheek in beginsel op grond van de bestaande vrijstelling voor bibliotheken zijn vrijgesteld.[31]

Theaters e.d.

Voor zover theaters, schouwburgen, concertgebouwen en andere culturele instellingen worden geëxploiteerd door gemeenten is sprake van (in)directe overheidsbedrijven. De inkomsten van dergelijke instellingen bestaan onder andere uit entreebewijzen van bezoekers en sponsorgelden. Ook komt het voor dat inkomsten worden gegenereerd uit zaalverhuur voor congressen en feesten. In veel gevallen kunnen theaters zonder overheidsgeld niet bestaan. Als zij de vorm hebben van een indirect overheidsbedrijf ontvangen zij dan ook veelal subsidiegelden. Indien de inkomsten voor minder dan 70% uit subsidies bestaan, leiden overschotten tot de aanwezigheid van een winstoogmerk en daarmee onder de ondernemingsvariant tot belastingplicht.

Alleen als de subsidies meer dan 70% van de inkomsten zouden bedragen en geen derde gelden worden ontvangen, wordt er op grond van het Besluit van 23 december 2005 (zie paragraaf 4.3) geen winstoogmerk verondersteld. Dan doet zich wel de vervolgvraag voor of theaters in concurrentie treden met bioscopen en commerciële culturele instellingen. Als daartoe zou worden geconcludeerd, zouden gesubsidieerde theaters en dergelijke die structureel winst realiseren, waarschijnlijk op grond van het concurrentiecriterium geacht worden een onderneming te drijven.

De horecagelegenheid in het theater vormt doorgaans op zichzelf al een onderneming. De exploitatie ervan kan ook overgelaten (verpacht) zijn aan een particuliere onderneming die zelf 'gewoon' belast is of door een gemeentelijke stichting die nu niet belastingplichtig is maar dit in de ondernemingsvariant wel zou zijn.

Musea

Rijks- en gemeentelijke musea zullen in de regel (in)directe overheidsbedrijven zijn. De eigen inkomsten zullen in het algemeen onvoldoende zijn om de kosten van de exploitatie te dekken. Deze eigen inkomsten kunnen onder anderen bestaan uit de entreegelden, sponsorgelden, opbrengsten van een museumwinkel, een horecagelegenheid en de verhuur van ruimtes. Daarnaast ontvangen musea in de regel bijdragen uit particuliere fondsen en subsidies van de overheid. De verhouding tussen de ontvangen subsidies en de totale inkomsten verschilt sterk per museum. Indien de subsidieontvangsten minder bedragen dan 70% van de totale inkomsten zal,

31 Artikel 5, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb.

indien structureel overschotten worden gerealiseerd, aan het winstcriterium worden voldaan en zal de ondernemingsvariant tot belastingplicht leiden.

Zorg

De GGD is een gemeentelijke dienst of een organisatie die in opdracht van de gemeente opereert. Deze dienst verricht algemene taken op het gebied van gezondheidszorg en welzijn. Daarnaast verleent hij diensten aan individuele afnemers die daarvoor een vergoeding betalen. Hieronder vallen onder andere ambulancediensten, het verstrekken van vaccinaties tegen ziekten die onder andere in de tropen voorkomen, advisering over hygiëne aan bedrijven en instellingen, het verrichten van medische keuringen, ongediertebestrijding (waaronder het exploiteren van winkels waar ongediertebestrijdingsmiddelen worden verkocht) en woningontsmetting. Deze diensten/goederen worden eveneens door particulieren ondernemingen geleverd. Indien overschotten worden gerealiseerd, zal de ondernemingsvariant belastingplicht tot gevolg kunnen hebben.

De verstrekking van gehandicaptenvoorzieningen is een ondernemingsactiviteit die ook door marktpartijen wordt geleverd. Waar gemeentelijke diensten gehandicaptenvoorzieningen verstrekken zou dat mogelijk tot een belastingplichtige activiteit leiden.

Exploitatie sportzalen, velden en zwembaden

Binnen de gemeente is er dikwijls een tak van dienst of een stichting die in handen is van de gemeente die al dan niet tegen vergoeding sport- en recreatiemogelijkheden aan burgers, verenigingen, scholen, instellingen en bedrijven biedt, of sportaccommodaties verhuurt.

Voor zover de activiteit enkel bestaat uit de verhuur van sportaccommodaties, wordt verwezen naar de paragraaf inzake verhuur van vastgoed. Indien gemeenten de sportvelden / zwembaden zelf exploiteren en er overschotten worden gerealiseerd, zal aan het winstcriterium worden voldaan en zal de ondernemingsvariant tot belastingplicht leiden.

Bij grotere gemeenten kan een dienst sport en recreatie zeer omvangrijk zijn. Gedacht kan hierbij worden aan honderden sportvelden, een tiental zwembaden en een honderdtal gymzalen. Bezien dient in dergelijke gevallen te worden in hoeverre activiteiten kwalificeren als afzonderlijke ondernemingen, of als één grote onderneming.

Voor de sportcomplexen van de rijksuniversiteiten geldt hetzelfde als voor de sportcomplexen van de gemeente.
Voor de horeca in een sportaccommodatie zal hetzelfde gelden als voor de horeca in theaters. Bij zeer beperkt gebruik van de kantine van een sportvereniging wordt er overigens geen winststreven aanwezig geacht.[32]

32 Besluit van 23 december 2005, nr. CPP 2005/2730M, 3.2.3. Winststreven en de kantine van de amateur sportvereniging, V-N 2006/6.18.

Dienstverlening als nevenactiviteit

Naast dienstverlening in het kader van sociale werkvoorzieningstrajecten, kennen gemeenten takken van dienst die op diverse terreinen als nevenactiviteit diensten aan derden verlenen. Het betreft kennis en ervaring van dienstonderdelen die in beginsel binnen de gemeente zelf wordt aangewend, maar die ook, zij het in beperkte mate, aan derden worden aangeboden tegen prijzen die ten minste kostendekkend zijn. Indien overschotten worden gerealiseerd, zal de ondernemingsvariant tot belastingplicht leiden. Er bestaat een grote verscheidenheid aan diensten die worden aangeboden, zoals:

- diensten van ingenieursbureaus;
- brandbestrijdingscursussen;
- interim management;
- Human Recources-advies, assessments, mobiliteitsadvies;
- opleidingen bijvoorbeeld op het gebied van projectmanagement;
- coaching;
- statistisch onderzoek;
- communicatieadvies;
- ondersteuning bij financiële administratie;
- begeleiding bij inkooptrajecten;
- juridisch en beleidsadvies;
- IT-audits voor bedrijven.

Daarnaast werken sommige gemeenten samen aan een vastgoeddatabank waarvan de gegevens worden afgenomen door zowel publieke als private gebruikers.
Ten slotte zijn er gemeenten die over een volwaardig verzekeringsbedrijf beschikken. Zo'n bedrijf verzorgt de verzekeringen, het risicomanagement en de schadeafhandeling voor de gemeente en de daaraan gelieerde organisaties. Daarnaast kunnen de ambtenaren er hun particuliere verzekeringen afsluiten, waarbij het verzekeringsbedrijf optreedt als een assurantietussenpersoon. Onder de ondernemingsvariant zal deze dienstverlening als nevenactiviteit in beginsel tot belastingplicht kunnen leiden. Dit is echter mede afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Indien aan een activiteit geen zelfstandige betekenis kan worden toegekend, zal deze mogelijk opgaan in een geheel van activiteiten in de onbelaste dan wel belaste sfeer. Dit heeft tot gevolg dat eenzelfde activiteit bij bijvoorbeeld gemeente A kan leiden tot belastingplicht, terwijl dezelfde activiteit bij gemeente B buiten de heffing blijft.

Opmerking verdient dat het een tendens is dat overheidsonderdelen worden gestimuleerd om, ter vermindering van de administratieve lasten en ter vergroting van de efficiëntie, op meer vlakken samen te gaan werken via bijvoorbeeld de zogenoemde shared service centers. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat diensten die binnen de eigen gemeente niet tot belastingplicht leiden wel belastingplichtig worden als zij worden ondergebracht in een dergelijk samenwerkingsverband, omdat er dan ook buiten de eigen kring wordt gepresteerd.

Activiteiten VNG

De Vereniging van Nederlandse Gemeente (VNG) biedt naast de meer algemene dienstverlening ook producten en diensten op maat aan waarvoor een vergoeding van de afnemer wordt gevraagd.

De verenigingen op coöperatieve grondslag waarin deze diensten zijn ondergebracht organiseren onder andere congressen en studiebijeenkomsten, adviseren over en ontwikkelen verzekeringsproducten voor gemeenten en verzorgen de ondersteuning van het internationale werk van Nederlandse gemeenten. Op grond van hun rechtsvorm (en de ontplooide commerciële activiteiten) zouden deze verenigingen op coöperatieve grondslag onder de ondernemingsvariant belastingplichtig worden.

6.3 Uitkomsten voor provincies en waterschappen

Uit de inventarisatie is naar voren gekomen dat directe overheidsbedrijven bij provincies niet of nauwelijks voorkomen. Wel hebben zij vaak belangen in lichamen die een onderneming drijven. Ingeval naast de provincie(s) ook private partijen deelnemen in deze lichamen, zijn deze reeds belastingplichtig. Indien de aandeelhouders alleen bestaan uit het Rijk, provincies, gemeenten of waterschappen, hangt het in de huidige situatie van de activiteiten af of deze lichamen belastingplichtig zijn. De activiteiten hebben voornamelijk betrekking op de (economische) ontwikkeling van specifieke gebieden. De rechtsvorm waarin deze ondernemingen veelal worden gedreven, te weten de besloten of naamloze vennootschap, zal onder de ondernemingsvariant in beginsel tot belastingplicht leiden. De volgende categorieën activiteiten zijn in het onderzoek naar voren gekomen. Uit de informatie van de Unie van Waterschappen komt als beeld naar voren dat er bij de waterschappen nauwelijks sprake is van mogelijk – onder de ondernemingsvariant – belastbare activiteiten.

Voorbeelden van activiteiten provincies en waterschappen

Regionale ontwikkelingsmaatschappijen	Tolwegen	Advisering inzake cultureel erfgoed
Deelname participatiefondsen	Afvalzorg	Waterleidingbedrijven
Luchthavens	Havenschappen	Slibverwerking
Recreatie	Netwerkbeheer	

In onderstaande wordt nader ingegaan op deze categorieën activiteiten.

<u>Regionale ontwikkelingsmaatschappijen</u>

Alle regionale ontwikkelingsmaatschappijen worden in de BV of de NV vorm gedreven. De aandeelhouders zijn in de regel de Staat, de provincies en de gemeenten. In sommige gevallen nemen ook private partijen deel in een regionale ontwikkelingsmaatschappij. In het eerste geval zijn de regionale ontwikkelingsmaatschappijen vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting. In de ondernemingsvariant zullen zij als vennootschap belastingplichtig worden. Gezien de activiteiten zouden zij waarschijnlijk ook belastingplichtig zijn indien zij een direct overheidsbedrijf zouden zijn of zouden zijn ondergebracht in een stichting.

<u>Luchthavens</u>

Provincies en gemeenten hebben belangen in lichamen die de kleinere luchthavens in Nederland in eigendom hebben en exploiteren. Het gaat hier om indirecte overheidsbedrijven die een onderneming drijven. Onder de ondernemingsvariant zullen zij als vennootschap belastingplichtig worden.

Recreatie

Sommige provinciale vennootschappen beheren en ontwikkelen recreatievoorzieningen en –gebieden. Voorts leveren zij een bijdrage aan de leefbaarheid en openbare veiligheid van natuur- en recreatiegebieden in opdracht van overheden, de gemeenten, recreatieschappen en 'groene' organisaties. In de recreatiegebieden bevinden zich evenementenlocaties waar tegen betaling zowel publieks- als bedrijfsevenementen kunnen worden gehouden. Deze vennootschappen zijn geen eigenaar van deze gebieden. Alleen al op grond van hun rechtsvorm zouden deze provinciale vennootschappen in de ondernemingsvariant belastingplichtig worden. Als zij een andere rechtsvorm hebben, worden zij belastingplichtig als er feitelijk winst wordt behaald.

Tolwegen

Sommige provincies zijn de aandeelhouder van vennootschappen die tolwegen exploiteren of anderszins betaald toegang verschaffen tot een (water)weg. In de ondernemingsvariant zouden dergelijke vennootschappen belastingplichtig worden wanneer de baten de lasten zullen overtreffen.

Afvalzorg

Provincies hebben belangen in afvalverwerkingsbedrijven die in de vorm van een vennootschap worden gedreven. Voor nadere uitwerking hiervan wordt verwezen naar de passage over afvalverwerking in paragraaf 6.2 (uitkomsten voor gemeenten).

Havenschap

Het havenschap heeft tot taak de economische ontwikkeling, het beheer, het onderhoud en de exploitatie van havens, wegen, werken, inrichtingen, gebouwen, werktuigen, industrie- en handelsterreinen en wateren binnen de gebieden die het beheert. Indien overschotten worden gerealiseerd met deze activiteiten, zal de ondernemingsvariant tot gevolg hebben dat ten aanzien van deze activiteiten in beginsel vennootschapsbelasting verschuldigd is. Het havenschap is een zogeheten openbaar lichaam in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen. Dit openbaar lichaam is een direct overheidsbedrijf.

Netwerkbeheer

De netbeheerder beheert het energienetwerk voor de aansluiting van huishoudens, bedrijven en overheden. Het doel is het (doen) distribueren en het (doen) transporteren van energie, het in stand houden, (doen) beheren, (doen) exploiteren en (doen) uitbreiden van distributie en transportnetten met annexen voor energie. Deze activiteiten zijn reeds belastingplichtig.[33]

Waterleidingbedrijven

Wettelijk is vastgesteld dat de aandelen van de drinkwaterbedrijven in publieke handen blijven. De aandelen van deze vennootschappen zijn in handen van de provincies en de gemeenten. Drinkwaterbedrijven zijn nu uitdrukkelijk uitgesloten van belastingheffing. Gezien het feit dat de waterleidingbedrijven in de regel zijn ondergebracht in vennootschappen, zal de ondernemingsvariant belastingplicht tot gevolg hebben.

33 Op grond van art. 2, derde lid, laatste volzin, Wet Vpb.

Cultureel erfgoed

Het betreft de advisering, ontwikkeling en instandhouding, informatieverschaffing, deskundigheidsbevordering en kennisuitwisseling ten gunste van het behoud van het cultureel erfgoed. Een deel van deze diensten wordt geheel gesubsidieerd, een aantal gedeeltelijk en weer een aantal in het geheel niet. Voor een aantal diensten wordt een vergoeding gevraagd, bijvoorbeeld voor de bouwkundige inspectie van monumenten aangevuld met hersteladviezen en advisering over de bereikbaarheid en toegankelijkheid. Van een (statutair) winstoogmerk zal geen sprake zijn. Echter, als er overschotten worden behaald dan kan de ondernemingsvariant tot gevolg hebben dat belastingplicht ontstaat.

Waterschappen

Waterschappen dragen zorg voor het watersysteem en het zuiveren van afvalwater. Daarnaast vinden er op kleine schaal activiteiten plaats, waaronder laboratoriumactiviteit en slibverwerking. De slibverwerking is in sommige gevallen ondergebracht in NV's. Op grond van de rechtsvorm zullen zij onder de ondernemingsvariant in de heffing worden betrokken. In de overige gevallen is dit afhankelijk van mogelijke overschotten. Met de slibverwerking wordt op kleine schaal -en naar is gebleken slechts in sommige gevallen- overschotten gerealiseerd. Onder de ondernemingsvariant zouden deze (mogelijk) in de heffing worden betrokken.

6.4 Uitkomsten voor het Rijk en voor overige publiekrechtelijke rechtspersonen

Uit de inventarisatie is naar voren gekomen dat het Rijk belangen heeft in een aantal NV's en BV's die kwalificeren als overheidsbedrijf en in de huidige situatie niet belastingplichtig zijn. Daarnaast verricht het Rijk hetzij via dienstonderdelen, hetzij via ZBO's[34], hetzij via andere publiekrechtelijke lichamen op verschillende terreinen activiteiten, die mede worden verricht voor derden en waarbij van die derden een tegemoetkoming wordt gevraagd. Fiscaal speelt de kwalificatie ZBO geen rol. Van belang is of in bovengenoemde gevallen sprake is van een overheidsbedrijf.

Enkele voorbeelden ter illustratie: het CBS (een publiekrechtelijke ZBO) kwalificeert – mits aan de voorwaarden van het drijven van een onderneming wordt voldaan – onder de ondernemingsvariant als een belastingplichtig direct overheidsbedrijf. De AFM (een privaatrechtelijke ZBO) kwalificeert - mits aan de voorwaarden van het drijven van een onderneming wordt voldaan – als een belastingplichtig indirect overheidsbedrijf. Ten slotte zullen onder de ondernemingsvariant BV's en NV's van publiekrechtelijke lichamen als indirecte overheidsbedrijven in de heffing betrokken worden, zoals bijvoorbeeld de vastgoed BV's van rijksuniversiteiten.

Naast de staatsdeelnemingen zijn in het onderzoek de volgende categorieën activiteiten naar voren gekomen.

34 Een ZBO is een bestuursorgaan van de centrale overheid dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de minister. Zowel onderdelen van het Rijk alsmede privaatrechtelijke rechtspersonen kunnen (deels) als ZBO zijn aangemerkt.

Voorbeelden van activiteiten Rijksoverheid

Toezicht	Onderzoek	Verkoop (rijks)goederen
Keuringsactiviteiten	Ontwikkelen natuurgebieden	Verstrekken weersinformatie
Ontwikkelen en afnemen examens	Luchtverkeersleiding	Wetenschappelijk onderwijs
Vastleggen, beheren, verstrekken gegevens	Verkoop zendtijd reclame uiting	

In onderstaande wordt – na de staatsdeelnemingen – op deze categorieën activiteiten nader ingegaan.

Staatsdeelnemingen

Staatsdeelnemingen zijn participaties van de Staat in het risicodragend vermogen van NV's en BV's. Honderd percent deelnemingen van de Staat, of van de Staat samen met andere publiekrechtelijke lichamen, zijn niet belastingplichtig. Dit geldt echter niet als zij een van de limitatief opgesomde belastingplichtige activiteiten uitoefenen of afzonderlijk belastingplichtig zijn gemaakt.

In de huidige situatie zijn slechts 8 (van de 33) staatsdeelnemingen in NV's of BV's nog niet belastingplichtig. Onder de ondernemingsvariant worden zij op grond van hun rechtsvorm in beginsel integraal belastingplichtig. Het betreft hier: De Nederlandsche Bank NV, Havenbedrijf Rotterdam NV, NV Luchthaven Maastricht, Twinning Holding BV, NV Noordelijke Ontwikkelingsmaatschappij, NV Industriebank LIOF, NV Brabantse Ontwikkelingsmaatschappij en Ontwikkelingsmaatschappij Oost Nederland NV.

Daarnaast zou de Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen in Nederland (Holland Casino), die geheel in handen is van het Rijk, belastingplichtig worden op grond van het feit dat er via deelname aan het economische verkeer overschotten worden behaald.

Toezicht

Het Rijk draagt – doorgaans door middel van ZBO's – zorg voor het toezicht binnen verschillende sectoren. Het toezicht vindt plaats ter bescherming van het publiek en niet ten behoeve van individueel aanwijsbare derden. In dat opzicht is er geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Dit wordt echter mede geëffectueerd via het afgeven van onder andere vergunningen, beschikkingen en certificaten aan individuele bedrijven die op basis daarvan een product of dienst op de markt mogen brengen. Voor die vergunningen, beschikkingen en certificaten wordt vaak een (kostendekkende) vergoeding gevraagd. Tevens worden er in sommige gevallen jaarlijkse heffingen geïnd van vergunninghouders of voor ingeschreven producten. In dat opzicht lijkt er sprake van deelname aan het economische verkeer te zijn. Wel zijn toezichthouders meestal in meer of mindere mate afhankelijk van overheidsbijdragen.

Bekende toezichthoudende organisaties zijn De Nederlandsche Bank en de Autoriteit Financiële Markten. Beide kwalificeren als indirect overheidsbedrijf. Zij zijn verantwoordelijk voor het houden van toezicht op de financiële markten ter bevordering van een ordelijk en transparant marktproces,

zuivere verhoudingen tussen marktpartijen en de bescherming van de consument. Daarnaast voert DNB de zogenoemde monetaire taken uit als deelnemer aan het Europese Stelsel van Centrale Banken.

Andere toezichthouders zijn onder andere de Nederlandse Mededingingsautoriteit (NMa) die toezicht houdt op de naleving van de mededingings-, energie- en vervoerswetten, de Nederlandse Zorgautoriteit die belast is met markttoezicht op het terrein van de gezondheidszorg, het College ter beoordeling van geneesmiddelen dat de werkzaamheid, risico's en kwaliteit beoordeelt en bewaakt van geneesmiddelen alsmede de veiligheid van nieuwe voedingsmiddelen en het College Bescherming Persoonsgegevens dat toezicht houdt op de verwerking van persoonsgegevens. Ook kunnen de Onafhankelijke Post- en Telecommunicatie Autoriteit (OPTA) en de Stichting Centraal Orgaan voor Kwaliteitsaangelegenheden nog worden genoemd.

Voor toezichthouders die hun taak uitoefenen als direct overheidsbedrijf (NMa) of indirect overheidsbedrijf (AFM) zou de ondernemingsvariant gevolgen kunnen hebben. In geval zij overschotten realiseren wordt een winstoogmerk aanwezig geacht, waardoor zij in de belastingheffing betrokken zullen worden. De Nederlandsche Bank wordt onder de ondernemingsvariant belastingplichtig op grond van haar rechtsvorm (een NV).

Keuringsactiviteiten

Naast toezichthouders kent het Rijk ook een aantal grotere en kleinere keuringsdiensten. Deze diensten zien er primair - ter bescherming van de consument - op toe dat de kwaliteit van producten en de verbetering daarvan wordt gewaarborgd. Keuringsdiensten zijn in de regel ondergebracht in privaatrechtelijke ZBO's. Voorbeelden hiervan zijn: de Stichting Bloembollenkeuringsdienst en de keuringsinstanties pleziervaartuigen. In de ondernemingsvariant kan belastingplicht ontstaan. Dit vloeit voort uit het feit dat de kosten van de controle in de regel worden gedragen door degene ten behoeve van wie de desbetreffende controle wordt uitgevoerd. Als daarbij overschotten worden gerealiseerd zal sprake zijn van een winstoogmerk. Overigens moet hierbij worden opgemerkt dat lang niet alle keuringsinstanties kwalificeren als een overheidsbedrijf. In veel gevallen heeft de Staat de keuring- en certificeringstaak neergelegd bij particuliere instellingen die verwante activiteiten verrichten. Een voorbeeld hiervan is de APK keuring die door de garagehouder wordt uitgevoerd.

Ontwikkelen, organiseren en afnemen van examens

Het Rijk heeft het ontwikkelen, organiseren en afnemen van bepaalde examens ondergebracht in verschillende ZBO's. Een bekend voorbeeld hiervan is het Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen (CBR); andere voorbeelden zijn het Nederlands Bureau Brandweerexamens en het College voor Examens. Deze ZBO's ontvangen voor het afnemen van de examens vrijwel altijd een vergoeding van de examenkandidaat. Daarnaast ontplooien deze examen-ZBO's naast hun wettelijke taak soms cursussen en seminars die door individuele derden tegen een vergoeding worden afgenomen. Indien de ZBO's bij hun activiteiten voor derden structureel overschotten behalen, is er sprake van het drijven van een onderneming en zal de ondernemingsvariant tot belastingplicht leiden.

Vastleggen, beheren en verstrekken van gegevens

De Kamers van Koophandel (KvK), de stichting Bureau Architectenregister, het Kadaster en de Stichting donorgegevens kunstmatige bevruchting zijn ZBO's die tot taak hebben het beheren en verstrekken van gegevens. Daarnaast ontplooien sommige van deze organisaties ook nog andere activiteiten. Zo stimuleert en ondersteunt de KvK het ondernemersschap en het ondernemingsklimaat met onder andere seminars, eigen onderzoek, algemene voorlichting en individueel, op maat gemaakt, advies. De individuele afnemers betalen tenminste een kostendekkende prijs. In dit geval kan sprake zijn van een winstoogmerk. Anders is dit voor de Stichting donorgegevens kunstmatige bevruchting die als enige activiteit het beheren en verstrekken van donorgegevens heeft en daarvoor volledig wordt vergoed door de Staat.

Onderzoek

Ministeries laten – ter uitvoering van een wettelijke taak – op diverse terreinen onafhankelijk onderzoek uitvoeren door ZBO's. Voorbeelden van deze onderzoek-ZBO's zijn de Onderzoeksraad voor Veiligheid die tot taak heeft 'onafhankelijk onderzoek te doen naar oorzaken of vermoedelijke oorzaken van (categorieën) voorvallen' en het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) dat tot taak heeft 'het van overheidswege verrichten van statistisch onderzoek ten behoeve van praktijk, beleid en wetenschap'.

De werkzaamheden van de Onderzoeksraad voor Veiligheid vinden niet plaats ten behoeve van individuele afnemers. Organisaties als het CBS of de Nederlandse organisatie voor toegepast-natuurwetenschappelijk onderzoek (TNO)[35] verrichten daarentegen naast onderzoeken in opdracht van de ministeries ook tegen vergoeding opdrachten voor derden. Dit betekent dat er bij regelmatige overschotten sprake zal zijn van een winstoogmerk. Op grond hiervan zal onder de ondernemingsvariant in beginsel belastingplicht ontstaan.

Overige activiteiten

Tenslotte kan er nog een aantal bekende ZBO's, agentschappen en dienstonderdelen worden genoemd die onder de ondernemingsvariant wel belastingplichtig zouden worden maar waarvan de activiteiten niet direct te scharen zijn onder een van de hierboven genoemde categorieën. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan Staatsbosbeheer, de STER en de Luchtverkeersleiding Nederland.

Staatsbosbeheer beheert en ontwikkelt in opdracht van de overheid natuurgebieden. Daarnaast verricht het activiteiten waarvoor van derden een vergoeding wordt gevraagd. Genoemd kan worden de commerciële verkoop van hout (daarvoor geldt nu al belastingplicht) en het uitgeven van grond in erfpacht. Deze laatstgenoemde activiteit zou, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, onder de ondernemingsvariant mogelijk tot belastingplicht kunnen leiden.

De Luchtverkeersleiding Nederland zorgt ervoor dat het luchtverkeer in het Nederlandse luchtruim veilig verloopt. Daarnaast heeft zij tot taak het beheren en vernieuwen van technische systemen, het verstrekken van luchtvaartinlichtingen, het verzorgen van opleidingen voor luchtverkeersleiding

35 TNO is reeds belastingplichtig voor TNO deelnemingen BV en alle daaronder vallende Nederlandse dochterondernemingen.

en het verzorgen van luchtvaartkaarten en –publicaties. Gebruikers van deze diensten betalen hiervoor een vergoeding. Ook ontvangt de luchtverkeersleiding inkomsten uit de verkoop van luchtvaartpublicaties, het verrichten van onderhoud van apparatuur en de verhuur van ruimtes. Bij deze "nevenactiviteiten" zal – in geval van regelmatige overschotten – sprake zijn van een winstoogmerk en zal onder de ondernemingsvariant belastingplicht ontstaan.

De Stichting ether reclame (STER) is de marketing- en verkooporganisatie voor reclamezendtijd op televisie en radio en voor reclame-uitingen op de websites van de Publieke Omroep. Met de verkoop van reclamezendtijd worden overschotten gerealiseerd. Deze activiteit zal onder de ondernemingsvariant leiden tot belastingplicht.

De dienst Domeinen Roerende Zaken heeft onder andere als taak de verkoop (tegen marktprijzen) van overtollige rijksgoederen en in beslag genomen goederen. Met deze verkoop aan derden wordt de markt betreden. Hetzelfde geldt voor het Rijksvastgoed-en ontwikkelingsbedrijf dat als een van zijn hoofdtaken heeft de verkoop aan derden van overtollig vastgoed van de Staat, zoals woningen. Structurele overschotten zullen onder de ondernemingsvariant tot belastingplicht leiden.

Het KNMI verstrekt onder andere weersinformatie ten behoeve van veiligheid, economie en duurzaam milieu aan het algemeen publiek maar ook de lucht- en scheepvaart. Speciaal voor de nationale luchthavens Schiphol en Rotterdam Airport levert het KNMI meteorologische data en dienstverlening op locatie. Voor deze diensten wordt een vergoeding in rekening gebracht. Indien overschotten worden gerealiseerd leidt de ondernemingsvariant tot belastingplicht.

Wetenschappelijk onderwijs

Het wetenschappelijk onderwijs wordt verzorgd door openbare en door bijzondere universiteiten. Openbare universiteiten zijn in de huidige situatie niet belastingplichtig omdat zij kwalificeren als overheidsbedrijf. Voor zover de universiteiten prestaties aan derden leveren, is sprake van deelname aan het economische verkeer. Daarvan is in de eerste plaats sprake bij het aanbieden van het reguliere universitaire onderwijs. Vraag is hierbij of de inkomsten (het collegegeld en de subsidie) de kosten overtreffen waardoor overschotten worden gerealiseerd. Indien de inkomsten voor meer dan 70% uit subsidies bestaan en er geen andere derden inkomsten zijn, zal de universiteit, conform het Besluit van 23 december 2005, geacht worden geen winstoogmerk te hebben. Doorgaans lijken er echter derde inkomsten aanwezig te zijn, waardoor – mits er overschotten zijn – een winstoogmerk geacht wordt aanwezig te zijn.

Voorts zijn er aan de universiteiten lichamen verbonden die zich bezig houden met zakelijke dienstverlening (uitzendbureaus), het uitgeven van wetenschappelijke publicaties, het ontwikkelen van vastgoed alsmede verhuur van vastgoed, onderzoek op commerciële basis, beleggen en kredietverlening. De vennootschappen en stichtingen die volledig in handen zijn van een openbare universiteit zijn in de huidige situatie als indirect overheidsbedrijf niet belastingplichtig. Onder de ondernemingsvariant worden die vennootschappen op grond van hun rechtsvorm belastingplichtig en die stichtingen voor zover zij een onderneming drijven. Dat is niet het geval indien zij onder een van de bestaande vrijstellingen vallen. Dat laatste kan bijvoorbeeld voor de universitaire ziekenhuizen gelden.

Dienstverlening binnen de rijksdepartementen

Binnen het Rijk zijn er diverse dienstonderdelen waar meerdere ministeries gebruik van maken, de zogenoemde shared service centers. Voorbeelden hiervan zijn de batenlastendienst P-direct en de interdepartementale post- en koeriersdienst (IPKD). Deze dienstonderdelen leveren op dit moment slechts prestaties binnen het Rijk (binnen de eigen kring). Van deelname aan het economische verkeer is derhalve geen sprake, waardoor deze activiteiten onder de ondernemingsvariant (nog) niet zullen leiden tot belastingplicht.

Echter, door de tendens dat overheidsonderdelen worden gestimuleerd om ter vermindering van de administratieve lasten en ter vergroting van de efficiëntie op meer vlakken samen te gaan werken, wordt de groep die gebruik kan maken van de shared service centers in de toekomst mogelijk uitgebreid naar bijvoorbeeld provincie- en/of gemeenteonderdelen. Dit zou betekenen dat indien bijvoorbeeld de IKPD ook diensten zou aanbieden aan gemeenten, er ten aanzien daarvan buiten de eigen kring wordt gepresteerd, hetgeen in het geval van overschotten mogelijk tot belastingplicht zou kunnen leiden.

7. Financiële en administratieve gevolgen

Onder de ondernemingsvariant treden er financiële gevolgen op voor de overheidsbedrijven die bij deze variant feitelijk belasting verschuldigd worden en voor de overheidsinstellingen waartoe zij behoren.[36] Administratieve gevolgen doen zich bij een veel grotere groep bedrijven voor, te weten bij alle overheidsbedrijven waar discussie mogelijk is over de vraag of zij onder die variant belastingplichtig zouden worden, ongeacht of die belastingplicht ook feitelijk tot heffing zou leiden. De Belastingdienst krijgt met extra uitvoeringslasten te maken.

7.1 Financiële gevolgen

Bij overheidsbedrijven die nu niet in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, maar die onder de ondernemingsvariant feitelijk vennootschapsbelasting zouden moeten gaan betalen, zouden bij ongewijzigd gedrag het rendement na belasting (netto rendement) en de cashflow afnemen. Er zouden dan minder middelen beschikbaar blijven voor investering of herinvestering. Bij indirecte overheidsbedrijven zou dit mogelijk consequenties kunnen hebben voor de voorwaarden waartegen extern vreemd vermogen kan worden aangetrokken. Het is echter denkbaar dat deze effecten in bepaalde gevallen worden beperkt of voorkomen, doordat de belasting via een verhoging van de gevraagde vergoeding wordt afgewenteld op de afnemers. In dat geval worden overheidsdiensten dus duurder. Ook is het mogelijk dat de belasting wordt afgewenteld op de overheidsinstelling waartoe het bedrijf behoort, bij een indirect overheidsbedrijf bijvoorbeeld omdat de overheidinstelling minder dividend ontvangt.

De gevolgen voor het overheidsbudget tonen een gevarieerd beeld. Voor zover de uitbreiding van de belastingplicht betrekking heeft op bedrijven die direct of indirect in handen zijn van het Rijk, kan voor het Rijk als geheel tegenover de extra opbrengst van vennootschapsbelasting een negatief effect staan op het winstinkomen uit directe overheidsbedrijven of bijvoorbeeld op het

36 In dit kader wordt hiermee bedoeld de publiekrechtelijke rechtspersonen die aandeelhouder zijn, dan wel de publiekrechtelijke rechtspersonen die – kort gezegd – de bestuurders benoemen alsmede de publiekrechtelijke lichamen waarvan het overheidsbedrijf onderdeel uitmaakt.

dividend uit indirecte overheidsbedrijven. Binnen de Rijksbegroting komen de extra belastingopbrengsten ten goede aan de algemene middelen en komt het negatieve effect op het winstinkomen, de dividendinkomsten of de vermogenswinsten, ten laste van de begroting van het departement waartoe het overheidsbedrijf behoort.
Voor zover de uitbreiding betrekking heeft op bedrijven die direct of indirect in handen zijn van de decentrale overheid, treedt er in principe een verschuiving op ten gunste van het Rijk en ten nadele van de decentrale overheid.
De vervolgvraag of, en zo ja welke, consequenties verbonden moeten worden aan de genoemde verschuivingen, blijft hier buiten beschouwing.

7.2. Administratieve gevolgen
Een overgang naar de ondernemingsvariant zou ook administratieve lasten[37] met zich meebrengen. Hierbij kan enerzijds onderscheid gemaakt worden tussen de lasten voor directe en indirecte overheidsbedrijven. Anderzijds kan onderscheid gemaakt worden tussen verplichtingen die zich eenmalig zullen voordoen, te weten op het moment van belastingplichtig worden en verplichtingen die van structurele aard zullen zijn, zoals de jaarlijkse aangifte vennootschapsbelasting.

<u>Structurele kosten</u>
Indirecte overheidsbedrijven die onder de huidige wetgeving niet in de heffing worden betrokken, zullen voor zover het vennootschappen betreft reeds een commerciële jaarrekening[38] opstellen. Bij een overgang naar de ondernemingsvariant zullen zij naast of in plaats van deze commerciële stukken een fiscale administratie moeten gaan voeren. Ook stichtingen zullen naast de financiële verantwoording die vaak al aanwezig is, een fiscale administratie moeten gaan volgen. Voor beide zal dit extra administratieve lasten tot gevolg hebben. Deze verschillen echter niet van de administratieve lasten voor niet-overheidsbedrijven.

Een eerste indicatie van de structurele lasten die met de jaarlijkse aangifte zijn gemoeid, kan wellicht worden ontleend aan de nulmeting van de administratieve lasten voor de vennootschapsbelasting uit 2007. Daarin is becijferd dat de administratieve lasten voor de vennootschapsbelasting toen voor een klein bedrijf gemiddeld circa Euro 2.400 bedroegen, voor middelgrote bedrijven Euro 11.000 en voor grote bedrijven Euro 22.600. Bij zeer grote bedrijven zullen deze kosten nog hoger liggen. Uit de nulmeting blijkt verder dat 73% van deze kosten kunnen worden toegerekend aan het doen van de aangifte vennootschapsbelasting, 25% aan overige berichten en 3% aan natrajecten met de Belastingdienst.

Het is echter zeer de vraag of deze bedragen één op één overgenomen kunnen worden voor overheidsbedrijven. Met name bij directe overheidsbedrijven zullen de extra administratieve lasten waarschijnlijk omvangrijker zijn. Achtergrond hiervan is dat het daar veelal gaat om nevenactiviteiten die onder de ondernemingsvariant in de heffing betrokken zullen worden. Een groot aandeel van de extra administratieve lasten zal zijn gelegen in het toerekenen van de kosten

37 Het merendeel van de directe overheidsbedrijven en een deel van de indirecte overheidsbedrijven vallen niet binnen de huidige definitie van bedrijven in het kader van de administratieve lasten. Dit brengt met zich mee dat administratieve lasten binnen deze definitie zich niet voor zouden kunnen doen. Dit neemt echter niet weg dat er feitelijk wel kosten zullen moeten worden gemaakt, die verband houden met de te voeren (fiscale) administratie en aangifte vennootschapsbelasting. In deze notitie is er daarom voor gekozen om te spreken van administratieve lasten.
38 Zoals bedoeld in boek 2, titel 9 BW.

aan de ondernemingsactiviteiten. Vooral bij gemengd gebruik (zowel voor de onderneming als voor andere doeleinden) kan dit lastig zijn.[39] Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan financieringslasten, de kosten van huisvesting en aan de kosten van het personeel dat zowel voor ondernemings- als voor niet-ondernemingsactiviteiten wordt ingezet.

Eenmalige kosten
Bij aanvang van de belastingplicht zullen zowel directe als indirecte overheidsbedrijven worden geconfronteerd met eenmalige additionele kosten. Beide krijgen te maken met een eenmalig waarderingsprobleem, te weten op de fiscale openingsbalans moeten de activa en passiva worden gesteld op de waarde in het economische verkeer. Met name bij overheidsbedrijven die veel (vaste) activa op de balans hebben staan zullen die kosten aanzienlijk kunnen zijn. Een voorbeeld hiervan is een overheidsbedrijf met een grote vastgoedportefeuille. Ook zal het opstellen van de openingsbalans extra werk - voor zowel het overheidsbedrijf als de Belastingdienst - met zich meebrengen.

Daarnaast zullen er eenmalig extra kosten worden gemaakt die samenhangen met de omschakeling naar het voeren van een fiscale administratie. De extra kosten zullen met name voor directe overheidsbedrijven kunnen oplopen. Een begroting bij directe overheidsbedrijven dient op dit moment namelijk een heel ander doel, te weten het afleggen van verantwoording over de besteding van overheidsgeld. Deze begroting is daarom niet geschikt om een aangifte vennootschapsbelasting op te baseren.[40] Indirecte overheidsbedrijven zullen in de regel reeds commerciële jaarstukken (laten) opstellen. De omschakeling hiervan naar een fiscale administratie is veel minder groot en zal naar verwachting derhalve minder kosten met zich meebrengen.

In aanloop naar de invoering van de ondernemingsvariant zouden de financiële en administratieve gevolgen nog verder onderzocht moeten worden. Dit onderzoek zou dan moeten plaatsvinden in combinatie met een onderzoek naar de eventuele mogelijkheden om de huidige vrijstellingen uit te breiden.

8. Mogelijke uitbreiding van de huidige vrijstellingen

In hoofdstuk 5 is aangegeven dat de Wet Vpb een vrijstelling kent voor lichamen die bepaalde, limitatief opgesomde activiteiten verrichten. In aanvulling daarop is er een vrijstelling voor stichtingen en verenigingen die met hun ondernemingsactiviteiten een bepaalde winstdrempel (maximaal € 15.000 per jaar, dan wel € 75.000 over vijf jaren) niet overschrijden.
Onder de ondernemingsvariant zullen deze vrijstellingen ook van toepassing kunnen worden op de overheidsbedrijven die als gevolg van die variant belastingplichtig worden, waarbij de vrijstelling voor marginale winsten alleen openstaat voor indirecte overheidsbedrijven die worden gedreven in de vorm van een stichting of vereniging. Dit roept de vraag op of de huidige vrijstellingen

39 Overigens brengen (ook) directe overheidsbedrijven op dit moment in beginsel BTW in rekening over prestaties die zij leveren aan derden. Er bestaat uit dien hoofde dus al wel inzicht in de omvang van de omzetten uit de aan derden geleverde prestaties; echter niet in de kosten die aan deze prestaties kunnen worden toegerekend.
40 Bij een vennootschappelijke jaarrekening is dit anders omdat daarin een commercieel resultaat wordt vastgesteld. Het doel van de vennootschappelijke jaarrekening is om crediteuren en aandeelhouders inzicht te bieden in de resultaten en de vermogenspositie van de vennootschap.

voldoende ruimte bieden om te voorkomen dat activiteiten die algemeen als publieke taken worden gezien, bij de ondernemingsvariant in de belastingheffing worden betrokken.

8.1. Publieke taken

In de economische theorie worden twee soorten goederen en diensten onderscheiden waarbij aan de aanbodzijde een rol voor de overheid is weggelegd.

In de eerste plaats betreft dit collectieve goederen en diensten. Het kan daarbij gaan om zuiver collectieve en om quasi collectieve goederen.[41] Een klassiek voorbeeld van een zuiver collectief goed is de nationale veiligheid die wordt gewaarborgd door het leger. Zuiver collectieve goederen hebben als kenmerk dat het niet mogelijk is om individuen uit te sluiten van de voordelen ervan; een ieder profiteert van het goed. Tegelijkertijd gaat het profijt dat de een ervan heeft niet ten koste van het profijt van de ander. Er is dus geen sprake van individuele afnemers aan wie een prijs in rekening kan worden gebracht. Zuiver collectieve goederen worden daarom niet (vanzelf) door de particuliere sector aangeboden. In plaats daarvan verzorgt de overheid het aanbod van deze goederen of maakt zij het particuliere aanbod ervan mogelijk door dit volledig te bekostigen. Omdat individuele afnemers ontbreken, is er geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Daardoor zal belastingplicht – behalve in het geval van NV's en BV's – niet aan de orde zijn. In een aantal gevallen wordt een collectief goed echter geëffectueerd via een dienst waarmee feitelijk wel lijkt te worden deelgenomen aan het economische verkeer. Hierbij kan gedacht worden aan de afgifte van vergunningen door het bevoegde gezag aan een individueel aanwijsbaar bedrijf. Indien ook overschotten zouden worden gerealiseerd, dan zou onder de ondernemingsvariant toch kunnen leiden tot belastingplicht. In een dergelijk geval zou een vrijstelling oplossing kunnen bieden.

Bij quasi collectieve goederen is er altijd sprake van individuele afnemers en kan er wel een prijs in rekening worden gebracht. Zij zouden dus ook door de particuliere sector aangeboden kunnen worden. Vaak biedt de overheid deze goederen echter zelf aan of subsidieert zij het aanbod door de particuliere sector. Onderwijs is een voorbeeld van zo'n quasi collectief goed. Een reden waarom de overheid zich bemoeit met het aanbod en de prijs van onderwijs en andere quasi collectieve goederen is dat aan het gebruik ervan externe voordelen zijn verbonden – voordelen voor anderen dan de gebruikers. Onderwijs levert bijvoorbeeld niet alleen nut op voor leerlingen die het volgen (zoals de verwachting van een hoger inkomen in de toekomst), maar ook voor de maatschappij als geheel (lagere werkloosheid en een hogere economische groei). Omdat de gebruikers deze effecten op anderen niet meenemen in hun afweging, zullen zij minder van het goed afnemen dan vanuit maatschappelijk oogpunt optimaal is. Een andere reden waarom een goed een quasi collectief karakter kan hebben, is gelegen in toenemende schaalopbrengsten bij de productie, waardoor er een natuurlijk monopolie ontstaat. Deze overweging is van oudsher een argument voor de rol van de overheid bij netwerkbedrijven.

In de tweede plaats is er een categorie goederen waarvan de overheid het gebruik wil stimuleren. Het betreft hier goeden waarvoor de burger niet bereid is de werkelijke kostprijs te betalen, maar

41 Zie bijvoorbeeld Jan Donders en Raymond Gradus, Toegang tot de collectieve sector, SDU uitgevers, Den Haag 2007.

waarvan de overheid het gebruik belangrijk acht. Dit zijn de zogenoemde "merit goods". Te denken valt aan musea, theaters, maar ook aan onderwijs. De overheid verzorgt zelf het aanbod van deze goederen of subsidieert het aanbod ervan.

Bij quasi collectieve goederen en merit goods is er wel sprake van deelname aan het economische verkeer en doet zich dus de vraag voor of een vrijstelling in de vennootschapsbelasting wenselijk is.

Er bestaan geen eenduidige criteria voor het antwoord op de vraag welke quasi collectieve goederen en welke merit goods zo belangrijk zijn, dat het aanbod ervan als een publieke taak mogelijk in aanmerking zou komen voor een vrijstelling van vennootschapsbelasting. In dat opzicht is de situatie niet anders dan bij de totstandkoming van de huidige vrijstelling voor overheidsbedrijven in 1956. Toen is een praktische oplossing gevonden door alleen die overheidsactiviteiten in de heffing te betrekken waarbij naar de toenmalige opvatting sprake was van concurrentie met de particuliere sector. Bij de ondernemingsvariant ligt het net omgekeerd. Daar is het uitgangspunt: belastingheffing volgens dezelfde criteria als voor particuliere ondernemingen, waarbij eventueel uitzonderingen kunnen worden gemaakt voor taken die evident een publiek karakter hebben. Voor die uitzonderingen zou, naar analogie van de aanpak in 1956, een pragmatische aanpak kunnen worden gevolgd.

Inherent aan quasi collectieve goederen en merit goods is dat de overheid over het algemeen (een belangrijk deel van) de bekostiging voor haar rekening neemt. In de ondernemingsvariant speelt dat aspect al een rol. Uit paragraaf 4.3. kan namelijk worden afgeleid dat onder die variant in beginsel geen belastingplicht ontstaat bij activiteiten die hoofdzakelijk worden bekostigd uit overheidsgelden en bij activiteiten waarmee geen regelmatige overschotten worden behaald.
Dit roept de gedachte op dat daar waar de overheid aan bepaalde activiteiten een zo groot belang hecht dat zij deze sterk subsidieert, deze buiten het bereik van de vennootschapsbelasting zullen blijven vallen. Dit zou tot gevolg hebben dat voor veel activiteiten geen expliciete vrijstelling nodig is. Voor activiteiten die zijn ondergebracht in NV's en BV's geldt dit echter niet, omdat in dat geval de vraag of sprake is van een winstoogmerk irrelevant is.

Tevens kan ook het concurrentiecriterium tot gevolg hebben dat bij een activiteit die hoofdzakelijk wordt gefinancierd met subsidies, toch aan belastingplicht wordt toegekomen. Immers, indien geen winststreven aanwezig is, kan nog sprake zijn van een werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met (andere) ondernemingen, zodat in beginsel belastingplicht ontstaat.
Daarnaast moet worden bedacht dat er een tendens is om onderdelen van overheidsinstellingen die op afstand zijn geplaatst te stimuleren om in hun eigen middelen te voorzien, wat hun afhankelijkheid van gelden van de overheid verkleint. Alhoewel dat niet behoeft te betekenen dat hun taak niet langer publiek is, zou die tendens onder de ondernemingsvariant wel als consequentie kunnen hebben dat die onderdelen geconfronteerd worden met belastingplicht omdat zij niet hoofdzakelijk afhankelijk zijn van subsidies.
Het voorgaande betekent dat niet ontkomen kan worden aan de invoering van nieuwe vrijstellingen. Verder betekent het dat de mate van subsidiering voor zo'n vrijstelling geen goed criterium vormt.

Zo kan het wenselijk zijn een vrijstelling te introduceren voor bepaalde quasi collectieve goederen en diensten waarvan de overheid het aanbod aan zichzelf wenst voor te behouden, bijvoorbeeld vanwege de regulerings- of handhavingsfunctie. Uitgaande van de inventarisatie uit hoofdstuk 6 zou in dat verband gedacht kunnen worden aan vrijstellingen voor:

- het uitoefenen van bepaalde wettelijke taken ter bescherming van de belangen van het algemene publiek. Bijvoorbeeld door:
  - het uitoefenen van toezicht op de bedrijfsuitoefening in bepaalde sectoren, gedacht kan hierbij worden aan DNB;
  - het onder voorwaarden toelaten van instellingen of producten tot de markt, gedacht kan hierbij worden aan het College ter beoordeling van geneesmiddelen;
- de regulering van het gebruik en de veiligheid van het gebruik van de openbare ruimte, het luchtruim, de ether, het elektronische communicatiedomein, etc. Op het eerste gezicht gaat hier om een publieke taak. Daar kan echter anders tegen aan worden gekeken in gevallen waarin er voor het gebruik van de publieke ruimte (bijvoorbeeld parkeerplaatsen op straat) alternatieven bestaan bij particuliere ondernemingen (in casu particuliere parkeergarages);
- de uitgifte van identiteitsbewijzen, geboortebewijzen, gedragingen omtrent het gedrag en dergelijke.

Daarnaast doet zich de vraag voor of bepaalde diensten en goederen, die zowel door de overheid als door private instellingen worden geleverd, voor een vrijstelling in aanmerking zouden moeten kunnen komen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan bepaalde vormen van onderwijs. Omdat thans binnen deze sectoren private instellingen actief zijn, zou een dergelijke uitbreiding van de vrijstelling niet zozeer het gevolg zijn van de aanpassing van de belastingplicht van overheidsbedrijven, maar veeleer van reeds bestaande knelpunten in de huidige vrijstellingen.

Als de lijst met vrijgestelde activiteiten zou worden uitgebreid, ligt het voor de hand om ook aan die nieuwe vrijstellingen de voorwaarde te verbinden dat eventuele overschotten uitsluitend mogen worden aangewend ten bate van het vrijgestelde lichaam of een ander daarmee verband houdend publiek belang. Een dergelijke voorwaarde voorkomt dat private, op winst gerichte, instellingen een beroep op de vrijstelling kunnen doen. Daarnaast zou moeten worden bezien in hoeverre het wenselijk is nog nadere voorwaarden op te nemen, zoals bijvoorbeeld een voorwaarde die voorkomt dat gelden worden opgepot.

8.2. Kleine gevallen

Het ontstaan van belastingplicht brengt voor de desbetreffende overheidsbedrijven extra administratieve lasten met zich mee. Zoals in hoofdstuk 7 is aangegeven, geldt dat het sterkst in gevallen waarin winstsplitsing nodig zou worden, zoals bij directe overheidsbedrijven. Maar ook als geen winstsplitsing nodig is, ontstaan – zeker in het begin – lastige waarderingsvragen die extra administratieve lasten met zich mee brengen. Dit pleit voor een opzet waarbij belastingplicht achterwege blijft als de belastinggrondslag (de winst) zo klein is, dat de administratieve lasten onevenredig zwaar zouden worden. De huidige Wet Vpb kent een vrijstelling voor stichtingen en verenigingen die met hun ondernemingsactiviteiten een bepaalde winstdrempel (maximaal €

15.000 per jaar, dan wel € 75.000 over vijf jaren) niet overschrijden. Voor zover overheidsstichtingen en verenigingen aan deze voorwaarden voldoen kan een beroep op deze vrijstelling worden gedaan. Indirecte overheidsbedrijven waarvan de ondernemingswinsten deze drempel wel overschrijden zullen echter voor hun volledige winst in de heffing worden betrokken. In deze gevallen zouden andere bestaande fiscale faciliteiten mogelijk een uitkomst kunnen bieden, zoals de optionele integrale belastingplicht en de bestedingsreserve.
De optionele belastingplicht zou overheidsbedrijven, die enerzijds een taak uitoefenen waarmee ze exploitatietekorten behalen en anderzijds, deels ter financiering van die taak, een winstgevende ondernemingsactiviteit exploiteren, mogelijk ruimte kunnen bieden. Bijvoorbeeld een groot gemeentelijk zwembad dat ter compensatie van de exploitatietekorten van het zwembad ook een bar en restaurant ontplooit. Wanneer het gemeentelijke zwembad niet opteert voor de integrale belastingplicht zal zij slechts voor het ondernemingsgedeelte worden belast, in dit geval de winstgevende bar/restaurant, zonder dat zij de winst kan salderen met de exploitatietekorten uit de zwembadactiviteit. Door te opteren voor integrale belastingplicht wordt dit wel mogelijk.
Via de bestedingsreserve zou een overheidsbedrijf de winsten die in een jaar behaald worden met de ondernemingactiviteit onder voorwaarden vijf jaar lang kunnen reserveren in een geoormerkte bestedingsreserve, om daarmee specifieke investeringen in de daarop volgende jaren te kunnen financieren. Bijvoorbeeld een Rijksuniversiteit die de winst uit de zalenverhuur reserveert ter financiering van een nieuwe vleugel voor de universiteitsbibliotheek.
Nader onderzoek is nodig om te bepalen in hoeverre het mogelijk is de groep die een beroep op de integrale belastingplicht en de bestedingsreserve kan doen, uit te breiden met overheidsbedrijven.

8.3. Andere overwegingen die een rol spelen bij uitbreiding
Bij de beoordeling of activiteiten voor een vrijstelling in aanmerking kunnen komen, moeten de Europeesrechtelijke aspecten daarvan in de beschouwing worden betrokken. Zo kunnen vrijstellingen van belastingen steunmaatregelen zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU). In dat geval dient de EC goedkeuring te verlenen alvorens dergelijke vrijstellingen van kracht kunnen worden.

Indien een activiteit kan worden aangemerkt als een dienst van algemeen belang (DAB) zijn de staatssteunregels niet van toepassing, zodat deze geen belemmering vormen voor het opnemen van dergelijke activiteiten in een vrijstelling. Onder een DAB wordt verstaan een typische overheidstaak die gericht is op algemene behoeften van alle burgers. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de taak van de brandweer en de politie of aan de uitgifte van paspoorten. De staatssteunregels kunnen wel van toepassing zijn op diensten van algemeen economisch belang (DAEB), tenzij die regels dergelijke activiteiten zouden verhinderen. Onder DAEB's worden verstaan diensten van economische aard die op basis van een criterium van algemeen belang door de overheid zijn gekwalificeerd als openbare dienstverplichting, zoals bijvoorbeeld de publieke omroep. De lidstaten hebben een ruime discretionaire bevoegdheid om te bepalen wat zij onder een DAEB verstaan. De Europese Commissie toetst slechts op 'kennelijke fouten'.[42]

42 Indien de DAEB voldoet aan de Altmark-criteria is geen sprake van staatssteun. Voldoet de DAEB niet, dan is de DAEB-beschikking van de EC van toepassing.

Ook de fiscale concurrentieverhoudingen met andere landen in de Europese Unie moeten in de beschouwing worden betrokken. Zo zou het vanuit dit oogpunt niet evenwichtig zijn als bepaalde overheidsbedrijven (bijvoorbeeld havenbedrijven) hier integraal in de heffing zouden worden betrokken, terwijl dat in de omringende landen niet, of slechts in beperkte mate gebeurt. In dat kader is dus van belang hoe de ons omringende landen indirecte- en directe overheidsbedrijven in de heffing voor de vennootschapsbelasting betrekken.

Op het nationale vlak is van belang dat er een discussie speelt over de vraag of de vormgeving van de bestaande vrijstellingen wel voldoende ruimte biedt voor de organisatorische ontwikkelingen die zich op het moment voordoen in bepaalde sectoren . Daarbij worden met name de sectoren zorg en onderwijs genoemd.[43] De bestaande vrijstellingen hebben bijna allemaal het karakter van een subjectvrijstelling. Dat wil zeggen dat een lichaam (bijvoorbeeld een ziekenhuis) integraal is vrijgesteld als de werkzaamheden ervan uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor tenminste 90%) bestaan uit de limitatief opgesomde werkzaamheden (in casu verpleging) waarvoor de vrijstelling is bedoeld. Als de nevenactiviteiten in omvang toenemen, kan dit tot gevolg hebben dat het lichaam integraal belastingplichtig wordt, alhoewel het nog steeds de taak verricht waarvoor een vrijstelling is beoogd. Voor gesubsidieerde instellingen komt daar bij dat zij, zoals gezegd, worden gestimuleerd om al dan niet via nevenactiviteiten meer in eigen middelen te voorzien.

Het voorgaande pleit ervoor nader onderzoek te doen naar het karakter van de vrijstelling en deze mogelijk te wijzigen in een vrijstelling voor de activiteit (objectvrijstelling). Dat betekent dat een lichaam wordt vrijgesteld *voor zover* het een van de opgesomde activiteiten verricht. Voor zijn andere activiteiten wordt het dan belastingplichtig. Een aandachtspunt bij een objectvrijstelling is wel dat deze een administratieve scheiding nodig maakt tussen belastingplichtige activiteiten en vrijgestelde activiteiten, met alle complicaties die daaraan verbonden zijn.

9. Verhouding met de wet Markt en Overheid

De ondernemingsvariant heeft hetzelfde doel als de wet Markt en Overheid (aanpassing Mededingingswet ter invoering van gedragsregels voor de overheid), namelijk het creëren van zo gelijk mogelijke concurrentieverhoudingen tussen de overheid als aanbieder van goederen of diensten aan derden (als ondernemer) enerzijds en particuliere ondernemingen anderzijds. Beide hebben betrekking op overheden die deelnemen aan het economische verkeer en dus prestaties aan derden leveren. Het aangrijpingspunt en de reikwijdte van beide zijn echter verschillend.

9.1. Aangrijpingspunt

De wet Markt en Overheid beoogt een gelijk speelveld te creëren door overheden die economische activiteiten verrichten, onder meer de verplichting op te leggen ten minste de integrale kosten door te berekenen.[44] Als een overheid daarmee volstaat, zal het in beginsel geen winst realiseren. Daarnaast is het verboden voor een overheid zijn overheidsbedrijf te bevoordelen. Zo dient een overheid bij het aanbieden van goederen, het leveren van diensten of het leveren van middelen

43 Zie bijvoorbeeld Pricewaterhouse Coopers, Belastingwet als stimulans voor maatschappelijk ondernemen, Utrecht/Amsterdam 2008.
44 Kern van de wet is het invoeren van gedragsregels voor de overheid. Deze bestaan onder meer uit de verplichting tot doorberekening van alle kosten waarbij het verboden is dat overheden hun overheidsbedrijven bevoordelen. Overheden dienen zodanige prijzen voor economische activiteiten vast te stellen dat deze activiteiten ten minste kostendekkend zijn en hierdoor geen voordelen voor overheidsbedrijven opleveren.

aan zijn overheidsbedrijf hierbij eerdergenoemde integrale kosten door te berekenen. De ondernemingsvariant beoogt een gelijk speelveld te creëren door een overheidsbedrijf ten aanzien van winsten die het met zulke activiteiten realiseert in de heffing van de vennootschapsbelasting te betrekken. Daar waar voor de wet Markt en Overheid de kosten als aangrijpingspunt gelden, is dat voor de ondernemingsvariant de winst. De verplichting die voortvloeit uit de wet Markt en Overheid en de consequenties van de ondernemingsvariant liggen daarmee als het ware in elkaars verlengde.

9.2. Reikwijdte

Vraag is of de wet Markt en Overheid en de ondernemingsvariant dezelfde overheidsbedrijven/activiteiten beslaan. Bij beide speelt het begrip onderneming een rol voor de vraag of al dan niet sprake is van een economische activiteit. De invulling van dit begrip is echter verschillend. Fiscaal worden NV's en BV's geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven, ongeacht de activiteit. Stichtingen en directe overheidsbedrijven drijven fiscaal gezien een onderneming indien sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer met het oogmerk daarmee winst te behalen. Alhoewel de wet Markt en Overheid niet dezelfde definitie kent, spelen deze begrippen wel in meer of mindere mate een rol.

Met betrekking tot de invulling van het begrip deelname aan het economische verkeer wijken de wet Markt en Overheid en de ondernemingsvariant van elkaar af. Van deelname aan het economische verkeer is fiscaal sprake indien een overheidsbedrijf een activiteit verricht voor individuele derden, ook als dit een andere publiekrechtelijke rechtspersoon is of een andere privaatrechtelijke rechtspersoon die in handen is van de overheid. In de wet Markt en Overheid worden onderlinge transacties binnen de overheid wel als mogelijke economische activiteiten aangeduid, maar vallen deze activiteiten, mits die bestemd zijn voor de uitvoering van een publiekrechtelijke taak, buiten de reikwijdte van de wet. Daar komt bij dat de wet Markt en Overheid een aantal sectorspecifieke uitzonderingen kent (publieke omroep, onderwijs en onderzoek en – tot op zekere hoogte – sociale werkplaatsen). Overheden in deze sectoren behoeven dus niet te voldoen aan de verplichtingen die uit de wet voortvloeien.

Anders dan in de wet Markt en Overheid is bij de ondernemingsvariant de vraag of al dan niet sprake is van een algemeen belang niet relevant. In de ondernemingsvariant komt daarvoor als het ware in de plaats de afwezigheid van een winstoogmerk.

10. Omzetbelasting en overdrachtsbelasting

Zoals in de inleiding is aangegeven, heeft mijn ambtsvoorganger de Kamer toegezegd ook in te gaan op de positie van overheidsinstellingen in de BTW en de overdrachtsbelasting.

10.1. Omzetbelasting

Allereerst moet worden opgemerkt dat de problematiek zoals die in de vennootschapsbelasting sfeer speelt, niet aan de orde is op het gebied van de BTW. Zolang de overheid op een markt dezelfde prestaties aanbiedt als private partijen, wordt de overheid die dan als het ware als ondernemer optreedt voor deze prestaties voor de BTW op dezelfde wijze behandeld als een

private partij. Tussen de overheid en de private sector is binnen de BTW dus sprake van een gelijk speelveld. Dat wil zeggen dat belaste ondernemersprestaties door de overheid hetzelfde worden behandeld als belaste ondernemersprestaties van een private partij en ditzelfde geldt voor vrijgestelde ondernemersprestaties door de overheid of een private partij. Bij een belaste ondernemersprestatie moet aan de afnemer BTW in rekening worden gebracht. De bij inkoop betaalde BTW kan vervolgens in aftrek worden gebracht. Bij een vrijgestelde ondernemersprestatie, bijvoorbeeld de verhuur van onroerend goed, brengt de aanbieder geen BTW in rekening aan de afnemer. De bij de inkoop betaalde BTW kan niet in aftrek worden gebracht.

Het specifieke BTW-aspect bij overheidsinstellingen ziet op activiteiten van de overheid waarmee deze niet in directe concurrentie treedt met partijen uit de private sector. Deze typische overheidsprestaties zijn geen ondernemersprestaties en blijven buiten de BTW-heffing. Dat betekent dat de bij de inkoop betaalde BTW niet in aftrek kan worden gebracht en dus op de uiteindelijke kosten blijft drukken.

De BTW-behandeling van deze niet ondernemersprestaties van de overheid kan een remmend effect hebben op het uitbesteden van diensten. Immers, bij uitbesteding van werkzaamheden wordt daarvoor in zijn algemeenheid BTW in rekening gebracht. In het geval dat deze niet kan worden verrekend, heeft deze BTW een verhogend effect op de kostprijs. Om die mogelijke verstoring tegen te gaan is op 1 januari 2003 het BTW-compensatiefonds in het leven geroepen. Uit dit fonds krijgen gemeenten, provincies en kaderwetgebieden een groot deel van de BTW gecompenseerd die zij voor hun niet-ondernemersprestaties in rekening gebracht krijgen.

De Kamer heeft gevraagd naar de ervaringen en beweegredenen van landen met een modern BTW-systeem die ten aanzien van de BTW en dus ook ten aanzien van BTW bij de overheid een andere koers varen dan waarvoor de EU-lidstaten hebben gekozen. Genoemd werden Nieuw-Zeeland, Canada en Australië.

Van deze landen gaat Nieuw-Zeeland het verst met het in de heffing betrekken van de overheid. Er zijn weinig vrijstellingen en de ontvangsten van de overheid worden vergaand (ontvangen publieke gelden, vergoedingen, belastingen, heffingen etc) geacht vergoedingen te zijn voor verrichte prestaties en zijn daarmee belast.

Ook in het Australische model vallen prestaties door overheidslichamen in beginsel binnen het bereik van de BTW. Prestaties door overheidslichamen die in het algemeen belang worden verricht en waarvoor geen vergoeding wordt betaald, vallen evenwel buiten het bereik van de BTW (bij voorbeeld welzijnszorg, brandweer, politie). De BTW-druk op dergelijke algemene overheidsdiensten is derhalve niet aftrekbaar.
Overheidslichamen kunnen er overigens voor kiezen zich niet voor de BTW te laten registreren. De meeste diensten in het onderwijs en de gezondheidszorg vallen in Australië onder het nultarief. Het nultarief wil zeggen een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting.

In Canada zijn vanwege de toegankelijkheid en betaalbaarheid veel publieke diensten vrijgesteld van BTW. Voor de inkoop-BTW met betrekking tot deze van BTW vrijgestelde diensten kent Canada een gedeeltelijk teruggaafsysteem dat verschilt per sector. Over de ervaringen met de speciale BTW-behandeling van de publieke sector ten aanzien van de inkoop-BTW geeft Canada aan dat deze sector vaak doelwit is voor taxplanners teneinde de aftrekbedragen te verhogen. Diensten op het gebied van gezondheidszorg en onderwijs zijn in Canada net zoals in de EU-lidstaten vrijgesteld van BTW-heffing.

De beweegredenen die men in deze landen heeft om (bepaalde) overheidsbedrijven in de BTW-heffing te betrekken, wijken niet af van de redenen die daaraan ten grondslag liggen in de Europese BTW-richtlijn. Genoemd wordt dat men marktverstoring door publieke diensten ten aanzien van gelijkwaardige diensten uit de private sector wil voorkomen. Ook blijkt men afbakeningsproblemen te willen voorkomen tussen prestaties die zowel door de publieke sector als door de private sector worden geleverd.
Complicerende factoren in de systemen met een vergaande belastingheffing voor de overheid (Nieuw-Zeeland en Australië) liggen in de behandeling van prestaties en geldstromen binnen de overheid en tussen overheidslichamen en de vaststelling van de belaste vergoeding.

De vraag is of hieruit conclusies kunnen worden getrokken voor het Nederlandse systeem, dat is ingekaderd door Europese richtlijnen. De aanpak die men in Nieuw-Zeeland, Canada en Australië heeft gevolgd, zou in strijd zijn met de Europese richtlijnen. Bovendien heeft niet ieder land hetzelfde beeld van wat onder "overheid" moet worden verstaan, waardoor een vergelijking van het Europese systeem met de BTW-behandeling van bovengenoemde landen lastig is. Bovendien moet worden bedacht dat de huidige behandeling van de overheid en van terreinen als de gezondheidszorg, waarbij de toegevoegde waarde (b.v. loonkosten) van de sector buiten de heffing blijft, veelal tot een lagere belastingdruk leidt, hetgeen gunstig is voor de consument. De heffing van BTW over de prestaties van gezondheidszorg zou betekenen dat de kosten van die prestaties zouden toenemen. Als gevolg hiervan zullen deze prestaties voor bepaalde groepen in de samenleving minder toegankelijk zijn.

De EC is bekend met de problematiek van de vrijstellingen in het algemeen en de BTW-behandeling van de overheid in het bijzonder. Zij heeft daar recent ook een onderzoek naar laten verrichten. In haar mededeling van 6 december 2011 over de toekomst van de BTW wijst zij op de mogelijk aanzienlijke gevolgen voor de kosten van publieke goederen indien deze meer in de BTW-heffing zouden worden betrokken. Voorts kondigt zij aan met een voorstel te zullen komen dat zich toespitst op activiteiten waarbij de particuliere sector een grotere rol speelt en het risico op concurrentieverstoring hoger is.

10.2. Overdrachtsbelasting
Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of beperkte rechten daarop.
Voor verkrijgingen door het Rijk, provincies, gemeenten, waterschappen, openbare lichamen en enkele andere publiekrechtelijk lichamen geldt een vrijstelling. De vrijstelling geldt alleen voor verkrijgingen door deze publiekrechtelijke lichamen als zodanig. Verkrijgingen door

privaatrechtelijke rechtspersonen waarvan een overheidslichaam de aandelen houdt of door een stichting waarin een overheidslichaam de bestuursmacht heeft zijn belast. De achtergrond van de vrijstelling is terug te voeren tot de gedachte dat aankopen die de overheid als zodanig verricht geschieden ten behoeve van de publieke taak.
De vrijstelling leidt in de praktijk niet tot problemen.

11. Samenvatting

11.1 Vennootschapsbelasting
De activiteiten van de overheid beslaan een heel breed speelveld. Een groot deel van die activiteiten wordt verricht vanuit de wettelijke taken van de overheid en kunnen worden aangeduid als publieke taken. Dat wil echter niet zeggen dat de overheid deze taken ook zelf uitvoert; een deel van deze taken wordt van overheidswege uitgevoerd door particuliere bedrijven. Daarnaast betreedt de overheid soms als gewone ondernemer de markt. Deze gemengde markt, waarop enerzijds private partijen actief zijn en anderzijds overheidsbedrijven en waarbij de afbakening van de publieke taken niet meer zo scherp te maken is, levert risico's op voor de concurrentieverhoudingen.

Concurrentieverstoring als gevolg van de beperking van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven kan feitelijk pas aan de orde komen, als het overheidsbedrijf volgens de fiscale regels winst behaalt. Als er geen sprake is van winst, wordt er feitelijk geen vennootschapsbelasting geheven en kan er op dat gebied dus geen sprake zijn van een verstoring. Op andere gebieden kan concurrentieverstoring al wel aan de orde zijn als geen winst wordt gerealiseerd. Zo kan er op het gebied van de prijsstelling juist sprake zijn van concurrentieverstoring indien een overheidsbedrijf kunstmatig lage prijzen in rekening brengt en daardoor verlies lijdt. De Wet Markt en Overheid heeft tot doel deze vorm van concurrentieverstoring te voorkomen. Op grond van deze wet is de overheid verplicht om voor economische activiteiten ten minste de integrale kostprijs door te berekenen. Uitgezonderd hiervan zijn goederen of diensten voor zover deze betrekking hebben op de uitvoering van een publiekrechtelijke taak. Modernisering van de belastingplicht van overheidsbedrijven en de wet Markt en Overheid liggen dus in elkaars verlengde.

In de ondernemingsvariant voor de belastingplicht van overheidsbedrijven worden overheidsbedrijven net zo behandeld als particuliere bedrijven. Dit betekent dat:

- de bestaande beperking van de belastingplicht van overheidsbedrijven tot bepaalde limitatief opgesomde activiteiten vervalt;
- de volgende categorieën overheidsbedrijven belastingplichtig worden voor de vennootschapsbelasting:
    - alle overheids-NV's en -BV's, ongeacht hun activiteiten;
    - overheidsstichtingen, voor zover zij tegen een vergoeding activiteiten ten behoeve van individuele derden verrichten en zij daarmee regelmatig winst behalen, tenzij hun inkomsten hoofdzakelijk (voor tenminste 70%) bestaan uit subsidies en er geen inkomsten worden verkregen uit nevenactiviteiten;

- dienstonderdelen van de overheid voor zover zij tegen een vergoeding activiteiten ten behoeve van individuele derden verrichten en daarmee regelmatig winst behalen.

In de ondernemingsvariant speelt het onderscheid tussen publieke taken en andere taken geen rol voor de belastingplicht. Daar waar overheidsbedrijven het economische verkeer betreden en winsten realiseren, zal dit in de ondernemingsvariant tot belastingplicht leiden. In de praktijk zal bij het aanbod door de overheid van zuiver collectieve goederen belastingplicht in beginsel niet aan de orde komen. Bij het aanbod van quasi collectieve goederen en merit goederen zal dit eerder het geval zijn. Daarbij kan een overheidsbedrijf, net zoals een particulier bedrijf, eventueel een beroep doen op bestaande vrijstellingen zoals de vrijstelling voor stichtingen en verengingen waarvan de winst een bepaalde drempel niet overschrijdt of de vrijstelling voor lichamen die nagenoeg uitsluitend limitatief opgesomde activiteiten verrichten (bijvoorbeeld sociale werkplaatsen). Invoering van de ondernemingsvariant zal tot gevolg hebben dat de vrijstellingen moeten worden uitgebreid met het aanbod van bepaalde (quasi) collectieve goederen waarvoor van individuele belanghebbenden een vergoeding wordt gevraagd. Daarbij valt bijvoorbeeld te denken aan:

- het uitoefenen van toezicht op de bedrijfsuitoefening in bepaalde sectoren;
- het onder voorwaarden toelaten van instellingen of producten tot de markt;
- de regulering van het gebruik en de veiligheid van het gebruik van de openbare ruimte, het luchtruim, de ether, het elektronische communicatiedomein, etc.;
- de uitgifte van identiteitsbewijzen, geboortebewijzen, gedragingen omtrent het gedrag en dergelijke.

Daarnaast doet zich de vraag voor of bepaalde diensten en goederen, die zowel door de overheid als door private instellingen worden geleverd, voor een vrijstelling in aanmerking moeten kunnen komen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan bepaalde vormen van onderwijs. Op het eerste gezicht lijkt daarbij terughoudendheid op zijn plaats, omdat er in de ondernemingsvariant – behalve bij NV's en BV's – geen belastingplicht ontstaat bij activiteiten die hoofdzakelijk worden gefinancierd uit overheidsgelden en/of activiteiten waarmee geen regelmatige overschotten worden behaald. Aan de andere kant moet worden bedacht dat door de tendens dat overheidsbedrijven worden gestimuleerd in eigen middelen te voorzien, de inkomsten uit nevenactiviteiten belangrijker worden waardoor de overschotten in meer gevallen in de heffing voor de vennootschapsbelasting zouden worden betrokken. Hier zou mogelijk een uitbreiding van de optionele integrale belastingplicht naar overheidsbedrijven een uitkomst kunnen bieden. Op deze wijze kunnen de positieve inkomsten uit de nevenactiviteit, bijvoorbeeld uit de verhuur van de gymzaal, worden weggezet tegen de negatieve inkomsten uit de andere (deels gesubsidieerde) activiteit, bijvoorbeeld het aanbieden van onderwijs.

De bestaande vrijstellingen hebben bijna allemaal het karakter van een vrijstelling voor de belastingplichtige (subjectvrijstelling). Dat wil zeggen dat een lichaam integraal is vrijgesteld als de werkzaamheden ervan voor tenminste 90% bestaan uit de werkzaamheden waarvoor de vrijstelling is bedoeld. De huidige tendens van uitbreiding van nevenactiviteiten heeft tot gevolg dat het lichaam integraal belastingplichtig wordt als deze nevenactiviteiten meer dan 10% van het totaal aan activiteiten beslaan. Dit pleit ervoor te onderzoeken of het karakter van de vrijstelling zou

moeten veranderen van een vrijstelling voor de belastingplichtige (subjectvrijstelling) in een vrijstelling voor de activiteit (objectvrijstelling). Dat betekent dat een lichaam wordt vrijgesteld *voor zover* het een van de opgesomde activiteiten verricht. Voor zijn andere activiteiten wordt het dan belastingplichtig.

Bij de beoordeling of activiteiten voor een vrijstelling in aanmerking kunnen komen, moet aandacht worden besteed aan de Europese staatssteunregels. Voor zover de activiteiten kwalificeren als zogenoemde diensten van algemeen belang, vormen de staatssteunregels geen belemmering om voor deze activiteiten een vrijstelling op te nemen. Voor activiteiten die kwalificeren als zogenoemde diensten van algemeen economisch belang, kunnen de staatssteunregels wel een belemmering vormen. Aan de andere kant moeten ook de fiscale concurrentieverhoudingen met de ons omringende landen in de beschouwing worden betrokken. Zo is het vanuit dit oogpunt niet evenwichtig als bepaalde overheidsbedrijven hier integraal in de heffing zouden worden betrokken, terwijl dat in de omringende landen niet of slechts in beperkte mate gebeurt.

De gevolgen voor de administratieve lasten zijn afhankelijk van de rechtsvorm waarin de overheidsbedrijven die in de belastingheffing worden getrokken, worden gedreven.
Voor overheidsbedrijven in de vorm van een NV of BV zullen de gevolgen beperkt zijn. Zij zullen naast of in plaats van de reeds bestaande commerciële stukken een fiscale administratie moeten gaan voeren. Voor overheidsstichtingen zullen de gevolgen groter zijn. De omzetting van de reeds aanwezige financiële verslaggeving in een fiscale administratie zal veelal meer administratieve handelingen vergen. Directe overheidsbedrijven (dienstonderdelen) zullen vaak wel een begroting hebben. De omzetting van de administratie zal evenwel nog groter zijn dan bij overheidsstichtingen. Bij gemengd gebruik (zowel voor de onderneming als voor andere doeleinden) zullen de problemen het grootst zijn. Daar zal men moeten gaan bepalen welke vermogensbestanddelen en welke baten en lasten aan de onderneming moeten worden toegerekend. Bij directe overheidsbedrijven zal gemengd gebruik waarschijnlijk eerder regel dan uitzondering zijn. Gemengd gebruik kan zich echter ook voordoen bij overheidsstichtingen.
Bij het begin van de belastingplicht doet zich een eenmalig waarderingsprobleem voor: op de fiscale openingsbalans moeten de activa en passiva worden gesteld op de waarde in het economische verkeer.

De inventarisatie die is opgenomen in hoofdstuk 6 bevat een kwalitatief beeld van overheidsbedrijven die bij de ondernemingsvariant belastingplichtig zullen worden. Vanwege het gebrek aan systematische informatie is het beeld niet volledig en is het niet mogelijk betrouwbare uitspraken te doen over de aantallen overheidsbedrijven die belastingplichtig zouden worden, of over de omvang van de belastinggrondslag en de belastingopbrengst. Wel komt naar voren dat als de bestaande vrijstellingen en overige fiscale facilteiten (optionele belastingplicht en bestedingsreserve) niet worden uitgebreid dan wel worden omgevormd, het aantal overheidsbedrijven waarbij belastingplicht of discussie over belastingplicht zal kunnen ontstaan groot is. Het merendeel van die bedrijven ligt waarschijnlijk op gemeentelijk niveau. Al deze bedrijven zullen dan worden geconfronteerd met additionele administratieve lasten en de Belastingdienst zal worden geconfronteerd met een omvangrijke uitbreiding van de uitvoeringstaken.

Voor zover de uitbreiding van de belastingplicht betrekking heeft op bedrijven die direct of indirect in handen zijn van het Rijk, kan voor het Rijk tegenover de extra opbrengst van vennootschapsbelasting een negatief effect staan op het winstinkomen uit directe overheidsbedrijven of op het dividend en de vermogenswinst uit indirecte overheidsbedrijven. Voor zover de uitbreiding betrekking heeft op bedrijven die direct of indirect in handen zijn van de decentrale overheid, treedt er in principe een verschuiving op ten gunste van het Rijk en ten nadele van de decentrale overheid.

11.2. Omzetbelasting en overdrachtsbelasting

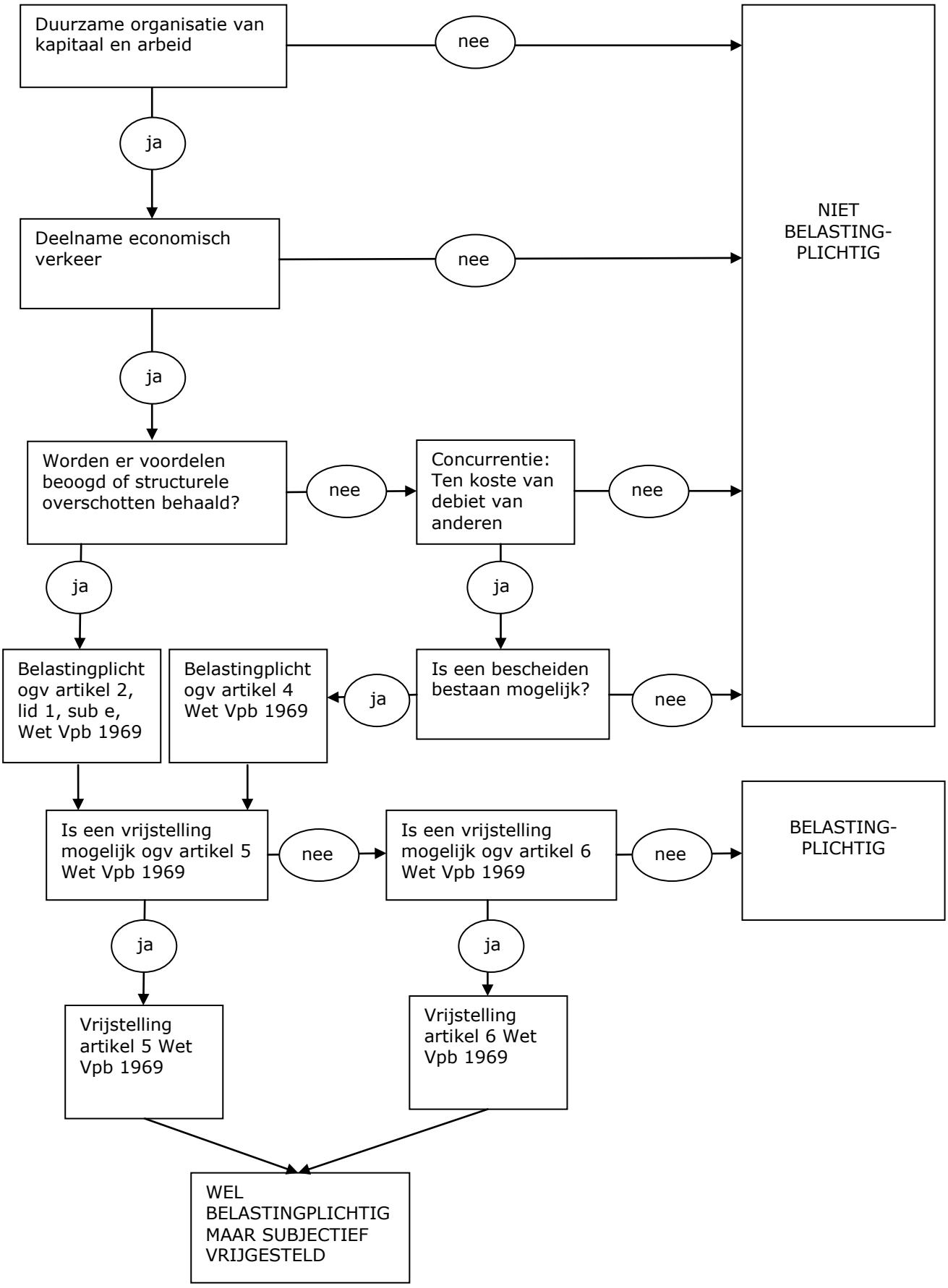
De behandeling van de overheid in de BTW en de overdrachtsbelasting wijkt af van die in de vennootschapsbelasting.
Zolang de overheid op een markt dezelfde prestaties aanbiedt als private partijen, wordt de overheid voor deze prestaties voor de BTW hetzelfde behandeld als een private partij. Tussen de overheid en de private sector is binnen de BTW dus sprake van een gelijk speelveld.
Waar gemeenten, provincies en kaderwetgebieden niet in de BTW heffing zijn betrokken omdat zij *niet-ondernemersprestaties* verrichten is een compensatiefonds voor de inkoop-BTW in het leven geroepen om het uitbesteden niet te belemmeren.

Een andere aanpak, invoering van een BTW-heffing op onderwijs en gezondheidszorg, zoals men in Nieuw-Zeeland heeft gevolgd, is in strijd met de Europese BTW-richtlijn. Bovendien zou het ertoe leiden dat de kosten van de diensten van onderwijs en gezondheidszorg toenemen waardoor de toegankelijkheid ervan wordt beperkt.

De EC heeft recent een onderzoek laten verrichten naar de problematiek van de vrijstellingen in het algemeen en de BTW-behandeling van de overheid in het bijzonder. In haar mededeling van 6 december 2011 over de toekomst van de BTW wijst de EC op de mogelijk aanzienlijke gevolgen voor de kosten van publieke goederen indien deze meer in de BTW-heffing zouden worden betrokken. Voorts heeft zij aangekondigd met een voorstel te zullen komen dat zich toespitst op activiteiten waarbij de particuliere sector een grotere rol speelt en het risico op concurrentieverstoring hoger is.

Voor de overdrachtsbelasting geldt een vrijstelling voor in Nederland gelegen onroerende zaken en beperkte rechten daarop die de overheid als zodanig - en daarmee in het kader van haar publieke taak – verkrijgt. Verkrijgingen door privaatrechtelijke rechtspersonen waarvan een overheidslichaam de aandelen houdt of door een stichting waarin een overheidslichaam de bestuursmacht heeft zijn belast met overdrachtsbelasting. De vrijstelling leidt in de praktijk niet tot problemen.

Bijlage 1: Schema beoordeling drijven onderneming bij stichting/vereniging



Bijlage 2: Overzicht activiteiten overheidsbedrijven

Bijlage 2 bevat een overzicht van activiteiten en instellingen waarmee gemeenten, provincies en het Rijk deelnemen aan het economische verkeer. Voor zover de activiteiten zijn ondergebracht in BV's en NV's, ontstaat (ongeacht of overschotten worden gerealiseerd) belastingplicht. Voor zover de activiteiten zijn ondergebracht in een stichting of direct overheidsbedrijf, geldt dat als overschotten worden behaald, er in beginsel belastingplicht ontstaat.

Voor het overzicht is gebruik gemaakt van openbare informatie. Door de opzet van het onderzoek (zie paragraaf 6.1) heeft het overzicht geen uitputtend karakter.

GEMEENTEN	Sociale werkplaatsen
	Gemeentelijke kredietbanken
Vastgoed	
Verkoop grond voor bouw van woningen/bedrijven	*Ruimte*
Verhuur gebouwen	Onderhoud groen en speelvoorzieningen
Markten en kermissen	Begraafplaatsen en crematoria
	Exploitatie markt- en veilinghallen
Afval	Exploitatie sportaccomodaties
Inzamelen huisvuil	Beheer parkeergarages
Afvalverwerking	Ontwikkelen parkeergarages
Inzamelen bedrijfsafval	Beheer betaald parkeerplaatsen
	Uitgifte parkeervergunningen
Haven	
Havenbedrijf	*Zorg*
	Ambulancediensten
Vervoer	Thuiszorg
Gemeentelijk vervoersbedrijf	Inentingen en ongediertebestrijding
Dienstverlening	*Cultuur*
Ingenieursdiensten	Bibliotheken
Brandbestrijdingscursussen	Theaters
Interim management	
HR advies, assessments, mobiliteitsadvies	*Lager en voortgezet onderwijs*
Opleidingen projectmanagement	Peuterspeelzaal/kinderopvang
Coaching	Openbaar- basis en voortgezet- onderwijs
Statistisch onderzoek	
Communicatieadvies	**PROVINCIES**
Ondersteuning financiële administratie	
Begeleiding inkooptrajecten	Regionale ontwikkelingsmaatschappijen
Juridisch en beleidsadvies	Afvalverwerking
IT-audits	Luchthavens
Onderhoud bestel en personenwages	Ontwikkeling recreatiegebieden
Leasing van bestel en personenwagens	Tolwegen
Reparatie bestel en personenwagens	Havenbedrijven
Advisering en coördinatie bij aanschaf bestel en personenauto's	Netwerkbeheer
	Waterleidingbedrijven
Sociale hulpverlening	
Sociale-juridische hulpverlening	

HET RIJK
Universiteit
Wetenschappelijk onderwijs
Onderzoek
Beleggen
Zakelijke dienstverlening (uitzendbureau)
Exploitaite en handel in vastgoed
Onderzoek
CBS
TNO
Keuringsdiensten
Stichting bloembollenkeuringsdienst
Rijksdienstwegverkeer (RWD)
Toezicht/Vergunningverlening
AFM
OPTA
College beoordeling geneesmiddelen
College beoordeling gewasbestrijdingsmiddelen
Examens
CBR
Nederlands Bureau Brandweerexamens
College voor Examens
Gegevensbeheer
KvK
Stichting Bureau Architectenregister
Kadaster
Overig
Staatsbosbeheer
STER
Luchtverkeersleiding Nederland
KNMI
Domeinen (on)roerende zaken
Staatsdeelnemingen
De Nederlandsche Bank NV
Havenbedrijf Rotterdam NV
NV Luchthaven Maastricht
Twinning Holding BV
NV Noordelijke Ontwikkelingsmaatschappij
NV Industriebank LIOF
NV Brabantse Ontwikkelingsmaatschappij
Ontwikkelingsmaatschappij Oost Nederland
Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen in Nederland