

## De kwaliteit van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in de Wet Vpb.

*Voldoet de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen met betrekking tot de  
onderwijs- en onderzoeksvrijstelling aan de kwaliteitseisen van goede wetgeving?*

*Zo nee, welke aanbevelingen kunnen worden gedaan ter verbetering van  
de wet zodat hieraan wordt voldaan?*

**Naam:** Yvonne (M.C.J.M) Botterhuis

**Studentnummer:** 374684

**Scriptiebegeleidster:** Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

**Plaats:** Rotterdam

**Datum:** december 2015

## Voorwoord

Voor u ligt de masterthesis waarin ik onderzoek heb gedaan naar de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. De vrijstelling maakt onderdeel uit van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, die per 1 januari 2016 in werking treedt. Met deze thesis is een einde gekomen aan mijn studieperiode. Tijdens mijn HBO Bedrijfseconomie heeft de fiscaliteit mijn interesse gewekt. Dit heeft ertoe geleid dat ik in september 2012 gestart ben met de pre Master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Als 'leek' ben ik begonnen aan deze opleiding. Ik kan dan ook terugkijken op een zeer interessante en leerzame periode waarin ik mezelf verder heb ontwikkeld tot wie ik nu ben.

Voor de prettige begeleiding tijdens het schrijven van mijn thesis en het waardevolle commentaar gaat mijn dank uit naar mijn scriptiebegeleidster Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk. Verder wil ik mijn ouders bedanken voor hun vertrouwen in mij en hun positieve zienswijze. Ieder cijfer dat met hard werken tot stand is gekomen werd gewaardeerd. Hun bijdrage heeft mij gebracht waar ik nu sta. Ook bij mijn vriendinnen kon ik altijd terecht voor een luisterend oor en steun. Met name Lotte wil ik bedanken voor haar bijdrage aan deze thesis en de overige stukken die ik heb geschreven. Dit waardeer ik enorm. Dan tot slot nog in het bijzonder mijn vriend David. Hij heeft veel te verduren gehad. Toch heeft hij mij altijd gesteund en gerustgesteld op de momenten wanneer dat nodig was. Dan wens ik u nu veel leesplezier toe.

Yvonne Botterhuis

Eindhoven, december 2015

## Inhoudsopgave

<b>Hoofdstuk 1: Inleiding</b> .....	7
1.1 Aanleiding onderzoek .....	7
1.2 Probleemstelling .....	10
1.3 Toetsingskader.....	11
1.4 Afbakening onderwerp .....	14
1.5 Opzet .....	15
<b>Hoofdstuk 2: Belastingplicht overheidslichamen vanaf 1 januari 2016</b> .....	16
2.1 Inleiding .....	16
2.2 Schema beoordeling belastingplicht overheidslichamen.....	16
2.3 Lichaam.....	17
2.3.1 Inleiding .....	17
2.3.2 Direct overheidslichaam .....	17
2.3.2.1 Definitie .....	17
2.3.2.2 Belastingplicht.....	18
2.3.3 Indirect overheidslichaam.....	18
2.3.3.1 Definitie .....	18
2.3.3.2 Belastingplicht.....	21
2.4 Activiteit.....	21
2.4.1 Inleiding .....	21
2.4.2 Afzonderlijke activiteit .....	21
2.4.3 Verweven activiteiten .....	22
2.5 Onderneming.....	23
2.5.1 Inleiding .....	23
2.5.2 Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.....	24
2.5.3 Deelname aan het economisch verkeer.....	25
2.5.4 Winstoogmerk .....	26
2.5.4.1 Algemeen.....	26
2.5.4.2 Begrip winstoogmerk.....	27
2.5.4.3 Begrip ‘concurrentie criterium’ .....	30
2.6 (Niet-) onderworpen.....	31
2.6.1 Inleiding .....	31
2.6.2 Begrip ‘onderworpen’ .....	31
2.6.3 Aangifteplicht.....	31
2.7 Samenvatting/deelconclusie.....	32

<b>Hoofdstuk 3: De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling</b> .....	34
3.1 Inleiding .....	34
3.2 Het onderwijs in Nederland .....	34
3.2.1 Inleiding .....	34
3.2.2 Bekostigd onderwijs.....	34
3.2.3 Niet-bekostigd onderwijs.....	36
3.3 Reden opname onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in de Wet Vpb .....	37
3.4 Subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling .....	38
3.4.1 Inleiding .....	38
3.4.2 Activiteiteneis .....	39
3.4.2.1 Inleiding .....	39
3.4.2.2 Reikwijdte van de vrijstelling.....	39
3.4.2.3 De begrippen ‘onderwijs’ en ‘onderzoek’ .....	40
3.4.2.4 Het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend criterium .....	41
3.4.3 Bekostigingseis.....	42
3.4.3.1 Inleiding .....	42
3.4.3.2 Kwalificerende middelen .....	42
3.4.3.3 Het hoofdzakelijkheids criterium .....	45
3.4.4 Oneigenlijk gebruik .....	46
3.4.4.1 Inleiding .....	46
3.4.4.2 Geen antimisbruikbepalingen .....	46
3.4.4.3 Mogelijke nadere regels.....	47
3.4.5 Casuïstiek .....	48
3.5 Objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling .....	49
3.5.1 Inleiding .....	49
3.5.2 Voorwaarden .....	50
3.5.3 Achterwege laten van de vrijstelling .....	50
3.5.4 Casuïstiek .....	50
3.6 Samenvatting/deelconclusie.....	52
<b>Hoofdstuk 4: Toetsing kwaliteitseisen van goede wetgeving</b> .....	55
4.1 Inleiding .....	55
4.2 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen .....	55
4.2.1 Inleiding .....	55
4.2.2 Rechtmatigheid: onverenigbare staatssteun .....	55
4.2.2.1 Inleiding .....	55
4.2.2.2 Er moet sprake zijn van een onderneming .....	56

4.2.2.2.1 Theoretisch kader .....	56
4.2.2.2.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.....	58
4.2.2.3 De maatregel leidt tot een voordeel.....	59
4.2.2.3.1 Theoretisch kader .....	59
4.2.2.3.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.....	59
4.2.2.4 De maatregel is getroffen door de staat of bekostigd door de staat .....	60
4.2.2.4.1 Theoretisch kader .....	60
4.2.2.4.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.....	60
4.2.2.5 De maatregel bevoordeelt bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteit) .....	60
4.2.2.5.1 Theoretisch kader .....	60
4.2.2.5.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.....	62
4.2.2.6 De maatregel beïnvloed ongunstig het handelsverkeer tussen lidstaten .....	64
4.2.2.6.1 Theoretisch kader .....	64
4.2.2.6.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.....	65
4.2.2.7 Uitzonderingen VwEU .....	65
4.2.2.8 Conclusie.....	67
4.2.3 Verwerking van rechtsbeginselen.....	68
4.2.3.1 Inleiding .....	68
4.2.3.2 Rechtsgelijkheidsbeginsel .....	68
4.2.3.2.1 Theoretisch kader .....	68
4.2.3.2.2 Beoordeling gelijke of ongelijke gevallen? .....	68
4.2.3.2.3 Gelijke gevallen: objectieve en redelijke rechtvaardiging? .....	69
4.2.3.3 Rechtszekerheidsbeginsel.....	70
4.3 Doeltreffendheid en doelmatigheid.....	71
4.3.1 Inleiding .....	71
4.3.2 Doeltreffendheid.....	71
4.3.2.1 Theoretisch kader .....	71
4.3.2.2 Beoordeling realisatie beoogde doelstelling onderwijs- en onderzoeksvrijstelling .....	71
4.3.2.3 Beoordeling realisatie beoogde doelstelling van de Wet.....	72
4.3.2.4 Negatieve neveneffecten.....	74
4.3.3 Doelmatigheid.....	74
4.3.3.1 Theoretisch kader .....	74
4.3.3.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.....	75
4.4 Subsidiariteit en evenredigheid .....	77
4.4.1 Inleiding .....	77
4.4.2 Subsidiariteitsbeginsel .....	77

4.4.3 Evenredigheidbeginsel .....	78
4.5 Onderlinge afstemming .....	79
4.5.1 Inleiding .....	79
4.5.2 Regelingen die verschillende onderwerpen betreffen .....	79
4.5.3 Regelingen met betrekking tot dezelfde of verwante kwesties .....	79
4.6 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid .....	82
4.6.1 Theoretisch kader .....	82
4.6.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.....	82
4.7 Tussenconclusie toetsing kwaliteitseisen en aanbevelingen .....	83
4.7.1 Inleiding .....	83
4.7.2 Subjectieve vrijstelling .....	83
4.7.3 Objectieve vrijstelling.....	85
4.8 Samenvatting/deelconclusie.....	86
<b>Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie .....</b>	<b>88</b>
<b>Literatuurlijst.....</b>	<b>93</b>
Jurisprudentie .....	93
Kamerstukken en beleid .....	94
Vakliteratuur .....	95
Overige bronnen.....	96

## Hoofdstuk 1: Inleiding

In dit hoofdstuk vindt u de uiteenzetting van het onderzoek dat voor deze masterthesis wordt uitgevoerd. Als eerste vindt u in paragraaf 1.1 de aanleiding tot het onderzoek. In paragraaf 1.2 komt de probleemstelling aan bod. Daaropvolgend wordt het toetsingskader toegelicht in paragraaf 1.3. Vervolgens komt de afbakening van het onderzoek aan de orde in paragraaf 1.4. Tot slot is de opzet toegelicht in paragraaf 1.5.

### 1.1 Aanleiding onderzoek

Tot 1 januari 2016 nemen overheidslichamen<sup>1</sup> in de Wet Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) een bijzondere positie in, omdat zij in beginsel niet belastingplichtig zijn.

In de Wet Vpb wordt onderscheid gemaakt tussen directe- en indirecte overheidslichamen. Een direct overheidslichaam wordt rechtstreeks gedreven door een publiekrechtelijke rechtspersoon.<sup>2</sup> Kort gezegd is er sprake van een indirect overheidslichaam als een privaatrechtelijk lichaam volledig wordt beheerst door publiekrechtelijke rechtspersonen.<sup>3</sup> Directe- en indirecte overheidslichamen zijn tot 1 januari 2016 alleen belastingplichtig voor zover zij een bedrijfsactiviteit uitoefenden die is opgenomen in de wettelijke opsomming van artikel 2, lid 3 Wet Vpb.<sup>4</sup> Daarnaast zijn indirecte overheidslichamen integraal belastingplichtig, wanneer zij met naam benoemd zijn in artikel 2, lid 7 Wet Vpb.<sup>5</sup> Dit geldt tevens voor lichamen waarin deze bij naam genoemde rechtspersonen een belang hebben of een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan, uitgezonderd lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren.<sup>6</sup> Hierdoor zijn overheidslichamen maar in beperkte mate belast. Een lijst met belastingplichtige overheidslichamen is opgenomen in de Wet Vpb om een gelijk speelveld te creëren tussen concurrerende overheidslichamen en particuliere ondernemingen.<sup>7</sup> De structuur van belastingwetgeving voor overheidslichamen bestaat sinds 1956, waarbij gedurende de jaren enkel kleine toevoegingen zijn doorgevoerd.<sup>8</sup> De rol van de overheid is echter uitgebreid in de loop der jaren. Overheidslichamen zijn een actievere rol in gaan nemen op de markt waar ook private ondernemingen

---

<sup>1</sup> Vóór 1 januari 2016 wordt in de wetgeving de term directe- en indirecte overheidsbedrijven gehanteerd. Vanaf 1 januari 2016 is sprake van directe- en indirecte overheidsondernemingen. In deze thesis wordt slechts één term gehanteerd, overheidslichamen. De term overheidsonderneming wordt pas gehanteerd als voldaan is aan het ondernemingscriterium.

<sup>2</sup> De definitie van een publiekrechtelijk rechtspersoon is opgenomen in artikel 2:1 BW. Verdere uiteenzetting vindt plaats in paragraaf 2.2.1.

<sup>3</sup> Memorie van Toelichting (hierna: MvT) Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 2.1. Verdere uiteenzetting vindt plaats in paragraaf 2.2.2.

<sup>4</sup> Artikel 2, lid 3 Wet Vpb vóór 1 januari 2016. De wettekst van dit artikel wijzigt per 1 januari 2016.

<sup>5</sup> Artikel 2, lid 7 Wet Vpb vóór 1 januari 2016. De wettekst van dit artikel wijzigt per 1 januari 2016.

<sup>6</sup> Artikel 2, lid 7 Wet Vpb vóór 1 januari 2016, laatste volzin.

<sup>7</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1, par. 3.1.

<sup>8</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1, par. 3.1 en Advies Raad van State Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Staatscourant 2014, nr. 27 603, par 1.

actief zijn. Dit is ontstaan door de verruiming van de taakopvatting van de overheid.<sup>9</sup> Daarnaast zijn private ondernemingen ook toegetreden tot de publieke markt. Hierdoor treden overheidslichamen steeds vaker in concurrentie met private ondernemingen, waardoor er discussie is ontstaan over de beperkte belastingplicht van overheidslichamen. Het ongelijke speelveld, op nationaal en internationaal niveau, is de belangrijkste reden geweest om de belastingplicht van overheidslichamen te onderzoeken en eventueel te herzien.

Door klachten van het bedrijfsleven is Nederland in 1995 gestart met een onderzoek naar de belastingplicht voor overheidslichamen, uitgevoerd door de Werkgroep Markt en Overheid.<sup>10</sup> Deze werkgroep heeft geanalyseerd wanneer overheidslichamen in concurrentie treden met private ondernemingen. In het eindrapport is geconcludeerd dat de doelstelling, het voorkomen van concurrentievervalsing, niet meer wordt bereikt met de huidige wetgeving die geldt tot 1 januari 2016.<sup>11</sup> De werkgroep adviseerde om overheidslichamen in beginsel te onderwerpen aan de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij in concurrentie treden met derden op een open markt.<sup>12</sup>

Ook de Europese Commissie is in 1997 gestart met een onderzoek naar de toenmalige vormgeving van de belastingplicht van overheidslichamen in de Wet Vpb. Dit onderzoek is ingesteld naar aanleiding van klachten van private ondernemingen. Gelijktijdig zijn in andere lidstaten ook onderzoeken gestart naar de beperkte belastingplicht van overheidslichamen.<sup>13</sup> Op 2 mei 2013 heeft de Europese Commissie in een brief aangegeven dat de huidige vrijstelling die wordt verleend aan overheidslichamen in de Wet Vpb onverenigbare staatssteun is. Dit in de zin van artikel 107 lid 1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU).<sup>14</sup> Volgens de Europese Commissie moeten overheidslichamen die een economische activiteit uitoefenen hetzelfde worden belast als private ondernemingen. Enkel door het afschaffen van de vrijstelling voor indirecte overheidslichamen wordt een eerlijk speelveld echter niet gecreëerd, tenzij Nederland kan garanderen dat alle economische activiteiten van overheidslichamen in gewone ondernemingsvormen worden ondergebracht. In de brief was tevens een termijn aangegeven waarbinnen Nederland de hervorming van de belastingplicht voor overheidslichamen moest uitvoeren. De wetgeving moest binnen 18 maanden worden vastgesteld en

---

<sup>9</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1, par. 3.2.

<sup>10</sup> Sociaal Economische Raad (hierna: SER), Eindrapport werkgroep markt en overheid, Ministerie van Economische zaken, 1997.

<sup>11</sup> SER, Eindrapport werkgroep markt en overheid, Ministerie van Economische zaken, 1997.

<sup>12</sup> SER, Eindrapport werkgroep markt en overheid, Ministerie van Economische zaken, 1997.

<sup>13</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1, par. 6.

<sup>14</sup> Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland, par. 7.



uiterlijk in het daaropvolgend belastingjaar in werking treden. Op 21 mei 2013 heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën hierop gereageerd en aangegeven dat hij de maatregelen aanvaardde.<sup>15</sup>

Nederland moest volgens de Europese Commissie de vrijstelling afschaffen en overheidslichamen belasten voor activiteiten waarmee zij in concurrentie treden met private ondernemingen. Op deze manier wil men een gelijk speelveld creëren tussen overheids- en private ondernemingen, zodat er geen concurrentievervalsing meer is tussen ondernemingen die economisch dezelfde activiteiten verrichten.<sup>16</sup> Op 14 april 2014 is het concept Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen gepubliceerd. Vervolgens is op Prinsjesdag 2014 het definitieve wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen ingediend bij de Tweede Kamer. Daarin heeft de regering haar voorkeur uitgesproken voor de directe ondernemingsvariant. Er wordt aangesloten bij de aanwezigheid van een onderneming. Deze variant maakt onderscheid tussen de belastingplicht van indirecte- en directe overheidslichamen. Voor indirecte overheidslichamen is de belastingplicht hetzelfde als voor private ondernemingen, waardoor de rechtsvorm van het overheidslichaam van belang is. Wanneer het lichaam wordt gedreven in de vorm van een NV, BV of coöperatie geldt een integrale belastingplicht. Wordt het lichaam gedreven in de vorm van een stichting of vereniging<sup>17</sup> dan is zij belastingplichtig voor zover er een onderneming wordt gedreven.<sup>18</sup> Directe overheidslichamen zijn belastingplichtig voor zover de activiteiten een materiële onderneming vormen volgens de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB).<sup>19</sup> Op 26 mei 2015 is het wetsvoorstel aangenomen door de Eerste Kamer. Op 1 januari 2016 treedt deze Wet<sup>20</sup> in werking.

In de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zijn verschillende subjectieve en objectieve vrijstellingen opgenomen.<sup>21</sup> Voor onderwijs- en onderzoeksactiviteiten is een subjectieve vrijstelling opgenomen. Voor toepassing van de vrijstelling dient kort gezegd voldaan te worden aan twee eisen. Ten eerste moeten de activiteiten die de belastingplichtige verricht uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (het welbekende 90% criterium) bestaan uit het verrichten van kwalificerende onderwijs- of

---

<sup>15</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.

<sup>16</sup> Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland.

<sup>17</sup> Indien in deze thesis wordt gesproken over stichtingen en verenigingen worden hiermee bedoeld stichtingen en verenigingen die kwalificeren als privaatrechtelijke overheidslichamen. Stichtingen en verenigingen die zich hiervoor niet kwalificeren worden aangeduid als private stichtingen en verenigingen.

<sup>18</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.3.

<sup>19</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.1.

<sup>20</sup> Als wordt gesproken over “de Wet” wordt hiermee bedoeld de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

<sup>21</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.2 en par. 5.

onderzoeksactiviteiten (activiteiteneis). Ten tweede moet voldaan worden aan een bekostigingseis. Dit houdt in dat ten minste 70% van de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten bekostigd moet zijn uit kwalificerende publieke middelen. Indien aan deze twee eisen wordt voldaan, is de gehele winst van het belastingplichtige lichaam subjectief vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Dit houdt in dat resultaten die worden behaald met commerciële activiteiten ook onder de vrijstelling kunnen vallen. Indien niet voldaan wordt aan beide eisen kan mogelijk alsnog een beroep worden gedaan op de objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.<sup>22 23</sup> Dit heeft tot gevolg dat niet de totale winst van het lichaam wordt vrijgesteld, maar het deel van de winst dat wordt behaald met een zelfstandige activiteit.<sup>24</sup>

Kort samengevat wordt de belastingplicht van overheidslichamen als volgt gewijzigd. Tot 1 januari 2016 is een overheidslichaam “niet belastingplichtig, tenzij”, terwijl vanaf 1 januari 2016 een overheidslichaam “belastingplichtig is, tenzij”.<sup>25</sup>

## 1.2 Probleemstelling

Naar aanleiding van bovenstaande ontwikkelingen wordt in deze masterthesis de Wet Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen onderzocht. Ik heb ervoor gekozen om het onderzoek te beperken tot de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling die is opgenomen in deze Wet. Vanwege de beperkte omvang van deze thesis is het niet mogelijk om de gehele Wet te onderzoeken. De regering heeft de doelstelling om een gelijk speelveld te creëren. Het is evenwel de vraag of met het opnemen van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling voldaan wordt aan deze doelstelling. In de nota “Zicht op wetgeving”<sup>26</sup> zijn kwaliteitseisen neergelegd die ten grondslag liggen aan het algemene wetgevingsbeleid. Deze kwaliteitseisen<sup>27</sup> zijn ook van belang voor de beoordeling van de fiscale wetgeving. In de nota wordt toegelicht dat de kwaliteitseisen op twee niveaus van belang zijn; bij de vraag of wetgeving noodzakelijk is en tevens bij het bepalen van de inhoud van de wet, en bij het achteraf evalueren van de wet. In de nota zijn de kwaliteitseisen opgedeeld in zes verschillende groepen. Het bovenstaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

*Voldoet de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen met betrekking tot de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling aan de kwaliteitseisen van goede wetgeving? Zo nee, welke aanbevelingen kunnen worden gedaan ter verbetering van de wet zodat hieraan wordt voldaan?*

---

<sup>22</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

<sup>23</sup> J.L. van de Streek, Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting, VPB.1.0.3.Q.a, Algemeen en verdere ontwikkelingen, online geraadpleegd op 29-6-2015.

<sup>24</sup> Verdere uiteenzetting van het begrip “zelfstandige activiteit” vindt plaats in hoofdstuk 2.

<sup>25</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.

<sup>26</sup> Nota Zicht op wetgeving, Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 1-2.

<sup>27</sup> Nota Zicht op wetgeving, Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.1.

De probleemstelling wordt beantwoord aan de hand van onderstaande deelvragen:

1. *Hoe is de belastingplicht van overheidslichamen onder de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen vormgegeven?*
2. *Hoe is het onderwijs in Nederland georganiseerd?*
3. *Waarom is de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling opgenomen in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen?*
4. *Hoe is de subjectieve- en objectieve vrijstelling voor onderwijs- en onderzoeksinstituten vormgegeven onder de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen?*
5. *Wat wordt verstaan onder de begrippen 'onderwijs' en 'onderzoek'?*

### 1.3 Toetsingskader

Het toetsingskader is gebaseerd op de kwaliteitseisen die aan goede wetgeving ten grondslag liggen. In 1991 zijn in de nota "Zicht op wetgeving"<sup>28</sup> kwaliteitseisen neergelegd waaraan goede wetgeving moet voldoen. Deze eisen zijn verder geconcretiseerd in "Aanwijzingen voor de regelgeving"<sup>29</sup>. Voor toepassing van de kwaliteitseisen geldt geen rangorde. Daarnaast hangen de eisen ook vaak onderling samen en kunnen ze elkaar overlappen.<sup>30</sup> De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling zal getoetst worden aan onderstaande kwaliteitseisen:

1. rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen;
2. doeltreffendheid en doelmatigheid<sup>31</sup>;
3. subsidiariteit en evenredigheid;
4. onderlinge afstemming;
5. eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Onderstaand wordt een korte toelichting gegeven op bovenstaande begrippen. In de loop van het onderzoek wordt verdere invulling gegeven aan de kwaliteitseisen.

#### 1. *Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen*

Rechtmatigheid houdt in dat wetten in overeenstemming dienen te zijn met het recht. Er moet recht worden gedaan aan het internationale en communautaire recht, de Grondwet en algemene

---

<sup>28</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.1.

<sup>29</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, Aanwijzingen voor de regelgeving, Stcrt. 2005, 87.

<sup>30</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.1.

<sup>31</sup> In de Nota Zicht Wetgeving zijn in totaal zes kwaliteitseisen opgenomen. De kwaliteitseis doeltreffendheid en doelmatigheid vertoont overlap met de kwaliteitseis uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Ik heb ervoor gekozen om deze twee kwaliteitseisen samen te voegen. Bij toetsing aan het doelmatigheidsbeginsel zal daarom ook de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid getoetst worden.

rechtsbeginselen.<sup>32</sup> De Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen moet daarom ook voldoen aan het Europees Recht. De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling moet naar mijn mening worden getoetst aan de criteria van onrechtmatige staatssteun. Deze criteria zijn neergelegd in artikel 107 VwEU.<sup>33</sup> De Europese Commissie wil gelijke concurrentievoorwaarden en heeft aangegeven dat overheidslichamen hetzelfde belast moeten worden als private ondernemingen, wanneer zij dezelfde economische activiteit uitoefenen. Staatssteun is verboden als hierdoor oneerlijke concurrentie ontstaat. De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling kan mijns inziens mogelijk leiden tot onverenigbare staatssteun. Dit wordt tevens geconstateerd door Stevens<sup>34</sup> en Bresser<sup>35</sup>. De vrijstelling is namelijk ook van toepassing op commerciële activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Dit wordt veroorzaakt door de marges die gehanteerd worden bij de activiteiten- en bekostigingseis. Voor toepassing van de vrijstelling moet voldaan worden aan deze twee eisen. Ten eerste moet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90%-norm) onderwijs worden verzorgd of onderzoek worden verricht. Dit betekent dat voor maximaal 10% (commerciële) nevenactiviteiten verricht kunnen worden waarop ook de vrijstelling van toepassing is. Daarnaast moeten de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten hoofdzakelijk (70%-norm) zijn bekostigd uit kort gezegd publieke middelen. Dit zou mogelijk kunnen<sup>36</sup> betekenen dat voor maximaal 30% commerciële onderwijs- en onderzoeksactiviteiten verricht kunnen worden waarop ook de vrijstelling van toepassing is.

Verwerkelijking van rechtsbeginselen betekent dat de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in overeenstemming moet zijn met algemene rechtsbeginselen. Hier wordt volgens de "Aanwijzingen voor de regelgeving"<sup>37</sup> de beginselen van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en evenredigheid onder begrepen.<sup>38</sup> Het *gelijkheidsbeginsel* houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden en ongelijke gevallen ongelijk behandeld mogen worden naar hun mate van ongelijkheid. De behandeling van ongelijke gevallen moet echter wel in verhouding staan tot de onderlinge verschillen. Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen is toegestaan als er een objectieve en redelijke rechtvaardiging aan ten grondslag ligt.<sup>39</sup> Het gelijkheidsbeginsel is opgenomen in artikel 1

---

<sup>32</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.2.

<sup>33</sup> De criteria van artikel 107 VwEU worden toegelicht in hoofdstuk 4.

<sup>34</sup> S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1, par. 11.2.

<sup>35</sup> H.J. Bresser, Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen II; more to do about still nothing?, WPNR 2015/7053, par. 3.

<sup>36</sup> Dit is afhankelijk van hoe de toetsing van de bekostigingseis moet plaatsvinden, op lichaamsniveau of per activiteit. Dit wordt behandeld in hoofdstuk 3.

<sup>37</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, Aanwijzingen voor de regelgeving, Stcrt. 2005, 87, par. 2.1 toelichting op aanwijzing 18.

<sup>38</sup> C. Bruijsten, De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving, WFR 2002/715, par. 2.2.

<sup>39</sup> M.J. Hamer, Cursus Belastingrecht, Formeel Belastingrecht, FBR.4.4.0.A, online geraadpleegd op 1-6-2015.

van de Grondwet (hierna: GW). Echter is in artikel 120 GW een 'toetsingsverbod' opgenomen.<sup>40 41</sup> Dit betekent dat de rechter niet in beoordeling treedt van de grondwettigheid van wetten en verdragen. Het uitgangspunt hierbij is dat de wetgever bij de vormgeving van wetgeving er zorg voor draagt dat deze in overeenstemming is met de GW. Het is vervolgens de vraag of de wetgever het gelijkheidsbeginsel in acht heeft genomen. Toetsing is wel mogelijk aan het gelijkheidsbeginsel dat is opgenomen in artikel 14 Europees verdrag voor de rechten van de mens (hierna: EVRM) en artikel 26 Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (hierna: IVBPR). In deze scriptie wordt de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling derhalve getoetst aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW, artikel 14 EVRM<sup>42</sup> en artikel 26 IVBPR<sup>43</sup>. Als tweede moet toetsing plaatsvinden aan het *rechtszekerheidsbeginsel*. Bij dit beginsel kan onderscheid worden gemaakt tussen formele rechtszekerheid en materiële rechtszekerheid.<sup>44 45</sup> Formele rechtszekerheid houdt in dat wettelijke regels kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig zijn. Materiële rechtszekerheid houdt vervolgens in dat er een verbod geldt op terugwerkende kracht van regels, indien deze nadelig zijn voor de belastingplichtige. Tenslotte moet toetsing plaatsvinden aan het *evenredigheidsbeginsel*. Dit rechtsbeginsel komt ook terug in kwaliteitseis 3. Bij kwaliteitseis 1 zal daarom toetsing aan dit rechtsbeginsel achterwege blijven. Deze toetsing zal plaatsvinden bij kwaliteitseis 3.

## 2. Doeltreffendheid en doelmatigheid

Onder doeltreffendheid wordt verstaan of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling bijdraagt aan de realisatie van het beoogde doel?<sup>46</sup> Het doel betreft de beoogde doelstelling die aan de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen ten grondslag ligt. Het primaire doel van deze Wet is om een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting tussen private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen.<sup>47</sup> Volgens de Europese Commissie moeten overheidslichamen die een economische activiteit uitoefenen waarmee in concurrentie wordt getreden met private partijen, hetzelfde worden belast als private ondernemingen.

---

<sup>40</sup> E. Poelmann, Cursus Belastingrecht, Formeel Belastingrecht, FBR.5.0.1.B.a, online geraadpleegd op 27-8-2015.

<sup>41</sup> Op 8 maart 2010 heeft Halsema een voorstel ingediend voor toetsing van wetten aan een aantal bepalingen van de GW door de rechter. Momenteel wordt het voorstel verdedigd door Van Tongeren (wetsvoorstel 32 334).

<sup>42</sup> Op 1 april 2005 is in Nederland het Twaalfde Protocol in werking getreden. In het Twaalfde Protocol is een algemeen discriminatieverbod vastgelegd. Voor 1 april 2005 was artikel 14 EVRM alleen geldig voor de rechten en vrijheden die in het EVRM opgenomen waren.

<sup>43</sup> Artikel 94 GW.

<sup>44</sup> E. Poelmann, Cursus Belastingrecht, Formeel Belastingrecht, FBR.4.1.1.B, online geraadpleegd op 27-8-2015.

<sup>45</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, Aanwijzingen voor de regelgeving, Stcrt. 2005, 87, par. 4.14 toelichting op aanwijzing 167.

<sup>46</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën, 11 februari 2011, Betreft Reactie op BOR-notitie Beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven, kenmerk AFP/11/52.

<sup>47</sup> Nota naar aanleiding van het verslag (hierna: NnavV), Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, Vragen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, p. 39.

Het is echter de vraag of deze doelstelling wordt bereikt door invoering van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.

Doelmatigheid betekent dat, gegeven de beoogde doelstelling, de lasten met betrekking tot de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in verhouding staan tot de baten.<sup>48 49</sup> Doordat de Wet pas 1 januari 2016 in werking treedt zijn er geen gegevens van de maatschappelijke kosten en baten beschikbaar. De toetsing vindt dan ook op kwalitatieve wijze plaats. Tevens wordt getoetst of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling uitvoerbaar en handhaafbaar is, anders kan de vrijstelling leiden tot een dode letter in de wet. Handhaafbaarheid betekent dat er een mogelijkheid is om naleving van de wet af te dwingen.<sup>50</sup>

### *3. Subsidiariteit en evenredigheid*

Uit de kwaliteitseisen subsidiariteit en evenredigheid vloeit voort dat de overheid niet onnodig vergaand in de samenleving mag ingrijpen. Dit is een algemene eis die geldt voor alle overheidsoptredens.<sup>51</sup>

### *4. Onderlinge afstemming*

Als kwaliteitseis geldt ook dat regels onderling afgestemd moeten zijn. Dit is allereerst van belang bij regelingen die weliswaar verschillende onderwerpen betreffen, maar sterk op elkaar inwerken door hun effecten. Tevens is onderlinge afstemming van belang bij verscheidenheid ten aanzien van regelingen met betrekking tot dezelfde of verwante kwesties.<sup>52</sup>

### *5. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*

Tot slot is het van belang dat wetten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn. Eenvoud is tevens één van de belangrijkste doelen die het kabinet heeft gesteld aan de hervorming van het belastingstelsel.<sup>53</sup>

## **1.4 Afbakening onderwerp**

Zoals eerder in paragraaf 1.2 is aangegeven beperkt het onderzoek zich in deze thesis tot de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. De Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen wordt alleen behandeld voor zover dit noodzakelijk is om inzicht te verkrijgen in de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.

---

<sup>48</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.3.

<sup>49</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën, 11 februari 2011, Betreft Reactie op BOR-notitie Beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven, kenmerk AFP/11/52.

<sup>50</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.5.

<sup>51</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.4.

<sup>52</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.6.

<sup>53</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, Keuzes voor een beter belastingstelsel, 16-10-2014, p. 5.

Vanwege de beperkte omvang van dit onderzoek wordt geen aandacht besteed aan zelfstandige onderzoeksinstellingen die geen onderdeel zijn van een onderwijsinstelling.

In hoofdstuk 4 wordt getoetst of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling voldoet aan de vijf kwaliteitseisen van goede wetgeving. Bij kwaliteitseis 1 wordt niet getoetst of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling een belemmering is op het gebied van de verdragsvrijheden in het VwEU (Titel 4 VwEU).

### 1.5 Opzet

Deze thesis is opgebouwd uit 5 hoofdstukken. In hoofdstuk 2 volgt een beschrijving van de belastingplicht van overheidslichamen onder de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. In hoofdstuk 3 wordt kort toegelicht hoe het onderwijs in Nederland is georganiseerd. Vervolgens komt aan bod waarom de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is opgenomen in de Wet. Als laatste wordt in dit hoofdstuk uiteengezet hoe de subjectieve- en objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is vormgegeven onder de Wet en wat verstaan wordt onder de begrippen 'onderwijs' en 'onderzoek'. In hoofdstuk 4 wordt vervolgens getoetst of de vrijstelling voldoet aan de vijf kwaliteitseisen van goede wetgeving. Tevens worden in dit hoofdstuk aanbevelingen gedaan, als blijkt dat niet wordt voldaan aan de kwaliteitseisen van goede wetgeving. Tot slot wordt deze thesis in hoofdstuk 5 afgesloten met een samenvatting waarin de conclusies en aanbevelingen van het onderzoek zijn opgenomen.

## Hoofdstuk 2: Belastingplicht overheidslichamen vanaf 1 januari 2016

### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt uiteengezet hoe de belastingplicht van overheidslichamen onder de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is vormgegeven (deelvraag 1). In paragraaf 2.2 worden de acht stappen uiteengezet die systematisch doorlopen moeten worden om te bepalen of een overheidslichaam belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. In de daaropvolgende paragrafen worden de stappen die van belang zijn om inzicht te krijgen in de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling afzonderlijk toegelicht. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting/deelconclusie.

### 2.2 Schema beoordeling belastingplicht overheidslichamen

Tot 1 januari 2016 zijn overheidslichamen in beginsel niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, tenzij een uitzondering is opgenomen in de wet. Vanaf 1 januari 2016 wordt dit uitgangspunt gewijzigd en zijn overheidslichamen in beginsel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, tenzij een vrijstelling van toepassing is. De systematiek waarmee overheidslichamen behandeld worden onder de Wet Vpb wordt fundamenteel gewijzigd van “niet belastingplichtig, tenzij” naar “belastingplichtig, tenzij”. Voor de belastingplicht van overheidslichamen wordt onder deze Wet aangesloten bij de huidige systematiek van de vennootschapsbelasting. Allereerst kan een lichaam per definitie belastingplichtig zijn.<sup>54</sup> Daarnaast kan een lichaam belastingplichtig zijn indien sprake is van een materiële onderneming. Het materiële ondernemingsbegrip<sup>55</sup> is nader ingekaderd door jurisprudentie. Het kabinet heeft er bewust voor gekozen om voor het belasten van economische activiteiten aan te sluiten bij het bestaande begrip ‘onderneming’ en geen nieuw begrip te introduceren.<sup>56</sup> Onderstaand zijn schematisch de stappen weergegeven die vanaf 1 januari 2016 doorlopen moeten worden om te beoordelen of een overheidslichaam belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting.<sup>57</sup>



Figuur 1: Schema belastingplicht overheidslichamen

In de eerste plaats moet beoordeeld worden of een entiteit een (overheids)lichaam (1) is voor de Wet Vpb. Ten tweede wordt beoordeeld welke activiteiten (2) het lichaam uitoefent. Vervolgens wordt bekeken of het lichaam per definitie belastingplichtig is of dat met de activiteiten een materiële

<sup>54</sup> Zoals bedoeld in artikel 2, lid 1, onderdeel a Wet Vpb. Vervolgens is in artikel 2 lid 5 Wet Vpb bepaald dat deze rechtsvorm geacht wordt met zijn gehele vermogen een onderneming te drijven.

<sup>55</sup> Materiële onderneming zoals bedoeld in artikel 3.8 Wet IB en artikel 2, lid 1 onderdeel e Wet Vpb.

<sup>56</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.

<sup>57</sup> Deze stappen zijn gebaseerd op het bouwstenenmodel van PwC, bron: PwC, Wat betekent de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen?, bijlage 3 Bouwstenenmodel van uw vennootschapsbelastingplicht, juli 2015.



onderneming (3) wordt gedreven. Daaropvolgend wordt beoordeeld of de gehele onderneming onderworpen is aan vennootschapsbelasting (4) of dat een subjectieve vrijstelling (5) voor bepaalde activiteiten van toepassing is. De gehele winst van het lichaam is vrijgesteld van vennootschapsbelasting indien een subjectieve vrijstelling van toepassing is. Wanneer geen subjectieve vrijstelling op het lichaam van toepassing is moet vermogensetikettering (6) plaatsvinden. Daaropvolgend kan de belastbare winst (7) worden berekend. Tot slot moet worden bepaald of eventuele objectieve vrijstellingen (8) van toepassing zijn. Een objectieve vrijstelling elimineert resultaten uit de belastbare winst om vervolgens de verschuldigde vennootschapsbelasting te bepalen. In de volgende paragrafen worden stap 1 tot en met 4 ieder afzonderlijk toegelicht. De subjectieve- en objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling (stap 5 en 8) worden uiteengezet in hoofdstuk 3. De stappen 6 en 7 worden niet behandeld in deze thesis, omdat deze niet van belang zijn bij het krijgen van inzicht in de objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.<sup>58</sup>

## 2.3 Lichaam

### 2.3.1 Inleiding

Om te beginnen is het van belang te bepalen wie het lichaam is. Vennootschapsbelasting wordt geheven van lichamen. Dit is neergelegd in artikel 1 Wet Vpb. Het begrip ‘lichaam’ is dus de ingang voor de Wet Vpb. Over het begrip lichamen is in de parlementaire behandeling destijds het volgende opgemerkt: *“Het in dit artikel gebezigde woord ‘lichamen’ dient hier als verzamelbegrip voor alle belastingplichtigen van de vennootschapsbelasting.”*<sup>59</sup> <sup>60</sup> Vervolgens is in artikel 2 Wet Vpb en artikel 3 Wet Vpb verdere invulling gegeven aan het begrip ‘belastingplichtigen’. Een entiteit die voldoet aan de begripsomschrijving van deze artikelen kwalificeert dus als ‘lichaam’ voor de Wet Vpb.<sup>61</sup> In de Wet wordt onderscheid gemaakt tussen twee verschillende overheidslichamen: directe overheidslichamen en indirecte overheidslichamen. De definitie en de belastingplicht van zowel het directe overheidslichaam als het indirecte overheidslichaam worden toegelicht in paragraaf 2.3.2 respectievelijk 2.3.3.

### 2.3.2 Direct overheidslichaam

#### 2.3.2.1 Definitie

Een direct overheidslichaam is een publiekrechtelijk rechtspersoon. De definitie van een publiekrechtelijk rechtspersoon is opgenomen in artikel 2:1 Boek 2 BW. In het eerste lid van dit artikel

---

<sup>58</sup> Zie voor een totale uiteenzetting van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1.

<sup>59</sup> MvT, Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 3, p. 17.

<sup>60</sup> Het begrip ‘lichaam’ is tevens opgenomen in artikel 2, lid 1, onderdeel b AWR. Ik citeer: *“Het begrip ‘lichamen’ geldt alleen voor de AWR zelf en is dus niet van toepassing op de heffingswetten. In de heffingswetten heeft het begrip ‘lichamen’ de betekenis die in de desbetreffende heffingswet daaraan gegeven wordt.”* Bron: R.P.M. Lemmen, NDFR, commentaar op artikel 2 AWR, par. 2, online geraadpleegd op 29-09-2015.

<sup>61</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 41.

worden de Staat, provincies, gemeenten en waterschappen genoemd. De verschillende onderdelen van de Staat, zoals de ministeries en de rechterlijke macht, zijn dus geen zelfstandige rechtspersonen. Daarnaast zijn alle lichamen die krachtens de GW verordenende bevoegdheden toegekend hebben gekregen ook publiekrechtelijke rechtspersonen. Tenslotte kwalificeren ook andere lichamen waaraan een deel van een overheidstaak is opgedragen als publiekrechtelijk rechtspersoon. Dit dient echter wel voort te vloeien uit het *“bij of krachtens de wet bepaalde”*, neergelegd in het tweede lid van het artikel. Het is ook mogelijk dat een overheidstaak, bijvoorbeeld door een publiekrechtelijk lichaam, is opgedragen aan een privaatrechtelijk lichaam. In dat geval kwalificeert het privaatrechtelijk lichaam niet als een publiekrechtelijk lichaam, omdat het opdragen niet bij of krachtens de wet is bepaald.

### 2.3.2.2 Belastingplicht

Voor de belastingplicht van directe overheidslichamen wordt aangesloten bij het ondernemingsbegrip uit de Wet IB. Deze benadering wordt ook gehanteerd bij de belastingplicht van private stichtingen en verenigingen onder de Wet Vpb. In de Memorie van toelichting (hierna: MvT) wordt aangegeven dat deze benadering voor de hand ligt, omdat publiekrechtelijke rechtspersonen - overeenkomend met private stichtingen en verenigingen - *“veelal zonder winstoogmerk”*<sup>62</sup> activiteiten verrichten. Directe overheidslichamen zijn belastingplichtig voor zover de activiteiten een materiële onderneming vormen volgens de Wet IB.<sup>63</sup> Dit is vanaf 1 januari 2016 opgenomen in artikel 2 lid 1 onderdeel g Wet Vpb. Hiertoe behoort op grond van dit artikellid niet de Staat.<sup>64</sup> De publiekrechtelijke rechtspersoon is zelf het belastingplichtige lichaam voor de Wet Vpb. De afzonderlijke ondernemingen vormen dus niet het belastingplichtige lichaam voor de Wet Vpb.<sup>65</sup>

### 2.3.3 Indirect overheidslichaam

#### 2.3.3.1 Definitie

Onder een indirect overheidslichaam wordt verstaan *“(…) een privaatrechtelijk lichaam waarvan – kort gezegd – het volledige belang en de volledige zeggenschap onmiddellijk of middellijk gelegen is bij uitsluitend een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen.”*<sup>66</sup> Bij een privaatrechtelijk lichaam kan gedacht worden aan een NV, BV, coöperatie, stichting of vereniging. In de Wet wordt onderscheid

---

<sup>62</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.1.

<sup>63</sup> Onderneming zoals bedoeld in artikel 3.8 Wet IB.

<sup>64</sup> Voor de uiteenzetting van de belastingplicht van de Staat zie S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1, par. 6.1. In deze thesis wordt dit niet toegelicht, omdat de relevantie met betrekking tot het beantwoorden van de probleemstelling ontbreekt.

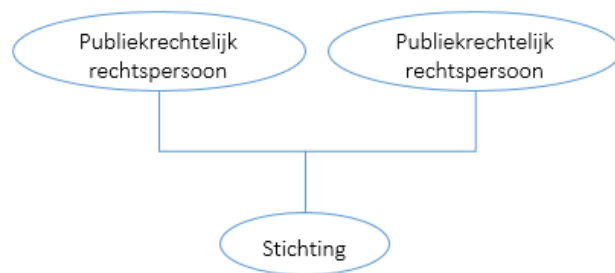
<sup>65</sup> Dit is een wijziging ten opzichte van de Wet Vpb vóór 1 januari 2016. Vóór 1 januari 2016 worden ondernemingen van directe overheidslichamen aangemerkt als ‘lichaam’ voor de Wet Vpb. Bron: MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 41.

<sup>66</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 2.1.

gemaakt tussen een 'privaatrechtelijk overheidslichaam' en een 'privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijk overheidslichaam'.

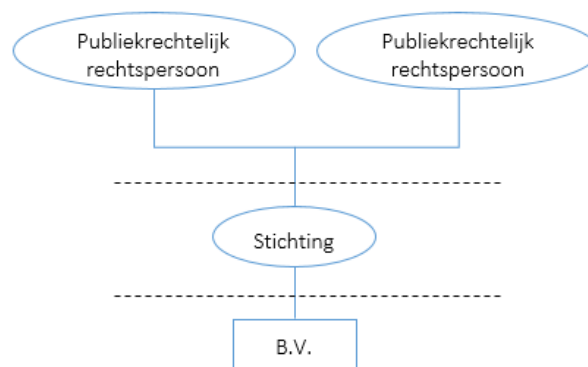
Vanaf 1 januari 2016 is in artikel 8e lid 5 Wet Vpb opgenomen wat onder het begrip 'privaatrechtelijk overheidslichaam' wordt verstaan:

- Sub a: "een lichaam zonder aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden en leden waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt." Bij het begrip 'lichaam' kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een stichting of vereniging. Figuur 2 geeft een voorbeeld weer ter verduidelijking van de wettekst.



Figuur 2: voorbeeld artikel 8e, lid 5, onderdeel a Wet Vpb.

- Sub b: "een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen als bedoeld in onderdeel a, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn." Bij het begrip 'lichaam' kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een NV, BV of coöperatie. Indien de stichting in figuur 2 wordt vervangen door een BV geeft het figuur de schematische weergaven van sub b weer. Daarnaast is het ook mogelijk dat de aandelen in een BV worden gehouden door een overheidsstichting. In dat geval kwalificeert de BV ook als een 'privaatrechtelijk overheidslichaam'. Er is sprake van een overheidsstichting als voldaan wordt aan de voorwaarden van sub a. Figuur 3 geeft een voorbeeld weer ter verduidelijking.



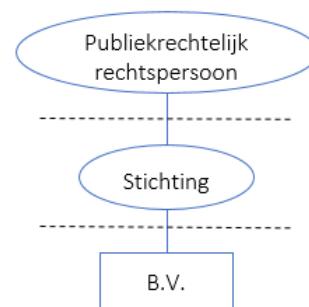
Figuur 3: voorbeeld artikel 8e, lid 5, onderdeel b Wet Vpb.

Deze definitie komt grotendeels overeen met de definitie van een privaatrechtelijk overheidslichaam uit artikel 2 lid 7 Wet Vpb die geldt tot 1 januari 2016.<sup>67</sup> Hierdoor is tevens jurisprudentie over het ‘oude’ artikel 2 lid 7 Wet Vpb van belang bij de uitleg van het begrip ‘*privaatrechtelijk overheidslichaam*’. De Hoge Raad heeft in het ABP-arrest<sup>68</sup> beslist dat geen sprake is van een indirect overheidslichaam, indien een publiekrechtelijk rechtspersoon aandelen heeft in een privaatrechtelijk rechtspersoon en een optie heeft om de overige aandelen te kopen. Vervolgens heeft de Hoge Raad in het ACP-arrest<sup>69</sup> beslist dat ook certificaten in plaats van aandelen gehouden mogen worden door een publiekrechtelijk rechtspersoon. Het publiekrechtelijke rechtspersoon moet echter wel de doorslaggevende zeggenschap hebben in de Stichting Administratiekantoor. Het is dus niet vereist dat het publiekrechtelijke rechtspersoon als enige zeggenschap heeft.

In lid 6 van artikel 8e Wet Vpb wordt het begrip ‘*privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon*’ toegevoegd, conform de voorwaarden van het voorgaande lid 5 van artikel 8e Wet Vpb. Dit houdt in dat uitsluitend één publiekrechtelijk overheidslichaam recht heeft op het liquidatiesaldo en bovenstaande belangen heeft in een privaatrechtelijk overheidslichaam.<sup>70</sup> Dit begrip is geïntroduceerd om lichamen te onderscheiden.<sup>71</sup> Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen ervoor kiezen om een gedeelte van hun activiteiten te verzelfstandigen en onder te brengen in een zelfstandig rechtspersoon. Het publiekrechtelijke rechtspersoon blijft vervolgens zelf de macht houden in het lichaam. Dit verschilt ten opzichte van een ‘*privaatrechtelijk overheidslichaam*’. Figuur 4 en 5 geven voorbeelden weer ter verduidelijking.



Figuur 4: voorbeeld artikel 8e, lid 6, onderdeel a Wet Vpb.



Figuur 5: voorbeeld artikel 8e, lid 6, onderdeel b Wet Vpb.

<sup>67</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 46.

<sup>68</sup> HR 19 februari 1992, nr. 27 799, BNB 1992/151.

<sup>69</sup> HR 18 februari 1998, nr. 33 346, BNB 1998/178.

<sup>70</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 46.

<sup>71</sup> S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1, par. 6.3.

### 2.3.3.2 Belastingplicht

Vanaf 1 januari 2016 worden onder de Wet Vpb indirecte overheidslichamen hetzelfde behandeld als private ondernemingen. Dit betekent dat de belastingplicht afhankelijk is van de rechtsvorm.

Wordt het indirecte overheidslichaam gedreven in de vorm van een NV, BV of coöperatie dan is het integraal belastingplichtig. Er is aangesloten bij de belastingplicht van een private NV, BV of coöperatie, zoals neergelegd in artikel 2, lid 1, onderdeel a of onderdeel b Wet Vpb. Deze lichamen worden op basis van artikel 2, lid 5 Wet Vpb bij fictie geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven. Als het indirecte overheidslichaam wordt gedreven in de vorm van een stichting of vereniging is het belastingplichtig voor zover de activiteiten een materiële onderneming vormen. Dit is vanaf 1 januari 2016 neergelegd in artikel 2, lid 1, onderdeel g Wet Vpb. Dit is dezelfde benadering die gehanteerd wordt voor private stichtingen en verenigingen onder de Wet Vpb.<sup>72</sup>

De belastingplicht van indirecte overheidslichamen in de vorm van een stichting of vereniging komt overeen met die van directe overheidslichamen (publiekrechtelijke rechtspersonen).

## 2.4 Activiteit

### 2.4.1 Inleiding

In de voorgaande paragraaf is uiteengezet dat directe overheidslichamen (publiekrechtelijke rechtspersonen), stichtingen en verenigingen belastingplichtig zijn indien en voor zover zij een materiële onderneming drijven. Allereerst moet vastgesteld worden welke activiteiten het lichaam verricht. De beoordeling of sprake is van een materiële onderneming moet namelijk plaatsvinden per afzonderlijke activiteit. De vraag of sprake is van een materiële onderneming speelt geen rol bij indirecte overheidslichamen in de vorm van een NV, BV of coöperatie. Deze rechtsvormen zijn integraal belastingplichtig en drijven dus met hun gehele vermogen een onderneming. Het begrip activiteit speelt bij deze rechtsvormen alleen een rol bij het bepalen of een objectieve vrijstelling van toepassing is.

Als een zekere mate van zelfstandigheid aan de activiteit kan worden toegekend is sprake van een afzonderlijke activiteit. De afzonderlijke activiteit wordt toegelicht in paragraaf 2.4.2. Er vindt een gezamenlijke beoordeling plaats wanneer de activiteiten naar hun aard verschillen maar wel sterk met elkaar verweven zijn.<sup>73</sup> In paragraaf 2.4.3 worden de verweven activiteiten behandeld.

### 2.4.2 Afzonderlijke activiteit

Van het begrip activiteit is in de parlementaire behandeling of jurisprudentie geen duidelijke omschrijving of definitie opgenomen. Het begrip omvat volgens de staatssecretaris van Financiën: *“een samenhangend geheel van handelingen (van één of meer personen) om iets tot stand te brengen of te*

---

<sup>72</sup> Artikel 2, lid 1, onderdeel e Wet Vpb.

<sup>73</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.

*produceren.*<sup>74</sup> Wanneer iets wordt opgeleverd (een product) of ter beschikking wordt gesteld kan sprake zijn van een activiteit. Bij ter beschikking stellen is sprake van een prestatie. Een prestatie wordt intern of extern verricht aan een specifieke gebruiker of kring van gebruikers.<sup>75</sup> Identificatie van een activiteit is eenvoudiger wanneer een vergoeding voor het product of de prestatie wordt gevraagd. Een vergoeding is echter niet vereist om te kwalificeren als activiteit.<sup>76</sup> Om te bepalen of sprake is van een afzonderlijke activiteit kunnen de volgende aanknopingspunten worden gebruikt. Ten eerste kan worden gekeken met welke activiteiten een opbrengst van derden wordt behaald. Daarnaast kan het onderscheid dat wordt gemaakt in de jaarrekening of organogram van het lichaam een aanknopingspunt zijn. Ook kunnen het BTW ondernemerschap en de lijst van activiteiten van de Wet Markt en Overheid (Stb. 2011, 162) als handvatten dienen om te bepalen of sprake is van een afzonderlijke activiteit.<sup>77</sup>

Daarnaast is het mogelijk dat een activiteit ondergeschikt is aan een 'hoofdactiviteit'.<sup>78</sup> Er is dan sprake van een ondeelbare activiteit. Dit is het geval wanneer een activiteit alleen geleverd wordt als gebruik wordt gemaakt van de 'hoofdactiviteit'. Het is wel van belang dat de activiteit voor de afnemer een ondergeschikt belang heeft ten opzichte van de 'hoofdactiviteit'. Enkele voorbeelden<sup>79</sup> van ondeelbare activiteiten zijn het verhuren van kluisjes in een zwembad en het aanbieden van een garderobe in een theater. De exploitatie van verschillende zwembaden door één gemeente wordt niet gezien als een ondeelbare activiteit. Dat wordt beschouwd als afzonderlijke activiteiten, waardoor per zwembadcomplex wordt beoordeeld of sprake is van het drijven van een onderneming. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden zou eventueel een gezamenlijke beoordeling mogelijk zijn.

#### 2.4.3 Verweven activiteiten

Indien activiteiten naar hun aard verschillen, maar wel sterk met elkaar verweven zijn vindt een gezamenlijke beoordeling plaats. De activiteiten worden geclusterd en doorlopen gezamenlijk de ondernemingstoets. In de Nota naar aanleiding van het verslag (hierna: NnavV)<sup>80</sup> is aangegeven dat specifieke feiten en omstandigheden van het desbetreffende lichaam bepalend zijn bij de beoordeling of sprake is van verwevenheid. De beoordeling van verwevenheid speelt ook een belangrijke rol bij het

---

<sup>74</sup> Nadere memorie van antwoord (hierna: NMvA) Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. F, p. 4.

<sup>75</sup> NMvA Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. F, p. 4.

<sup>76</sup> De Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (hierna: SVLO), Oplegnotitie afbakeningsschema, 25 juni 2015, p. 4. SVLO is een samenwerking tussen Belastingdienst, Ministerie van Financiën, VNG, IPO en de UvW.

<sup>77</sup> SVLO, Oplegnotitie afbakeningsschema, 25 juni 2015, p. 3.

<sup>78</sup> SVLO, Oplegnotitie afbakeningsschema, 25 juni 2015, p. 4.

<sup>79</sup> NMvA Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. F, p. 4.

<sup>80</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 11.

bepalen of private stichtingen en verenigingen één of meerdere ondernemingen drijven. In hoeverre de ene activiteit al dan niet losstaat van de andere activiteit kan afgeleid worden uit de jurisprudentie.<sup>81</sup> Bij de beoordeling zijn de volgende punten van belang:

1. organisatorische, economische en financiële verwevenheid: dit houdt veelal in dat de werkwijze rond de afzonderlijke activiteiten en de inzet van personeel op meerdere facetten door elkaar lopen.<sup>82</sup> Enkele indicatoren zijn bijvoorbeeld dat werkzaamheden van afzonderlijke activiteiten gelijktijdig worden verricht door hetzelfde personeel of door dezelfde leidinggevende worden aangestuurd.
2. verwevenheid inzake ruimtelijke vormgeving: dit houdt in dat werkzaamheden met betrekking tot verschillende activiteiten verricht worden vanuit doorgaans dezelfde locatie.<sup>83</sup> Als voorbeeld de exploitatie van een kantine in een sportcomplex. De exploitatie van de kantine kan worden beschouwd als een afzonderlijke activiteit. Of sprake is van verwevenheid is mogelijk afhankelijk van de volgende vragen<sup>84</sup>: 1) kunnen buitenstaanders, geen bezoekers van sportwedstrijden, gebruik maken van de kantine en 2) hanteert de kantine afwijkende openingstijden ten opzichte van het sportcomplex. Indien beide vragen bevestigend worden beantwoord is geen sprake van verwevenheid van activiteiten.
3. verwevenheid naar aard van de activiteit: hiervan is sprake indien een activiteit uitsluitend ondersteunend is aan een andere activiteit.<sup>85</sup> Dit kan het geval zijn wanneer voor twee afzonderlijke activiteiten één gezamenlijke prijs in rekening wordt gebracht of als er een gezamenlijk doel aan ten grondslag ligt.

Bovenstaande indicatoren zijn kenmerken voor verwevenheid van activiteiten. Echter blijft de beoordeling afhankelijk van specifieke feiten en omstandigheden. Hierdoor kan meer of minder belang worden toegekend aan bepaalde indicatoren in specifieke gevallen.<sup>86</sup>

## 2.5 Onderneming

### 2.5.1 Inleiding

In de voorgaande paragraaf is toegelicht wanneer sprake is van een afzonderlijke of geclusterde activiteit. Vervolgens moet per (geclusterde) activiteit beoordeeld worden of sprake is van een materiële onderneming. In deze paragraaf wordt uiteengezet wanneer sprake is van een materiële

---

<sup>81</sup> HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80.

<sup>82</sup> SVLO, Oplegnotitie afbakeningsschema, 25 juni 2015, p. 5.

<sup>83</sup> SVLO, Oplegnotitie afbakeningsschema, 25 juni 2015, p. 5.

<sup>84</sup> NMvA Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. F, p. 4.

<sup>85</sup> SVLO, Oplegnotitie afbakeningsschema, 25 juni 2015, p. 5.

<sup>86</sup> SVLO, Oplegnotitie afbakeningsschema, 25 juni 2015, p. 5.

onderneming. Dit begrip is in grote lijnen uitgekristalliseerd in de jurisprudentie.<sup>87</sup> Er wordt een onderneming gedreven als cumulatief wordt voldaan aan de volgende voorwaarden: 1) er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid 2) die deelneemt aan het economisch verkeer en 3) met een winstoogmerk, welke redelijkerwijs te verwachten valt. Als niet aan de eerste of tweede voorwaarde wordt voldaan is er geen sprake van het drijven van een onderneming. Verdere toetsing aan het ondernemingsbegrip kan achterwege blijven. Indien het winstoogmerk ontbreekt en dus niet aan de derde voorwaarde wordt voldaan kan alsnog sprake zijn van het drijven van een onderneming. In dat geval moet getoetst worden of aan het 'concurrentiecriterium' wordt voldaan. Wanneer aan het 'concurrentiecriterium' wordt voldaan is alsnog sprake van een onderneming.<sup>88</sup>

De beoordeling of sprake is van een onderneming vindt aldus plaats per (geclusterde) activiteit. Hierdoor kan een lichaam meerdere ondernemingen drijven. In artikel 2 lid 7 Wet Vpb is opgenomen dat de verschillende ondernemingen van een direct overheidslichaam, stichting of vereniging geacht worden tezamen één onderneming te vormen. Dit betekent dat winsten en verliezen van verschillende ondernemingsactiviteiten van één lichaam onderling verrekend kunnen worden. Vervolgens wordt door het lichaam slechts één aangifte ingediend. Hierdoor vindt ook geen belastingheffing plaats bij overdracht van activa met stille reserves tussen verschillende ondernemingsactiviteiten.<sup>89</sup>

De voorwaarde van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt behandeld in paragraaf 2.5.2. Daaropvolgend wordt deelname aan het economisch verkeer toegelicht in paragraaf 2.5.3. Tot slot wordt het winststreven uiteengezet in paragraaf 2.5.4.

### 2.5.2 Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt beoordeeld op basis van feiten en omstandigheden van de specifieke activiteit. De omvang van de organisatie, het financiële risico, de aard van de werkzaamheden, het aanwezige kapitaal en de duur van de werkzaamheden zijn factoren die een rol kunnen spelen bij de beoordeling.<sup>90</sup> Met duurzaamheid wordt niet bedoeld duurzaamheid in de tijd, maar de samenhang van activiteiten en het specifieke doel van de samenhangende activiteiten.<sup>91</sup> Wanneer activiteiten zo zijn georganiseerd dat min of meer sprake is van een zelfstandige dienst met eigen bedrijfsmiddelen en eigen personeel (of toe te rekenen arbeidskosten), is sprake van

---

<sup>87</sup> Zie o.a. HR 14 juni 1972, nr. 16 816, BNB 1972/173.

<sup>88</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.3.

<sup>89</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.1.

<sup>90</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.1.

<sup>91</sup> SVLO, Notitie duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, 17 augustus 2015.



een organisatie.<sup>92 93</sup> Er is geen sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wanneer het gaat om normaal vermogensbeheer. In dat geval is de arbeidsomvang onvoldoende om te spreken over een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. In de parlementaire behandeling<sup>94</sup> is aangegeven dat vrij snel sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

### 2.5.3 Deelname aan het economisch verkeer

Indien activiteiten buiten de eigen kring worden verricht, wordt aangenomen dat sprake is van deelname aan het economisch verkeer.<sup>95</sup> Dit is aan de orde als een overheidslichaam activiteiten verricht voor een individuele afnemer. Paspoorten worden bijvoorbeeld uitgegeven aan individuele afnemers. Deze prestatie wordt verricht buiten de eigen kring, dus is sprake van deelname aan het economisch verkeer. Wanneer een activiteit binnen en buiten de eigen kring wordt verricht is voor de gehele activiteit sprake van deelname aan het economisch verkeer. In de volgende gevallen is geen sprake van deelname aan het economisch verkeer:<sup>96 97</sup>

1. Het verrichten van prestaties binnen eigen kring: hiervan is sprake als een onderdeel van een overheidslichaam (ondersteunende) activiteiten verricht voor een ander onderdeel van hetzelfde overheidslichaam.<sup>98</sup> In dat geval worden de activiteiten niet buiten de eigen kring verricht en is sprake van een interne activiteit. Enkele voorbeelden van interne activiteiten zijn ICT-diensten, schoonmaakdiensten en reprodiensten. Het is mogelijk dat een publiekrechtelijk overheidslichaam bovenstaande diensten wil verzelfstandigen in een aparte entiteit, bijvoorbeeld in een privaatrechtelijk overheidslichaam als een BV. Vervolgens worden de diensten verricht vanuit de BV aan het publiekrechtelijk overheidslichaam. In dat geval worden de diensten wel buiten de eigen kring verricht. Er dus sprake van deelname aan het economisch verkeer wanneer diensten verricht worden tussen verschillende entiteiten binnen één concern.<sup>99</sup>
2. Het aanbieden van zuiver collectieve goederen: van collectieve goederen kan eenieder profiteren, terwijl het profijt van de ene persoon niet ten koste gaat van het profijt van een ander persoon. Er kan geen individuele afnemer worden aangewezen waaraan de prestatie wordt geleverd.<sup>100</sup> Dit heeft

---

<sup>92</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.1.

<sup>93</sup> S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1, par. 8.1.

<sup>94</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.1.

<sup>95</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.

<sup>96</sup> SVLO, notitie deelname aan het economisch verkeer, 2 juni 2015, p. 1.

<sup>97</sup> SVLO, Praktijkvoorbeelden declaraties aan derden, 17 augustus 2015.

<sup>98</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.2.

<sup>99</sup> S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1, par. 8.2.

<sup>100</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.2

tot gevolg dat geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer. Enkele voorbeelden van zuiver collectieve goederen zijn het plaatsen en legen van prullenbakken langs de openbare weg, het handhaven van de openbare orde en het plaatsen van verkeerslichten.<sup>101 102</sup>

3. Indien *“geen sprake is van een af te zonderen prestatie aan een individuele afnemer tegen een daarop betrekking hebbende prijs”*<sup>103</sup>. Dit kan bijvoorbeeld voorkomen bij het ophalen van huisvuil. Het publiekrechtelijk overheidslichaam heeft deze taak als overheidstaak toegewezen gekregen.<sup>104</sup> Het lichaam voert zelf deze dienst uit en verricht dus een dienst aan zichzelf. Het publiekrechtelijk overheidslichaam staat niet in contractuele verhouding met een individuele afnemer, maar met zichzelf, waardoor geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer. Terwijl de bekostiging van de uit te voeren dienst (deels) plaatsvindt uit bijvoorbeeld het innen van afvalstofheffing per inwoner van de desbetreffende gemeente.<sup>105</sup> Daarnaast heeft een individuele afnemer mogelijk wel belang bij het verrichten van de dienst. Indien het publiekrechtelijk overheidslichaam de dienst onderbrengt in een BV, kwalificerend als privaatrechtelijk overheidslichaam, is bij het uitvoeren van de dienst door de BV wel sprake van deelname aan het economisch verkeer.<sup>106</sup> De dienst wordt namelijk vanuit de BV, buiten eigen kring, verricht aan het publiekrechtelijk overheidslichaam.

## 2.5.4 Winstoogmerk

### 2.5.4.1 Algemeen

Indien sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economisch verkeer, moet vervolgens nog beoordeeld worden of sprake is van een winstoogmerk. Wanneer ook aan deze laatste eis wordt voldaan is sprake van het drijven van een onderneming. Bij de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk is het van belang of voordelen worden beoogd of redelijkerwijs te verwachten zijn.<sup>107</sup> Wanneer niet aan deze laatste eis wordt voldaan moet nog beoordeeld worden of met de activiteit in concurrentie wordt getreden. Indien aan het concurrentie criterium wordt voldaan is alsnog sprake van het drijven van een onderneming.

---

<sup>101</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.2

<sup>102</sup> SVLO, notitie deelname aan het economisch verkeer, 2 juni 2015, p. 2.

<sup>103</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.2.

<sup>104</sup> Titel 10.4 van de Wet milieubeheer.

<sup>105</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.2.

<sup>106</sup> SVLO, notitie deelname aan het economisch verkeer, 2 juni 2015, p. 2.

<sup>107</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 16.

#### 2.5.4.2 Begrip winstoogmerk

Uit jurisprudentie<sup>108</sup> blijkt dat als structureel overschotten worden gerealiseerd, er sprake is van een winstoogmerk. Het doel en de reden doen derhalve niet ter zake. Het vormen van een reserve voor toekomstige investeringen leidt bijvoorbeeld niet tot afwezigheid van een winstoogmerk. Ook wanneer structureel overschotten worden behaald met de uitvoering van een overheidstaak is sprake van een winstoogmerk. Voor de beoordeling of sprake is van structurele overschotten wordt naar het resultaat van meerdere jaren gekeken.<sup>109</sup> Een winstoogmerk wordt niet aangenomen wanneer sprake is van een incidenteel overschot en er geen winstpotentie is. Echter als er in één afzonderlijk jaar een positief resultaat wordt behaald, en het ligt in de lijn der verwachting dat het positieve resultaat geen incidenteel karakter heeft, zal sprake zijn van een structureel overschot.<sup>110</sup> In het arrest van de HR van 24 juni 2011<sup>111</sup> werd in het jaar 2005 en de daaropvolgende 3 jaren een verlies geleden. Of in het jaar 2005 een onderneming werd gedreven was afhankelijk van de vraag of sprake was van een redelijk te verwachten voordeel. Bij de beoordeling of sprake was van een redelijk te verwachten voordeel speelt volgens de Hoge Raad het volgende een rol: *“De vraag of een belastingplichtige in een jaar een onderneming uitoefent, en met name of sprake is van een objectieve voordeelsverwachting, moet in beginsel worden beantwoord op basis van feiten en omstandigheden van dat jaar. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter licht werpen op het antwoord op de vraag of in het betreffende jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting en mogen daarom mede in aanmerking worden genomen.”*<sup>112</sup>

Het uitgangspunt om te beoordelen of sprake is van een winstoogmerk is de jaarwinst volgens de fiscale jaarrekening. Indien de fiscale jaarstukken ontbreken kan er aangesloten worden bij de commerciële jaarrekening.<sup>113</sup> Er vindt een correctie plaats voor evidente verschillen tussen de fiscale- en commerciële winstbepaling.<sup>114</sup> De fiscale jaarwinst dient bepaald te worden volgens goedkoopmansgebruik.<sup>115</sup> Het is mogelijk dat bepaalde voorzieningen of reserves die gevormd zijn bij de commerciële jaarrekening

---

<sup>108</sup> Zie onder andere HR 29 juni 1955, nr. 12 383, BNB 1955/299 en HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, V-N 2008/49.14.

<sup>109</sup> HR 29 september 1999, nr. 34 682, V-N 1999/46.1, in dit arrest werd een winstoogmerk aanwezig geacht omdat drie van de vijf jaar een overschot werd gerealiseerd.

<sup>110</sup> HR 17 oktober 2008, nr. 43641, V-N 2008/49.14.

<sup>111</sup> HR 24 juni 2011, nr. 10/0129, BNB 2011/246.

<sup>112</sup> HR 24 juni 2011, nr. 10/0129, BNB 2011/246, opgenomen in de samenvatting.

<sup>113</sup> Fiscale jaarstukken ontbreken bij de aanvang van de belastingplicht van een overheidslichaam. Hiervan is sprake indien op het lichaam de vrijstelling voor overheidsbedrijven die gold vóór 1 januari 2016 van toepassing was. Tevens ontbreken fiscale jaarstukken als het lichaam vóór aanvang van de belastingplicht geen (materiële) onderneming dreef of als er een subjectieve vrijstelling van toepassing was. In deze gevallen is er geen fiscale balans en resultatenrekening opgesteld.

<sup>114</sup> Memorie van antwoord (hierna: MvA), Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 9.

<sup>115</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 9.

fiscaal gecorrigeerd moeten worden, omdat deze op basis van goedkoopmansgebruik niet zijn toegestaan.<sup>116</sup> Ook bepaalde afschrijvingsstelsels die gehanteerd worden bij de commerciële jaarrekening moeten fiscaal gecorrigeerd worden. Dit zijn slechts enkele voorbeelden van evidente verschillen tussen de fiscale- en commerciële winstbepaling.

Structurele overschotten worden niet gerealiseerd indien de vergoeding die wordt gevraagd voor het verrichten van activiteiten aan individuele derden gelijk of lager is dan de kostprijs.<sup>117</sup> Bij structureel verlieslatende activiteiten wordt geen winstoogmerk aangenomen en zal geen sprake zijn van een onderneming. Voor de beoordeling wordt aangesloten bij de werkelijke gehanteerde prijzen, mits er wordt gehandeld met een derde.<sup>118</sup> Bij een onafhankelijke derde wordt namelijk aangenomen dat er zakelijk wordt gehandeld. Indien sprake is van een gelieerde verhouding kan van deze hoofdregel worden afgeweken, omdat transacties tussen gelieerde partijen mogelijk tegen andere voorwaarden plaatsvinden dan tussen onafhankelijke partijen.<sup>119</sup> In dat geval vindt een winstcorrectie plaats, omdat de voordelen of nadelen niet voortvloeien uit de bedrijfsvoering van de onderneming, maar uit de relatie tussen beide partijen. Een fiscale winstcorrectie vindt plaats op basis van artikel 3.8 Wet IB<sup>120</sup> of artikel 8b Wet Vpb.

- Artikel 3.8 Wet IB: als ondernemingen binnen een overheidslichaam bijvoorbeeld onzakelijk handelen.<sup>121</sup>
- Artikel 8b Wet Vpb: als een directe overheidslichaam (of een onderdeel daarvan) bijvoorbeeld onzakelijk handelt met een indirect overheidslichaam, die volledig wordt beheerst door dat direct overheidslichaam.<sup>122</sup>

Overheidslichamen kunnen subsidies ontvangen ter bekostiging van hun activiteiten. Volgens de parlementaire behandeling<sup>123</sup> worden subsidies in zijn algemeenheid tot de winst gerekend.

---

<sup>116</sup> NmvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. F, p. 3.

<sup>117</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.3.

<sup>118</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 21.

<sup>119</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 19.

<sup>120</sup> Op grond van artikel 8 Wet Vpb is het totaalwinstbegrip ook van toepassing op de winstbepaling in de vennootschapsbelasting.

<sup>121</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 20

<sup>122</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 19.

<sup>123</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 17.

Subsidiebaten kunnen dus structurele overschotten veroorzaken, wat tot gevolg heeft dat een winstoogmerk aanwezig wordt geacht.

In de parlementaire behandeling<sup>124</sup> wordt onderscheid gemaakt tussen ‘echte’ subsidies, als bedoeld in artikel 4.21, lid 1 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), en overige subsidies. Er is sprake van een ‘echte’ subsidie als een derde ook aanspraak kan maken op de subsidie voor de desbetreffende activiteit. In dat geval ligt het eerder voor de hand dat de subsidie tot de winstsfeer wordt gerekend.<sup>125</sup> Dit betekent dus dat de subsidie meegenomen wordt bij de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk. De overige subsidies waar derden geen aanspraak op kunnen maken behoren tot de kapitaalsfeer. Deze subsidies zijn onbelast en worden dus niet meegenomen bij de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk. Ook intern verkregen subsidies kunnen kwalificeren als een ‘echte’ subsidie, indien de subsidie vergelijkbaar is met een ‘echte’ subsidie.<sup>126</sup>

De mate waarin een organisatie voor inkomsten afhankelijk is van subsidies is van belang bij de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk.<sup>127</sup> Het is bijvoorbeeld minder aannemelijk dat sprake is van een winstoogmerk indien een organisatie volledig bekostigd wordt door middel van subsidies en geen vergoeding vraagt aan individuele afnemers.<sup>128</sup> Het kan echter ook mogelijk zijn dat een privaatrechtelijk overheidslichaam de gerealiseerde winst moet terugstorten aan een publiekrechtelijk overheidslichaam. Het is dan de vraag of bij het privaatrechtelijk overheidslichaam sprake is van structurele overschotten. De staatssecretaris van Financiën<sup>129</sup> geeft aan dat structurele overschotten eerder ontbreken bij een wettelijke terugbetalingsverplichting van gerealiseerde overschotten dan bij een statutaire (juridische) verplichting. De conclusie blijft echter altijd afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval. In het subsidiebesluit<sup>130</sup> is opgenomen wanneer bij subsidieafhankelijke organisaties een winstoogmerk niet aanwezig wordt geacht, terwijl wel overschotten worden behaald. In de volgende gevallen is geen sprake van een winstoogmerk:

---

<sup>124</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 18.

<sup>125</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 18.

<sup>126</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 18.

<sup>127</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 17.

<sup>128</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 17.

<sup>129</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 15.

<sup>130</sup> Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, BNB 2006/91.

1. Indien uit de statuten of subsidieregeling blijkt dat de behaalde overschotten aangewend moeten worden overeenkomstig de subsidiedoelstellingen of er is een terugbetalingsverplichting ten opzichte van de subsidieverstrekker.
2. Als een organisatie voor inkomsten hoofdzakelijk (ten minste 70%) afhankelijk is van subsidies en de overige ontvangsten (voor maximaal 30%) slechts bestaan uit bijdragen van degenen voor wie de organisatie gesubsidieerde prestaties verricht. Tevens is ook bovenstaande voorwaarde van toepassing.

#### 2.5.4.3 Begrip 'concurrentiecriterium'

Wanneer geen voordelen worden beoogd of structurele overschotten worden behaald moet getoetst worden of met de activiteit in concurrentie wordt getreden. Indien aan het 'concurrentiecriterium' wordt voldaan, wordt alsnog verondersteld dat sprake is van een winstoogmerk. Dit heeft tot gevolg dat een onderneming wordt gedreven, indien ook aan de overige twee voorwaarden wordt voldaan. De desbetreffende activiteit wordt dus in de heffing betrokken. Wanneer met het verrichten van de activiteit niet in concurrentie wordt getreden is er geen sprake van een onderneming. Het overheidslichaam is voor het verrichten van de desbetreffende activiteit dus niet belastingplichtig.<sup>131</sup>

Voor het 'concurrentiecriterium' wordt aangesloten bij artikel 4 Wet Vpb. In dit artikel is opgenomen dat alsnog sprake is van een onderneming als 'in concurrentie wordt getreden' met private ondernemingen, gedreven door zowel natuurlijke personen als (belastingplichtige) lichamen. 'In concurrentie treden' wordt aangenomen als activiteiten worden verricht die ten koste gaan van het debiet van (private) ondernemingen.<sup>132</sup> Echter moet hierbij wel een zekere mate van winstpotentie aanwezig zijn.<sup>133</sup> Indien een particulier bijvoorbeeld een bescheiden bestaan aan het resultaat kan ontleen is sprake van een zekere mate van winstpotentie. Voor het begrip 'bescheiden bestaan' wordt aangesloten bij de marges van artikel 6 Wet Vpb. Volgens de staatssecretaris van Financiën<sup>134</sup> wordt een winstpotentie niet snel aangenomen als de resultaten binnen de marges van het artikel blijven. Tevens wordt niet aan het concurrentiecriterium voldaan als structureel verliesgevend resultaten worden behaald.<sup>135</sup> Voor de beoordeling van winstpotentie wordt aangesloten bij de werkelijk gehanteerde prijzen, net zoals bij de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk. Onder 'in concurrentie treden' wordt tevens verstaan potentieel in concurrentie treden. Dit moet beoordeeld worden vanuit Europees

---

<sup>131</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 16.

<sup>132</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.3.

<sup>133</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.1.2.3.

<sup>134</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 14.

<sup>135</sup> HR 7 september 1988, nr. 24 965, BNB 1988/296.

perspectief, dus ook ondernemingen die buiten Nederland zijn gevestigd moeten meegenomen worden.<sup>136</sup>

## 2.6 (Niet-) onderworpen

### 2.6.1 Inleiding

In paragraaf 2.6.2 wordt als eerste uiteengezet wat de begrippen ‘onderworpen’ en ‘niet-onderworpen’ inhouden. Daaropvolgend wordt de aangifteplicht behandeld in paragraaf 2.6.3.

### 2.6.2 Begrip ‘onderworpen’

Onderworpen betekent dat een lichaam belastingplichtig is voor de Wet Vpb, omdat het lichaam per definitie belastingplichtig is of omdat het lichaam een materiële onderneming drijft. Wanneer dit niet het geval is, is het lichaam niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting. De vervolgstappen die worden toegelicht in de hierop volgende paragrafen hoeven niet verder doorlopen te worden. Overheidslichamen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting kunnen onderverdeeld worden in twee groepen:

- Indirecte overheidslichamen in de vorm van een NV, BV of coöperatie. Deze rechtsvormen zijn integraal belastingplichtig en zijn dus altijd onderworpen aan de vennootschapsbelasting.
- Directe overheidslichamen (publiekrechtelijke rechtspersoon) en indirecte overheidslichamen in de vorm van een stichting of vereniging. Deze rechtsvormen zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting indien zij een materiële onderneming drijven. Wanneer geen materiële onderneming wordt geconstateerd is het lichaam niet onderworpen.

### 2.6.3 Aangifteplicht

Een overheidslichaam moet een aangifte vennootschapsbelasting indienen als het belastingplichtig is en dus onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. In de volgende situaties hoeft echter geen aangifte vennootschapsbelasting ingediend te worden, terwijl het lichaam wel onderworpen is aan de vennootschapsbelasting:

1. wanneer een overheidslichaam gebruik kan maken van een subjectieve vrijstelling (stap 5, deze wordt behandeld in paragraaf 3.4).<sup>137</sup>
2. wanneer een overheidslichaam voor al haar ondernemingen gebruik kan maken van objectieve vrijstellingen (stap 8, deze wordt behandeld in paragraaf 3.5). Dit betekent dat het overheidslichaam voor geen enkele onderneming belastingplichtig mag zijn voor de

---

<sup>136</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 15.

<sup>137</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

vennootschapsbelasting.<sup>138</sup> Indien of zodra een overheidslichaam naast alleen vrijgestelde activiteiten ook niet-vrijgestelde activiteiten gaat verrichten moet het een aangifte indienen.

Het overheidslichaam moet een aangifte indienen voor de activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven, dus zowel voor vrijgestelde als niet-vrijgestelde activiteiten. De staatssecretaris van Financiën zag geen mogelijkheid voor een gedeeltelijke aangifte van alleen de belaste activiteiten.<sup>139</sup> Een gedeeltelijke aangifte zou de administratieve lasten voor de belastingplichtigen verlagen. Voordat een aangifte ingediend kan worden moet een (openings)balans en resultatenrekening opgesteld worden. Doordat een gedeeltelijke aangifte niet mogelijk is moet voor alle activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven een fiscale (openings)balans opgesteld worden.<sup>140</sup> De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat dit dus ook geldt voor ondernemingen die objectief zijn vrijgesteld.<sup>141</sup>

## 2.7 Samenvatting/deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht hoe de belastingplicht van overheidslichamen is vormgegeven onder de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Hiervan is onderstaand een samenvatting weergegeven.

Vanaf 1 januari 2016 moeten de volgende stappen doorlopen worden om te beoordelen of een overheidslichaam belastingplicht is.

Lichaam: In de Wet wordt onderscheid gemaakt tussen directe- en indirecte overheidslichamen. Voor de belastingplicht van directe overheidslichamen wordt aangesloten bij het materiële ondernemingsbegrip. Voor de belastingplicht van indirecte overheidslichamen wordt aangesloten bij de rechtsvorm. Dit houdt in dat indirecte overheidslichamen in de vorm van een stichting en vereniging belastingplichtig zijn voor zover de activiteiten een materiële onderneming drijven. Indirecte overheidslichamen in de vorm van een NV, BV of coöperatie drijven een onderneming met hun gehele vermogen.

Activiteit: De beoordeling of sprake is van een materiële onderneming vindt plaats per afzonderlijke activiteit. Deze stap is dus alleen van belang voor directe overheidslichamen, stichtingen en verenigingen. Als aan een activiteit een zekere mate van zelfstandigheid kan worden toegekend, is sprake van een afzonderlijke activiteit. Als de activiteiten naar hun aard verschillen, maar wel sterk met

---

<sup>138</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 5.

<sup>139</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 4.

<sup>140</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 5.

<sup>141</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 5.



elkaar verweven zijn vindt een gezamenlijke beoordeling plaats. Dit betekent dat de activiteiten geclusterd worden. De vervolgstappen worden gezamenlijk doorlopen als één (geclusterde) activiteit.

Onderneming: Per (geclusterde) activiteit wordt getoetst of aan de drie cumulatieve voorwaarden voor een materiële onderneming wordt voldaan:

- i. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
- ii. Deelname aan het economisch verkeer;
- iii. Winststreven. Het is hierbij van belang dat voordelen worden beoogd of redelijkerwijs te verwachten zijn. Wanneer structureel overschotten worden behaald, wordt aan dit criterium voldaan. Het winststreven wordt ook verondersteld indien met de activiteiten (potentieel) in concurrentie wordt getreden met private partijen.

(Niet)-onderworpen: Onderworpen betekent dat een lichaam belastingplichtig is voor de Wet Vpb. Indirecte overheidslichamen in de vorm van een NV, BV en coöperatie zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting, omdat zij met hun gehele vermogen geacht worden een onderneming te drijven. Directe overheidslichamen en indirecte overheidslichamen in de vorm van een stichting en vereniging zijn alleen onderworpen aan de vennootschapsbelasting als zij een materiële onderneming drijven. Indien geen (materiële) onderneming wordt gedreven is het overheidslichaam niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting en hoeven de vervolgstappen niet verder doorlopen te worden. Als een lichaam belastingplichtig is en dus onderworpen is aan de Wet Vpb dient er een aangifte vennootschapsbelasting ingediend te worden. Voordat een aangifte ingediend kan worden moet er een (openings)balans en resultatenrekening opgesteld worden. Indien een lichaam gebruik kan maken van een subjectieve vrijstelling (zie paragraaf 3.4) hoeft er geen aangifte ingediend te worden. Ook als alle ondernemingen van het overheidslichaam objectief zijn vrijgesteld hoeft er geen aangifte ingediend te worden.

De uiteenzetting in dit hoofdstuk is van belang om inzicht te krijgen in de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. In dit hoofdstuk is toegelicht wanneer een onderwijsinstelling belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Als sprake is van belastingplicht dan is mogelijk de subjectieve- of objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling van toepassing. De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling worden uiteengezet in het volgende hoofdstuk.

## Hoofdstuk 3: De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt dieper in gegaan op de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. Allereerst wordt in paragraaf 3.2 uiteengezet hoe het onderwijs is georganiseerd in Nederland (deelvraag 2). In paragraaf 3.3 wordt toegelicht waarom een vrijstelling voor onderwijs- en onderzoeksinstellingen is opgenomen in de Wet Modernisering Vpb-plicht overheidsonderneming (deelvraag 3). Vervolgens wordt in paragraaf 3.4 uiteengezet hoe de subjectieve vrijstelling is vormgegeven (deelvraag 4). Tevens wordt in deze paragraaf toegelicht wat onder de begrippen ‘onderwijs’ en ‘onderzoek’ wordt verstaan (deelvraag 5). Daaropvolgend wordt de objectieve vrijstelling uiteengezet in paragraaf 3.5 (deelvraag 4). Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting/deelconclusie.

### 3.2 Het onderwijs in Nederland

#### 3.2.1 Inleiding

In Nederland wordt onderscheid gemaakt tussen bekostigd en niet-bekostigd onderwijs. In paragraaf 3.2.2 wordt toegelicht wanneer sprake is van bekostigd onderwijs. Vervolgens wordt in paragraaf 3.2.3 niet-bekostigd onderwijs behandeld.

#### 3.2.2 Bekostigd onderwijs

Bekostigd onderwijs wordt gefinancierd door de overheid. Onderwijsinstellingen ontvangen een rijksbijdrage van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: OCW) of van het ministerie van Landbouw, Natuur en Visserij (hierna: LNV). In artikel 23 GW is de vrijheid van onderwijs opgenomen. Dit houdt in dat iedereen vrij is een onderwijsinstelling op te richten en deze in stand te houden. Instellingen moeten voor het ontvangen van een rijksbijdrage wel aan bepaalde voorwaarden voldoen.<sup>142</sup> Bekostigde onderwijsinstellingen verzorgen het basis- en voortgezet onderwijs, het MBO en volwassenonderwijs en het hoger onderwijs.

Voor het grootste deel bestaan de inkomsten van bekostigde onderwijsinstellingen uit de rijksbijdrage.<sup>143</sup> Iedere onderwijsinstelling ontvangt dit bedrag in de vorm van een lumpsum. Dit betekent dat er één bedrag wordt ontvangen voor alle kosten.<sup>144</sup> Dit geld is bedoeld voor de wettelijke taken zoals onderwijs, onderzoek en kennisvalorisatie.<sup>145</sup> Daarnaast kunnen onderwijsinstellingen ook

---

<sup>142</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/vrijheid-van-onderwijs/inhoud/openbaar-en-bijzonder-onderwijs>, online geraadpleegd op 06-10-2015. Zie voor de voorwaarden: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/vrijheid-van-onderwijs/inhoud/zelf-eeen-school-oprichten>, online geraadpleegd op 10-10-2015.

<sup>143</sup> Ministerie Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, Kerncijfers 2009 – 2013 onderwijs, cultuur en wetenschap, 2014, pag. 43, 45, 69, 81 en 91.

<sup>144</sup> Dit bedrag wordt grotendeels gebaseerd op het aantal leerlingen, leeftijd en onderwijssoort. Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financiering-onderwijs/inhoud/overheidsfinanciering-onderwijs>, online geraadpleegd op 13-10-2015.

<sup>145</sup> [http://www.vsnu.nl/nl/NL/gf\\_bekostiging.html](http://www.vsnu.nl/nl/NL/gf_bekostiging.html), online geraadpleegd op 10-09-2015.

nog subsidies ontvangen van de overheid. Een universiteit ontvangt bijvoorbeeld subsidies van de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (hierna: NWO).<sup>146</sup> Verder ontvangen onderwijsinstellingen nog overige inkomsten:

- Inkomsten uit nevenactiviteiten. Dit zijn bijvoorbeeld inkomsten uit het detacheren van personeel, het verhuren van onroerend goed of het exploiteren van een kantine.
- Les- en cursusgeld (MBO-instelling) of collegegeld (bij Hoger onderwijs). Dit zijn particuliere bijdragen die studenten betalen.
- Inkomsten uit contractonderwijs dan wel contractonderzoek. Dit is *“onderwijs dat wordt verzorgd door bekostigde onderwijsinstellingen, maar dat niet bekostigd wordt door de overheid.”*<sup>147</sup> De onderwijsinstellingen verrichten contractonderwijs (of contractonderzoek) in opdracht van derden.<sup>148</sup> Een bedrijf of instelling kan bijvoorbeeld een onderwijsinstelling inhuren om aan haar werknemers een op maat gemaakte cursus of training te verzorgen.
- Vrijwillige eigen bijdragen van ouders of studenten.

Uit onderzoek blijkt dat universiteiten steeds meer afhankelijk zijn van overige inkomsten die behaald worden met contractonderwijs, contractonderzoek en nevenactiviteiten.<sup>149 150 151</sup> Deze activiteiten worden ook wel commerciële activiteiten genoemd. Op de eerste plaats omdat de activiteiten niet worden bekostigd uit publieke middelen. Daarnaast wordt door het aanbieden van deze activiteiten in concurrentie getreden met niet-bekostigde onderwijsinstellingen of andere private partijen.

Tot slot wordt behandeld welke rechtsvormen bekostigde onderwijsinstellingen hebben en hoe deze rechtsvormen vanaf 1 januari 2016 worden behandeld in de Wet Vpb. Bekostigd onderwijs wordt aangeboden door<sup>152 153 154</sup>:

---

<sup>146</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financiering-onderwijs/inhoud/financiering-hoger-onderwijs>, online geraadpleegd op 13-10-2015.

<sup>147</sup> SER, Werk maken van scholing. Advies over postinitiële scholingsmarkt, april 2012, hoofdstuk 1, tabel 1.1.

<sup>148</sup> <http://www.onderwijsincijfers.nl/kengetallen/hoger-beroepsonderwijs/financien-hbo/uitgaven-ocw>, online geraadpleegd op 05-10-2015.

<sup>149</sup> [http://www.vsnu.nl/nl\\_NL/gf\\_bekosting.html](http://www.vsnu.nl/nl_NL/gf_bekosting.html), online geraadpleegd op 10-09-2015.

<sup>150</sup> Opvallend is dat het aandeel van de rijksbijdrage steeds verder afneemt naar mate het opleidingsniveau toeneemt. In 2012 is het aandeel van rijksbijdrage gemiddeld: 91% bij het basis onderwijs, 92% bij het voortgezet onderwijs, 85% bij MBO-instellingen, 70% bij hogescholen en 56% bij universiteiten. Bron: Ministerie Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, Kerncijfers 2009 – 2013 onderwijs, cultuur en wetenschap, 2014, pag. 43, 45, 69, 81 en 91.

<sup>151</sup> [http://www.vsnu.nl/nl\\_NL/gf\\_bekosting.html](http://www.vsnu.nl/nl_NL/gf_bekosting.html), online geraadpleegd op 13-10-2015. VSNU staat voor Vereniging van Samenwerkende Nederlandse Universiteiten. VSNU geeft aan dat bij universiteiten de derde geldstroom (overige inkomsten) de afgelopen jaren aanzienlijk is toegenomen in tegenstelling tot de eerste geldstroom (rijksbijdrage).

<sup>152</sup> R.G. Louw, Het Nederlands Hoger Onderwijsrecht (diss), Leiden University Press, 2011, par. 2.2.3.

<sup>153</sup> P.C. Kwikkers, WHW, editie 2015, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2015, par. 5.10.1.

<sup>154</sup> Onderwijsraad, Advies Degelijk onderwijsbestuur, Den Haag, december 2004, par. 3.2.1 en 3.2.2.

- publiekrechtelijke rechtspersonen (directe overheidslichamen);
- stichtingen en verenigingen (privaatrechtelijke rechtspersonen).

Een onderwijsinstelling die onderdeel is van een publiekrechtelijke rechtspersoon is tot 1 januari 2016 niet belastingplichtig voor de Wet Vpb. Vanaf 1 januari 2016 zijn directe overheidslichamen belastingplichtig indien en voor zover zij een materiële onderneming drijven.<sup>155</sup>

Privaatrechtelijke rechtsvormen zijn ook vóór 1 januari 2016 al belastingplichtig voor de Wet Vpb. Voor deze rechtsvormen is de belastingplicht vanaf 1 januari 2016 dan ook niet veranderd. Stichtingen en verenigingen zijn belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven.<sup>156 157</sup>

### 3.2.3 Niet-bekostigd onderwijs

Niet-bekostigd onderwijs wordt niet gefinancierd door de overheid. Dit zijn particuliere onderwijsinstellingen die opleidingen en cursussen aanbieden waarvoor geen rijksbijdrage wordt ontvangen. De bekostiging wordt gefinancierd door zowel particulieren die de opleiding volgen, als door werkgevers van zowel publieke als private organisaties die de opleiding aanbieden aan hun werknemers.<sup>158</sup> Niet-bekostigde onderwijsinstellingen zijn op dezelfde markt werkzaam als bekostigde onderwijsinstellingen. Zij verzorgen ook basis- en voortgezet onderwijs<sup>159</sup>, MBO en volwassenonderwijs en hoger onderwijs. Daarnaast zijn private aanbieders actief in het geven van afstandsonderwijs en het verzorgen van bedrijfsopleidingen- en trainingen.<sup>160</sup>

Tot slot wordt behandeld welke rechtsvormen niet-bekostigde onderwijsinstellingen hebben en hoe deze rechtsvormen vanaf 1 januari 2016 worden behandeld in de Wet Vpb. Het grootste deel van de private aanbieders heeft gekozen voor een BV als rechtsvorm (privaatrechtelijke rechtsvorm).<sup>161</sup> Ook

---

<sup>155</sup> Artikel 2, lid 1, onderdeel g Wet Vpb. Zoals uiteengezet in paragraaf 2.3.2.

<sup>156</sup> Artikel 2, lid 1, onderdeel e Wet Vpb.

<sup>157</sup> Met uitzondering van artikel 6, lid 1 Wet Vpb. Deze lichamen zijn vrijgesteld indien de winst van een jaar niet meer bedraagt dan 15.000 euro, dan wel van het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaar tezamen niet meer bedraagt dan 75.000 euro.

<sup>158</sup> N. Roseboom & B. Tieben, Marktmonitor private aanbieders van Beroepsopleidingen, Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek, 2015, pag. 15 figuur 3.6 en tabel 3.1. Verdeling: particulier 24%, private werkgevers 39% en publieke werkgevers 37%.

<sup>159</sup> Private scholen die dit basis- en voortgezet onderwijs verzorgen moeten erkend zijn door de minister van OCW. Indien een particuliere school niet erkend is mag deze geen onderwijs verzorgen aan kinderen die leerplichtig zijn. Basis- en voortgezet onderwijs dat verzorgd wordt door private aanbieders komt overeen met dat van publieke aanbieders. Een zeer klein deel van de kinderen volgt basis- of voortgezet onderwijs op een private school. Bron online geraadpleegd op 15-10-2015:  
<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/basisonderwijs/vraag-en-antwoord/particuliere-school-oprichten> en  
<http://www.onderwijsinspectie.nl/onderwijssectoren/particulier-onderwijs/particulier-onderwijs>.

<sup>160</sup> N. Roseboom & B. Tieben, Marktmonitor private aanbieders van Beroepsopleidingen, Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek, 2015, pag. 3.

<sup>161</sup> N. Roseboom & B. Tieben, Marktmonitor private aanbieders van Beroepsopleidingen en trainingen, Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek, 2015, pag. 5, figuur 2.1.

Bos<sup>162</sup> geeft aan dat niet-bekostigd onderwijs nagenoeg altijd de rechtsvorm van een BV kent. Een klein deel van de onderwijsinstellingen wordt gedreven in de vorm van een stichting of vereniging.

Privaatrechtelijke rechtsvormen zijn ook vóór 1 januari 2016 al belastingplichtig voor de Wet Vpb. Voor deze rechtsvormen is de belastingplicht vanaf 1 januari 2016 dan ook niet veranderd. Een BV is integraal belastingplichtig, omdat deze geacht wordt met zijn gehele vermogen een onderneming te drijven.<sup>163</sup>

### 3.3 Reden opname onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in de Wet Vpb

De Europese Commissie<sup>164</sup> heeft aangegeven dat de huidige vrijstelling die wordt verleend aan overheidslichamen onverenigbare staatssteun is. Nederland moest volgens de Europese Commissie de vrijstelling afschaffen en overheidslichamen belasten voor activiteiten waarmee zij met private ondernemingen in concurrentie treden. Op deze manier wil men een gelijk speelveld creëren tussen overheids- en private ondernemingen. Echter heeft het kabinet toch weer gekozen om vrijstellingen op te nemen in de Wet Vpb.

Vanaf 1 januari 2016 is bijvoorbeeld de belastingplicht van directe overheidslichamen afhankelijk van het drijven van een materiële onderneming. Dit kan betekenen dat vanaf 1 januari 2016 publiekrechtelijke universiteiten (directe overheidslichamen) belastingplichtig worden voor de Wet Vpb.<sup>165</sup> Deze instellingen zijn niet belastingplichtig vóór de inwerkingtreding van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Het kabinet achtte dit niet wenselijk en heeft daarom een subjectieve en objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling opgenomen. Om concurrentievervalsing te voorkomen is de vrijstelling ook van toepassing op private lichamen.

Het is opmerkelijk dat vóór inwerkingtreding van de Wet ook al sprake was van concurrentievervalsing. Dit, omdat private lichamen die belastingplichtig waren, op hetzelfde terrein werkzaam waren als publieke lichamen die niet belastingplichtig waren.<sup>166</sup> Echter is dat voor het kabinet nooit een aanleiding geweest om te bezien of het wel wenselijk was dat private onderwijs- en onderzoeksinstituten belastingplichtig waren voor de Wet Vpb.

Het kabinet geeft voor het opnemen van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling de volgende twee redenen:

---

<sup>162</sup> F. van Beugen en F. de Zoete, Juridische jaarboek onderwijs 2007, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2007, par. 2.2.

<sup>163</sup> Artikel 2, lid 1, onderdeel a en artikel 2, lid 5 Wet Vpb.

<sup>164</sup> Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland, par. 7.

<sup>165</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2. Zie paragraaf 2.4 voor de 3 criteria van het materiële ondernemingsbegrip.

<sup>166</sup> H.C. Bresser, commentaar op artikel 6b Wet VPB 1969 Subjectieve vrijstelling onderwijsinstellingen, NDFR, par. 3, online geraadpleegd op 08-09-2015.

1. Het verzorgen van onderwijs is volgens het EU-recht geen economische activiteit, maar een dienst van algemeen (niet-economisch) belang (hierna: NEDAB).<sup>167</sup> <sup>168</sup> Op een NEDAB zijn de staatssteunregels niet van toepassing, omdat met deze activiteiten geen onderneming<sup>169</sup> wordt gedreven. Het drijven van een onderneming is namelijk één van de vereisten voor het staatssteunverbod.<sup>170</sup> Volgens het kabinet kan het opnemen van een vrijstelling voor onderwijs- en onderzoeksactiviteiten dus niet leiden tot onverenigbare staatssteun.
2. Daarnaast wordt aangehaald dat fiscaal tijdelijke overschotten kunnen ontstaan, terwijl het verzorgen van onderwijs op zichzelf geen winstgevende activiteit is.<sup>171</sup> Tijdelijke overschotten worden behaald wanneer de bekostiging niet continu synchroon loopt met de uitgaven. Hierdoor kan een winsttoogmerk geconstateerd worden. Dit kan leiden tot het drijven van een onderneming, wanneer ook aan de andere twee vereisten van het ondernemingsbegrip wordt voldaan. Het kabinet acht het niet wenselijk dat hierdoor onderwijs- en onderzoeksinstellingen in de belastingheffing worden betrokken.<sup>172</sup>

In de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) wordt over het opnemen van de subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling nog het volgende opgemerkt: *“Op deze manier kunnen de administratieve lasten van de betreffende belastingplichtige en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst worden beperkt. Immers, in dat geval behoeft geen aangifte voor de vennootschapsbelasting te worden gedaan.”*<sup>173</sup>

### 3.4 Subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

#### 3.4.1 Inleiding

De subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is opgenomen in artikel 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb. Het hele lichaam is van rechtswege vrijgesteld van vennootschapsbelasting indien voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden. In artikel 6b Wet Vpb is kort gezegd het volgende opgenomen:

- Lid 1, sub b: een lichaam is vrijgesteld van belasting wanneer die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend onderwijs- of onderzoeksactiviteiten verricht (activiteiteneis), mits dat onderwijs- en dat onderzoek hoofdzakelijk bekostigd is uit publieke middelen (bekostigingseis).

<sup>167</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

<sup>168</sup> De term NEDAB is verankerd in artikel 2 protocol nr. 26 Verdrag van Lissabon.

<sup>169</sup> Volgens het EU-recht is sprake van een onderneming als het lichaam een economische activiteit verricht. Bron: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties, Handreiking diensten van algemeen economisch belang, 2014, par. 1.3.1.

<sup>170</sup> Artikel 107, lid 1 VwEU. Verdere uiteenzetting van de staatssteun eisen vindt plaats in hoofdstuk 4.

<sup>171</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

<sup>172</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

<sup>173</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

- Lid 2: er kunnen nadere regels worden gesteld voor toepassing van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.

Indien niet voldaan wordt aan de voorwaarden van de subjectieve vrijstelling, is de objectieve vrijstelling mogelijk nog van toepassing. Deze wordt uiteengezet in paragraaf 3.5.

## 3.4.2 Activiteiteneis

### 3.4.2.1 Inleiding

De activiteiteneis houdt in dat: *“een lichaam uitsluitend of nagenoeg uitsluitend onderwijs geeft of onderzoek verricht.”*<sup>174</sup> In paragraaf 3.4.2.2 wordt de reikwijdte van de vrijstelling behandeld. De begrippen ‘onderwijs’ en ‘onderzoek’ worden toegelicht in paragraaf 3.4.2.3. Als laatste wordt het ‘uitsluitend of nagenoeg uitsluitend’ criterium uiteengezet in paragraaf 3.4.2.4.

### 3.4.2.2 Reikwijdte van de vrijstelling

Door het begrip ‘lichaam’ te hanteren in de aanhef van het eerste lid van artikel 6b Wet Vpb is de subjectieve vrijstelling van rechtswege van toepassing op zowel privaatrechtelijke als publiekrechtelijke lichamen.

Vervolgens is in lid 1, onderdeel a van artikel 6b Wet Vpb opgenomen dat lichamen subjectief zijn vrijgesteld indien zij activiteiten verrichten als een academisch ziekenhuis. Daaropvolgend is in onderdeel b van lid 1 opgenomen dat lichamen subjectief zijn vrijgesteld wanneer zij onderwijs- en onderzoeksactiviteiten verrichten. Aan het slot van artikel 6b, lid 1, onderdeel a Wet Vpb is het woord *“of”* opgenomen. In de wettelijke regeling heeft het woord *“of”* de betekenis van *“en/of”*.<sup>175</sup> Dit betekent dat als een academisch ziekenhuis en een onderwijs- en onderzoeksinstituting in één entiteit zijn ondergebracht ook gebruik kan worden gemaakt van de subjectieve vrijstelling. Mits natuurlijk wordt voldaan aan de voorwaarden van zowel lid 1, onderdeel a als lid 1, onderdeel b.

De subjectieve vrijstelling is niet van toepassing op samenwerkingsverbanden tussen academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen of onderwijsinstellingen onderling. Specifiek voor overheidslichamen is echter wel een vrijstelling opgenomen voor samenwerkingsverbanden. Deze is opgenomen in artikel 8e, lid 1, onderdeel c en artikel 8f, lid 1, onderdeel c Wet Vpb. Doordat ook private partijen gebruik kunnen maken van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling achtte het kabinet het niet wenselijk de reikwijdte van de vrijstelling uit te breiden naar samenwerkingsverbanden.<sup>176</sup> Dit zou niet

---

<sup>174</sup> Artikel 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb.

<sup>175</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 45.

<sup>176</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 17.

in overeenstemming zijn met de doelstelling van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, namelijk het creëren van een gelijk speelveld.

#### 3.4.2.3 De begrippen ‘onderwijs’ en ‘onderzoek’

In de MvT<sup>177</sup> is uiteengezet wat de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling inhoudt en hoe deze uitwerkt. Echter is geen aandacht besteed aan de inhoud van de begrippen ‘onderwijs’ en ‘onderzoek’. Er is slechts benoemd dat kennisvalorisatie ook onder het begrip ‘onderzoek’ wordt verstaan.<sup>178</sup> Daaropvolgend zijn door leden van de Tweede Kamer en door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen (hierna: de orde) de volgende vragen<sup>179</sup> gesteld.

##### 1. Wat wordt onder de begrippen ‘onderwijs’ en ‘onderzoek’ verstaan?

De staatssecretaris van Financiën gaf op deze vraag het volgende antwoord: *“onder het begrip onderwijs vallen in ieder geval de bekostigde scholingsactiviteiten van basisscholen, middelbare scholen, beroepsopleidingen en universiteiten.”*<sup>180</sup> Nevenactiviteiten, zoals het verhuren van ruimtes of het detacheren van personeel, kwalificeren niet als onderwijs- of onderzoeksactiviteiten.

Vervolgens wordt toegelicht wat onder het begrip ‘onderzoek’ moet worden verstaan: *“bij onderzoek moet met name worden gedacht aan fundamenteel onderzoek dat niet door marktpartijen wordt opgepakt”*.<sup>181</sup> Aansluitend daarop wordt aangegeven dat ook niet-commercieel onderzoek onder de vrijstelling valt. Dit is bijvoorbeeld onderzoek dat wordt verricht door toegepaste onderzoeksinstituten zoals de Nederlandse Organisatie voor toegepast-natuurwetenschappelijk onderzoek (hierna: TNO). De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat het begrip ‘onderzoek’ zich voor de Wet Vpb niet laat omschrijven als een bruikbare definitie.

##### 2. Wat wordt bedoeld met het begrip ‘kennisvalorisatie’?

Over de reikwijdte van de vrijstelling ten aanzien van begrip ‘kennisvalorisatie’ wordt het volgende opgemerkt: *“het is de bedoeling om de kennisvalorisatie die in het publieke domein plaatsvindt onder het toepassingsbereik van de onderwijsvrijstelling (...) te brengen”*.<sup>182</sup> Dit is het beschikbaar stellen van

---

<sup>177</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

<sup>178</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2, voetnoot 14.

<sup>179</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 31.

<sup>180</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 31.

<sup>181</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 31.

<sup>182</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 42.



onderzoeksresultaten aan het publiek. Onderzoeksresultaten die commercieel worden benut vallen hier dus niet onder.

### 3. *Vallen ook nauw met onderwijs samenhangende activiteiten onder de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling?*

De Orde<sup>183</sup> vraagt of – net als in de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) – ook nauw met onderwijs samenhangende activiteiten onder de vrijstelling worden begrepen. Hierbij kan gedacht worden aan inkomsten uit detachering en de verhuur van kluisjes. De Wet OB kent namelijk ook een onderwijsvrijstelling.<sup>184</sup> Bovenstaande activiteiten kwalificeren voor de onderwijsvrijstelling in de Wet OB als nauw samenhangende activiteiten en vallen onder de reikwijdte van de vrijstelling.<sup>185</sup> De staatssecretaris van Financiën heeft hierover het volgende opgemerkt: *“het is niet de bedoeling dat nevenactiviteiten, zoals het detacheren van personeel of het commercieel verhuren van ruimten, onder het bereik van de vrijstelling vallen”*.<sup>186</sup> Mijns inziens kan hieruit worden opgemaakt dat nauw met onderwijs of onderzoek samenhangende activiteiten niet onder de vrijstelling vallen. In de wettekst van artikel 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb is ook niet expliciet opgenomen dat nauw samenhangende activiteiten onder de vrijstelling vallen, terwijl dit wel het geval is bij de onderwijsvrijstelling in de Wet OB. In de Wet Vpb is de vrijstelling alsnog van toepassing op nevenactiviteiten indien deze binnen de 10% marge vallen. Verdere uitleg komt aan de orde in de volgende paragraaf.

#### 3.4.2.4 *Het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend criterium*

Het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend criterium (ook wel 90%-norm) betekent dat minimaal 90% van de activiteiten die het lichaam verricht moeten bestaan uit het geven van onderwijs of het verrichten van onderzoek. Dit betekent dat een onderwijs- of onderzoeksinstelling voor 10% nevenactiviteiten mag verrichten. Enkele voorbeelden zijn het commercieel verhuren van ruimtes of het detacheren van personeel. De inkomsten van deze nevenactiviteiten vallen dus ook onder de vrijstelling, indien de 10% marge niet wordt overschreden.<sup>187</sup>

De 90%-norm criterium moet bepaald worden aan de hand van criteria als omzet, inkomsten, kosten, of fte's. Er moet aangesloten worden bij de criteria die het meest voor de hand liggen of praktisch zijn. Echter bekend dit niet dat aangesloten mag worden bij criteria die in een bepaalde casus onlogisch

---

<sup>183</sup> Brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 12 mei 2014, Betreft Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, par. 5.

<sup>184</sup> Zie artikel 11, lid 1, onderdeel o, onder 1° Wet OB.

<sup>185</sup> Indien voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden.

<sup>186</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 31.

<sup>187</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 17.

zijn.<sup>188</sup> Daarnaast hoeft het lichaam niet steeds per criterium aan de 90%-norm te voldoen.<sup>189</sup> Indien niet wordt voldaan aan de 90%-norm, kan geen beroep worden gedaan op de subjectieve vrijstelling. Mogelijk is dan de objectieve vrijstelling nog van toepassing.

### 3.4.3 Bekostigingseis

#### 3.4.3.1 Inleiding

De bekostigingseis houdt in dat: *“onderwijs en onderzoek hoofdzakelijk worden bekostigd uit [kort gezegd] publieke middelen.”*<sup>190</sup> In paragraaf 3.4.3.2 wordt toegelicht welke publieke middelen kwalificeren voor de bekostigingseis. Vervolgens wordt in paragraaf 3.4.3.3 het hoofdzakelijkheids criterium behandeld.

#### 3.4.3.2 Kwalificerende middelen

De onderwijs- en onderzoeksactiviteiten moeten hoofdzakelijk bekostigd worden uit de volgende middelen:

##### 1. **Publieke middelen:**

Tot de publieke middelen behoren volgens de staatssecretaris van Financiën in ieder geval inkomsten vanuit de Staat, medeoverheden, de Nederlandse organisatie voor Wetenschappelijk onderzoek (hierna: NWO), de Europese Unie en ook centrale en decentrale overheden in andere EU-lidstaten.<sup>191</sup> Het is ook mogelijk dat inkomsten indirect verkregen worden van publiekrechtelijke rechtspersonen. Ook deze inkomsten kunnen aangemerkt worden als publieke middelen.<sup>192</sup> Daarnaast kan een instelling ook inkomsten ontvangen van indirecte overheidslichamen. Hierover wordt opgemerkt dat over het algemeen geldt dat deze inkomsten aangemerkt kunnen worden als publieke middelen, indien deze niet zijn behaald met commerciële activiteiten.<sup>193</sup> Daarnaast heeft het ter beschikking stellen van publieke middelen aan derden (private partijen), met als doel dat zij dit vervolgens verdelen over de eindbegunstigde, geen invloed op de kwalificatie als publiek middel. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij het toekennen van onderzoeksbudgetten door de NWO.<sup>194</sup>

---

<sup>188</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 43.

<sup>189</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 43.

<sup>190</sup> Artikel 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb.

<sup>191</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 5.2.

<sup>192</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 43.

<sup>193</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 43.

<sup>194</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 43.

## **2. Wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld zoals bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2 Wet op hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek:**

Een student die onderwijs volgt aan een hogeschool of universiteit dient collegegeld te betalen. Er zijn twee soorten collegegeld te onderscheiden: wettelijk collegegeld en instellingsgeld.<sup>195</sup> Een student betaalt wettelijk collegegeld wanneer aan de volgende voorwaarden<sup>196</sup> wordt voldaan:

- de student staat ingeschreven bij een bekostigde opleiding van een hogeschool of universiteit;
- de student is in bezit van een bepaalde nationaliteit;
- de student heeft bij aanvang van het collegejaar nog geen soortgelijk diploma behaald van een bekostigde opleiding. Dit betekent dat een student bij inschrijving voor een bacheloropleiding nog niet in het bezit mag zijn van een bachelordiploma. Dit is overeenkomstig van toepassing bij een masteropleiding. Hierop zijn 2 uitzonderingen van toepassing.<sup>197</sup>

Instellingsgeld dient betaald te worden in de volgende gevallen<sup>198</sup>:

- als iemand studeert aan een bekostigde opleiding, maar niet voldoet aan de voorwaarden voor wettelijk collegegeld;
- als iemand een geaccrediteerde opleiding volgt aan een particuliere onderwijsinstelling.

Wettelijk collegegeld en instellingsgeld behoren tot de kwalificerende middelen. Daarnaast worden ook buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met deze bijdrage aangemerkt als kwalificerende middelen.<sup>199</sup>

## **3. Lesgelden als bedoeld in artikel 3 Les- en cursusgeldwet:**

Les- of cursusgeld dient betaald te worden als een student 18 jaar of ouder is en MBO of volwassenonderwijs volgt. Het MBO bestaat uit de beroepsopleidende leerweg (hierna: BOL) en de beroepsbegeleidende leerweg (hierna: BBL).<sup>200</sup> Volwasseneneducatie bestaat uit voortgezet algemeen volwassenenonderwijs (hierna: VAVO) en basiseducatie.<sup>201</sup> Of een student les- of cursusgeld moet betalen is afhankelijk van de leeftijd, soort opleiding en of de opleiding in voltijd of deeltijd wordt gevolgd. Lesgeld dient betaald te worden wanneer:

---

<sup>195</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/hoger-onderwijs/vraag-en-antwoord/wanneer-moet-ik-collegegeld-betalen>, online geraadpleegd op 04-10-2015.

<sup>196</sup> Zie voor een uitgebreide toelichting van de voorwaarden: <https://duo.nl/particulieren/student-hbo-of-universiteit/studeren/collegegeld-betalen.asp> en <http://bit.ly/1JRkCy6>, online geraadpleegd op 04-10-2015.

<sup>197</sup> Zie voor uitzonderingen: <https://duo.nl/particulieren/student-hbo-of-universiteit/studeren/collegegeld-betalen.asp> en <http://bit.ly/1JRkCy6>, online geraadpleegd op 04-10-2015.

<sup>198</sup> <https://duo.nl/particulieren/student-hbo-of-universiteit/studeren/collegegeld-betalen.asp> en <http://bit.ly/1JRkCy6>, online geraadpleegd op 04-10-2015.

<sup>199</sup> Artikel 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb.

<sup>200</sup> <http://www.onderwijsincijfers.nl/kengetallen/mbo>, online geraadpleegd op 05-10-2015.

<sup>201</sup> Basiseducatie omvat maatschappelijk functioneren, sociale redzaamheid en Nederlands als tweede taal. Bron: <http://www.onderwijsincijfers.nl/kengetallen/mbo>, online geraadpleegd op 05-10-2015.

- een student een voltijd BOL of VAVO volgt;<sup>202</sup>
- iemand 18 jaar of ouder is en een voltijd particuliere opleiding volgt in het MBO.<sup>203</sup>

Cursusgeld dient betaald te worden wanneer:

- een student één van de volgende opleidingen volgt: BBL, deeltijd BOL, deeltijd VAVO of Nederlands als tweede taal (hierna: NT2)<sup>204</sup>.

In de wettekst is opgenomen dat uitsluitend les gelden behoren tot de kwalificerende middelen en niet cursusgeld. Er wordt alleen verwezen naar artikel 3 van de Les- en cursusgeldwet, waarin de lesgeldplicht is opgenomen. Er wordt niet verwezen naar artikel 6 van de Les- en cursusgeldwet, waarin de algemene bepaling en nadere regels met betrekking tot cursusgeld zijn opgenomen. In artikel 3 is bepaald dat lesgeld verschuldigd is indien een student een voltijd BOL volgt in het MBO aan een MBO-instelling<sup>205</sup> die wordt bekostigd uit publieke middelen. Ook de opleiding VAVO kwalificeert als deze voldoet aan de eisen van artikel 2.17 van de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten. De les gelden die worden betaald voor het volgen van een particuliere opleiding behoren dus niet tot de kwalificerende middelen. Dit omdat de particuliere opleiding niet wordt bekostigd uit publieke middelen. Tenslotte worden ook buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met de hiervoor omschreven les gelden aangemerkt als kwalificerende middelen.<sup>206</sup>

#### **4. Bijdragen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd:**

In de wettekst is bewust opgenomen dat geen contractuele tegenprestatie gevraagd mag worden. Op deze manier wordt voorkomen dat elke bijdrage die wordt ontvangen van een algemeen nut beogende instelling (hierna: ANBI) in aanmerking komt voor de bekostigingseis. De verplichting tot verantwoording van het gebruik van de ontvangen bijdragen is echter geen contractuele tegenprestatie.<sup>207</sup> Er wordt aangesloten bij het begrip ANBI dat is neergelegd in artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

<sup>202</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/volwassenenonderwijs/vraag-en-antwoord/wanneer-moet-ik-lesgeld-betalen>, online geraadpleegd op 08-10-2015.

<sup>203</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/volwassenenonderwijs/vraag-en-antwoord/wat-is-de-wettelijke-hoogte-van-het-lesgeld-cursusgeld-en-collegegeld>, online geraadpleegd op 08-10-2015.

<sup>204</sup> "Het Staatsexamen NT2 is een examen Nederlands voor mensen die een andere moedertaal hebben en die op latere leeftijd Nederlands hebben geleerd. Met het behalen van het Staatsexamen NT2 kunnen zij laten zien dat ze de Nederlandse taal voldoende beheersen om in Nederland te kunnen werken of studeren." Bron: [https://www.hetcvte.nl/item/staatsexamens\\_nt2](https://www.hetcvte.nl/item/staatsexamens_nt2), geraadpleegd op 08-10-2015

<sup>205</sup> MBO-instelling zoals in paragraaf 3.2.2 uiteengezet.

<sup>206</sup> Artikel 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb.

<sup>207</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 44.

### 3.4.3.3 Het hoofdzakelijkheids criterium

In de MvT<sup>208</sup> is opgenomen dat voor de bekostigingseis bewust is gekozen om aan te sluiten bij bekostiging uit publieke middelen. Op deze manier kan geen aanspraak worden gemaakt op de vrijstelling voor het verzorgen van commercieel onderwijs. Daarnaast is in de MvT<sup>209</sup> opgenomen dat instellingen ruimte hebben om een vrijwillige eigen bijdrage aan leerlingen te vragen. De vrijstelling gaat hierdoor niet verloren, omdat het hoofdzakelijkheids criterium (ook wel 70%-norm) gehanteerd wordt.

In het NnavV<sup>210</sup> is de volgende passage opgenomen: *“Om gebruik te kunnen maken van deze vrijstelling geldt voor zowel onderzoek als onderwijs dat sprake moet zijn van minimaal 70% bekostiging uit publieke middelen. Hiermee wordt materieel bereikt dat bijvoorbeeld commercieel onderwijs van universiteiten en commercieel onderzoek van universiteiten en toegepaste onderzoeksinstituten in beginsel buiten het toepassingsbereik van de vrijstelling vallen, behoudens voor zover, gelet op de omvang van – kort gezegd – de commerciële activiteiten ten opzichte van het totaal aan activiteiten, de subjectvrijstelling van toepassing is. Dergelijk onderwijs en onderzoek wordt in de regel namelijk niet voor minimaal 70% bekostigd uit publieke middelen. Het is niet de bedoeling dat nevenactiviteiten, zoals het detacheren van personeel of het commercieel verhuren van ruimten, onder het bereik van de vrijstelling vallen”.*

Vervolgens is in de MvA<sup>211</sup> nog de volgende passage opgenomen: *“De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling van het voorgestelde artikel 6b van de Wet Vpb 1969 is van toepassing als de activiteiten van een lichaam voor ten minste 90% bestaan uit kwalificerende onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Onderwijs- en onderzoeksactiviteiten kwalificeren indien zij voor ten minste 70% bekostigd zijn uit – kort gezegd – publieke middelen.”*

Ik lees, net zoals Stevens<sup>212</sup>, bovenstaande passages zo dat per onderwijs- en/of onderzoeksactiviteit voldaan moet worden aan de 70%-norm om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling. Dit heeft tot gevolg dat een activiteit als nevenactiviteit wordt gezien wanneer niet wordt voldaan aan de 70%-norm. Deze benadering komt mijns inziens ook overeen met de toelichting in de MvT dat bij het verzorgen van commercieel onderwijs geen aanspraak gemaakt kan worden op de vrijstelling. Echter blijkt later uit de MvA<sup>213</sup> dat de hoofdzakelijkheidstoets plaatsvindt op het niveau van het lichaam. Als alle onderwijs- en

---

<sup>208</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 44.

<sup>209</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 45.

<sup>210</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 31.

<sup>211</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 15.

<sup>212</sup> S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1, par. 11.2.

<sup>213</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 15.

onderzoeksactiviteiten gezamenlijk voldoen aan de 70%-norm kan dus gebruik worden gemaakt van de subjectieve vrijstelling. Dit houdt in dat het lichaam niet per activiteit aan het hoofdzakelijkheids criterium hoeft te voldoen. Dit betekent dus dat maximaal 30% van de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten bekostigd kunnen worden uit private middelen. In de MvT<sup>214</sup> wordt gesuggereerd dat het aanbieden van commercieel onderwijs- of onderzoek niet onder de vrijstelling valt. Evenwel is het aanbieden van commercieel onderwijs- of onderzoek tot 30% van de totale bekostiging vrijgesteld.

Mijns inziens is de uitleg van bekostigingseis tegenstrijdig en verwarrend. Het is niet duidelijk welke uitleg gehanteerd dient te worden. In dit onderzoek zal de subjectieve vrijstelling als volgt worden aangeduid<sup>215</sup>:

- 'strikte' uitleg: toetsing van de bekostigingseis vindt plaats per activiteit;
- 'ruime' uitleg: toetsing van de bekostigingseis vindt plaats op lichaamsniveau.

Wanneer niet wordt voldaan aan de bekostigingseis, is mogelijk de objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling nog van toepassing.

### 3.4.4 Oneigenlijk gebruik

#### 3.4.4.1 Inleiding

In de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zijn geen antimisbruikbepalingen opgenomen. Dit wordt behandeld in paragraaf 3.4.4.2. Daaropvolgend wordt in paragraaf 3.4.4.3 toegelicht dat voor onderwijs- en onderzoeksinstituten echter wel een bepaling is opgenomen die het mogelijk maakt om nadere regels te stellen indien sprake is van oneigenlijk gebruik.

#### 3.4.4.2 Geen antimisbruikbepalingen

Door antimisbruikmaatregelen wordt oneigenlijk gebruik van de wettekst tegengegaan, zoals bijvoorbeeld uitholling van de belastinggrondslag door overheidslichamen. In de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zijn echter geen antimisbruikmaatregelen opgenomen. Het kabinet verlangt op dit punt terughoudendheid van overheidslichamen. In de MvT<sup>216</sup> wordt aangegeven dat het kabinet genooddaakt is passende maatregelen te nemen wanneer terughoudendheid niet wordt nageleefd. De passende maatregelen kunnen mogelijk met terugwerkende kracht van toepassing zijn.

In paragraaf 3.2.2 zijn de inkomsten dan wel geldstromen van onderwijs- en onderzoeksinstituten uiteengezet. Nederlandse universiteiten kennen bijvoorbeeld drie soorten geldstromen. De eerste

---

<sup>214</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 44

<sup>215</sup> Echter alleen als het onderscheid noodzakelijk is.

<sup>216</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 4.

geldstroom omvat de rijksbijdrage, de tweede geldstroom omvat inkomsten van zelfstandig publieke organisaties (rijkssubsidies) en de derde geldstroom omvat overige inkomsten. Leden van de Tweede Kamer vragen of er voor onderwijs- en onderzoeksinstituten belemmeringen zijn om derde geldstroomactiviteiten onder te brengen in een afzonderlijk lichaam.<sup>217</sup> Derde geldstromen omvatten inkomsten die niet kwalificeren als publieke middelen. Hierdoor wordt bijvoorbeeld niet voldaan aan de bekostigingseis. Door derde geldstromen af te zonderen kan mogelijk wel worden voldaan aan de bekostigingseis en kunnen de instellingen gebruik maken van de subjectieve vrijstelling. In de MvA<sup>218</sup> is bevestigd dat dit is toegestaan, mits dit lichaam belastingplichtig is voor de Wet Vpb Binnen de wettelijke kaders mogen overheden hun organisatie vrij inrichten en kiezen voor een afzonderlijke rechtsvorm voor bepaalde activiteiten. Echter moet het wel reëel zijn dat activiteiten, en de daarbij horende activa en passiva, worden overgedragen aan een afzonderlijk lichaam. Dat artikel 6b Wet Vpb mede een rol speelt bij de keuze tot overdracht doet hier niet aan af.

#### *3.4.4.3 Mogelijke nadere regels*

In lid 2 van artikel 6b Wet Vpb is opgenomen dat bij algemene maatregel van bestuur, nadere regels gesteld kunnen worden met betrekking tot de toepassing van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. Deze bepaling is opgenomen om onbedoelde gevolgen door toepassing van de vrijstelling te voorkomen.<sup>219</sup> Het is een bewuste keuze geweest om de nadere algemene maatregelen niet verder in te vullen, omdat de onbedoelde gevolgen op dit moment mogelijk nog niet inzichtelijk zijn. Als deze onbedoelde gevolgen zich voordoen is het eerst van belang om de oorzaak te inventariseren en te analyseren.<sup>220</sup> Op deze manier kunnen effectievere maatregelen worden getroffen om de onbedoelde gevolgen te voorkomen.

In de MvT<sup>221</sup> is opgenomen dat bij een algemene maatregel onder andere gedacht kan worden aan de zogenoemde 'winstklem'. Deze winstklem maakt eveneens onderdeel uit van de zorgvrijstelling, neergelegd in artikel 5, lid 1, onderdeel c Wet Vpb jo. artikel 4 Uitv. Besl. Vpb. Dit houdt in dat de vrijgestelde winst die het lichaam behaalt alleen kan worden aangewend voor vrijgestelde activiteiten. Het is dus niet mogelijk om winst, waarover geen vennootschapsbelasting is betaald, aan te wenden

---

<sup>217</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 23.

<sup>218</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 23.

<sup>219</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 45.

<sup>220</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 29.

<sup>221</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.1.

voor niet vrijgestelde (commerciële) activiteiten, zoals bijvoorbeeld een winstuitkering aan de aandeelhouders. De winstklem is echter een voorbeeld ter aanduiding van een algemene maatregel.

De mogelijke nadere regels zijn niet van toepassing op directe (binnen- en buitenlandse) overheidslichamen, maar slechts op indirecte overheidslichamen.<sup>222</sup>

### 3.4.5 Casuïstiek

In onderstaande tabel is schematisch weergegeven welke activiteiten het lichaam verricht, de omzet die hiermee per activiteit wordt behaald en het deel van de omzet dat 'kwalificerend bekostigd' is. Met de term 'kwalificerend bekostigd' worden middelen bedoeld die kwalificeren zoals omschreven in paragraaf 3.4.3.2.

<b>Activiteit</b>	<b>Omzet</b>	<b>Kwalificerend bekostigde omzet</b>
Onderwijsactiviteit	100	90 = 90%
Onderzoeksactiviteit	200	130 = 65%
<b>Totaal</b>	<b>300</b>	

Tabel 1: gegevens onderwijs- en onderzoeksinstelling voorbeeld 1.<sup>223</sup>

Als eerste wordt de 'ruime' uitleg van de subjectieve vrijstelling uiteengezet. Daaropvolgend wordt de 'strikte' uitleg behandeld.

*'Ruime' uitleg:*

- Activiteiteneis: deze instelling voldoet aan de activiteiteneis, omdat alleen (dus > 90%) onderwijs- en onderzoeksactiviteiten worden verricht.
- Bekostigingseis: ondanks dat de onderzoeksactiviteit op zichzelf niet voldoet aan de 70% bekostigingsvoorwaarden wordt toch voldaan aan de bekostigingseis. Dit omdat de bekostigingstoets plaatsvindt op het niveau van het lichaam, dus op basis van de gezamenlijke onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. De totale omzet van de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten bedraagt 300 (tevens de totale omzet van de instelling). Hiervan is 220, oftewel 73%, kwalificerend bekostigd en wordt er dus voldaan aan het hoofdzakelijkheids criterium, de 70%-norm.

<sup>222</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 45.

<sup>223</sup> Voorbeeld ontleend aan MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 16.



'Strikte' uitleg:

- Bekostigingseis:
  - Onderwijsactiviteit: deze activiteit voldoet aan de bekostigingseis, omdat meer dan 70% kwalificerend bekostigd is.
  - Onderzoeksactiviteit: deze activiteit voldoet niet aan de bekostigingseis, omdat minder dan 70% kwalificerend bekostigd is. Dit heeft tot gevolg dat de onderzoeksactiviteit als nevenactiviteit wordt gezien.
- Activiteiteneis: een instelling mag voor maximaal 10% nevenactiviteiten verrichten. De totale omzet van de instelling bedraagt 300, waarvan 200 behaald wordt met nevenactiviteiten. Dat is een percentage van 66%. Dit betekent dat niet voldaan wordt aan de activiteiteneis. De subjectieve vrijstelling is dus niet van toepassing op de instelling.

## 3.5 Objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

### 3.5.1 Inleiding

De objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is opgenomen in artikel 8g Wet Vpb. De vrijstelling is van rechtswege van toepassing indien voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden. In artikel 8g Wet Vpb is het volgende opgenomen:

- Lid 1: *“Bij het bepalen van de winst blijven buiten aanmerking:*
  - *Sub a, voordelen uit als academisch ziekenhuis verrichte activiteiten als bedoeld in artikel 6b, eerste lid, onderdeel a.*
  - *Sub b, voordelen uit activiteiten als bedoeld in artikel 6b, eerste lid, onderdeel b.”*<sup>224</sup>
- Lid 2: op verzoek blijft toepassing van de objectieve vrijstelling achterwege.
- Lid 3: in het laatste lid wordt nog het volgende opgemerkt:
  - de nadere regels van artikel 6b lid 2 Wet Vpb zijn ook hier van toepassing (zoals in paragraaf 3.4.4.3 besproken); en
  - voor het verzoek is ook artikel 8e, lid 3 en lid 4 Wet Vpb van toepassing. In lid 3 worden regels gesteld voor het indienen van het verzoek. Daaropvolgend worden in lid 4 regels gesteld aan de wederopzegging van het verzoek.

In paragraaf 3.5.2 wordt uiteengezet wanneer de objectieve vrijstelling van toepassing is. Daaropvolgend wordt in paragraaf 3.5.3 toegelicht hoe een objectieve vrijstelling achterwege gelaten kan worden. Tot slot wordt de objectieve vrijstelling aan de hand van een voorbeeld toegelicht in paragraaf 3.5.4.

---

<sup>224</sup> Staatscourant 2015 nr. 35034, Advies Raad van State betreffende het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), 20 oktober 2015, p. 11.

### 3.5.2 Voorwaarden

In paragraaf 3.4.2 en 3.4.3 zijn de activiteiteneis respectievelijk de bekostigingseis uiteengezet. Toetsing van de objectieve vrijstelling vindt op dezelfde wijze plaats als toetsing van de ‘strikte’ uitleg van de subjectieve vrijstelling. Per afzonderlijke activiteit (zie stap 2, paragraaf 2.4) wordt beoordeeld of de vrijstelling van toepassing is. Wanneer een activiteit niet aan de activiteiten- en bekostigingseis voldoet is de vrijstelling niet van toepassing. Indien wel aan beide eisen wordt voldaan, is de activiteit van rechtswege objectief vrijgesteld. Dit betekent dat een onderdeel van de winst wordt vrijgesteld en niet het gehele lichaam. De objectieve vrijstelling is, net zoals de subjectieve vrijstelling, ook van toepassing op private lichamen. In paragraaf 3.5.4 wordt de vrijstelling uitgebreid toegelicht aan de hand van een voorbeeld.

### 3.5.3 Achterwege laten van de vrijstelling

De objectieve vrijstelling is van rechtswege van toepassing. Dit betekent dat de belastingplichtige geen verzoek hoeft in te dienen voor toepassing van de vrijstelling. Als de belastingplichtige het wenselijk acht dat de objectieve vrijstelling achterwege blijft moet echter wel een verzoek worden ingediend. Dit verzoek moet worden gedaan voorafgaand aan het eerste jaar waarover de belastingplichtige de vrijstelling achterwege wenst te laten.<sup>225</sup> Dit is opgenomen in artikel 8e, lid 3 Wet Vpb. Voor een boekjaar dat aanvangt per 1 januari 2018 moet het verzoek dus in 2017 zijn ingediend. Wanneer het verzoek is ingediend beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Het verzoek van de belastingplichtige tot achterwege laten van de objectieve vrijstelling is van toepassing totdat er een wederopzegging plaatsvindt. In artikel 8e, lid 4 Wet Vpb is opgenomen dat *“wederopzegging alleen mogelijk is met ingang van het vijfde jaar na het einde van het eerste jaar waarop het verzoek betrekking heeft of een van de daaropvolgende jaren.”* Na wederopzegging kan er voor een periode van 5 jaar, vanaf het moment wanneer de objectvrijstelling weer van toepassing is, geen verzoek worden ingediend voor het achterwege late van de objectieve vrijstelling.

### 3.5.4 Casuïstiek

In onderstaande tabel is schematisch weergegeven welke activiteiten het lichaam verricht, de omzet die hiermee per activiteit wordt behaald en het deel van de omzet dat ‘kwalificerend bekostigd’ is. Met de term ‘kwalificerend bekostigd’ worden middelen bedoeld die kwalificeren zoals omschreven in paragraaf 3.4.3.2.

---

<sup>225</sup> *“Voor boekjaren die aanvangen vóór 1 januari 2018 is voor wat betreft de termijn waarbinnen het verzoek moeten worden gedaan, voorzien in een overgangsregeling (artikel VII).”* Bron: MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, II Artikelsgewijze toelichting, p. 50.

<i>Activiteit</i>	<i>Omzet</i>	<i>Kwalificerend bekostigde omzet</i>
Onderwijsactiviteit	300	225 = 75%
Onderzoeksactiviteit	270	162 = 60%
Overige activiteiten	30	
<i>Totaal</i>	<i>600</i>	

Tabel 2: gegevens onderwijs- en onderzoeksinstelling voorbeeld 2.<sup>226</sup>

Allereerst wordt getoetst of de subjectieve vrijstelling van toepassing is. Daaropvolgend komt de objectieve vrijstelling aan bod.

- **Activiteiteneis:** de 90%-norm wordt in deze casus bepaald aan de hand van de omzet, omdat andere criteria niet aanwezig zijn. Er moet bepaald worden hoeveel procent van de activiteiten kwalificeert als nevenactiviteiten. De totale omzet is 600. Hiervan kwalificeert 30 als nevenactiviteiten, dit is een percentage van 5%. De instelling voldoet dus aan de activiteiteneis.
- **Bekostigingseis:** 70% van de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten moeten bekostigd worden uit kwalificerende middelen. De totale omzet van onderwijs- en onderzoeksactiviteiten bedraagt 570, hiervan is 387 kwalificerend bekostigd. Dit betekent dat op lichaamsniveau - indien de 'ruime' uitleg van de subjectieve vrijstelling gevolgd wordt - niet voldaan wordt aan de 70%-norm, omdat maar 68% kwalificerend bekostigd is.

De instelling kan mogelijk wel gebruik maken van de objectieve vrijstelling. Voor toepassing van deze vrijstelling moet *per activiteit*<sup>227</sup> getoetst worden of voldaan wordt aan de activiteiten- en bekostigingseis. Met het begrip 'activiteit' wordt niet bedoeld alle onderwijsactiviteiten of onderzoeksactiviteiten gezamenlijk. Onderstaand de toetsing voor de objectieve vrijstelling:

- **Onderwijsactiviteit:** de objectieve vrijstelling is van toepassing op de onderwijsactiviteit, omdat 75% kwalificerend bekostigd. Ook aan de activiteiteneis is voldaan, omdat uitsluitend onderwijs wordt verzorgd.
- **Onderzoeksactiviteit:** de objectieve vrijstelling is niet van toepassing op de onderzoeksactiviteit, omdat maar 60% kwalificerend bekostigd is.
- **Overige activiteiten:** dit zijn geen onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Er wordt dus niet voldaan aan de activiteiteneis. De objectvrijstelling is niet van toepassing. Deze activiteiten zijn alleen vrijgesteld indien er een subjectieve vrijstelling van toepassing is en de activiteiten de 10% marge van de activiteiteneis niet overschrijden.

<sup>226</sup> Voorbeelden ontleend aan MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 16.

<sup>227</sup> MvA, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D, p. 16.

### 3.6 Samenvatting/deelconclusie

In dit hoofdstuk is toegelicht hoe het onderwijs in Nederland is vormgegeven. Daarnaast is de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling behandeld. Deze uiteenzetting wordt in hoofdstuk 4 gebruikt om de vrijstelling te toetsen aan de kwaliteitseisen van wetgeving. Aan de hand van de deelvragen die zijn geformuleerd in hoofdstuk 1 volgt onderstaand een korte samenvatting van het hoofdstuk.

#### ***Hoe is het onderwijs in Nederland georganiseerd?***

In Nederland wordt onderscheid gemaakt tussen bekostigd en niet-bekostigd onderwijs. Bekostigd onderwijs wordt gefinancierd door de overheid. Naast de rijksbijdrage ontvangen deze onderwijsinstellingen ook les- en cursusgeld, dan wel collegegeld, en andere inkomsten uit contractonderwijs, contractonderzoek en nevenactiviteiten. Opmerkelijk is dat naarmate het opleidingsniveau toeneemt onderwijsinstellingen steeds meer afhankelijk worden van de overige inkomsten. Het bekostigd onderwijs is ondergebracht bij publiekrechtelijke rechtspersonen, stichtingen of verenigingen. Deze rechtsvormen zijn belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven.

Niet-bekostigde onderwijsinstellingen ontvangen geen rijksbijdrage van de overheid. De onderwijsinstellingen ontvangen inkomsten van particulieren die een opleiding volgen en van werkgevers, zowel privaats als publiek, die een opleiding aanbieden aan hun werknemers. Niet-bekostigd onderwijs wordt hoofdzakelijk ondergebracht in de rechtsvorm van een BV. Een BV is integraal belastingplichtig, omdat deze geacht wordt met zijn gehele vermogen een onderneming te drijven.

#### ***Waarom is de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling opgenomen in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen?***

Het kabinet heeft twee redenen voor het opnemen van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. Ten eerste is volgens het EU-recht het verzorgen van onderwijs geen dienst van economisch belang, maar een dienst van algemeen (niet-economisch) belang. Ten tweede achtte het kabinet het niet wenselijk dat het fiscaal behalen van tijdelijk overschotten leidt tot belastingplicht. Het verzorgen van onderwijs is op zichzelf namelijk geen winstgevendende activiteit. Daarnaast wordt opgemerkt dat door het opnemen van de subjectieve vrijstelling de administratieve lasten en uitvoeringskosten worden beperkt. Indien de subjectieve vrijstelling van toepassing is, hoeft er namelijk geen aangifte vennootschapsbelasting ingediend te worden.

#### ***Wat wordt verstaan onder de begrippen 'onderwijs' en 'onderzoek'?***

Het begrip 'onderwijs': “[Hier]onder (...) vallen in ieder geval de bekostigde scholingsactiviteiten van basisscholen, middelbare scholen, beroepsopleidingen en universiteiten (...)”. Het begrip 'onderzoek': [hier]bij moet met name worden gedacht aan fundamenteel onderzoek dat niet door marktpartijen

wordt opgepakt". Onder onderzoek wordt tevens kennisvalorisatie verstaan, echter alleen kennisvalorisatie dat in het publieke domein plaatsvindt. Daarnaast vallen nauw met onderwijs samenhangende activiteiten niet onder de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling, tenzij deze onder de 10% marge van de subjectieve vrijstelling vallen.

***Hoe is de subjectieve- en objectieve vrijstelling voor onderwijs- en onderzoeksinstituten vormgegeven onder de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsinstellingen?***

In artikel 6b, lid 1 onderdeel b Wet Vpb is de subjectieve vrijstelling opgenomen. De vrijstelling is van rechtswege van toepassing op lichamen, zowel private als publieke, indien deze uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90%-norm) onderwijs- of onderzoeksactiviteiten verrichten (activiteiteneis). Mits deze onderwijs- en onderzoeksactiviteiten hoofdzakelijk (70%-norm) worden bekostigd uit kort gezegd publieke middelen (bekostigingseis). De vrijstelling is niet van toepassing op samenwerkingsverbanden.

- Activiteiteneis: de 90%-norm moet worden bepaald aan de hand van criteria als: omzet, inkomsten, kosten of fte's. Er moet aangesloten worden bij criteria die het meest voor de hand liggen en praktisch zijn. Nevenactiviteiten, zoals contractonderwijs, detachering van personeel of het verhuren van onroerend goed, vallen alsnog onder de subjectieve vrijstelling indien zij de 10% marge niet overschrijden.
- Bekostigingseis: hieronder vallen publieke middelen, wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld zoals bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2 Wet op hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, les gelden als bedoeld in artikel 3 Les- en cursusgeldwet, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met genoemde college- of les gelden en bijdragen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.

Het is niet duidelijk hoe de bekostigingseis getoetst moet worden. Onderstaand twee mogelijkheden:

- I. 'strikte' uitleg: de bekostigingseis wordt getoetst per activiteit. Indien een activiteit niet voldoet aan de 70%-norm behoort deze tot de nevenactiviteiten.
- II. 'ruime' uitleg: de bekostigingseis wordt getoetst op lichaamsniveau. Dit houdt in dat maximaal 30% van de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten bekostigd kunnen worden uit private middelen.

Dit betekent dus dat een onderwijsinstelling alsnog van de subjectieve vrijstelling gebruik kan maken wanneer zij commerciële activiteiten verricht.

Indien niet wordt voldaan aan de activiteiten- en bekostigingseis is de subjectieve vrijstelling niet van toepassing. Mogelijk is de objectieve vrijstelling nog van toepassing. Deze vrijstelling is van rechtswege

van toepassing indien per afzonderlijke onderwijs- of onderzoeksactiviteit voldaan wordt aan de activiteiten- en bekostigingseis. Wanneer de belastingplichtige deze vrijstelling achterwege wenst te laten kan er een verzoek worden ingediend. Er zijn wel voorwaarden verbonden aan het achterwege laten van de vrijstelling en de wederopzegging hiervan.

In de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zijn geen antimisbruikbepalingen opgenomen. Echter kunnen zowel voor de subjectieve- als objectieve vrijstelling nadere regels gesteld worden. Deze bepaling is opgenomen in artikel 6b, lid 2 Wet Vpb. Op deze manier worden onbedoelde gevolgen, door toepassing van de vrijstelling, voorkomen.

## Hoofdstuk 4: Toetsing kwaliteitseisen van goede wetgeving

### 4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling getoetst aan de kwaliteitseisen van goede wetgeving, zoals uiteengezet in paragraaf 1.3. Onderstaand een opsomming van de kwaliteitseisen en de paragraaf waarin de toetsing plaatsvindt.

1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen (paragraaf 4.2);
2. Doeltreffendheid en doelmatigheid (paragraaf 4.3);
3. Subsidiariteit en evenredigheid (paragraaf 4.4);
4. Onderlinge afstemming (paragraaf 4.5); en
5. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid (paragraaf 4.6).

In paragraaf 4.7 wordt een samenvatting en een tussenconclusie gegeven over de toetsing van de vrijstelling aan de vijf kwaliteitseisen van goede wetgeving. Tevens worden in deze paragraaf aanbevelingen gedaan om de kwaliteit van de vrijstelling te verbeteren. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting/deelconclusie.

### 4.2 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen

#### 4.2.1 Inleiding

Volgens kwaliteitseis 1 dient de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in overeenstemming te zijn met het recht. Allereerst wordt in paragraaf 4.2.2 getoetst of de vrijstelling verboden staatssteun vormt volgens het communautaire recht. Daaropvolgend wordt in paragraaf 4.2.3 getoetst of de vrijstelling in overeenstemming is met algemene rechtsbeginselen als het *rechtsgelijkheidsbeginsel* en het *rechtszekerheidsbeginsel*.

#### 4.2.2 Rechtmatigheid: onverenigbare staatssteun

##### 4.2.2.1 Inleiding

Stevens<sup>228</sup> en Bresser<sup>229</sup> betwijfelen of onderdelen van de vrijstelling verboden staatssteun vormen. Echter hebben beide auteurs geen verder onderzoek verricht. Het is evenwel van belang de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling te toetsen aan de criteria van onrechtmatige staatssteun. De staatssteunbepaling is opgenomen om de vrije mededinging in het handelsverkeer tussen lidstaten te waarborgen.<sup>230</sup> De criteria van onrechtmatige staatssteun zijn neergelegd in artikel 107, lid 1 Wet VwEU. Dit zijn onderstaande eisen:

---

<sup>228</sup> S.A. Stevens, VPB-Plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1, par. 14.

<sup>229</sup> H.J. Bresser, Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen II; more to do about still nothing?, WPNR 2015/7053, par. 6.

<sup>230</sup> P. Fortuin, commentaar op artikel 107 VwEU, NDFR, par. 2, online geraadpleegd op 28-11-2015.

1. er moet sprake zijn van een onderneming;
2. de maatregel leidt tot een voordeel;
3. de maatregel is getroffen door de staat of bekostigd door de staat;
4. de maatregel bevoordeelt bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteit), en
5. de maatregel beïnvloedt ongunstig het handelsverkeer tussen lidstaten.

Indien cumulatief aan deze vijf voorwaarden wordt voldaan is sprake van onverenigbare staatssteun, mits er geen uitzondering van toepassing is. In paragraaf 4.2.2.2 tot en met 4.2.2.6 worden de vijf voorwaarden kort toegelicht en zal de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling aan de desbetreffende voorwaarden worden getoetst. Vervolgens wordt in paragraaf 4.2.2.7 onderzocht of een uitzondering van toepassing is. Tot slot wordt in paragraaf 4.2.2.8 de conclusie opgenomen.

#### 4.2.2.2 Er moet sprake zijn van een onderneming

##### 4.2.2.2.1 Theoretisch kader

Allereerst is vereist dat de ontvanger van de steun een onderneming drijft. Indien geen onderneming wordt gedreven, kan er geen sprake zijn van staatssteun. Volgens het Hof van Justitie (hierna: HvJ) is een onderneming: *“elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm of de wijze waarop zij wordt gefinancierd.”*<sup>231</sup> Het HvJ omschrijft een economische activiteit als volgt: *“iedere activiteit die erin bestaat goederen of diensten op een markt aan te bieden.”*<sup>232</sup> Of sprake is van een markt is afhankelijk van de wijze waarop het aanbod van goederen of diensten is georganiseerd in een lidstaat. De organisatie is afhankelijk van politieke en economische ontwikkelingen en kan dus verschillen per lidstaat.<sup>233</sup> De goederen of diensten kunnen zich in lidstaat A wel op een markt begeven en in lidstaat B bijvoorbeeld niet. Daarnaast is niet van belang of winst gegenereerd wordt met de activiteit.<sup>234</sup>

Het HvJ heeft onderwijs uitgesloten van het begrip ‘economische activiteit’ als *“het onderwijs (...) wordt gegeven door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit de staatskas worden gefinancierd.”*<sup>235</sup> Het HvJ verklaarde dat de staat: *“bij de organisatie en de handhaving van een dergelijk openbaar onderwijsstelsel, dat in de regel wordt*

<sup>231</sup> Dit is vaste rechtspraak in context van het mededingingsrecht. Zie onder andere HvJ EG 23 april 1991, zaak C-41/90, r.o. 21 en ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 7.

<sup>232</sup> Dit is vaste rechtspraak in context van het mededingingsrecht. Zie onder andere HvJ EG 16 juni 1987, zaak 118/85, r.o. 7 en ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 12.

<sup>233</sup> Mededeling 2012/C 8/02, van de Commissie van 11 januari 2012, betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, punt 12.

<sup>234</sup> HvJ EG 16 november 1995, zaak C-244/94, r.o. 21.

<sup>235</sup> HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05, r.o. 68.



gefinancierd uit de staatskas en niet door de leerlingen of hun ouders, niet de bedoeling heeft werkzaamheden tegen vergoeding te verrichten, maar zijn sociale, culturele en opvoedkundige taak jegens zijn bevolking vervult.”<sup>236</sup> De bijdrage van ouders of studenten doet niet af aan het niet-economisch karakter van de algemene onderwijsdienst. Deze bijdrage is een klein deel van de reële kosten en wordt daarom niet beschouwd als een vergoeding voor de verrichte dienst.<sup>237</sup> Daarentegen wordt onderwijs dat verzorgd wordt door onderwijsinstellingen dat hoofdzakelijk wordt bekostigd uit particuliere middelen, wel aangemerkt als een economische activiteit.<sup>238</sup> Het doel van deze niet-bekostigde onderwijsinstellingen is namelijk het tegen vergoeding aanbieden van diensten.

Het is mogelijk dat een entiteit zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. In dat geval worden alleen de economische activiteiten aangemerkt als onderneming.<sup>239</sup> Een onderwijsinstelling moet zijn publieke onderwijsdiensten (categorie A) dan ook onderscheiden van diensten die hoofdzakelijk worden bekostigd uit private middelen (categorie B).<sup>240</sup> Er is sprake van private middelen wanneer een dienst door ouders, studenten of uit commerciële inkomsten wordt bekostigd. Het volgende voorbeeld wordt aangehaald met betrekking tot de voorgaande uitleg: *“commerciële ondernemingen die hoger onderwijs aanbieden dat volledig door studenten wordt bekostigd [YB: vallen] duidelijk in deze laatste categorie [YB: B]. In bepaalde lidstaten kunnen ook publieke instellingen onderwijsdiensten aanbieden die, als gevolg van hun aard, hun financieringsstructuur en het feit dat er concurrerende particuliere organisaties bestaan, als economische activiteit moeten worden aangemerkt.”*<sup>241</sup> De eerste volzin van deze passage gaat over niet-bekostigde onderwijsinstellingen die economische activiteiten verrichten. Daarna wordt mijns inziens tot uitdrukking gebracht dat ook bekostigde onderwijsinstellingen commerciële onderwijs- en onderzoeksactiviteiten kunnen verrichten en dat ook deze diensten economische activiteiten zijn. Naar mijn mening wordt dit nogmaals verduidelijkt in de ontwerpmededeling betreffende het begrip ‘staatssteun’.<sup>242</sup> Hierin is de eerste volzin van de hiervoor besproken passage als volgt aangepast: *“hoger*

---

<sup>236</sup> HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05, r.o. 68.

<sup>237</sup> Ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 30.

<sup>238</sup> HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05, r.o. 69.

<sup>239</sup> Mededeling 2012/C 8/02, van de Commissie van 11 januari 2012, betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, punt 9.

<sup>240</sup> Mededeling 2012/C 8/02, van de Commissie van 11 januari 2012, betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, punt 28.

<sup>241</sup> Mededeling 2012/C 8/02, van de Commissie van 11 januari 2012, betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, punt 28.

<sup>242</sup> Ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 31.

*onderwijs dat volledig door studenten wordt bekostigd [YB: valt] duidelijk in deze laatste categorie [YB: B].*<sup>243</sup> De benaming van commerciële ondernemingen is dus weggelaten, zodat ook de eerste volzin van toepassing is op bekostigde onderwijsinstellingen die hoger onderwijs verzorgen. Dit betekent mijns inziens dat per activiteit, zoals uiteengezet in paragraaf 2.4, beoordeeld moet worden of aan de bekostiging wordt voldaan. Wanneer de staat een onderwijs- of onderzoeksactiviteit volledig of hoofdzakelijk bekostigt, is sprake van een niet-economische activiteit en wordt er dus geen onderneming gedreven.

#### 4.2.2.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

In de vorige paragraaf is aangegeven dat een onderwijsinstelling zijn publieke onderwijsdiensten moet onderscheiden van diensten die hoofdzakelijk worden bekostigd uit private middelen. Alleen met de publieke onderwijsdiensten wordt geen economische activiteit verricht. Allereerst wordt de subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling beoordeeld. Bij de beoordeling wordt onderscheid gemaakt tussen de 'ruime' en 'strikte' uitleg van de subjectieve vrijstelling (zie paragraaf 3.4.3.3).

- 'ruime' uitleg: de beoordeling van de bekostigingseis vindt niet plaats per activiteit, zoals in de vorige paragraaf omschreven, maar op lichaamsniveau. Op deze manier is de vrijstelling ook van toepassing op onderwijs en onderzoek dat volledig wordt bekostigd uit private middelen. Daarnaast is de vrijstelling ook van toepassing op commerciële nevenactiviteiten. Dit wordt veroorzaakt door de 90%-norm van de activiteiteneis. De vrijstelling wordt dus verleend voor activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven.
- 'strikte' uitleg: de beoordeling van de bekostigingseis vindt plaats per activiteit. Wanneer een activiteit niet voldoet aan de bekostigingseis is sprake van een economische activiteit en kwalificeert deze activiteit als nevenactiviteit. Indien deze nevenactiviteiten niet meer dan 10% van de totale activiteiten bedragen is de subjectieve vrijstelling alsnog van toepassing op het lichaam. Ook hier wordt de vrijstelling dus verleend voor activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven.

Bij de objectieve vrijstelling wordt, net zoals bij de 'strikte' uitleg van de subjectieve vrijstelling, per activiteit beoordeeld of aan de bekostigingseis wordt voldaan. Alleen activiteiten die voldoen aan deze voorwaarden worden objectief vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Op het eerste gezicht lijkt het of de objectieve vrijstelling niet verleend wordt voor activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven, maar dit is echter niet het geval. Er worden namelijk onjuiste middelen gerekend tot de kwalificerende middelen van de bekostigingseis. Zoals eerder toegelicht in paragraaf 3.4.3.2 is

---

<sup>243</sup> Ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 31.

instellingscollegegeld één van deze kwalificerende middelen. Instellingscollegegeld dient bijvoorbeeld betaald te worden wanneer een student een tweede bacheloropleiding volgt, terwijl de student al in het bezit is van een bachelordiploma. De tweede bacheloropleiding wordt namelijk niet meer bekostigd door de staat. Door middel van instellingscollegegeld moet de student de volledige kosten van de studie zelf betalen.<sup>244</sup> In de vorige paragraaf is toegelicht dat sprake is van een niet-economische activiteit wanneer het onderwijs volledig of hoofdzakelijk wordt bekostigd uit publieke middelen. Dit is echter niet het geval bij het betalen van instellingscollegegeld, omdat de dienst die wordt afgenomen volledig wordt bekostigd uit private middelen. Naar mijn mening wordt de objectieve vrijstelling dan ook verleend voor activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven.

De conclusie is dus dat zowel de subjectieve- als objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling verleend wordt aan activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven. Bij de objectieve vrijstelling geldt dit alleen voor activiteiten die worden bekostigd met instellingscollegegeld. Bij de subjectieve vrijstelling betreft het alleen commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten.

#### *4.2.2.3 De maatregel leidt tot een voordeel*

##### *4.2.2.3.1 Theoretisch kader*

Er is sprake van een voordeel wanneer een onderneming onder normale marktvoorwaarden, dit houdt in zonder overheidsingrijpen, geen economisch voordeel had verkregen.<sup>245</sup> Alleen het daadwerkelijke effect van de regeling is van belang, de oorzaken of doelstellingen van de regeling zijn hierbij niet van belang.<sup>246</sup> Daarnaast is het niet relevant of het voordeel verplicht is of dat een onderneming van het voordeel af kan zien.<sup>247</sup> Het begrip ‘voordeel’ moet ruim worden uitgelegd. Wanneer door de maatregel de financiële positie van een onderneming wordt verbeterd is sprake van een voordeel, ook indien de verbetering minimaal is.<sup>248</sup> Onder een voordeel wordt tevens verstaan het verlichten van de economische lasten.<sup>249</sup> Voordelen kunnen verleend worden door middel van: subsidies, kredieten tegen ‘zachtere’ voorwaarden, uitstel van betalingen, kwijtschelding of een vermindering van belastingdruk.<sup>250</sup>

##### *4.2.2.3.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling*

De lasten van een onderwijsinstelling worden verlicht door toepassing van zowel de subjectieve als objectieve vrijstelling. Zonder toepassing van de vrijstelling zou de instelling namelijk wel

---

<sup>244</sup> Brief van Minister van OCW aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, betreft: *“Monitoring van studie- en leengedrag”*, Kenmerk 576569, 4 december 2013, p. 5.

<sup>245</sup> HvJ EG 11 juli 1996, zaak C-39/94, r.o. 60.

<sup>246</sup> HvJ EG 2 juli 1974, zaak 173/73, r.o. 13.

<sup>247</sup> Beschikking 2004/339/EG, van de Commissie van 15 oktober 2003, r.o. 69.

<sup>248</sup> Verordening (EU) nr. 1407/2013, van de Commissie van 18 december 2013, betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector.

<sup>249</sup> HvJ EG 15 maart 1994, zaak C-387/92, r.o. 13.

<sup>250</sup> Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en het Kenniscentrum Europa decentraal, Informatiewijzer Staatssteun voor Decentrale Overheden, 7 oktober 2008, par 1.2.

vennootschapsbelasting moeten betalen. De conclusie is dus dat de financiële positie van een onderwijsinstelling verbeterd wordt door toepassing van de vrijstelling en dat sprake is van een voordeel.

#### *4.2.2.4 De maatregel is getroffen door de staat of bekostigd door de staat*

##### *4.2.2.4.1 Theoretisch kader*

Het voordeel dat verleend wordt moet toerekenbaar zijn aan de staat. Hiervan is geen sprake als een lidstaat op basis van het EU-recht verplicht is tot uitvoering van een maatregel, zonder beoordelingsmarge.<sup>251</sup> Het voordeel is wel toerekenbaar aan de staat indien het EU-recht alleen de mogelijkheid biedt tot uitvoering van een maatregel. Het gaat om voordelen die zowel direct als indirect door de staat worden bekostigd.<sup>252</sup> Er is sprake van een indirect voordeel wanneer bijvoorbeeld niet de staat, maar een indirect overheidslichaam de steun verleent.<sup>253</sup> Het is niet noodzakelijk dat een positieve overdracht van staatsmiddelen plaatsvindt. Derving van inkomsten die anders wel aan de staat zouden zijn betaald vormen ook een overdracht van staatsmiddelen.<sup>254</sup> Hieronder valt dus ook het afzien van belastinginkomsten.

##### *4.2.2.4.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling*

Zoals in paragraaf 4.2.2.2 is toegelicht kan op basis van het EU-recht publiek bekostigd onderwijs en onderzoek vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting. Een lidstaat is hiertoe echter niet verplicht en behoudt dus de beoordelingsmarge. De Nederlandse staat ziet af van belastinginkomsten die zonder de vrijstelling wel betaald zouden worden. Dit betekent dat het voordeel toerekenbaar is aan de staat. Aan de derde voorwaarde van staatssteun wordt dus voldaan.

#### *4.2.2.5 De maatregel bevoordeelt bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteit)*

##### *4.2.2.5.1 Theoretisch kader*

Indien een voordeel toekomt aan *alle* ondernemingen is sprake van een algemene maatregel. Bij een algemene maatregel is geen sprake van staatssteun<sup>255</sup>, omdat deze maatregel niet selectief is en de concurrentie niet wordt vervalst. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer alle ondernemers gebruik kunnen maken van een laag belastingtarief of een vrijstelling. Er is sprake van selectiviteit als een steunmaatregel alleen bepaalde ondernemingen of producties bevoordeelt.<sup>256</sup> Indien een maatregel een selectief karakter heeft kan dit gerechtvaardigd worden door de aard en opzet van het achterliggende wettelijke stelsel.<sup>257</sup>

---

<sup>251</sup> HvJ EG 23 april 2009, zaak C-460/07, r.o. 70.

<sup>252</sup> HvJ EG 24 januari 1978, zaak 82/77 r.o. 25.

<sup>253</sup> HvJ EG 22 maart 1977, zaak 78/76, r.o. 4.

<sup>254</sup> HvJ EG 16 mei 2000, zaak C-83/98, r.o. 48 en 49.

<sup>255</sup> [HvJ EG 15 november 2011, zaak C-106/09 P en C-107/09 P](#), r.o. 73.

<sup>256</sup> Artikel 107, lid 1 VwEU.

<sup>257</sup> HvJ EG 2 juli 1974, zaak 173/73, r.o. 15.

Een maatregel is selectief wanneer deze niet open staat voor *alle* ondernemingen of *alle* producties binnen een lidstaat. Materiële selectiviteit<sup>258</sup> kan zowel juridisch als feitelijk worden vastgesteld.<sup>259</sup> Er is sprake van juridische selectiviteit indien bepaalde ondernemingen bevoordeeld worden op basis van juridische criteria die ten grondslag liggen aan de maatregel. Hierbij kan gedacht worden aan maatregelen die alleen van toepassing zijn op ondernemingen van een bepaalde grootte of ondernemingen met een bepaalde rechtsvorm. Feitelijke selectiviteit houdt in dat een algemene maatregel alsnog een selectief karakter heeft wanneer deze in de praktijk een beperkte uitwerking heeft.<sup>260</sup> De voorwaarden van de maatregel zijn dan algemeen en objectief geformuleerd, maar het effect van de maatregel is dat slechts bepaalde ondernemingen bevoordeeld worden. Feitelijke selectiviteit vloeit dus niet rechtstreeks voort uit de juridische criteria waaraan de maatregel moet voldoen, maar uit de feitelijke uitwerking van een maatregel.<sup>261</sup> Bij feitelijke selectiviteit is de doelstelling en de juridische vormgeving van de maatregel derhalve niet relevant.

Selectiviteit is vaak eenvoudig te concluderen wanneer de steunmaatregel slechts verleend wordt aan één onderneming, bijvoorbeeld door middel van toekenning van financiële middelen.<sup>262</sup> Dit wordt doorgaans moeilijker wanneer maatregelen ruimer zijn en van toepassing zijn op ondernemingen die aan bepaalde criteria voldoen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij belastingvrijstellingen. Hiermee worden de lasten van meerdere ondernemingen verlicht. In dat geval dient aan de hand van de volgende drie stappen beoordeeld te worden of de maatregel selectief is<sup>263</sup>:

#### 1. Referentieregeling

Ten eerste moet de referentieregeling worden bepaald, dus welke algemene of 'normale' belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat. Wanneer de referentieregeling duidelijk is kan pas beoordeeld worden of een maatregel afwijkt van deze regeling.

#### 2. Afwijking referentieregeling

Ten tweede moet beoordeeld worden of *“door de betrokken belastingmaatregel verschaftte voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die algemene belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover zij differentiaties invoert tussen*

---

<sup>258</sup> Bij selectiviteit kan onderscheid gemaakt worden tussen materiële- en geografische selectiviteit. Aangezien de vrijstelling voor onderwijs- en onderzoeksinstellingen geldt voor het gehele grondgebied zal bij de maatregel geen sprake zijn geografische selectiviteit. Bron: ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 120 en 142.

<sup>259</sup> Ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 122.

<sup>260</sup> HvJ EG 2 juli 1974, zaak 173/73 r.o. 13.

<sup>261</sup> [HvJ EG 15 november 2011, zaak C-106/09 P en C-107/09 P](#), r.o. 95.

<sup>262</sup> Conclusie advocaat-generaal Mengozzi van 27 juni 2013, zaak C-284/12, r.o. 52.

<sup>263</sup> Conclusie advocaat-generaal Mengozzi van 27 juni 2013, zaak C-284/12, r.o. 52.

*marktdelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.*"<sup>264</sup>

### 3. *Rechtvaardiging*

Tenslotte moet beoordeeld worden of het verschil in behandeling gerechtvaardigd kan worden door de aard en opzet van de betreffende regeling. In dat geval heeft de maatregel geen steunkarakter en is er geen sprake van onverenigbare staatssteun. Het HvJ heeft het volgende geoordeeld: *"een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel maakt, kan worden gerechtvaardigd, wanneer deze maatregel rechtstreeks uit de basis- en hoofdbeginselen van genoemd belastingstelsel voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifiek belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf."*<sup>265</sup> Belastingvrijstellingen die een doelstelling nastreven die vreemd is aan het belastingstelsel waarvan zij onderdeel uitmaken kunnen niet worden gezien als rechtvaardigingsgrond.<sup>266</sup> De doelstelling van de maatregel heeft dan namelijk niets van doen met het betrokken belastingstelsel. Enkele voorbeelden van mogelijke rechtvaardigingsgronden van afwijkende maatregelen zijn: 1) een antimisbruikbepaling om de noodzaak van fraude of belastingontwijking te bestrijden of 2) een progressief belastingtarief en de herverdelende functie ervan.<sup>267</sup> Indien een afwijkende maatregel gerechtvaardigd is door de aard en opzet van het achterliggende wettelijke stelsel moet deze wel in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel. Deze maatregel mag dus niet verder gaan dan nodig is.<sup>268</sup>

#### 4.2.2.5.2 *Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling*

Aan de hand van de stappen die hiervoor zijn toegelicht wordt beoordeeld of bij de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling sprake is van selectiviteit.

1. referentieregeling: de vraag is welke algemene of 'normale' belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat? De berekening van belasting over het inkomen van onderwijsinstellingen wordt op dezelfde wijze bepaald als voor andere rechtspersonen. Het juridische referentiestelsel is dus de vennootschapsbelasting. Aan de hand van dit referentiestelsel moet worden bepaald of de vrijstelling selectief is.

---

<sup>264</sup> HvJ EG 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, r.o. 49.

<sup>265</sup> HvJ EG 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, r.o. 69.

<sup>266</sup> HvJ EG 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, r.o. 70.

<sup>267</sup> Ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, Brussel 2014, punt 139.

<sup>268</sup> HvJ EG 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, r.o. 75.

2. afwijken referentieregeling: het is nu de vraag of door de vrijstelling bepaalde ondernemingen worden begunstigd ten opzichte van andere ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren. Dit in het licht van de intrinsieke doelstelling die aan de referentieregeling - de vennootschapsbelasting - ten grondslag ligt. De doelstelling van de vennootschapsbelasting is het belasten van winst van lichamen.<sup>269 270</sup> Daarnaast lijkt het dat aan deze belasting alleen een budgettaire reden ten grondslag ligt.<sup>271</sup> Door toepassing van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is het belastbaar inkomen van de onderwijsinstellingen (deels) vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Dit wijkt af van de algemene regel die op vennootschappen van toepassing is, omdat een belastingvoordeel wordt genoten.

Volgens Elink Schuurman en Vermeulen<sup>272</sup> geldt in zijn algemeenheid dat *“alle ondernemingen die een inkomen hebben, geacht worden in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie te verkeren uit oogpunt van de vennootschapsbelasting.”* Echter blijkt dat hier ook van afgeweken kan worden.<sup>273</sup> Coöperatieve vennootschappen en commerciële ondernemingen bevinden zich bijvoorbeeld niet feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie. Coöperatieve vennootschappen hebben namelijk specifieke kenmerken, doordat deze entiteiten specifieke beginselen moeten volgen voor hun wijze van functioneren. Naar mijn mening kan ook bij onderwijsinstellingen waarop de objectieve vrijstelling van toepassing is, van de ‘algemene’ regel worden afgeweken. Deze instellingen verkeren althans niet in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie als commerciële ondernemingen. De instellingen moeten namelijk aan specifieke eisen voldoen, zoals de activiteiten- en bekostigingseis. Deze eisen of andere eisen voor de wijze van financiering worden niet gesteld aan commerciële ondernemingen die op reguliere wijze belast worden onder de vennootschapsbelasting. Evenwel is er een uitzondering voor activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. In dat geval worden bekostigde onderwijsinstellingen wel begunstigd ten opzichte van andere ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren. Instellingscollegegeld wordt betaald voor het volgen van een opleiding aan een bekostigde onderwijsinstelling. De student moet de totale kosten voor deze opleiding zelf betalen. Er vindt geen bekostiging plaats vanuit de staat. Dit is dus vergelijkbaar met een student die collegegeld betaalt voor een opleiding aan een niet-bekostigde onderwijsinstelling. Met uitzondering van activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld kan naar mijn mening

---

<sup>269</sup> HvJ EG 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, r.o. 54.

<sup>270</sup> S.A.W.J. Strik, Cursus Belastingrecht, Vpb.0.0.0 De vennootschapsbelasting (Vpb.) een heffing van de winst van lichamen, online geraadpleegd op 09-11-2015.

<sup>271</sup> S.A.W.J. Strik, Cursus Belastingrecht, Vpb.0.0.0 De vennootschapsbelasting (Vpb.) een heffing van de winst van lichamen, online geraadpleegd op 09-11-2015.

<sup>272</sup> J.H. Elink Schuurman en H. Vermeulen, Het regime voor de fbi in context van de Europese staatssteunregels, WFR 2014/1399, par. 2.2.2.2.

<sup>273</sup> HvJ EG 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, r.o. 61.

geconcludeerd worden dat onderwijsinstellingen, waarop de objectieve vrijstelling van toepassing is, niet vergeleken kunnen worden met commerciële ondernemingen. Dit oordeel verandert echter bij onderwijsinstellingen waarop de subjectieve vrijstelling van toepassing is. In dat geval worden de specifieke eisen, zowel de activiteiten- als bekostigingseis, niet op de juiste manier getoetst en dus niet strikt gehanteerd. Dit heeft tot gevolg dat bekostigde onderwijsinstellingen waarop de subjectieve vrijstelling van toepassing is, bevoordeeld worden ten opzichte van andere niet-bekostigde onderwijsinstellingen. Deze instellingen bevinden zich feitelijk en juridisch in dezelfde situatie. Onderwijs of onderzoek dat bekostigd wordt uit private middelen kan namelijk wel vrijgesteld worden wanneer dit wordt aangeboden door een bekostigde onderwijsinstelling, terwijl dit niet het geval is wanneer het wordt aangeboden door een niet-bekostigde onderwijsinstelling. Dit geldt zowel voor de 'ruime' als 'strikte' uitleg van de subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.

3. rechtvaardiging: in de vorige stap is geconcludeerd dat de subjectieve vrijstelling selectief is. Dit kan mogelijk gerechtvaardigd worden door de aard en opzet van de regeling. Hiervan is sprake als de subjectieve vrijstelling rechtstreeks voortvloeit uit de basis- en hoofdbeginselen van de vennootschapsbelasting. Dit is mijns inziens niet het geval.

De conclusie is dat zowel de subjectieve- als objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling bepaalde ondernemingen of producties bevoordeelt. Beide vrijstellingen voldoen dus op bepaalde onderdelen aan de vierde staatssteunvoorwaarde. Voor de objectieve vrijstelling is dit alleen van toepassing bij activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. Daarentegen voldoen de overige activiteiten waarop de objectieve vrijstelling van toepassing is niet aan de vierde staatssteunvoorwaarde.

#### *4.2.2.6 De maatregel beïnvloed ongunstig het handelsverkeer tussen lidstaten*

##### *4.2.2.6.1 Theoretisch kader*

Wanneer de maatregel het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloed of *kan* beïnvloeden, is aan de vijfde voorwaarde voldaan. Hiervan is sprake als door een steunmaatregel de positie van een onderneming verbeterd wordt ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen.<sup>274</sup> Ook als het steunbedrag gering is of als de onderneming dermate klein is kan het handelsverkeer ongunstig beïnvloed worden.<sup>275</sup> <sup>276</sup> Daarnaast is het niet vereist dat de onderneming die de steun ontvangt zelf

---

<sup>274</sup> HvJ EG 17 september 1980, zaak 730/79, r.o. 11.

<sup>275</sup> HvJ EG 24 juli 2003, zaak C280/00, r.o. 81.

<sup>276</sup> Met uitzondering van de minimis-verordening. Dit houdt kort gezegd in dat het handelsverkeer niet ongunstig wordt beïnvloed als de steun niet hoger is dan €200.000 over drie fiscale boekjaren. Dit bedrag wordt bepaald op groepsniveau. Bron: Verordening (EU) nr. 1407/2013, van de Commissie van 18 december 2013, betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de minimissteun in de landbouwsector.



actief is op een grensoverschrijdende markt.<sup>277</sup> Indien een onderneming vrijwel haar gehele productie exploiteert buiten de Europese Unie kan alsnog het handelsverkeer ongunstig beïnvloed worden.<sup>278</sup> Hiervan is geen sprake indien de steunmaatregel zich beperkt tot activiteiten die een zuiver lokaal karakter hebben.<sup>279</sup> Het is echter niet relevant of op een lokale markt buitenlandse aanbieders actief zijn. Het handelsverkeer wordt namelijk ook ongunstig beïnvloed als de steunmaatregel de kansen voor toetreders op de markt vermindert.<sup>280</sup>

#### 4.2.2.6.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

Mijns inziens wordt door de toepassing van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling de positie van Nederlandse onderwijsinstellingen verbeterd ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer. De vrijstelling beperkt zich niet tot activiteiten die alleen een zuiver lokaal karakter hebben. Onderwijs wordt namelijk ook verzorgd voor buitenlandse studenten. Ook aan de vijfde voorwaarde van staatssteun wordt dus voldaan.

#### 4.2.2.7 Uitzonderingen VwEU

Wanneer is vastgesteld dat de maatregel staatssteun vormt, moet beoordeeld worden of sprake is van onverenigbare staatssteun. De uitzonderingen zijn opgenomen in artikel 106, lid 2 en artikel 107 lid 2 en 3 VwEU. Daarnaast geldt een uitzondering voor NEDAB. Er is sprake van onverenigbare staatssteun indien geen van deze uitzonderingen van toepassing is.

In lid 2 van artikel 107 VwEU zijn drie uitzonderingen opgenomen die *per definitie* van rechtswege van toepassing zijn.<sup>281</sup> Deze uitzonderingen zien op steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers, steunmaatregelen wegens natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen en steunmaatregelen aan bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland. Deze uitzonderingen zijn echter niet van toepassing op de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.

In lid 3 van artikel 107 VwEU zijn uitzonderingen opgenomen die verenigbaar *kunnen* zijn met de markt.<sup>282</sup> Deze beoordeling wordt overgelaten aan de Europese Commissie. De uitzonderingen hebben betrekking op specifieke situaties van economische en culturele aard (lid 3, onderdeel a tot en met d). Daarnaast is in onderdeel e van lid 3 de volgende uitzondering opgenomen: “*andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad, op voorstel van de Commissie*”. De Raad heeft

---

<sup>277</sup> HvJ EG 24 juli 2003, zaak C280/00, r.o. 77.

<sup>278</sup> HvJ EG 21 maart 1990, zaak c-142/87, r.o. 32.

<sup>279</sup> Beschikking 2004/114/EG, van de Commissie van 29 oktober 2003, betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregelen ten gunste van jachthavens zonder winstoogmerk in Nederland, r.o. 50.

<sup>280</sup> HvJ EG 24 juli 2003, zaak C280/00, r.o. 78.

<sup>281</sup> M.J. Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, 16 juni 2011, paragraaf 8.6.2.

<sup>282</sup> M.J. Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, 16 juni 2011, paragraaf 8.6.2.

in verschillende verordeningen<sup>283</sup> verklaard dat bepaalde categorieën steun verenigbaar zijn met de markt, zoals steun voor werkgelegenheid en opleiding.<sup>284</sup> Dit is naar mijn mening de enige uitzondering die van toepassing zou kunnen zijn op de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. Echter blijkt uit verordening nr. 651/2014<sup>285</sup> dat het gaat om steun die verleend wordt aan ondernemingen ter bevordering van opleidingen, maar *“er wordt geen steun toegekend voor opleidingen die ondernemingen geven om te voldoen aan bindende nationale opleidingsnormen.”*<sup>286</sup> Hieruit kan worden opgemaakt dat opleiding en onderwijs twee verschillende begrippen zijn. Naar mijn mening is deze uitzondering dan ook niet van toepassing op de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling.

Daarnaast kan op basis van artikel 106 lid 2 VwEU een steunmaatregel verenigbaar zijn met de interne markt. Hiervan is sprake wanneer de steun wordt verleend aan een ontvanger die belast is met het beheren van diensten van algemeen economische belang. Ik ben van mening dat ook deze uitzondering niet van toepassing is op de vrijstelling. Het verzorgen van bekostigd onderwijs en het verrichten van bekostigd onderzoek is namelijk een dienst van algemeen niet-economisch belang.<sup>287</sup>

Tot slot geldt er nog een uitzondering voor NEDAB. Op NEDAB zijn de staatssteunregels niet van toepassing, omdat geen onderneming wordt gedreven.<sup>288</sup> In de MvT is met betrekking tot de subjectieve vrijstelling het volgende opgemerkt: *“De Commissie heeft in één van de gesprekken aangegeven dat zij onderwijs beschouwt als een [YB: niet-economische] DAB [YB: dienst van algemeen belang]. De vrijstelling voor onderwijs en onderzoek, zoals deze is opgenomen in het wetsvoorstel, valt derhalve niet onder de staatssteunbepalingen. Uit gesprekken met DG Concurrentie is dan ook gebleken dat een dergelijke vrijstelling vanuit Europees perspectief geen probleem zou moeten zijn.”*<sup>289</sup> In de NnavV wordt nogmaals hetzelfde opgemerkt: *“onderwijs wordt Europeesrechtelijk beschouwd als een [YB: niet-*

---

<sup>283</sup> Verordening (EG) nr. 944/98, van de Commissie van 7 mei 1998, betreffende de toepassing van de artikelen 92 en 93 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap op bepaalde soorten van horizontale steunmaatregelen en Verordening (EG) nr. 800/2008, van de Commissie van 6 augustus 2008, waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag met de gemeenschappelijke markt verenigbaar worden verklaard („de algemene groepsvrijstellingsverordening”).

<sup>284</sup> Verordening (EG) nr. 944/98, artikel 1, lid 1 onderdeel a, sub II.

<sup>285</sup> Verordening (EU) nr. 651/2014, van de Commissie van 17 juni 2014, waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (Voor de EER relevante tekst), artikel 31, lid 1.

<sup>286</sup> Verordening (EU) nr. 651/2014, van de Commissie van 17 juni 2014, waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (Voor de EER relevante tekst), artikel 31, lid 2.

<sup>287</sup> Zie paragraaf 4.2.2.2.1 en mededeling 2012/C 8/02, van de Commissie van 11 januari 2012, betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, par. 2.1.5.

<sup>288</sup> Zie paragraaf 4.2.2.2.1.

<sup>289</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 8.1 en zie ook NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 36.

*economische] DAB en valt dus niet onder de staatssteunbepalingen.*<sup>290</sup> Echter ben ik van mening dat een genuanceerde uitleg bij deze passages van toepassing is. Niet alle onderwijsdiensten zijn (niet-economische) DAB. Volgens het EU-recht is namelijk alleen sprake van een (niet-economisch) DAB indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, zoals is toegelicht in paragraaf 4.2.2.2.1. Deze voorwaarden zijn bij het vormgeven van de vrijstelling vertaald in een activiteiten- en bekostigingseis. Evenwel zijn mijns inziens de voorwaarden niet juist en strikt in acht genomen. De marges die gehanteerd worden bij de vrijstelling zijn ruimer dan op basis van het EU-recht mogelijk is. Hierdoor worden commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten ook vrijgesteld van vennootschapsbelasting, terwijl dit economische activiteiten zijn. Ik ben van mening dat deze uitzondering dan ook niet van toepassing is op alle activiteiten waarop de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling van toepassing kan zijn.

#### 4.2.2.8 Conclusie

In de voorgaande paragrafen is onderzocht of bij de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling sprake is van onverenigbare staatssteun, opgenomen in artikel 107 VwEU. Hiervoor moet er sprake zijn van een onderneming (1) die een voordeel (2) ontvangt die door de staat is getroffen of door de staat is bekostigd (3) en die slechts bepaalde ondernemingen of producties bevoordeeld (4). Tevens moet de maatregel het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloeden (5).

Ik ben van mening dat voor verschillende onderdelen van de subjectieve vrijstelling sprake is van onverenigbare staatssteun. Uit de voorgaande paragrafen blijkt namelijk dat cumulatief wordt voldaan aan de vijf gestelde voorwaarden als het gaat om commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten. Dit geldt zowel voor de 'strikte' als 'ruime' uitleg van de vrijstelling. Wanneer de subjectieve vrijstelling verleend wordt aan bekostigd onderwijs en onderzoek is geen sprake van onverenigbare staatssteun.

Met betrekking tot de objectieve vrijstelling is ook sprake van onverenigbare staatssteun, wanneer het gaat om activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. Bij de overige activiteiten is geen sprake van onverenigbare staatssteun, omdat niet cumulatief wordt voldaan aan de vijf gestelde voorwaarden. Bij de overige activiteiten is namelijk geen sprake van een onderneming. Tevens is er bij deze activiteiten geen sprake van een selectief voordeel, omdat de bekostigde onderwijsinstellingen zich met deze activiteiten niet feitelijk en juridisch in dezelfde situatie bevinden als niet-bekostigde onderwijsinstellingen of als andere commerciële ondernemingen.

---

<sup>290</sup> NnavV, Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 36.

## 4.2.3 Verwerking van rechtsbeginselen

### 4.2.3.1 Inleiding

In paragraaf 4.2.3.2 wordt het *rechtsgelijkheidsbeginsel* toegelicht. Tevens wordt onderzocht in hoeverre de wetgever het beginsel in acht heeft genomen bij het opnemen van de vrijstelling in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Vervolgens vindt in paragraaf 4.2.3.3 hetzelfde plaats voor het *rechtszekerheidsbeginsel*.

### 4.2.3.2 Rechtsgelijkheidsbeginsel

#### 4.2.3.2.1 Theoretisch kader

De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling wordt getoetst aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW, artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR. Zoals in paragraaf 1.3 is toegelicht houdt het gelijkheidsbeginsel in dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden en ongelijke gevallen ongelijk behandeld mogen worden naar hun mate van ongelijkheid.<sup>291</sup> Allereerst moet beoordeeld worden of sprake is van gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld, hetzij ongelijke gevallen die onevenredig verschillend worden behandeld. Vervolgens moet beoordeeld worden of een rechtvaardiging aan de ongelijke behandeling ten grondslag ligt. Dit gebeurt vanuit de doelstelling van de regeling. Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen is toegestaan als er een objectieve en redelijke rechtvaardiging aan ten grondslag ligt.<sup>292</sup>

#### 4.2.3.2.2 Beoordeling gelijke of ongelijke gevallen?

Om te beoordelen of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel moet een norm gesteld worden waaraan dit getoetst kan worden. In de Cursus Belastingrecht worden twee benaderingen toegelicht. De eerste benadering: *“Voor de belastingwet is van werkelijk gelijke gevallen eerst sprake indien de belastingsubjecten of -objecten zowel feitelijk als rechtens tot dezelfde groep behoren.”*<sup>293</sup> En de tweede benadering: *“De toets of sprake is van gelijke gevallen kan dus een juridische toets inhouden waarbij het doel van de regeling van belang is. Deze toets komt in wezen op hetzelfde neer als de toets of het gemaakte onderscheid tussen de in beginsel gelijke gevallen gerechtvaardigd is.”*<sup>294</sup> De auteurs van Cursus Belastingrecht geven vervolgens aan dat doorgaans eerst wordt onderzocht of voor het onderscheid een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Wanneer dit het geval is kan de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen achterwege worden gelaten. Deze vraag is dan niet meer relevant.<sup>295</sup> Ik ben echter van mening dat het van belang is om eerst te beoordelen of sprake is van gelijke gevallen.

---

<sup>291</sup> HR 21 oktober 1992, nr. 28 548, BNB 1993/29.

<sup>292</sup> EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, BNB 2002/398.

<sup>293</sup> E. Poelmann, Cursus Belastingrecht, FBR.5.3.1.C Geen gelijke gevallen of geen verboden discriminatie, online geraadpleegd op 10-11-2015.

<sup>294</sup> E. Poelmann, Cursus Belastingrecht, FBR.5.3.1.C Geen gelijke gevallen of geen verboden discriminatie, online geraadpleegd op 10-11-2015.

<sup>295</sup> E. Poelmann, Cursus Belastingrecht, FBR.5.3.1.C Geen gelijke gevallen of geen verboden discriminatie, voetnoot 2, online geraadpleegd op 10-11-2015.

Naar mijn mening is de vennootschapsbelasting de norm waaraan getoetst moet worden of de vrijstelling in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel. Dit is de eerste benadering, evenals bovenstaand is toegelicht. Zoals eerder uiteengezet is de vennootschapsbelasting gebaseerd op het belasten van winst van lichamen.<sup>296</sup> Wanneer dat de maatstaf van heffing is, zou vanuit het gelijkheidsbeginsel iedere vennootschap die winst behaalt belast moeten worden met vennootschapsbelasting. Dit betekent dat bekostigde onderwijsinstellingen en niet-bekostigde onderwijsinstellingen aangemerkt kunnen worden als gelijke gevallen. De vrijstelling leidt ertoe dat onder bepaalde voorwaarden bekostigde onderwijsinstellingen - of activiteiten die deze instellingen verrichten - vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting. Het is de vraag of voor dit gemaakte onderscheid afdoende rechtvaardiging bestaat.

#### 4.2.3.2.3 Gelijke gevallen: objectieve en redelijke rechtvaardiging?

Het is van belang dat de vrijstelling een gerechtvaardigd onderscheid maakt tussen onderwijsinstellingen die wel en geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling. Er is sprake van een objectieve en redelijke rechtvaardiging indien de overheid een legitiem doel heeft voor de ongelijke behandeling en als er een redelijke proportionaliteit bestaat tussen het gekozen middel en het gewenste doel.<sup>297</sup> Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen is niet altijd te voorkomen. *“Het is in eerste instantie aan de betrokken (lid)staat om een afweging te maken tussen het doel om belasting te heffen enerzijds en sociale motieven anderzijds.”*<sup>298</sup>

Allereerst wordt beoordeeld of de overheid een legitiem doel heeft voor de ongelijke behandeling. De doelstelling die ten grondslag ligt aan de vrijstelling is bekostigd onderwijs en onderzoek vrijstellen van vennootschapsbelasting.<sup>299</sup> Ik ben van mening dat sprake is van een legitiem doel, omdat bekostigd onderwijs en onderzoek volgens het EU-recht geen economische activiteit is. Op grond van het EU-recht moet een niet-economische activiteit niet in de belastingheffing worden betrokken, terwijl dit op basis van de Wet Vpb wel gebeurt. De vennootschapsbelasting is bij een aantal lichamen namelijk afhankelijk van de rechtsvorm. Een BV is bijvoorbeeld *per definitie* belastingplichtig voor zijn gehele vermogen, ongeacht welke activiteiten er worden verricht. Dit betekent dus dat bekostigde onderwijs- en onderzoeksactiviteiten die zijn ondergebracht in een BV altijd in de heffing worden betrokken, terwijl volgens het EU-recht sprake is van een niet-economische activiteit. Dit kan ook het geval zijn wanneer onderwijs- en onderzoeksactiviteiten zijn ondergebracht in een stichtingen, verenigingen of een publiekrechtelijk rechtspersonen. Deze lichamen zijn alleen belastingplichtig indien en voor zover zij een materiële onderneming drijven. Daarnaast worden er specifieke eisen gesteld aan de financiering van

---

<sup>296</sup> Zie paragraaf 4.2.2.5.2.

<sup>297</sup> EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, BNB 2002/398.

<sup>298</sup> EHRM 12 december 2006, nr. 13 378/05, FED 2007/107, r.o. 6.

<sup>299</sup> Zie toelichting paragraaf 4.3.2.2.

bekostigde onderwijsinstellingen (bekostigingseis). Naar mijn mening wordt dus een legitiem doel nagestreefd met het opnemen van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

Vervolgens moet beoordeeld worden of er een redelijke proportionaliteit bestaat tussen het gekozen middel – de vrijstelling – en het gewenste doel. Naar mijn mening is duidelijk dat het juiste middel is gekozen om bekostigd onderwijs en onderzoek vrij te stellen van vennootschapsbelasting. Hiermee doel ik in algemene zin op het verlenen van een vrijstelling en dus niet op de gestelde voorwaarden die aan de vrijstelling ten grondslag liggen.

De conclusie is dus dat de ongelijke behandeling van bekostigde onderwijsinstellingen en niet-bekostigde onderwijsinstellingen is gerechtvaardigd, omdat er een objectieve en redelijke rechtvaardiging aan ten grondslag ligt.

#### *4.2.3.3 Rechtszekerheidsbeginsel*

Het rechtszekerheidsbeginsel maakt onderscheid tussen formele rechtszekerheid en materiële rechtszekerheid.

##### *1. Formele rechtszekerheid*

Zoals in paragraaf 1.3 is toegelicht, houdt dit in dat de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig moet zijn. De Wet modernisering vpb-plicht overheidsondernemingen is tijdig kenbaar gemaakt. Op 11 juni 2015 heeft een publicatie van de Wet, waar de vrijstelling onderdeel van uitmaakt, plaatsgevonden in het Staatsblad.<sup>300</sup> Volgens de Van Dale betekent ondubbelzinnig “*vatbaar voor slechts één uitleg; duidelijk*”.<sup>301</sup> Naar mijn mening is de vrijstelling om de volgende redenen echter niet duidelijk en ondubbelzinnig:

- Objectieve- en subjectieve vrijstelling: in paragraaf 3.4.4.3 is toegelicht dat mogelijk nadere regels gesteld kunnen worden indien toepassing van de vrijstelling leidt tot onbedoelde gevolgen. Hierbij kan gedacht worden aan een zogenoemde ‘winstklem’. Echter is dit slechts een voorbeeld en zijn op basis van de wettekst ook andere invullingen mogelijk. Bresser<sup>302</sup> noemt het zorgelijk dat de tekst van de wet ook andere invullingen dan een ‘winstklem’ overlaat. Dit betekent dat een open norm wordt gehanteerd, wat leidt tot onduidelijkheid.

---

<sup>300</sup> Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2015, nummer 207.

<sup>301</sup> Bron: <http://www.vandale.nl/opzoeken?pattern=ondubbelzinnig&lang=nn#.Vjod-rcvfIU>, online geraadpleegd op 04-11-2015.

<sup>302</sup> H.J. Bresser, *Herziene vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015, p. 33.

- Subjectieve vrijstelling: daarnaast is deze vrijstelling niet vatbaar voor slechts één uitleg. Zoals in paragraaf 3.4.3.3 is toegelicht is het de vraag of de vrijstelling ‘strikt’ of juist ‘ruim’ uitgelegd dient te worden.

## 2. *Materiële rechtszekerheid*

Zoals in paragraaf 1.3 is toegelicht, houdt dit in dat de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling niet met terugwerkende kracht in werking mag treden, indien dit nadelig is voor de belastingplichtige. De Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, waar de vrijstelling onderdeel van uitmaakt, is zonder terugwerkende kracht in werking getreden. Voor zowel de objectieve- als subjectieve vrijstelling geldt dus dat de materiële rechtszekerheid in acht is genomen.

## 4.3 Doeltreffendheid en doelmatigheid

### 4.3.1 Inleiding

In paragraaf 4.3.2 wordt toegelicht wat onder doeltreffendheid wordt verstaan. Tevens wordt getoetst of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling hieraan voldoet. Daaropvolgend wordt in paragraaf 4.3.3 toegelicht wat doelmatigheid inhoudt en of de vrijstelling hieraan voldoet.

### 4.3.2 Doeltreffendheid

#### 4.3.2.1 *Theoretisch kader*

Onder doeltreffendheid wordt verstaan of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling bijdraagt aan de realisatie van het beoogde doel.<sup>303</sup> Bij deze beoordeling wordt onderscheid gemaakt tussen het beoogde doel van de vrijstelling en het beoogde doel van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Daarnaast is ook van belang of de vrijstelling mogelijk leidt tot negatieve neveneffecten.<sup>304</sup>

#### 4.3.2.2 *Beoordeling realisatie beoogde doelstelling onderwijs- en onderzoeksvrijstelling*

Zoals in paragraaf 1.1 is toegelicht is het hoofddoel van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen om een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting tussen private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen. De vrijstelling is in deze Wet opgenomen, omdat het verzorgen van bekostigd onderwijs en onderzoek geen economische activiteit is waarmee in concurrentie wordt getreden (maar een NEDAB).<sup>305</sup> Volgens het kabinet is daarom de vrijstelling gerechtvaardigd. De doelstelling die ten grondslag ligt aan de vrijstelling kan naar mijn mening als volgt worden geformuleerd: *“bekostigd onderwijs en onderzoek vrijstellen van vennootschapsbelasting”*. Daarnaast is in de Wet modernisering

---

<sup>303</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, Aanwijzingen voor de regelgeving, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 9.

<sup>304</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, Aanwijzingen voor de regelgeving, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 9.

<sup>305</sup> Zie paragraaf 3.3.

Vpb-plicht overheidsondernemingen de subjectieve vrijstelling opgenomen om de administratieve lasten en uitvoeringskosten te beperken.<sup>306</sup>

Ten eerste wordt beoordeeld of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling op zichzelf doeltreffend is, zonder inachtneming van het beoogde doel van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Indien de vrijstelling kan worden toegepast is het bekostigd onderwijs en onderzoek vrijgesteld van vennootschapsbelasting. In die zin kan geconcludeerd worden dat de vrijstelling doeltreffend is. Aan deze doeltreffendheid kan echter afbreuk worden gedaan door de voorwaarden die gesteld worden voor toepassing van de vrijstelling.

Allereerst de subjectieve vrijstelling indien deze 'ruim' uitgelegd dient te worden. Deze vrijstelling is naast bekostigd onderwijs en onderzoek ook van toepassing op commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten. De onderwijsinstellingen waarop deze subjectieve vrijstelling van toepassing is mogen voor maximaal 10% commerciële nevenactiviteiten verrichten. Daarnaast mag nog maximaal 30% van het onderwijs en onderzoek bekostigd zijn uit private middelen. Dit betekent dat een onderwijsinstelling waarop de 'ruime' subjectieve vrijstelling van toepassing is over maximaal 37%<sup>307</sup> van de omzet - die behaald wordt met commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten - geen vennootschapsbelasting hoeft te betalen. Mijns inziens is de subjectieve vrijstelling niet doeltreffend wanneer deze 'ruim' uitgelegd dient te worden. Er wordt namelijk niet alleen bekostigd onderwijs en onderzoek vrijgesteld, maar ook een groot deel van de commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten. Hetzelfde geldt naar mijn mening voor de 'strikte' uitleg van de subjectieve vrijstelling. Bij de 'strikte' uitleg worden commerciële activiteiten alleen in mindere mate vrijgesteld. Deze onderwijsinstellingen mogen maar voor maximaal 10% commerciële nevenactiviteiten verrichten.

In tegenstelling tot de subjectieve vrijstelling is de objectieve vrijstelling in mijn optiek wel doeltreffend, met uitzondering van activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. Deze activiteiten worden namelijk niet bekostigd met publieke middelen, maar met private middelen. Dit betekent dat ook bij objectieve vrijstelling commerciële activiteiten worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

#### *4.3.2.3 Beoordeling realisatie beoogde doelstelling van de Wet*

In deze paragraaf wordt getoetst of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling voldoet aan de doelstelling die ten grondslag ligt aan de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsonderneming. Zoals eerder is

---

<sup>306</sup> Zie paragraaf 3.3.

<sup>307</sup> Voorbeeld van de berekening: de omzet is 100 euro, hiervan mag 10 euro (10%) behaald zijn met commerciële nevenactiviteiten. De overige 90 euro is behaald met onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Hiervan mag 27 euro (30%) bekostigd zijn met private middelen. De omzet die behaald is met commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten is 37 euro (10 + 27 euro).



toegelicht is de doelstelling van deze Wet om een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de vennootschapsbelasting.<sup>308</sup>

Allereerst wordt de subjectieve vrijstelling beoordeeld. Dit geldt zowel voor de 'ruime' als 'strikte' uitleg van de vrijstelling. Mijns inziens is bij deze vrijstelling waar het de vennootschapsbelasting betreft, geen sprake van een gelijk speelveld tussen de volgende partijen:

- Niet-bekostigde onderwijsinstellingen en bekostigde onderwijsinstellingen waarop de subjectieve vrijstelling van toepassing is. Bij de subjectieve vrijstelling worden namelijk ook commerciële onderwijs- en onderzoeksactiviteiten vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Bekostigde onderwijsinstellingen treden met deze activiteiten in concurrentie met niet-bekostigde onderwijsinstellingen die hiervoor niet zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Dit wordt ook geconstateerd door de Redactie Vakstudie Nieuws.<sup>309</sup>
- Onderwijsinstellingen waarop de subjectieve vrijstelling van toepassing is en onderwijsinstellingen waarop de objectieve vrijstelling van toepassing is. Beide onderwijsinstellingen zijn vrijgesteld voor bekostigde onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Echter is de onderwijsinstelling waarop de subjectieve vrijstelling van toepassing is ook vrijgesteld voor commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten.<sup>310</sup> De onderwijsinstelling waarop de objectieve vrijstelling van toepassing is biedt deze commerciële activiteiten ook aan, alleen zijn deze activiteiten niet vrijgesteld van vennootschapsbelasting.<sup>311</sup>
- Commerciële ondernemingen (niet-onderwijsinstellingen) en onderwijsinstellingen waarop de subjectieve vrijstelling van toepassing is. Een onderwijsinstelling waarop de subjectieve vrijstelling van toepassing is kan namelijk voor maximaal 10% commerciële nevenactiviteiten verrichten. Activiteiten als het verhuren van onroerend goed of het detacheren van personeel zijn dan vrijgesteld van vennootschapsbelasting, terwijl deze niet zijn vrijgesteld bij commerciële ondernemingen. Dit wordt ook opgemerkt door de Redactie Vakstudie Nieuws.<sup>312</sup>

Ook de objectieve vrijstelling creëert naar mijn mening een ongelijk speelveld tussen bekostigde- en niet-bekostigde onderwijsinstellingen. Dit is het geval bij activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. Deze activiteiten zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting indien deze worden verricht door bekostigde onderwijsinstellingen waarop de objectieve vrijstelling van toepassing is,

---

<sup>308</sup> Zie paragraaf 1.1.

<sup>309</sup> Vakstudie Nieuws, aantekening bij de Memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 51.

<sup>310</sup> Deze instellingen mogen maximaal 10% aan nevenactiviteiten verrichten. Daarnaast mag maximaal 30% van het onderwijs en onderzoek commercieel bekostigd zijn.

<sup>311</sup> Deze instellingen kunnen geen gebruik maken van de subjectieve vrijstelling, omdat meer dan 10% nevenactiviteiten worden verricht of omdat meer dan 30% van het onderwijs en onderzoek commercieel wordt bekostigd.

<sup>312</sup> Vakstudie Nieuws, aantekening bij de Memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 51.

terwijl dit niet het geval is als deze worden verricht door niet-bekostigde onderwijsinstellingen. Echter is bij de overige activiteiten<sup>313</sup> waarop de objectieve vrijstelling van toepassing is geen sprake van een ongelijk speelveld. In die gevallen stelt de objectieve vrijstelling alleen bekostigd onderwijs en onderzoek vrij van vennootschapsbelasting. Naar mijn mening bevinden bekostigde onderwijsinstellingen en niet-bekostigde onderwijsinstellingen zich op een andere markt en concurreren ze niet met elkaar. Een niet-bekostigde onderwijsinstelling biedt namelijk geen bekostigd onderwijs aan.

#### 4.3.2.4 Negatieve neveneffecten

Onderstaande negatieve neveneffecten gelden alleen voor de subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling:

1. De voorwaarden voor toepassing van de faciliteit kunnen leiden tot oneigenlijk gebruik - “*niet overeenkomstig de bedoeling*”<sup>314</sup> - van de vrijstelling. Zoals in paragraaf 3.3 is toegelicht hebben de overwegingen van eenvoud en doelmatigheid ertoe geleid dat de vrijstelling ruimer uitwerkt dan noodzakelijk is. Dit heeft tot gevolg dat onderwijsinstellingen ook voor commercieel onderwijs en onderzoek optimaal gebruik willen maken van de vrijstelling. Dit is mogelijk door de ruime marges die gehanteerd worden in de vrijstelling. Mijns inziens leidt dit echter tot oneigenlijk gebruik van de vrijstelling, ook al is dit op grond van de wet toegestaan. Dit wordt tevens aangekaart door de Redactie Vakstudie Nieuws<sup>315</sup>; en
2. Verstoring van de concurrentieverhoudingen, zoals in paragraaf 4.3.2.3 uitgebreid is toegelicht.

### 4.3.3 Doelmatigheid

#### 4.3.3.1 Theoretisch kader

Zoals in paragraaf 1.3 is toegelicht houdt *doelmatigheid* in dat, gegeven de beoogde doelstelling, de lasten met betrekking tot de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in verhouding staan tot de baten. Bij de toetsing aan doeltreffendheid is geconcludeerd dat de vrijstelling bekostigd onderwijs en onderzoek vrij wil stellen van vennootschapsbelasting. In deze paragraaf wordt beoordeeld of de kosten ook in verhouding staan tot de opbrengsten. Vervolgens wordt getoetst of de vrijstelling ook uitvoerbaar is. *Uitvoerbaarheid* houdt in dat gestreefd moet worden naar zo laag mogelijke lasten voor burgers, bedrijven, instellingen en de overheid.<sup>316</sup> Tenslotte wordt de *handhaafbaarheid* getoetst. Dit betekent dat het mogelijk is om naleving van de wet af te dwingen.<sup>317</sup> Hierbij speelt ook de vereiste inspanning een rol. In de “Aanwijzingen voor de regelgeving” is het volgende opgemerkt: “*Voor het realiseren van*

---

<sup>313</sup> Ik bedoel hiermee activiteiten die niet worden bekostigd met instellingscollegegeld.

<sup>314</sup> <http://www.vandale.nl/opzoeken?pattern=oneigenlijk&lang=nn#.VkrQAXYvflU>, online geraadpleegd op 12-11-2015.

<sup>315</sup> Vakstudie Nieuws, aantekening bij de Memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 53.

<sup>316</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 13 en 14.

<sup>317</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.5.

een met een regeling beoogde doelstelling is onontbeerlijk dat de regeling wordt gehandhaafd.”<sup>318</sup> Daarnaast is aangegeven dat een aantal aspecten<sup>319</sup> hierbij van belang zijn, welke in de volgende paragraaf uiteengezet worden. Tevens is het van belang dat regels zo min mogelijk conflictopwekkend zijn.<sup>320</sup>

#### 4.3.3.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

Allereerst wordt de subjectieve vrijstelling behandeld als deze ‘ruim’ uitgelegd dient te worden. Wanneer een onderwijsinstelling maximaal 37 procent<sup>321</sup> van de omzet behaald met commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten kan alsnog gebruik worden gemaakt van de subjectieve vrijstelling. Terwijl het voor het doel van de vrijstelling niet noodzakelijk is dat deze commerciële activiteiten worden vrijgesteld. Dit betekent dus dat er een cadeau-effect optreedt. De overheid verleent een vrijstelling waardoor de belastingopbrengsten dalen, terwijl daar niet het beoogde doel tegenover staat. De doelmatigheid van de subjectieve vrijstelling wordt hierdoor negatief beïnvloed. Dit geldt tevens voor de ‘strikte’ uitleg van de subjectieve vrijstelling. Het enige verschil is dat een onderwijsinstelling bij de ‘strikte’ uitleg maar voor maximaal 10 procent commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten kan verrichten.

Mijns inziens wordt de doelmatigheid van de objectieve vrijstelling negatief beïnvloed, doordat het instellingscollegegeld wordt gerekend tot de kwalificerende middelen van de bekostigingseis. De overheid verleent een vrijstelling waardoor de belastingopbrengsten dalen, terwijl dit niet noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken.

Bij de toetsing aan doelmatigheid spelen ook administratieve lasten voor de onderwijsinstellingen en uitvoeringskosten voor de Belastingdienst een rol (*uitvoerbaarheid*). Zoals in paragraaf 3.3 is toegelicht is de subjectieve vrijstelling in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen opgenomen om de administratieve lasten en de uitvoeringskosten te beperken. Er hoeft immers geen aangifte voor de vennootschapsbelasting gedaan te worden.

Allereerst moet onderscheid worden gemaakt tussen de administratieve lasten volgens de ‘ruime’ en ‘strikte’ uitleg van de subjectieve vrijstelling. Bij de ‘strikte’ uitleg moet de onderwijsinstelling per

---

<sup>318</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 11.

<sup>319</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 11.

<sup>320</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 12.

<sup>321</sup> Voorbeeld van de berekening: de omzet is 100 euro, hiervan mag 10 euro (10%) behaald zijn met commerciële nevenactiviteiten. De overige 90 euro is behaald met onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Hiervan mag 27 euro (30%) bekostigd zijn met private middelen. De omzet die behaald is met commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten is 37 euro (10 + 27 euro).

activiteit beoordelen of voldaan wordt aan de bekostigingseis. Dit geldt tevens voor de objectieve vrijstelling. Bij de 'ruime' uitleg vindt beoordeling van de bekostigingseis plaats op lichaamsniveau. Dit betekent dat de onderwijsinstelling niet al haar activiteiten in kaart hoeft te brengen. Volgens de MvT worden de administratieve lasten verlicht door het niet hoeven indienen van een aangifte. Hier ben ik het echter niet mee eens. De administratieve lasten worden juist verlicht door het niet in kaart hoeven brengen van alle activiteiten en de toetsing per activiteit aan de bekostigingseis. Dat vervolgens geen aangifte ingediend hoeft te worden, draagt mijns inziens maar minimaal bij aan de verlichting van de administratieve lasten. Ook Bresser<sup>322</sup> en de Redactie Vakstudie Nieuws<sup>323</sup> zijn sceptisch over de lastenvermindering. Beide auteurs geven aan dat de boekhouding op een zodanige manier ingericht moet worden dat het indienen van een aangifte nog maar een kleine moeite is. In tegenstelling tot de 'ruime' uitleg van de vrijstelling draagt naar mijn mening een 'strikte' uitleg van de vrijstelling niet bij aan het verlichten van de administratieve lasten. Dit omdat de bekostigingseis alsnog beoordeeld moet worden per activiteit en niet op lichaamsniveau. Dit geldt ook voor de objectieve vrijstelling.

Zowel de subjectieve- als vrijstelling is van rechtswege van toepassing. Het is dus niet nodig om een verzoek in te dienen voor toepassing van de vrijstelling. Dit zorgt voor een verlichting van de administratieve lasten bij de onderwijsinstellingen en voor een beperking van de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

In de "Aanwijzingen voor de regelgeving" is aangegeven dat bij de beoordeling van handhaafbaarheid de volgende aspecten in ieder geval van belang zijn:

1. *"een regel moet zo weinig mogelijk ruimte laten voor interpretatiegeschillen;*
2. *uitzonderingsbepalingen moeten tot een minimum worden beperkt;*
3. *regels moeten zo veel mogelijk zijn gericht op zichtbare dan wel objectief constateerbare feiten;*
4. *regels moeten werkbaar zijn voor degenen tot wie de regels zijn gericht en voor de personen die met handhaving zijn belast."*<sup>324</sup>

De subjectieve- en objectieve vrijstelling voldoen niet aan alle vier de aspecten. Voor beide vrijstellingen geldt dat een open norm wordt gehanteerd bij de mogelijke nadere regels die zijn neergelegd in lid 2 van artikel 6b Wet Vpb. Deze uitzonderingsbepaling laat ruimte over voor interpretatieverschillen. Tevens is de vrijstelling hierdoor minder werkbaar voor degenen tot wie de regels zijn gericht en voor de personen die met de handhaving zijn belast. Daarnaast is bij de subjectieve vrijstelling niet duidelijk

---

<sup>322</sup> H.J. Bresser, *Herziene vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015, p. 36.

<sup>323</sup> Vakstudie Nieuws, aantekening bij de Memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 58.

<sup>324</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 11.

of deze 'strikt' of 'ruim' uitgelegd dient te worden. Het toepassen van zowel de subjectieve- als objectieve vrijstelling is wel gebaseerd op objectief constateerbare feiten, zoals bijvoorbeeld de winst- en verliesrekening. Ook is duidelijk welke publieke middelen kwalificeren voor de bekostigingseis.

Tot slot moet voor de handhaafbaarheid beoordeeld worden of de vrijstelling conflictopwekkend is. Dit kan bij fiscale wetgeving veroorzaakt worden door onder andere de volgende elementen:

- *“een financieel belang wordt verbonden aan bijzondere, niet strikt te omschrijven omstandigheden;*
- *doelgroepen worden onduidelijk afgebakend.”*<sup>325</sup>

Zowel de subjectieve- als objectieve vrijstelling is verbonden aan niet stikt omschreven omstandigheden, omdat er een open norm wordt gehanteerd bij de nadere maatregelen van artikel 6b, lid 2 Wet Vpb. Daarentegen is door de gedetailleerde wetgeving de doelgroepen wel duidelijk afgebakend.

De conclusie is dat zowel de subjectieve- als objectieve vrijstelling op onderdelen niet doelmatig is.

## 4.4 Subsidiariteit en evenredigheid

### 4.4.1 Inleiding

In paragraaf 1.3 is kort toegelicht dat uit de kwaliteitseisen subsidiariteit en evenredigheid voortvloeit dat de overheid niet onnodig vergaand in de samenleving mag ingrijpen. In paragraaf 4.4.2 wordt het subsidiariteitsbeginsel toegelicht. Tevens wordt getoetst of aan dit beginsel wordt voldaan bij de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. In paragraaf 4.4.3 wordt het evenredigheidsbeginsel toegelicht. Ook hier wordt getoetst of de vrijstelling voldoet aan dit beginsel.

### 4.4.2 Subsidiariteitsbeginsel

Bij het subsidiariteitsbeginsel moet de vraag gesteld worden of overheidsingrijpen noodzakelijk is om de gestelde doelstelling te bereiken.<sup>326</sup> Wanneer sprake is van marktfalen kan de overheid maatregelen treffen. Indien dit noodzakelijk is, moet de vorm van overheidsingrijpen zorgvuldig worden afgewogen.<sup>327</sup> Echter moet zoveel mogelijk aan de markt zelf worden overgelaten. Wanneer de overheid een maatregel treft moet er alsnog voldoende ruimte zijn voor het zelfregulerend vermogen van de markt.

---

<sup>325</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 12.

<sup>326</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 8.

<sup>327</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 7 onderdeel c, d en e.

Zoals eerder is toegelicht is bekostigd onderwijs en onderzoek een NEDAB. Volgens het EU-recht zijn NEDAB niet belastingplichtig, terwijl deze activiteiten volgens de Wet Vpb wel in de heffing worden betrokken. Deze NEDAB zijn bijvoorbeeld *per definitie* belastingplichtig wanneer deze zijn ondergebracht in een BV. Daarnaast *kunnen* deze activiteiten ook in de heffing worden betrokken indien deze zijn ondergebracht in een stichting, vereniging of publiekrechtelijk rechtspersoon. Dit kan veroorzaakt worden doordat fiscaal tijdelijk overschotten worden behaald, omdat de bekostiging niet steeds synchroon loopt met de uitgave. Wanneer dit structureel gebeurt kan er sprake zijn van een materiële onderneming.<sup>328</sup> Dit is ongewenst en daarom heeft Nederland naar mijn mening terecht gekozen om een onderwijs- en onderzoeksvrijstelling op te nemen in de Wet Vpb. Het treffen van een fiscale maatregel is wenselijk, omdat sprake is van marktfalen. Het verzorgen van onderwijs zorgt namelijk voor positieve externe effecten. Dit is volgens Stiglitz<sup>329</sup> één van de zes vormen van marktfalen.<sup>330</sup> Niet alleen de individu die het onderwijs volgt heeft hiervan profijt, maar ook de maatschappij. In een onderzoek van de Onderwijsraad wordt hierover het volgende opmerkt: *“niet alleen is de inschatting dat het aan economische groei bijdraagt door een geschoolde bevolking voort te brengen, maar ook zou het bijvoorbeeld sociale cohesie, functioneren van de democratie en volksgezondheid bevorderen en criminaliteit tegengaan.”*<sup>331</sup> De doelstelling die aan de vrijstelling ten grondslag ligt wordt bereikt. Bekostigd onderwijs en onderzoek worden immers vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Bij deze beoordeling heb ik buiten beschouwing gelaten of de maatregel een juiste werking heeft. Daarnaast heb ik niet onderzocht of een fiscale maatregel de juiste manier is om in te grijpen. De conclusie is dat de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling voldoet aan het subsidiariteitsbeginsel.

#### 4.4.3 Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel is gecodificeerd in artikel 3:4, lid 2 Awb: *“De voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een regeling mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de*

---

<sup>328</sup> Indien ook wordt voldaan aan de overige 2 voorwaarden van het materiële ondernemingsbegrip.

<sup>329</sup> J.E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, W.W. Norton & Company, New York/London, 2000, hoofdstuk 4.

<sup>330</sup> Ook de behoefte aan collectieve goederen is één van de zes vormen van marktfalen. Er is sprake van een collectief goed als uitsluitbaarheid en rivaliteit niet opgaan. Individuen kunnen echter van onderwijs worden uitgesloten. Daarnaast kan tevens sprake zijn van rivaliteit. Een docent kan de ene leerling meer aandacht geven dan de ander leerling. Ik citeer: *“In tegenstelling tot wat vaak wordt aangenomen is onderwijs (...) geen collectief maar een privaat goed.”* Verder toelichting: *“Dit misverstand ligt bij de verwarring tussen collectief goed - wat het onderwijs niet is - en de collectieve bekostiging ervan, die plaatsvindt op grond van onder meer de collectieve baten ofwel positieve ‘externe’ effecten die met onderwijs samenhangen (effecten voor de maatschappij als geheel).”* Zie voor een uitgebreide toelichting: Onderwijsraad, *De Markt Meester? Een verkenning naar marktwerking in het onderwijs*, Den Haag, 2001, par. 2.2.1 en 2.2.2.

<sup>331</sup> Onderwijsraad, *De Markt Meester? Een verkenning naar marktwerking in het onderwijs*, Den Haag, 2001, par. 2.2.2.

*met de regeling te dienen doelen.*<sup>332</sup> De maatregel die een overheid hanteert mag dus niet verder ingrijpen dan noodzakelijk is om het doel te bereiken. De maatregel moet dus proportioneel zijn. Het is van belang dat hetgeen wat aan de markt overgelaten kan worden ook aan de markt wordt overgelaten.

Voor de beoordeling van het evenredigheidsbeginsel wordt onderscheid gemaakt tussen de subjectieve en objectieve vrijstelling. Naar mijn mening voldoet de subjectieve vrijstelling niet aan het evenredigheidsbeginsel, dit geldt zowel voor de 'ruime' als 'strikte' uitleg. De maatregel grijpt namelijk verder in dan noodzakelijk is om het doel te bereiken. De vrijstelling stelt niet alleen bekostigd onderwijs en onderzoek vrij van vennootschapsbelasting, maar ook commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten. De objectieve vrijstelling voldoet mijns inziens wel aan het evenredigheidsbeginsel, met uitzondering van activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. Dit zijn namelijk commerciële activiteiten die worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

## 4.5 Onderlinge afstemming

### 4.5.1 Inleiding

In paragraaf 1.3 is toegelicht dat onderlinge afstemming in de volgende gevallen van belang is:

- bij regelingen die verschillende onderwerpen betreffen (paragraaf 4.5.2); en
- bij regelingen met betrekking tot dezelfde of verwante kwesties (paragraaf 4.5.3).

### 4.5.2 Regelingen die verschillende onderwerpen betreffen

Onderlinge afstemming is van belang bij regelingen die weliswaar verschillende onderwerpen betreffen, maar sterk op elkaar inwerken door hun effecten. Dit kan bijvoorbeeld veroorzaakt worden doordat twee regelingen tegenstrijdige voorwaarden hanteren. Hierdoor zouden de regelingen elkaars werking kunnen belemmeren.<sup>333</sup> Dit kan verholpen worden door coördinatie of integratie van regelgeving of bestuurlijk optreden.

Naar mijn mening vindt geen overlap plaats tussen de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling en andere regelingen die sterk op elkaar inwerken door hun effecten. Aan de eerste eis van onderlinge afstemming wordt dus voldaan.

### 4.5.3 Regelingen met betrekking tot dezelfde of verwante kwesties

Onderlinge afstemming is ook van belang bij verscheidenheid ten aanzien van regelingen met betrekking tot dezelfde of verwante kwesties. Door onnodige verscheidenheid wordt tevens de rechtszekerheid

---

<sup>332</sup> Deze definitie is tevens opgenomen in: Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 15.

<sup>333</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.6.

geschaad.<sup>334</sup> In de “Aanwijzingen voor de regelgeving” is nog het volgende opgenomen: *“In gevallen waarin soortgelijke onderwerpen worden geregeld, wordt zoveel mogelijk gestreefd naar harmonisatie van regelgeving. (...) Harmonisatie verdient des te meer aandacht indien het gaat om onderwerpen binnen één beleidsterrein.”*<sup>335</sup>

In de Wet OB is ook een onderwijsvrijstelling opgenomen.<sup>336</sup> Dit betreft niet hetzelfde beleidsterrein, maar het ziet wel op hetzelfde onderwerp. Of sprake is van harmonisatie van beide regelingen wordt beoordeeld aan de hand van onderstaande vragen.<sup>337</sup>

1. Is er sprake van afstemmingsverschillen?
2. Wat zijn de oorzaken en leiden deze oorzaken tot een rechtvaardigingsgrond van de afstemmingsverschillen?

Of sprake is van afstemmingsverschillen wordt beoordeeld aan de hand van de wijze van facilitering en de voorwaarden van facilitering.<sup>338</sup> Beide regelingen worden op dezelfde wijze gefacilieerd, namelijk door middel van een vrijstelling. De voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling verschillen echter van elkaar. In de Wet OB is met name het onderwijskarakter van een dienst van belang voor toepassing van de vrijstelling. Volgens de Nederlandse jurisprudentie<sup>339</sup> moet voor de betekenis van het begrip ‘onderwijs’ aangesloten worden bij het spraakgebruik: *“(geregelde) overdracht van kennis of vaardigheden”*.<sup>340</sup> Terwijl in de Wet Vpb met name de financieringsvoorwaarden van belang zijn voor toepassing van de vrijstelling. De vrijstelling in de Wet Vpb heeft namelijk tot doel om alleen publiek bekostigd onderwijs en onderzoek vrij te stellen van vennootschapsbelasting. In de Wet OB is de vrijstelling ook van toepassing op onderwijsactiviteiten van commerciële organisaties, omdat particuliere organisaties die soortgelijke doelen nastreven niet uitgesloten mogen worden.<sup>341</sup> Onderstaand een overzicht van de verschillen tussen beide vrijstellingen:

- Commerciële onderwijsactiviteiten van niet-bekostigde onderwijsinstellingen zijn in de Wet Vpb niet vrijgesteld maar kunnen in de Wet OB<sup>342</sup> wel zijn vrijgesteld;

---

<sup>334</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.6.

<sup>335</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 47.

<sup>336</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel o Wet OB.

<sup>337</sup> M.J. Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, 16 juni 2011, paragraaf 11.1.

<sup>338</sup> M.J. Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, 16 juni 2011, paragraaf 11.2.1.

<sup>339</sup> HR 21 december 1988, nr. 24 045, BNB 1989/45, par. 3, en Hof 's Gravenhage 3 februari 1993, nr. 91/1894, V-N 1993/1820, par. 6.2.

<sup>340</sup> <http://www.vandale.nl/opzoeken?pattern=onderwijs&lang=nn#.VkJHQmbcvfIU>, online geraadpleegd op 10-11-2015.

<sup>341</sup> HvJ 28 november 2013 zaak C-319/12 (MDDP), V-N 2014/7.16, r.o. 28.

<sup>342</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel o, onder 1° Wet OB. Hieronder valt onder andere bekostigd onderwijs, niet-bekostigd onderwijs en erkend onderwijs zie bron: D. Euser, Cursus Belastingrecht, OB 2.3.3.M.a2 Wettelijk geregeld onderwijs, online geraadpleegd op 16-11-2015.



- Nauw samenhangende nevenactiviteiten zijn in de Wet Vpb niet vrijgesteld terwijl deze in de Wet OB<sup>343</sup> wel zijn vrijgesteld; en
- Het geven van inhoudelijke bijlessen is in de Wet Vpb niet vrijgesteld, terwijl dit in de Wet OB<sup>344</sup> wel is vrijgesteld.

Bovenstaande afstemmingsverschillen worden veroorzaakt door het verschil in gestelde voorwaarden. Tot slot moet beoordeeld worden of deze oorzaak leidt tot een rechtvaardigingsgrond van de afstemmingsverschillen.

In paragraaf 4.2.2.5.2 is toegelicht dat de vennootschapsbelasting tot doel heeft het belasten van winsten van lichamen. Een BV is *per definitie* belastingplichtig met zijn gehele vermogen. Stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen zijn belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. In de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is de vrijstelling opgenomen, omdat bekostigd onderwijs en onderzoek geen economische activiteit is volgens het EU-recht terwijl deze activiteiten wel in de heffing worden betrokken als er geen vrijstelling is opgenomen.

De omzetbelasting, ook wel btw genoemd, wordt geheven over de waarde van verbruikte goederen en diensten.<sup>345</sup> Het rechtskarakter van deze belasting wordt ook wel aangeduid als een bestedings- of verbruiksbelasting. Het doel van de omzetbelasting is om btw te heffen van de particuliere consument, de eindverbruiker van het goed of de dienst.<sup>346</sup> <sup>347</sup> Aan deze belastingheffing ligt het neutraliteitsbeginsel ten grondslag.<sup>348</sup> Dit betekent dat de heffing van de omzetbelasting geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Dit is van belang voor het realiseren van een interne (gemeenschappelijke) markt. Dat is namelijk een doelstelling van het VwEU.<sup>349</sup> Neutraliteit houdt in dat afname van een dienst bij de ene ondernemer tot dezelfde heffing leidt als afname van de dienst bij een andere ondernemer. Op soortgelijke diensten moet dezelfde belastingdruk rusten.<sup>350</sup> Dit betekent dus dat commerciële onderwijsactiviteiten ook vrijgesteld moeten zijn van btw.

Concluderend kan gezegd worden dat afstemmingsverschillen bestaan tussen de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling in de Wet Vpb en de onderwijsvrijstelling in de Wet OB. Dit wordt veroorzaakt door de verschillende voorwaarden die gesteld worden aan de vrijstellingen. Naar mijn mening zijn de

---

<sup>343</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel o, onder 1° en 2° Wet OB.

<sup>344</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel o, onder 2° Wet OB jo. artikel 8, lid 1, onderdeel d Uitv. Besl. OB.

<sup>345</sup> Artikel 1, onderdeel a Wet OB.

<sup>346</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.0. Algemeen, online geraadpleegd op 06-12-2015.

<sup>347</sup> Doordat de btw op indirecte wijze wordt geheven kan het voorkomen dat de heffing niet drukt op de particuliere eindverbruiker, maar op de ondernemer die het product of de dienst levert.

<sup>348</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D Neutraliteit, online geraadpleegd op 10-11-2015.

<sup>349</sup> Voor de omzetbelasting is dit neergelegd in artikel 93 VwEU.

<sup>350</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D Neutraliteit, online geraadpleegd op 10-11-2015.

afstemmingsverschillen echter gerechtvaardigd, omdat de grondslagen van de Wet Vpb en de Wet OB verschillen.

## 4.6 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

### 4.6.1 Theoretisch kader

Tot slot moet wetgeving eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn. In de nota “Zicht op wetgeving” is aangegeven dat het voor degenen die met de regels geconfronteerd worden duidelijk moet zijn wat de wetgever wil en bedoelt met de wetgeving.<sup>351</sup> Daarnaast moet de regeling ook een bestendig karakter hebben.<sup>352</sup> Dit houdt in dat de regeling duidelijk is alvorens tot invoering van de regeling wordt overgegaan en dat een regeling niet frequent behoeft te worden gewijzigd. Deze kwaliteitseis ziet met name op formulering, de structuur en vormgeving van de wetgeving.

In hoofdstuk 3 van “Aanwijzingen voor de regelgeving” zijn algemene aspecten opgenomen die bij de vormgeving van de wetgeving in acht moeten worden genomen. Onderstaand de belangrijkste aspecten:

- *“Bepalingen worden zo beknopt mogelijk geformuleerd.”<sup>353</sup>;*
- *“Het normale spraakgebruik wordt zoveel mogelijk gevolgd. Woorden waarvan de betekenis te weinig bepaald of onduidelijk is, worden niet gebruikt.”<sup>354</sup>;*
- Er moet zoveel mogelijk dezelfde termen en begrippen gehanteerd worden.<sup>355</sup>

Tot slot kan te gedetailleerde en verfijnde regelgeving te kort schieten ten aanzien van zowel het rechtszekerheidsbeginsel als de doeltreffendheid.<sup>356</sup>

### 4.6.2 Toepassing op onderwijs- en onderzoeksvrijstelling

Voor zowel de subjectieve- als objectieve vrijstelling kunnen nadere regels gesteld worden, indien onbedoelde gevolgen zich voordoen door toepassing van de vrijstelling.<sup>357</sup> Door het hanteren van een open norm is het voor de belastingplichtige niet duidelijk wat de wetgever wil en bedoelt met de wetgeving, want wat zijn onbedoelde gevolgen? Naar mijn mening hebben deze nadere regels dan ook geen bestendig karakter. Tevens kunnen er frequent wijzigingen plaatsvinden, omdat deze regel in de

---

<sup>351</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.7.

<sup>352</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 10.

<sup>353</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 52.

<sup>354</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 54.

<sup>355</sup> Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87, aanwijzing 56.

<sup>356</sup> Nota Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, par. 2.2.7.

<sup>357</sup> Zoals toegelicht in paragraaf 3.4.4.3.

toekomst nader wordt ingevuld. Daarnaast is de subjectieve vrijstelling niet duidelijk, omdat zowel een 'strikte' als 'ruime' uitleg van de vrijstelling mogelijk is.

De subjectieve- en objectieve vrijstelling is op zichzelf geen ingewikkelde materie. In mijn optiek wordt normaal spraakgebruik gehanteerd en is de bepaling zo beknopt mogelijk geformuleerd. Daarnaast is aangesloten bij termen die duidelijk zijn en vaker fiscaal gehanteerd worden. Hiermee bedoel ik de termen 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' en 'hoofdzakelijk'. Toetsing of de subjectieve vrijstelling van toepassing is kan eenvoudig plaatsvinden als duidelijk is hoe de bekostigingseis getoetst moet worden.

Samenvattend kan geconcludeerd worden dat zowel de subjectieve- als objectieve vrijstelling op een bepaalde onderdelen niet voldoen aan de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

## 4.7 Tussenconclusie toetsing kwaliteitseisen en aanbevelingen

### 4.7.1 Inleiding

In de vorige paragrafen is zowel de subjectieve- als objectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling getoetst aan de vijf kwaliteitseisen van goede wetgeving. Onderstaand een samenvatting van de uitkomsten van de analyse. Tevens worden aanbevelingen gedaan ter verbetering van de kwaliteit van beide vrijstellingen. In paragraaf 4.7.2 wordt de subjectieve vrijstelling behandeld. Vervolgens komt de objectieve vrijstelling aan bod in paragraaf 4.7.3.

### 4.7.2 Subjectieve vrijstelling

Uit onderzoek blijkt dat de subjectieve vrijstelling op verschillende onderdelen niet aan alle vijf de kwaliteitseisen van goede wetgeving voldoet. Dit geldt zowel voor de 'ruime' als 'strikte' uitleg van de vrijstelling. Onderstaand een opsomming van de belangrijkste bevindingen per kwaliteitseis.

1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen: er is sprake van onverenigbare staatssteun als het gaat om commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten. Daarnaast is niet duidelijk of de vrijstelling 'strikt' of 'ruim' uitgelegd dient te worden en hoe de nadere regels van artikel 6b lid 2 Wet Vpb ingevuld kunnen worden. Op deze onderdelen wordt niet voldaan aan het rechtszekerheidsbeginsel. In algemene zin wordt wel voldaan aan het rechtsgelijkheidsbeginsel.
2. Doeltreffendheid en doelmatigheid: de voorwaarden die gesteld worden aan toepassing van de vrijstelling doen afbreuk aan de doeltreffendheid en doelmatigheid, omdat ook commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten vrijgesteld worden van de vennootschapsbelasting. De vrijstelling heeft tot doel het beperken van de administratieve lasten en uitvoeringskosten (uitvoerbaarheid). Mijns inziens wordt dit alleen bereikt bij de 'ruime' uitleg van de vrijstelling en niet bij de 'strikte' uitleg. Tot slot is de vrijstelling niet op alle onderdelen handhaafbaar,

omdat niet duidelijk is of de vrijstelling 'strikt' of 'ruim' uitgelegd dient te worden en hoe de nadere regels van artikel 6b lid 2 Wet Vpb ingevuld kunnen worden.

3. Subsidiariteit en evenredigheid: aan het subsidiariteitsbeginsel wordt voldaan. Daarentegen voldoet de vrijstelling niet op alle onderdelen aan het evenredigheidsbeginsel, omdat commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten immers ook worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting.
4. Onderlinge afstemming: aan deze kwaliteitseis wordt voldaan.
5. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid: zoals uit de toelichting bij bovenstaande kwaliteitseisen blijkt, is de vrijstelling op bepaalde onderdelen niet duidelijk. Het is de vraag of toetsing van de bekostigingseis op lichaamsniveau of per activiteit moet plaatsvinden. Tevens is niet duidelijk welke nadere regels gesteld kunnen worden.

Bovenstaande bevindingen hebben geleid tot het doen van aanbevelingen. Ik ben van mening dat de kwaliteit van de subjectieve vrijstelling verbeterd kan worden door het volgende voorstel:

*De subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling van artikel 6b Wet Vpb is niet houdbaar in de Wet Vpb en moet geschrapt worden.*

De subjectieve vrijstelling heeft tot doel om de administratieve lasten en de uitvoeringskosten te beperken. In de MvT<sup>358</sup> is aangegeven dat deze lasten veroorzaakt worden door het moeten indienen van een aangifte. Ik ben echter van mening dat de lasten veroorzaakt worden door het beoordelen of de subjectieve vrijstelling van toepassing is en dus niet door indienen van een aangifte. Ook Bresser<sup>359</sup> en de Redactie Vakstudie Nieuws<sup>360</sup> zijn sceptisch over deze lastenvermindering. Naar mijn mening worden de administratieve lasten bij de 'ruime' uitleg beperkt, omdat de bekostigingseis getoetst wordt op lichaamsniveau. Evenwel is in paragraaf 4.2.2.2.1 toegelicht dat volgens het EU-recht toetsing van de bekostiging per activiteit moet plaatsvinden en niet op lichaamsniveau. Mijn conclusie is dan ook dat de 'ruime' uitleg van de vrijstelling op basis van het EU-recht niet mogelijk is.

In tegenstelling tot de 'ruime' uitleg wordt bij de 'strikte' uitleg de bekostigingseis wel juist getoetst, namelijk per activiteit. Een aangifte hoeft niet ingediend te worden als de 10%-marge van de activiteiteneis niet wordt overschreden door de commerciële activiteiten. Mijns inziens worden echter bij de 'strikte' uitleg de administratieve lasten en uitvoeringskosten niet beperkt. Deze worden juist veroorzaakt door het per activiteit beoordelen of de vrijstelling van toepassing. Het indienen van een

---

<sup>358</sup> MvT Wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, par. 5.2.

<sup>359</sup> H.J. Bresser, *Herziene vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015, p. 33.

<sup>360</sup> Vakstudie Nieuws, aantekening bij de Memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 58.

aangifte is vervolgens nog een geringe moeite. Daarnaast vraagt de Redactie Vakstudie Nieuws<sup>361</sup> zich af waarom er naast een objectieve vrijstelling ook nog een subjectieve vrijstelling nodig is. De administratie is toch al op een zodanig manier ingericht dat het niet meer zo ingewikkeld lijkt om alleen het bekostigd onderwijs en onderzoek vrij te stellen. De andere activiteiten kunnen dan volgens de normale regels in de heffing worden betrokken. Ik ben het dan ook eens met deze zienswijze. Bovendien ben ik van mening dat de administratieve lasten onvermijdelijk zijn om tot een gerechtvaardigde en evenredige onderwijs- en onderzoeksvrijstelling te komen. Zoals bovenstaand uiteengezet wordt door het hanteren van de 10%-marge niet voldaan aan verschillende kwaliteitseisen. Wanneer de 10%-marge voor commerciële activiteiten wordt afgeschaft, wordt naar mijn mening de kwaliteit van de subjectieve vrijstelling verbeterd. Daarentegen heeft de subjectieve vrijstelling geen toegevoegde waarde meer als de 10%-marge wordt afgeschaft. Immers zijn de voorwaarden van de subjectieve vrijstelling in dat geval precies hetzelfde als de voorwaarden van de objectieve vrijstelling. Ik ben dan ook van mening dat de subjectieve vrijstelling geschrapt moet worden uit de Wet Vpb. Ook de Redactie Vakstudie Nieuws<sup>362</sup> pleit voor een heroverweging van de subjectieve vrijstelling en hoopt dat volstaat wordt met een objectieve vrijstelling. Wanneer de subjectieve vrijstelling wordt geschrapt moeten de voorwaarden voor toepassing van de objectieve vrijstelling in artikel 8g Wet Vpb worden opgenomen.

#### 4.7.3 Objectieve vrijstelling

Ook blijkt uit onderzoek dat de objectieve vrijstelling op verschillende onderdelen niet aan alle vijf de kwaliteitseisen van goede wetgeving voldoet. Onderstaand een opsomming van de belangrijkste bevindingen per kwaliteitseis.

1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen: er is sprake van onverenigbare staatssteun bij activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. Bij de overige activiteiten die niet worden bekostigd met instellingscollegegeld is geen sprake van onverenigbare staatssteun, omdat geen onderneming wordt gedreven en geen sprake is van selectiviteit. Daarnaast wordt naar mijn mening niet voldaan aan het rechtszekerheidsbeginsel wat betreft de nadere regels van artikel 6b, lid 2 Wet Vpb.
2. Doeltreffendheid en doelmatigheid: de vrijstelling is niet doeltreffendheid en doelmatig wanneer het gaat om activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld. Dit zijn commerciële activiteiten die worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Mijns inziens zijn wat betreft de uitvoerbaarheid de administratieve lasten onvermijdelijk om tot een gerechtvaardigde en evenredige vrijstelling te komen. Tenslotte is niet duidelijk welke nadere

---

<sup>361</sup> Vakstudie Nieuws, aantekening bij de Memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 51.

<sup>362</sup> Vakstudie Nieuws, aantekening bij de Memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 70.

regels gesteld kunnen worden volgens artikel 6b, lid 2 Wet Vpb. Op dit onderdeel is de vrijstelling dan ook niet handhaafbaar.

3. Subsidiariteit en evenredigheid: aan het subsidiariteitsbeginsel wordt voldaan. Daarentegen wordt niet voldaan aan het evenredigheidsbeginsel. Activiteiten die bekostigd worden met instellingscollegegeld worden namelijk vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Dit betekent dat de maatregel verder ingrijpt dan noodzakelijk is.
4. Onderlinge afstemming: aan deze kwaliteitseis wordt voldaan.
5. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid: de vrijstelling is niet duidelijk wat betreft de nadere regels die gesteld kunnen worden volgens artikel 6b, lid 2 Wet Vpb.

Bovenstaande uitkomsten hebben geleid tot het doen van aanbevelingen. Mijns inziens kan de kwaliteit van de objectieve vrijstelling verbeterd worden door onderstaande voorstellen:

1. *Instellingscollegegeld van artikel 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb moet niet gerekend worden tot de kwalificerende publieke middelen.*

Ik ben van mening dat op basis van het EU-recht instellingscollegegeld niet gerekend mag worden tot de kwalificerende middelen van de bekostigingseis, omdat het een vergoeding is voor een economische activiteit. Dit betekent dat een economische activiteit vrijgesteld wordt van vennootschapsbelasting, terwijl alleen niet-economische activiteiten vrijgesteld mogen worden. Door instellingscollegegeld niet te rekenen tot de kwalificerende middelen zal geen sprake zijn van onverenigbare staatssteun. Tevens wordt hierdoor voldaan aan de doeltreffendheid en evenredigheid van de objectieve vrijstelling.

2. *De mogelijke nadere regels van artikel 6b, lid 2 Wet Vpb moeten worden verduidelijkt.*

Het is niet duidelijk welke nadere regels gesteld kunnen worden wanneer door toepassing van de vrijstelling onbedoelde gevolgen optreden. Naar mijn mening betekent dit dat een open norm wordt gehanteerd. Dit heeft tot gevolg dat aan meerdere kwaliteitseisen van goede wetgeving niet wordt voldaan. Wanneer duidelijk is welke nadere regels gesteld kunnen worden zal de vrijstelling weer duidelijk en handhaafbaar zijn. Daarnaast voldoet de vrijstelling hierdoor ook aan het rechtszekerheidsbeginsel. Ook Bresser<sup>363</sup> geeft aan dat een toelichting wordt gemist van de nadere regels. Bresser hoopt bijvoorbeeld dat invoering van de 'winstklem' geschied door een uitvoeringsbesluit.

#### 4.8 Samenvatting/deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht of de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling voldoet aan de vijf kwaliteitseisen van goede wetgeving. De objectieve- en subjectieve vrijstelling voldoen niet op alle

---

<sup>363</sup> H.J. Bresser, commentaar 6b Wet Vpb, NDFR, online geraadpleegd 11-12-2015, par. 4.

onderdelen aan alle vijf de kwaliteitseisen. De resultaten van het onderzoek vormen de basis voor mijn aanbevelingen. Naar mijn mening kan de kwaliteit van de vrijstelling verbeterd worden door de volgende drie voorstellen.

1. De subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling van artikel 6b Wet Vpb is niet houdbaar in de Wet Vpb en moet geschrapt worden;
2. Instellingscollegegeld van artikel 6b, lid 2 Wet Vpb moet niet gerekend worden tot de kwalificerende publieke middelen;
3. De mogelijke nadere regels van artikel 6b, lid 2 Wet Vpb moeten worden verduidelijkt.

Allereest is niet duidelijk of de subjectieve vrijstelling 'ruim' of 'strikt' uitgelegd dient te worden. Naar mijn mening is op basis van het EU-recht de 'ruime' uitleg van de subjectieve vrijstelling niet mogelijk, omdat toetsing van de bekostigingseis niet plaatsvindt per activiteit. Daarentegen wordt bij de 'strikte' uitleg de bekostigingseis wel juist getoetst. Evenwel wordt hierdoor het beoogde doel dat ten grondslag ligt aan de vrijstelling - het beperken van de administratieve lasten en uitvoeringskosten - niet bereikt. In de MvT is aangegeven dat deze lasten worden beperkt door het niet hoeven indienen van een aangifte. Naar mijn mening worden de lasten juist veroorzaakt door het per activiteit beoordelen of de vrijstelling van toepassing is. Hierna is het indienen van een aangifte slechts nog een geringe moeite. Daarnaast worden door het hanteren van een 10%-marge ook commerciële activiteiten vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Hierdoor wordt niet voldaan aan het evenredigheidsbeginsel en is er sprake van onverenigbare staatssteun bij deze activiteiten. Tevens is de vrijstelling op dit onderdeel niet doeltreffend en doelmatig. Om de kwaliteit van de subjectieve vrijstelling te verbeteren moet de 10%-marge worden afgeschaft. Dit leidt ertoe dat de subjectieve vrijstelling geen toegevoegde waarde meer heeft, omdat de voorwaarden dan overeenkomen met die van de objectieve vrijstelling. Ik ben dan ook van mening dat de subjectieve vrijstelling geschrapt moet worden uit de Wet Vpb. Mijns inziens is een vrijstelling van subjectieve aard niet het juiste instrument om bekostigd onderwijs en onderzoek vrij te stellen van vennootschapsbelasting. Bovendien zijn de administratieve lasten onvermijdelijk om tot een gerechtvaardigde en evenredige onderwijs- en onderzoeksvrijstelling te komen. Naast een objectieve vrijstelling is geen subjectieve vrijstelling nodig. Ook de Redactie Vakstudie Nieuws acht een objectieve vrijstelling voldoende. Voorstel 2 en 3 zijn dan ook alleen ter verbetering van de objectieve vrijstelling.

## Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie

Overheidslichamen zijn tot 1 januari 2016 niet belastingplichtig voor de Wet Vpb, tenzij een uitzondering van toepassing is. De Europese Commissie heeft op basis van artikel 107 VwEU geconcludeerd dat bij de vrijstelling sprake is van onverenigbare staatssteun. Nederland moest de belastingplicht van overheidslichamen hervormen, zodat een gelijk speelveld werd gecreëerd tussen overheidslichamen en private ondernemingen die dezelfde economische activiteit uitoefenen. Per 1 januari 2016 treedt de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen dan ook in werking. Overheidslichamen zijn vanaf 1 januari 2016 belastingplichtig, tenzij een uitzondering van toepassing is. Één van deze uitzonderingen is de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. Het is evenwel de vraag of door het opnemen van de vrijstelling wel een gelijk speelveld wordt gecreëerd. Het voorgaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

*Voldoet de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen met betrekking tot de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling aan de kwaliteitseisen van goede wetgeving? Zo nee, welke aanbevelingen kunnen worden gedaan ter verbetering van de Wet zodat hieraan wordt voldaan?*

Allereerst is in kaart gebracht hoe de belastingplicht van overheidslichamen is vormgegeven onder de Wet Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Bij overheidslichamen kan onderscheid gemaakt worden tussen indirecte- en directe overheidslichamen. De belastingplicht van indirecte overheidslichamen is afhankelijk van de rechtsvorm. Wordt het lichaam gedreven in de vorm van een NV, BV of coöperatie dan geldt een integrale belastingplicht. Indien het lichaam wordt gedreven in de vorm van een stichting of vereniging dan is zij belastingplichtig indien en voor zover er een materiële onderneming wordt gedreven. Ook voor directe overheidslichamen (publiekrechtelijke rechtspersonen) wordt aangesloten bij het materiële ondernemingsbegrip.

Of sprake is van een materiële onderneming wordt beoordeeld aan de hand van de volgende stappen. Om te beginnen moeten de activiteiten van het lichaam in kaart worden gebracht. Vervolgens moet per (geclusterde) activiteit beoordeeld worden of sprake is van een materiële onderneming. Hiervan is sprake indien cumulatief wordt voldaan aan de volgende drie criteria: I. duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, II. deelname aan het economisch verkeer en III. winststreven. Daarnaast zijn indirecte overheidslichamen in de vorm van een NV, BV en coöperatie *per definitie* onderworpen aan de vennootschapsbelasting, omdat zij geacht worden een onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Er dient een aangifte vennootschapsbelasting ingediend te worden als een lichaam onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. Wanneer een subjectieve vrijstelling op het lichaam van toepassing is hoeft er geen aangifte ingediend te worden.



De vervolgstap in het onderzoek is de uiteenzetting van de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling. Echter wordt eerst behandeld hoe het onderwijs in Nederland is georganiseerd en waarom hiervoor een vrijstelling is opgenomen in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

In Nederland wordt onderscheid gemaakt tussen bekostigd en niet-bekostigd onderwijs. Bekostigd onderwijs wordt gefinancierd door de rijksbijdrage van de Nederlandse staat. Daarnaast ontvangen deze onderwijsinstellingen ook nog andere inkomsten als les- en cursusgeld, dan wel collegegeld, en inkomsten uit contractonderwijs, contractonderzoek en nevenactiviteiten. Dit zijn private middelen die verkregen worden met het verrichten van economische activiteiten. Deze vorm van onderwijs is ondergebracht in publiekrechtelijke rechtspersonen, stichtingen en verenigingen. Deze rechtsvormen zijn belastingplichtig indien en voor zover er een materiële onderneming wordt gedreven. Niet-bekostigd onderwijs wordt niet gefinancierd door de Nederlandse staat. Dit onderwijs wordt bekostigd met private middelen van particulieren die de opleiding volgen en werkgevers die de opleiding aanbieden aan hun werknemers. De meest voorkomende rechtsvorm bij deze vorm van onderwijs is de BV. Een BV wordt geacht de onderneming te drijven met het gehele vermogen.

De onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen opgenomen om de volgende redenen. Ten eerste is het verzorgen van onderwijs volgens het EU-recht geen dienst van economisch belang maar een NEDAB. Ten tweede acht het kabinet het niet wenselijk dat het fiscaal behalen van tijdelijk overschotten leidt tot een belastingplicht, omdat het verzorgen van onderwijs op zichzelf geen winstgevende activiteit is. Daarnaast is de subjectieve vrijstelling in deze Wet opgenomen om de administratieve lasten en uitvoeringskosten te beperken. Er hoeft dan immers geen aangifte vennootschapsbelasting ingediend te worden.

Nu duidelijk is waarom de vrijstelling is opgenomen in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, kan uiteenzetting van de vrijstelling plaatsvinden. Allereerst is het van belang duidelijk te krijgen wat er onder de begrippen 'onderwijs' en 'onderzoek' wordt verstaan. Het begrip 'onderwijs': "[YB: Hier]onder (...) vallen in ieder geval de bekostigde scholingsactiviteiten van basisscholen, middelbare scholen, beroepsopleidingen en universiteiten (...)". Het begrip 'onderzoek': "[YB: hier]bij moet met name worden gedacht aan fundamenteel onderzoek dat niet door marktpartijen wordt opgepakt". Ook kennisvalorisatie in het publieke domein valt hieronder.

De subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling is opgenomen in artikel 6b, lid 1 onderdeel b Wet Vpb. Wanneer de vrijstelling van toepassing is wordt het hele lichaam, zowel privaat als publiek, van rechtswege vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Hiervoor dient voldaan te worden aan twee eisen:

- I. Activiteiteneis: het lichaam moet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90%-norm) onderwijs- of onderzoeksactiviteiten verrichten. Dit wordt bepaald aan de hand van criteria als: omzet,

inkomsten, kosten of fte's. Het detacheren van personeel of het verhuren van onroerend goed behoort hier niet toe, dit zijn nevenactiviteiten. Wanneer deze nevenactiviteiten de 10% marge niet overschrijden is de subjectieve vrijstelling alsnog van toepassing;

- II. Bekostigingseis: deze onderwijs- en onderzoeksactiviteiten moeten hoofdzakelijk (70%-norm) worden bekostigd uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2 Wet op hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, les gelden als bedoeld in artikel 3 Les- en cursusgeldwet, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met genoemde college- of les gelden en bijdragen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.

Het is echter niet duidelijk hoe toetsing van de bekostigingseis moet plaatsvinden. Onderstaand de twee mogelijkheden:

- i. 'strikte' uitleg: toetsing van de bekostigingseis vindt plaats per activiteit. Als een activiteit niet voldoet aan de 70%-norm behoort deze tot de nevenactiviteiten;
- ii. 'ruime' uitleg: toetsing van de bekostigingseis vindt plaats op lichaamsniveau. Dit betekent dus dat maximaal 30% van de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten bekostigd kunnen worden uit private middelen.

Indien een lichaam dus commerciële activiteiten verricht, kan alsnog gebruik worden gemaakt van de subjectieve vrijstelling. Wanneer niet wordt voldaan aan de eisen van de subjectieve vrijstelling is mogelijk de objectieve vrijstelling nog van toepassing, neergelegd in artikel 8g, lid 1 onderdeel b Wet Vpb. Bij de objectieve vrijstelling vindt toetsing van de activiteiten- en bekostigingseis plaats per afzonderlijke (geclusterde) activiteit. Ook deze vrijstelling is van rechtswege van toepassing op activiteiten van zowel private als publieke lichamen. Indien de belastingplichtige deze vrijstelling achterwege wenst te laten dient er een verzoek ingediend te worden. Aan het achterwege laten van de vrijstelling en de wederopzegging van de vrijstelling zijn wel voorwaarden verbonden. Als door toepassing van de objectieve dan wel subjectieve vrijstelling onbedoelde gevolgen optreden, kunnen er nadere regels gesteld worden, neergelegd in artikel 6b, lid 2 Wet Vpb.

Tot slot kan nu de probleemstelling worden beantwoord. De kwaliteitseisen van goede wetgeving zijn onderverdeeld in vijf groepen: 1) rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, 2) doeltreffendheid en doelmatigheid, 3) subsidiariteit en evenredigheid, 4) onderlinge afstemming en 5) eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Uit onderzoek blijkt dat de subjectieve vrijstelling niet op alle onderdelen voldoet aan de vijf kwaliteitseisen van goede wetgeving. Dit wordt veroorzaakt door het volgende:

- Het is niet duidelijk hoe de bekostigingseis getoetst moet worden, zowel een 'strikte' als 'ruime' uitleg van de vrijstelling is mogelijk. Tevens is niet duidelijk welke nadere regels gesteld kunnen worden als door toepassing van de vrijstelling onbedoelde gevolgen optreden. Dit heeft tot gevolg dat op deze onderdelen niet wordt voldaan aan het rechtszekerheidsbeginsel van kwaliteitseis 1, de handhaafbaarheid van kwaliteitseis 2 en duidelijkheid van kwaliteitseis 5.
- De vrijstelling is ook van toepassing op commerciële (onderwijs- en onderzoeks)activiteiten. Wat betreft deze activiteiten wordt niet voldaan aan kwaliteitseis 1, omdat sprake is van onverenigbare staatssteun. Tevens wordt op dit onderdeel niet voldaan aan de doeltreffendheid en doelmatigheid van kwaliteitseis 2. Het doel van de vrijstelling is namelijk bekostigd onderwijs en onderzoek vrij te stellen van vennootschapsbelasting. Ook wordt het doel van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen niet behaald, er wordt immers geen gelijk speelveld gecreëerd. Daarnaast wordt niet voldaan aan de doelmatigheid, aangezien de belastingopbrengsten dalen terwijl daar niet het beoogde doel tegenover staat. Tot slot wordt het evenredigheidsbeginsel van kwaliteitseis 3 aangetast, omdat de vrijstelling verder ingrijpt dan noodzakelijk is.
- In tegenstelling tot de 'ruime' uitleg van de vrijstelling worden bij de 'strikte' uitleg de administratieve lasten niet verlicht, terwijl dit wel het beoogde doel was van de subjectieve vrijstelling. Naar mijn mening worden de administratieve lasten niet verlicht door het niet hoeven indienen van een aangifte. Dit is slechts nog een geringe moeite nadat per activiteit beoordeeld is of de vrijstelling van toepassing is. Ik ben echter van mening dat de administratieve lasten onvermijdelijk zijn om tot een gerechtvaardigde en evenredige vrijstelling te komen.

Ook de objectieve vrijstelling voldoet niet op alle onderdelen aan de vijf kwaliteitseisen van goede wetgeving. Dit wordt veroorzaakt door het volgende:

- Het is niet duidelijk welke nadere regels gesteld kunnen worden als door toepassing van de vrijstelling onbedoelde gevolgen optreden, zie toelichting I. bij de subjectieve vrijstelling.
- Instellingscollegegeld wordt gerekend tot de kwalificerende middelen van de bekostigingseis. Dit betekent dat commerciële activiteiten worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Hierdoor wordt op dit onderdeel niet voldaan aan kwaliteitseis 1, omdat sprake is van onverenigbare staatssteun. Tevens wordt op dit punt niet voldaan aan de doeltreffendheid en doelmatigheid van kwaliteitseis 2, aangezien niet alleen bekostigd onderwijs en onderzoek wordt vrijgesteld. Dit heeft tot gevolg dat een ongelijk speelveld wordt gecreëerd. Tot slot wordt niet voldaan aan het evenredigheidsbeginsel van kwaliteitseis 3, omdat de vrijstelling verder ingrijpt dan noodzakelijk is.

De resultaten uit het onderzoek hebben geleid tot het doen van aanbevelingen. Ik ben van mening dat de kwaliteit van de vrijstelling verbeterd kan worden door onderstaande voorstellen:

1. De subjectieve onderwijs- en onderzoeksvrijstelling van artikel 6b Wet Vpb is niet houdbaar in de Wet Vpb en moet geschrapt worden. Dit heeft tot gevolg dat de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling opgenomen moeten worden in artikel 8g Wet Vpb.
2. Instellingscollegegeld van artikel 6b, lid 2 Wet Vpb moet niet gerekend worden tot de kwalificerende middelen van de bekostigingseis, hierdoor worden economische activiteiten vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Dit kan mogelijk leiden tot onverenigbare staatssteun.
3. De mogelijke nadere regels van artikel 6b, lid 2 Wet Vpb moeten worden verduidelijkt, hierdoor wordt op dit moment de rechtszekerheid en de handhaafbaarheid aangetast.

Concluderend kan worden gesteld dat de wetgever bij het vormgeven van de subjectieve vrijstelling te ver is gegaan, omdat ook commerciële activiteiten worden vrijgesteld. Ook de Redactie Vakstudie Nieuws pleit voor het volstaan van een objectieve vrijstelling. In mijn optiek zijn de administratieve lasten onvermijdelijk om tot een gerechtvaardigde en evenredige onderwijs- en onderzoeksvrijstelling te komen. Ik zie dan ook niet de toegevoegde van een subjectieve vrijstelling. Door voorstel 2 en 3 uit te voeren wordt de kwaliteit van de objectieve vrijstelling verbeterd.

## Literatuurlijst

### Jurisprudentie

#### Hoge Raad:

- HR 29 juni 1955, nr. 12 383, BNB 1955/299.
- HR 14 juni 1972, nr. 16 816, BNB 1972/173.
- HR 7 september 1988, nr. 24 965, BNB 1988/296.
- HR 21 december 1988, nr. 24 045, BNB 1989/45.
- HR 19 februari 1992, nr. 27 799, BNB 1992/151.
- *HR 21 oktober 1992, nr. 28 548*, BNB 1993/29.
- HR 18 februari 1998, nr. 33 346, BNB 1998/178.
- HR 29 september 1999, nr. 34 682, V-N 1999/46.1.
- HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80.
- HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, V-N 2008/49.14.
- HR 24 juni 2011, nr. 10/0129, BNB 2011/246.

#### Hof van Justitie Europese Gemeenschappen:

- HvJ EG 2 juli 1974, zaak 173/73.
- HvJ EG 22 maart 1977, zaak 78/76.
- HvJ EG 24 januari 1978, zaak 82/77.
- HvJ EG 17 september 1980, zaak 730/79.
- HvJ EG 16 juni 1987, zaak 118/85.
- HvJ EG 21 maart 1990, zaak c-142/87.
- HvJ EG 23 april 1991, zaak C-41/90.
- HvJ EG 15 maart 1994, zaak C-387/92.
- HvJ EG 16 november 1995, zaak C-244/94.
- HvJ EG 11 juli 1996, zaak C-39/94.
- HvJ EG 16 mei 2000, zaak C-83/98.
- HvJ EG 24 juli 2003, zaak C280/00.
- HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05.
- HvJ EG 23 april 2009, zaak C-460/07.
- HvJ EG 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08.
- HvJ EG 15 november 2011, zaak C-106/09 P en C-107/09 P.
- HvJ 28 november 2013 zaak C-319/12 (MDDP), V-N 2014/7.16.

Overige rechtspraak:

- Conclusie advocaat-generaal Mengozzi van 27 juni 2013, zaak C-284/12.
- EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, BNB 2002/398.
- EHRM 12 december 2006, nr. 13 378/05, FED 2007/107.
- Hof 's Gravenhage 3 februari 1993, nr. 91/1894, V-N 1993/1820.

## Kamerstukken en beleid

- Advies Raad van State, *betreffende het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016)*, Staatscourant 2015 nr. 35034, 20 oktober 2015.
- Advies Raad van State, *Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*, Staatscourant 2014, nr. 27 603.
- Beschikking 2004/339/EG, van de Commissie van 15 oktober 2003.
- Beschikking 2004/114/EG, van de Commissie van 29 oktober 2003.
- Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, BNB 2006/91.
- Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland.
- Brief van de staatssecretaris van Financiën, 11 februari 2011, *Reactie op BOR-notitie Beleidsdoorlichting evaluatie belastinguitgaven*, kenmerk AFP/11/52.
- Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, *Keuzes voor een beter belastingstelsel*, 16-10-2014.
- Circulaire van de minister-president van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, Stcrt. 2005, 87.
- Fiscale Encyclopedie, Vakstudie Vennootschapsbelasting, artikel 6b Wet Vpb 1969.
- Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 3.
- Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2.
- Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1.
- Kamerstukken II 2011/12, 32 334, nr. 6.
- Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11.
- Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3.
- Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6.
- Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. D.
- Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. F.

- Mededeling 2012/C 8/02, van de Commissie van 11 januari 2012, *betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie*.
- Mededeling van de Commissie, *Ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU*, Brussel 2014.
- Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2015, nummer 207.
- Verordening (EG) nr. 944/98, van de Commissie van 7 mei 1998, *betreffende de toepassing van de artikelen 92 en 93 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap op bepaalde soorten van horizontale steunmaatregelen*.
- Verordening (EG) nr. 800/2008, van de Commissie van 6 augustus 2008, *waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag met de gemeenschappelijke markt verenigbaar worden verklaard („de algemene groepsvrijstellingsverordening“)*.
- Verordening (EU) nr. 1407/2013, van de Commissie van 18 december 2013, *betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector*.
- Verordening (EU) nr. 651/2014, van de Commissie van 17 juni 2014, *waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (Voor de EER relevante tekst)*.

## Vakliteratuur

- Braun, K.M., *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*, Kluwer 2015-2016..
- Bresser, H.J., *Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen II; more to do about still nothing?*, WPNR 2015/7053.
- Bresser, H.J., *Herziene vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015.
- Bruijsten, C., *De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving*, WFR 2002/715.
- Elink Schuurman, J.H. & Vermeulen, H., *Het regime voor de fbi in context van de Europese staatssteunregels*, WFR 2014/1399.
- Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, 16 juni 2011.
- Poelman, E. & Raaijmakers J.H.P.M., *Cursus Belastingrecht: Formeel belastingrecht*, Kluwer 2015-2016.
- Stevens, S.A., *VPB-Plicht van overheidsondernemingen*, TFO 2015/138.1.
- Stiglitz, J.E., *Economics of the public sector*, W.W. Norton & Company, New York/London, 2000.

- Streek, van de J.L. & Strik, S. A.W.J., *Cursus Belastingrecht: Vennootschapsbelasting*, Kluwer 2015-2016.
- Vakstudie Nieuws, *Aantekeningen bij de Memorie van toelichting*, V-N 2014/49.3.

### Overige bronnen

- Beugen, F. van en Zoete, F. de, *Juridische jaarboek onderwijs 2007*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2007.
- Bresser, H.C., *commentaar op artikel 6b Wet VPB 1969*, NDFR.
- Brief van Minister van OCW aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, betreft: *“Monitoring van studie- en leengedrag”*, Kenmerk 576569, 4 december 2013.
- Brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Betreft: *Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*, 12 mei 2014.
- College voor Toetsen en Examens. Geraadpleegd via: [https://www.hetcvte.nl/item/staatsexamens\\_nt2](https://www.hetcvte.nl/item/staatsexamens_nt2).
- Dienst uitvoering onderwijs, onderdeel van Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Geraadpleegd via: <https://duo.nl/particulieren/student-hbo-of-universiteit/studeren/collegegeld-betalen.asp> en <http://bit.ly/1JRkCy6>.
- Fortuin, P., *commentaar op artikel 107 VwEU*, NDFR.
- Inspectie van het onderwijs, onderdeel van Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Geraadpleegd via: <http://www.onderwijsinspectie.nl/onderwijssectoren/particulier-onderwijs/particulier-onderwijs>.
- Kwikkers, P.C., *WHW, editie 2015*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2015.
- Lemmen, R.P.M., *commentaar op artikel 2 AWR*, NDFR.
- Louw, R.G., *Het Nederlands Hoger Onderwijsrecht (diss)*, Leiden University Press, 2011.
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en het Kenniscentrum Europa decentraal, *Informatiewijzer Staatssteun voor Decentrale Overheden*, 7 oktober 2008.
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Handreiking diensten van algemeen economisch belang*, 2014.
- Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, *Kerncijfers 2009 – 2013 onderwijs, cultuur en wetenschap*, 2014.
- Onderwijs in cijfers. Dit is een samenwerking tussen het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS), Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) en het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW). Geraadpleegd via: <http://www.onderwijsincijfers.nl/kengetallen/hoger-beroepsonderwijs/financien-hbo/uitgaven-ocw> en <http://www.onderwijsincijfers.nl/kengetallen/mbo>.



- Onderwijsraad, *De Markt Meester? Een verkenning naar marktwerking in het onderwijs*, Den Haag, 2001.
- Onderwijsraad, *Advies Degelijk onderwijsbestuur*, Den Haag, december 2004.
- PwC, *Wat betekent de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen?*, juli 2015.
- Rijksoverheid. Geraadpleegd via:
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/vrijheid-van-onderwijs/inhoud/openbaar-en-bijzonder-onderwijs>.
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/vrijheid-van-onderwijs/inhoud/zelf-een-school-oprichten>.
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financiering-onderwijs/inhoud/financiering-hoger-onderwijs>.
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/basisonderwijs/vraag-en-antwoord/particuliere-school-oprichten>.
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/volwassenenonderwijs/vraag-en-antwoord/wanneer-moet-ik-lesgeld-betalen>.
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/volwassenenonderwijs/vraag-en-antwoord/wat-is-de-wettelijke-hoogte-van-het-lesgeld-cursusgeld-en-collegegeld>.
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/hoger-onderwijs/vraag-en-antwoord/wanneer-moet-ik-collegegeld-betalen>.
  - <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financiering-onderwijs/inhoud/overheidsfinanciering-onderwijs>.
- Roseboom N. & Tieben, B., *Marktmonitor private aanbieders van Beroepsopleidingen*, Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek, 2015.
- Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden, *Notitie deelname aan het economisch verkeer*, 2 juni 2015.
- Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden, *Oplegnotitie afbakeningsschema*, 25 juni 2015.
- Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden, *Praktijkvoorbeelden declaraties aan derden*, 17 augustus 2015.
- Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden, *Notitie duurzame organisatie van kapitaal en arbeid*, 17 augustus 2015.
- Sociaal Economische Raad, *Eindrapport werkgroep markt en overheid*, Ministerie van Economische zaken, 1997.

- Sociaal Economische Raad, *Werk maken van scholing. Advies over postinitiële scholingsmarkt*, april 2012.
- Van Dale woordenboek. Geraadpleegd via: <http://www.vandale.nl/opzoeken>.
- Vereniging samenwerking Nederlandse Universiteiten. Geraadpleegd via: [http://www.vsnu.nl/nl\\_NL/gf\\_bekosting.html](http://www.vsnu.nl/nl_NL/gf_bekosting.html).