

Objectvrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden

(art. 8e, lid 1, aanhef en onder b; art. 8f, lid 1 aanhef en onder b Wet Vpb 1969)

Inleiding

In deze notitie wordt ingegaan op de objectvrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden in relatie tot de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen (hierna: de wet). Dit product heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De notitie beoogt de overheidslichamen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door het overheidslichaam, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

Objectvrijstelling

Bij het bepalen van de winst van een directe of indirecte overheidsonderneming blijven buiten aanmerking voordelen (positieve dan wel negatieve) behaald met activiteiten verricht in verband met de uitoefening van (geattribueerde of gedelegeerde) overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden van dat lichaam. De vrijstelling is echter niet van toepassing indien met de uitoefening van de overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid feitelijk in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.

Overheidstaak en publiekrechtelijke bevoegdheid

Het begrip overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid is in zowel de wettekst als de parlementaire behandeling niet nader ingevuld. Van een overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid is in ieder geval sprake als:

- ✓ een taak bij (Grond)wet is opgelegd (directe en indirecte overheidsondernemingen); en/of
- ✓ er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld 'als overheid' (enkel directe overheidsondernemingen).

Als een bepaalde, door een zelfstandig bestuursorgaan (ZBO) uitgeoefende, taak door de Kaderwet Zelfstandige Bestuursorganen (artikel 38 Kaderwet ZBO) gezien wordt als een bij wet opgelegde taak, zal over het algemeen gelden dat deze taak ook als een overheidstaak kan worden opgevat.¹

Taak bij (Grond) wet opgelegd

In hoofdstuk 7 van de Grondwet staat dat taken en bevoegdheden van provincies, gemeenten waterschappen en andere openbare lichamen bij of krachtens de wet worden geregeld.² Zo bepalen de Provinciewet en Gemeentewet dat de bevoegdheid tot regeling en bestuur inzake de huishouding van de provincie en de gemeente, overgelaten wordt aan het provinciebestuur respectievelijk het gemeentebestuur.³ Daarnaast is op grond van de Waterschapswet het waterschapsbestuur bevoegd tot regeling en bestuur ter behartiging van de taken die in het reglement aan het waterschap zijn

¹ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, p. 39.

² Deze 'andere openbare lichamen' blijven in deze notitie buiten beschouwing. Te denken valt aan rechtspersonen met een wettelijk opgedragen taak (RWT's) of zelfstandige bestuursorganen (ZBO's).

³ Artikel 105 Provinciewet en artikel 108 Gemeentewet.

opgedragen.⁴ Indien wetten taken of bevoegdheden toekennen aan overheden, kan gesproken worden van een wettelijk opgedragen taak of publiekrechtelijke bevoegdheid. Op een beleidsterrein kunnen meer bestuurslagen een taak hebben. De wetgever bepaalt deze taakverdeling. Opgemerkt dient te worden dat provincies en gemeenten deels zelf kunnen bepalen wat zij voor hun burgers en bedrijven nodig vinden; dit kan plaats- en tijdsgebonden zijn. Hierdoor kan de invulling van de overheidstaak per provincie en gemeente verschillen. Dit laatste gaat niet op voor waterschappen, nu de bevoegdheden van een waterschap altijd zijn gekoppeld aan een taak die aan hem is opgedragen. Van belang is dat voor de toepassing van de overheidstakenvrijstelling beoordeeld blijft worden of (nog steeds) sprake is van een overheidstaak.

Voorbeelden van typische overheidstaken zijn⁵:

- ✓ het handhaven van de openbare orde (artikel 149/149a, 151a-151c, 154a-154b, 172-176a Gemeentewet)⁶;
- ✓ het verlenen van (bouw)vergunningen⁷ en concessies (diverse wetgeving);
- ✓ de controle van het luchtverkeer (artikel 5.23 Wet luchtvaart);
- ✓ het sluiten van een huwelijk door een ambtenaar van de burgerlijke stand (artikel 1:67 lid 2 BW);
- ✓ de uitgifte van identificatiedocumenten (artikel 2, 7, 26 en 40 Paspoortwet);
- ✓ het opstellen van een bestemmingsplan (artikel 3.1 Wet ruimtelijke ordening);
- ✓ het organiseren van verkiezingen (Kieswet);
- ✓ de levering van drinkwater (artikel 2, 3, 11 en 15 Drinkwaterwet);
- ✓ de brandbestrijding (artikel 3 lid 1 onder a, 10 onder e en 25 Wet veiligheidsregio's).

Handelen als overheid voor de Wet op de omzetbelasting 1968

Binnen de btw nemen publiekrechtelijke lichamen een speciale positie in. Dit komt omdat publiekrechtelijke lichamen kunnen handelen als btw-ondernemer, maar daarnaast ook kunnen handelen 'als overheid'. Er is sprake van handelen 'als overheid' indien het publiekrechtelijk lichaam optreedt in een specifiek voor haar geldend juridisch regime.⁸ Dit is echter anders indien het publiekrechtelijke lichaam de werkzaamheden onder dezelfde voorwaarden verricht als private ondernemingen. Er is dan geen sprake van een handelen 'als overheid'. In de btw kan alleen een directe overheidsonderneming 'als overheid' handelen. Van een specifiek voor haar geldend juridisch regime is sprake als:

- (i) het publiekrechtelijk lichaam bij de uitoefening van werkzaamheden gebruikmaakt van zogenoemde overheidsprerogatieven.⁹ De term overheidsprerogatieven heeft betrekking op voorrechten of bevoegdheden, die uitsluitend door een overheidslichaam mogen worden gebruikt of uitgeoefend.

⁴ Artikel 56 Waterschapswet.

⁵ Zie handreiking Wet Markt en Overheid, p. 22.

⁶ In de SVLO [Notitie Deelname aan het economisch verkeer](#) is ten aanzien van deze activiteit aangegeven dat er sprake is van het aanbieden van een zuiver collectief goed door een publiekrechtelijk rechtspersoon. Hierdoor is er geen sprake van deelname aan het economisch verkeer.

⁷ Terminologie bouwvergunning afkomstig uit handreiking Wet Markt en Overheid. Hierin kan ook worden gelezen: omgevingsvergunning.

⁸ HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87 en 129/88, FED 1990/312.

⁹ HvJ 14 december 2000, nr. C-446/98, V-N 2001/3.20, Porto.

- (ii) een publiekrechtelijk lichaam handelt ter uitvoering van een opdracht van een hogere wetgever.¹⁰ Hierbij valt te denken aan de volgende situaties:
- ✓ gemeenten die inlichtingen uit de basisregistratie personen verstrekken (op grond van de Wet basisregistratie personen);
 - ✓ gemeenten die binnen hun grondgebied afval van particuliere huishoudens ophalen (op grond van de Wet milieubeheer)¹¹;
 - ✓ publiekrechtelijke lichamen die binnen hun grondgebied wegen waarvan zij eigenaar zijn (op grond van onder andere de Wegenwet) aanleggen, beheren en onderhouden;
 - ✓ gemeenten die een openbaar rioleringsstelsel, inclusief de aftakkingen tot aan de perceelgrens, aanleggen en onderhouden (op grond van de Wet milieubeheer);
 - ✓ het ministerie van Infrastructuur en Milieu dat een rijksweg over een grotere afstand verdiept aanlegt op verzoek van bijvoorbeeld een gemeente en tegen voldoening van de meerkosten door die gemeente.

Concurrentie

De objectvrijstelling geldt niet als met de overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Onder private ondernemingen worden zowel ondernemers in de inkomstenbelasting alsmede ondernemingen in de vennootschapsbelasting verstaan. Dit betekent dat als in concurrentie wordt getreden met directe overheidsondernemingen, zijnde niet private ondernemingen, de objectvrijstelling voor overheidstaken alsnog van toepassing kan zijn, mits wordt voldaan aan de overige voorwaarden.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval kan sprake zijn van een concurrerende overheid. Concurrentie kan worden onderverdeeld in feitelijke concurrentie en potentiële concurrentie. Voor de overheidstakenvrijstelling is uitsluitend feitelijke concurrentie van belang. Daarbij is de aard van het werkterrein van belang. Om te bepalen of de overheid feitelijk in concurrentie treedt, wordt niet alleen gekeken naar de directe omgeving, maar ook naar de omgeving daarbuiten (geografische markt). Daarnaast is de juridische context waarin de activiteiten worden verricht relevant. Als de overheid in een ander juridisch regime handelt dan een andere aanbieder, dan wordt er niet gehandeld binnen dezelfde productmarkt.¹² In een dergelijk geval kan er geen sprake zijn van feitelijke concurrentie.

Een voorbeeld ter verduidelijking: van de rechterlijke macht kan niet worden gezegd dat die in concurrentie treedt met private aanbieders van geschilbeslechting.¹³ Een ander voorbeeld betreft de werkzaamheden van een buitengewoon opsporingsambtenaar (BOA). De bevoegdheden en de functies van buitengewone opsporingsambtenaren zijn divers en verdeeld over zes werkterreinen, te weten: 1) openbare ruimte, 2) milieu, welzijn en infrastructuur, 3) onderwijs, 4) openbaar vervoer, 5) werk, inkomen en zorg en 6) generieke opsporing. In de praktijk is een BOA op één van deze werkterreinen werkzaam. Daarbij zal naar de aard van deze werkterreinen van feitelijk in concurrentietreden geen sprake zijn. Indien deze ambtenaar echter wordt ingezet voor

¹⁰ HR 5 april 1978, nr. 18 345 en nr. 18 474, BNB 1978/168 en 169.

¹¹ Voor de Wet op de Vpb is hier geen sprake van deelname aan het economische verkeer.

¹² HR 22 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR6294, BNB 2012/226.

¹³ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 39.

beveiligingswerkzaamheden, dan is hij niet werkzaam op één van de werkterreinen van een BOA. Deze activiteit kan afhankelijk van de feiten en omstandigheden bij de gemeente A al tot het drijven een onderneming leiden. Als sprake is van het drijven van een onderneming is hierop bij de gemeente A de overheidstakenvrijstelling niet van toepassing, aangezien beveiligingswerkzaamheden ook door private ondernemers worden uitgeoefend en dus met hen feitelijk in concurrentie wordt getreden.¹⁴

Toepassing vrijstelling(en) bij uitbesteding overheidstaak

Een overheidstaak kan bij wet zijn toebedeeld aan een overheidsonderneming (attributie). Deze taak kan ook gedelegeerd of gemandateerd zijn. Als de taak geattribueerd dan wel gedelegeerd is, dan is een beroep op de overheidstakenvrijstelling mogelijk. Dit is anders bij mandatering.¹⁵ De verantwoordelijkheid en zeggenschap ten aanzien van de uitoefening van de overheidstaak liggen dan namelijk nog bij de mandaatgever. Hierdoor kan het lichaam dat de taak bij mandaat uitvoert geen beroep op de overheidstakenvrijstelling doen. Dit lichaam kan, afhankelijk van feiten en omstandigheden, mogelijk wel een beroep doen op de vrijstelling voor quasi-inbesteding, de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten of de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.

Overheidstaken op basis van een dienstverleningsovereenkomst

Overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden die worden verricht op basis van een dienstverleningsovereenkomst, kunnen niet worden vrijgesteld op basis van de objectvrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Immers, de verantwoordelijkheid en zeggenschap ten aanzien van het uitvoeren van de overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid liggen niet bij het lichaam dat de taak op grond van de dienstverleningsovereenkomst uitvoert. Deze liggen nog bij de opdrachtgever. Als aan de voorwaarden wordt voldaan, kunnen deze overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden eventueel wel worden vrijgesteld op grond van de objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten. Zie hiervoor de SVLO Notitie Objectvrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten.

¹⁴ Kamervragen 2016Z00508.

¹⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, p. 25-26.