

Belastingheffing van Maatschappelijke Ondernemingen

Bespreking van het preadvies van de commissie
Belastingheffing van Maatschappelijke
Ondernemingen

1. Inleiding door de voorzitter van de commissie, prof.dr. S.A. Stevens

Prof.dr. S.A. Stevens: Voorzitter, dames en heren. Een korte toelichting op een omvangrijk rapport vergt keuzes. Ik wil graag heel kort een beeld schetsen bij het begrip “maatschappelijke onderneming”, om te voorkomen dat wij vanmiddag spraakverwarring krijgen over hetgeen de commissie heeft verstaan onder maatschappelijke ondernemingen. Vanuit dat begrip zouden wij de discussie willen voeren. Ik wil kort de complexiteit van de maatschappelijke onderneming, ook juridisch, illustreren, zodat wij daar een goed beeld bij hebben. Ik zal ook een aantal fiscale onderwerpen aanstippen. U hebt op uw stoel al een aantal stellingen gevonden, die voor een groot deel een samenvatting zijn van de conclusies en aanbevelingen. Als u nog niet de kans hebt gehad om het rapport integraal te lezen, vindt u toch een redelijk beeld waar de commissie naartoe wil.

Ik sprak zojuist al even met onze notulisten over de maatschappelijke onderneming. Gaat het dan over Philips, dat iets in Afrika doet? Nee, wij hebben het niet over het thema maatschappelijk verantwoord ondernemen. Dat past meer in de discussie over belastingethiek en transparantie van de belastingplichtige. In een vorige bijeenkomst is uitgebreid gesproken over belasting en ethiek. Dat heeft een verhitte discussie opgeleverd. Daar gaat het niet over. Wij verstaan in het rapport onder de maatschappelijke onderneming ondernemingen als woningcorporaties, ziekenhuizen en onderwijsinstellingen. Dat zijn ondernemingen, organisaties van arbeid en kapitaal, die goederen en diensten voortbrengen, die op een markt willen brengen en in ieder geval in het maatschappelijk verkeer brengen. Soms treden zij in concurrentie, soms concurreren zij zelfs hevig, maar niet altijd. Zij doen dat vaak in een min of meer gereguleerde omgeving. Een bijzonderheid die wij in de uitwerking van de fiscale regeling als een belangrijk element beschouwen is dat dit type maatschappelijke ondernemingen hun winst niet kunnen uitkeren aan particuliere investeerders, aan beleggers. Het zijn allemaal instellingen die statutair dan wel op grond van andere regelgeving verplicht zijn hun winst te reserveren en in de toekomst weer aan te wenden voor het maatschappelijk doel waarvoor zij zijn opgericht. Het wetsvoorstel Maatschappelijke onderneming heeft bij de discussie in de commissie wel als inspiratie gediend, maar niet als exclusief uitgangspunt voor het ontwikkelen van fiscale ideeën. Wij hebben het begrip juist breder willen trekken.

Het wetsvoorstel Maatschappelijke onderneming is inmiddels ingetrokken. Wij vormen een fiscale commissie, met om twee redenen een juridische achtergrond. Wij hebben wel enige aandacht besteed aan het wetsvoorstel. In de commissie is wel het beeld ontstaan dat het wetsvoorstel niet echt een oplossing bood voor het governancevraagstuk dat bij het

maatschappelijk ondernemen actueel is. Hoe goed bestuur te organiseren bij een maatschappelijke onderneming? Dit gezegd hebbend, ligt wel de vraag open hoe het dan verder moet. Daarop is in het rapport geen panklaar antwoord gegeven, omdat dit geen onderdeel is van de probleemstelling. Daarover moet nog wel een belangrijke maatschappelijke discussie plaatsvinden.

Een tweede element dat daarin een rol speelt is het debat over winstuitdeling in de zorg. Dat kan breder worden getrokken, tot winstuitdeling bij maatschappelijke ondernemingen. Winstuitdeling in de zorg is heel specifiek een probleem. Een belangrijk vraagstuk daarbij is hoe te waarborgen dat publiek geld niet weglekt naar private investeerders. Dat is een belangrijk civiel juridisch vraagstuk, dat ook een fiscale component heeft, in die zin dat op het moment dat private investeerders gaan toetreden een belangrijk, wezenlijk onderscheid met een commerciële onderneming komt te vervallen, namelijk dat alle winst gereserveerd kan worden. Een deel van de winst kan dan wel degelijk worden uitgekeerd. Dat roept meteen een aantal fiscale vragen op. Hoe moet dan een maatschappelijke onderneming die winst kan uitkeren fiscaal behandeld worden? Moet die dan op eenzelfde wijze worden behandeld als andere commerciële ondernemingen, zoals Philips of een koekjesfabriek? Is dan een ziekenhuis met commerciële investeerders in niets meer onderscheidend? Wat betekent het voor een ziekenhuis dat min of meer in dezelfde markt actief is zonder private investeerders, als je een ziekenhuis toelaat met private investeerders die misschien belastingplichtig zijn? Zou dat voor het eerste ziekenhuis ook tot belastingheffing moeten leiden?

In ons rapport hebben wij het onderwerp eerst in de breedte aangevlogen. Wij zijn begonnen met het inventariseren van de knelpunten in de bestaande regelgeving. Wij hebben nagegaan hoe wetshistorisch het uitgangspunt van de wetgever was. Een van de belangrijkste uitgangspunten voor de belastingplicht, voor verenigingen en stichtingen in het bijzonder, was dat zij alleen belastingplichtig moesten zijn als zij een onderneming dreven, om concurrentievervalsing te voorkomen. Wetende dat dit het uitgangspunt is zien wij toch ook dat in de loop van de tijd een aantal fiscale faciliteiten in de wet is opgenomen om stichtingen en verenigingen die een bepaalde maatschappelijke taak hebben fiscaal te faciliteren. Dat kan door middel van een subjectieve vrijstelling, zoals in artikel 5 en artikel 6 van de Wet Vpb. Het kan ook door een aantal meer specifieke bepalingen die raken aan het jaarwinstbegrip, zoals de herbestedingsreserve. Een goed voorbeeld, misschien meer een tussenvariant, is de aftrek voor fondswervende instellingen. Uiteindelijk wordt daarmee de totale winst geraakt.

Wij hebben de faciliteiten getoetst aan het idee dat de wetgever ooit had ter voorkoming van concurrentievervalsing. Kijken wij naar de praktijk, empirisch, hoe maatschappelijke ondernemingen georganiseerd worden, dan is de conclusie dat je als je

het fiscaal een beetje slim opzet, met een belastingadviseur, in een heleboel situaties geen belasting betaalt, terwijl het de vraag is of de wetgever dat oorspronkelijk zo heeft bedoeld. Door belaste activiteiten onder te brengen in een bv, met de contractuele afspraak dat je winst kunt uitkeren aan een stichting die op dat moment, omdat zij geen onderneming meer drijft, niet belastingplichtig is, kan in elk geval de facto de belastingplicht worden uitgehold. De vraag is of dat de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever was.

Van daar uit hebben wij de knelpunten geïnterpreteerd. Wij hebben de conclusie getrokken dat, zoals de belastingplicht nu georganiseerd is, op een aantal vlakken in elk geval niet tegemoet wordt gekomen aan het ideaal van het uitgangspunt van de mededingingsneutraliteit, nog los van het vraagstuk in hoeverre op individueel niveau de belastingen, bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting, echt leiden tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Daarover kan nog best een boom worden opgezet. Kijk je naar het positief recht, dan zie je dat op heel veel plaatsen geen belasting wordt betaald terwijl dat oorspronkelijk misschien wel de bedoeling was. De vraag komt dan op hoe je voor maatschappelijke ondernemingen een ander systeem zou willen organiseren. Aan de ene kant moet je constateren dat de mededingingsneutraliteit niet gewaarborgd is. Aan de andere kant zie je in de praktijk dat de toepassing van een aantal vrijstellingen veel discussie oplevert.

In het rapport gaan wij uitgebreid in op de uitleg van de zorgvrijstelling. Die levert in de praktijk heel veel knelpunten op, omdat vaak onduidelijk is hoe die regel moet worden toegepast. Ik vermoed dat dit ermee te maken heeft dat, toen begin jaren '50 de regeling werd opgezet, er nog het eenvoudige beeld was van één stichting, voor een ziekenhuis of een onderwijsinstelling, waarin alle activiteiten werden bedreven. Dat beeld is al lang achterhaald. Wij moeten ons goed realiseren dat een ziekenhuis, een onderwijsinstelling of een woningcorporatie vaak een complexe organisatie is, van een stichting en een aantal steunstichtingen daaromheen, met dochtervennootschappen, vaak met een holdingstructuur, commanditaire vennootschappen enz., waarin allerlei typen activiteiten zijn ondergebracht. Door de verdere professionalisering van dat soort instellingen ontstaan samenwerkingsverbanden en nevenactiviteiten, die vaak wel heel erg zijn gerelateerd aan de primaire activiteiten van zo'n instelling. Een heel simpel voorbeeld is dat de laboratoriumactiviteiten van een ziekenhuis worden verzelfstandigd of misschien samengevoegd met die van een aantal zorginstellingen in de omgeving, om efficiënter te kunnen werken en een grotere professionaliteit te bereiken. Dan ontstaat echter wel de discussie of de stichting die de laboratoriumactiviteiten beheert nog wel een instelling is die zich bezighoudt met het verzorgen of beter maken van mensen. Kwalificeert die wel voor de vrijstelling?

Een onderliggend probleem is dat wij in de vennootschapsbelasting heel erg kijken naar de specifieke activiteiten van de afzonderlijke rechtspersoon. Op zichzelf is dat logisch. Wij bekijken niet hoe die zich verhouden tot de activiteiten in een groter concern. Dat is alleen het geval met de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Dat is voor stichtingen en verenigingen problematisch, omdat zij niet kunnen worden opgenomen in een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Er is alleen een uitzondering voor de woningcorporaties.

Kortom, er zijn nogal wat knelpunten. Waar willen wij naartoe? Het onderwerp leent zich bij uitstek om een richting voor aanpassing van de regeling aan te geven. De commissie heeft gekozen voor een aantal denklijnen. Het eerste, meest principiële vraagpunt was hoe wij überhaupt aankijken tegen de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen. Moeten die integraal in de belastingheffing worden betrokken, met als argument dat indien een stichting niet belastingplichtig is of alleen belastingplichtig voor ondernemingsactiviteiten dat mogelijkheden biedt voor belastingarbitrage? Stel dat een ziekenhuis op een bepaald moment belastingplichtig wordt omdat het vastgoed gaat verhuren dat eigendom is van een stichting. Als je stichtingen en verenigingen integraal belastingplichtig maakt, is het probleem natuurlijk opgelost. Daar hebben wij echter niet voor gekozen, vooral om pragmatische redenen en niet om principiële argumenten. Het pragmatische argument zou zijn dat de lokale carnavalsvereniging - ik kom uit Brabant - de toneelvereniging, de sportvereniging en de harmonie in de belastingheffing moeten worden betrokken. Als je dat maatschappelijk ongewenst vindt, zul je een aparte regeling moeten treffen om die vrij te stellen. Dat lijkt ons erg omslachtig. Gaat het specifiek om het voorkomen van belastingarbitrage, dan ligt het meer voor de hand daarvoor een specifieke regel op te nemen. Als hoofdlijn hebben wij daarvoor aangegeven dat je daarvoor misschien een vorm van een terbeschikkingstellingsregeling moet uitwerken. Dat betekent dat er geen integrale belastingplicht komt voor stichtingen en verenigingen.

Wij creëren wel een bijzondere categorie van maatschappelijke ondernemingen, zoals onderwijsinstellingen, woningcorporaties en ziekenhuizen. Die drijven een onderneming en treden in concurrentie, maar er is veel onduidelijkheid over de regelgeving. Fiscaliteit heeft ook te maken met keuzes. Wij hebben de stap gezet om te gaan naar een systeem van integrale belastingplicht, waar tegelijkertijd een reserve wordt ingevoerd waarbij winsten onbelast kunnen worden gereserveerd, zolang dat vermogen ter beschikking staat van het maatschappelijk doel. Wij hebben dat beklemd vermogen genoemd. Dat zou op een bepaalde manier moeten worden ingekaderd, zodat er niet onbeperkt kan worden opgepot. Dat zou het type faciliteit zijn dat naar onze mening recht doet aan de bijzondere positie van de maatschappelijke onderneming.

Natuurlijk kun je ook een heel andere principiële keuze maken. Daarover zouden wij straks kunnen discussiëren. Je kunt ervoor kiezen ze te beschouwen als ondernemingen die onderling in concurrentie treden, met een integrale belastingplicht, zonder bijzondere faciliteit. Dat betekent dat een ziekenhuis en een woningcorporatie gewoon belasting gaan betalen en een deel van het resultaat afdragen. Een woningcorporatie is natuurlijk al belastingplichtig. Het moet eventueel maar gecompenseerd worden via een andere financieringsstroom, een subsidie van de overheid. Die keuze is aan de wetgever. Daaraan ligt uiteindelijk een politieke afweging ten grondslag. Daar kunnen wij zo meteen nog over discussiëren.

In het rapport hebben wij wat uitgebreider stilgestaan bij het verband tussen fiscale regels en andere regels. Ik zag al een stelling van een debater over mededingingsrecht. In hoeverre kun je voor dit soort instellingen, die vaak heel erg gereguleerd zijn, steunen op een ander type regelgeving? Bij het idee van de reserve beklemd vermogen stellen wij dat eigenlijk ook voor. Als je dat reguleert, ligt het voor de hand dat je aansluit bij andere regels die voor de sector worden ontwikkeld rondom maximale vermogensvorming. Wij denken dat het voor dit type instellingen vaak belangrijk is dat de wetgever wat specifiekere keuzes maakt en duidelijkheid geeft over de koers die men wil varen. Gaat het bijvoorbeeld over de vraag wat een maatschappelijk belang is, een heel politieke vraag, dan moet die vraag op een aantal punten bij dit soort faciliteiten meer concreet worden ingevuld door de wetgever, in plaats van dat het wordt overgelaten aan de rechter. Dat is op zichzelf een vraag. Er is bijvoorbeeld een aantal verschillende concurrentiecriteria. Voor vrijstellingen wordt helemaal niet gekeken of er in concurrentie wordt getreden. Op andere plaatsen is de norm: concurrentievervalsing in een ernstige mate. Artikel 4 kent de norm (potentieel) in concurrentie treden. Ook daar geldt dat er niet echt eenduidigheid is. Als je keuzes maakt van specifieke vrijstellingen, om bepaalde activiteiten te faciliteren, moet je misschien ook al een keuze maken tussen de eventuele effecten op de concurrentieverhoudingen van een fiscale regelgeving. Dan hoeft daar niet een afzonderlijk criterium op te worden losgelaten.

Wij hebben vrij uitgebreid beschreven hoe wij de regelgeving voor fiscale eenheid zouden willen aanpassen, ook in relatie met vrijstellingen. Een van de denklijnen die wij daarbij uiteenzetten bestaat uit twee elementen. Je zou voor de toepassing van allerlei fiscale faciliteiten of vrijstellingen meer op concernniveau moeten kijken en niet zozeer moeten kijken naar het niveau van de afzonderlijke rechtspersoon. Als norm hebben wij daarvoor geformuleerd dat je als je in een fiscale eenheid zou kunnen worden opgenomen op dat niveau moet kunnen toetsen, los van de vraag of je feitelijk in een fiscale eenheid bent opgenomen of niet. Daarin verder denkend hebben wij aangegeven dat een fiscale eenheid veel ruimer mogelijk zou moeten worden gemaakt. Zij moet niet alleen gelden voor stichtingen en een bv bij een woningcorporatie, maar er zou generiek een stichting met een bv moeten kunnen zijn. Ook twee of meer stichtingen zouden voor de

vennootschapsbelasting in een fiscale eenheid moeten kunnen worden opgenomen, net zoals dat nu geldt voor de btw.

Dit lijkt mij een voldoende inleiding van het rapport, waarin verder allerlei nuances worden uitgelegd.

2. Bespreking van het rapport door de debaters

Mr. drs. T.W. Langejan: Mijnheer de voorzitter. Hartelijk dank dat u mij hebt uitgenodigd om hier vandaag te spreken. Ik denk dat ik een van de weinigen ben die als niet-fiscalist het voorrecht hadden om in uw keuken te kijken en dat voor twee jaar. Ik heb daar een paar dingen van meegenomen, om te beginnen fascinatie voor het belastingvak maar ook de waarneming dat de belastingwetenschap een impuls kan gebruiken, met name de impuls om af en toe stil te staan bij de maatschappelijke functie en het doel van het heffen van belastingen - wat kunnen wij daarmee bereiken? – en iets minder stil te staan bij de technische geheimtaal, die voor mij nog steeds geheimtaal is. Op die opmerking is eigenlijk al een reactie gekomen met het rapport dat thans voor ons ligt.

Sinds anderhalf jaar ben ik voorzitter van de Nederlandse Zorgautoriteit en daarmee sta ik in het hart van een sector waarin in ieder geval sprake is van veel maatschappelijk ondernemen. Ik zal mijn opmerkingen bij het rapport dan ook vooral plaatsen in het licht van de zorgsector en de bewegingen die wij in de zorgsector zien.

Op het eerste gezicht zou je denken dat het rapport eigenlijk al door de actualiteit is achterhaald. Immers, het vorige kabinet zette in op het regelen van allerlei ingewikkelde zaken onder het hoofdje *de maatschappelijke onderneming* en het nieuwe kabinet was nog niet aangetreden of de desbetreffende voorstellen werden al ingetrokken. Is dit dan een oplossing op zoek naar een probleem? Ik denk eerlijk gezegd niet en het aardige van het rapport is ook dat het uiteindelijk laat zien dat het fenomeen maatschappelijk ondernemen in de discussie een belangrijke rol speelt, los van de rechtsvorm die je eraan verbindt. Dat zien wij ook op veel plaatsen, bijvoorbeeld in de fiscale wetgeving. Eigenlijk is een discussie over ANBI's ook een variant op dit thema.

Ik zal vandaag op twee zaken ingaan. De stellingen komen geheel voor mijn eigen rekening en geven niet het standpunt van de NZa weer. Ik denk dat wij in deze omgeving met enige distantie ook wat vrijer mogen denken. De eerste vraag is wie wij in de zorgsector eigenlijk zouden moeten zien als een maatschappelijke ondernemer. De tweede is dan of er überhaupt nog reden is om een dergelijke maatschappelijke ondernemer te verblijden met fiscale uitzonderingen. Om het overzichtelijk te houden, zet ik dat in het perspectief van de Zorgverzekeringswet en niet van de AWBZ. Wat betreft de Zorgverzekeringswet zitten wij namelijk midden in een ingrijpende wijziging van de rolverdeling tussen overheid,

verzekeraar en aanbieders. Op zich is dat een rolverdeling die het interessant maakt opnieuw te kijken naar de vraag wie nu eigenlijk de maatschappelijke ondernemer is. In de AWBZ is dat toch iets anders en het zou het verwarrend maken die twee tegelijkertijd te behandelen.

De eerste vraag dus: wie zou in de zorg eigenlijk maatschappelijk ondernemer zijn. Historisch gezien kunnen wij beginnen met het in het rapport aangehaalde art. 5 Vpb. Ik haal daaruit de passage over de zorgvrijstellingen aan. Die gelden voor

“lichamen welke als instelling van weldadigheid of van algemeen nut uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verrichten welke bestaan uit:

- 1. de genezing of verpleging van zieken, kraamvrouwen en gebrekkigen;*
- 2. het verschaffen van een onderkomen aan bejaarden, gebrekkigen of wezen;*
- 3. het verschaffen van passende bezigheid aan onmaatschappelijke of onvolwaardige personen;.”*

Duidelijk is dat de afbakening is gezocht in het doel van de instelling, het verschaffen van genezing en verpleging, en dat de tekst oud is. Hij dateert uit 1942. Iemand vertelde mij zo-even dat er binnenkort een boek uitkomt over fiscaliteit in die periode. Naast allerlei baanbrekende wijzigingen in het staatsbestel uit die periode waarover wij het niet te vaak hebben, dateert zoals u als juristen ongetwijfeld weet ook het ontslagrecht uit die tijd. De Zorgverzekeringswet van 2006 is de eerste wet die de Ziekenfondswet uit 1942 heeft ingehaald.

Stelling 1: In de zorgsector heeft alleen de verzekeraar een maatschappelijke taak, die heeft immers de zorgplicht.

Ik keer terug naar de maatschappelijke ondernemer in de zorg. Het is nog maar de vraag of een afbakening naar doelstelling in ons huidige stelsel eigenlijk nog wel terecht is. Ik ga u vanmiddag niet vermoeien met een uitgebreide uiteenzetting over de werking van het zorgstelsel maar ik zou, om een lang verhaal kort te maken, wel de stelling willen poneren dat dat eigenlijk niet het geval is. Het leveren en beschikbaar stellen van zorg is natuurlijk een maatschappelijke opdracht. Dat is ook de grondgedachte van de Zorgverzekeringswet. Diezelfde Zorgverzekeringswet legt die opdracht nu echter uitgerekend niet neer bij de instellingen die zijn genoemd in art. 5 van de Vpb. In de Zorgverzekeringswet ligt die opdracht louter en alleen bij de zorgverzekeraar. Het is de zorgverzekeraar die een acceptatieplicht en een zorgplicht heeft en niet bijvoorbeeld een ziekenhuis.

De keuze die plicht bij de verzekeraar neer te leggen, heeft vergaande implicaties. In wezen betekent die keuze dat wij afscheid nemen van alle overheidsbemoeienis met de aanbodzijde in de zorg. Die keuze wordt in de huidige periode ook snel ten uitvoer gelegd. Ik verwijs naar de beëindiging van het bouwbeleid, van de budgettering en van het prijsbeleid. In plaats daarvan worden ziekenhuizen gezien als instellingen die in onderlinge concurrentie moeten vechten om de gunst van die verzekeraar. Omgekeerd is het ook de verzekeraar die wordt getroffen wanneer hij onvoldoende capaciteit contracteerde, omdat de zorgplicht op hem rust en niet op het ziekenhuis. In dit geval rust de maatschappelijke taak om de in de wet genoemde zorg ook beschikbaar te maken voor de verzekerde op de verzekeraar en niet op de zorgverlener. Ik snap dat dit indruist tegen de intuïtie van bijna iedereen, om te beginnen tegen die van de mensen in de zorgsector zelf. Ik geef u in overweging een directeur van een ziekenhuis eens uit te leggen dat hij geen zorgplicht heeft. Ik garandeer u dat hij dat als een enorme belediging voelt. Toch zit de wet zo in elkaar. Dat zou dus pleiten voor mijn eerste stelling dat als er al reden om in de zorg te spreken van een maatschappelijke onderneming dat eigenlijk de zorgverzekeraar zou moeten zijn en niet de leverancier van zorg.

Is er eigenlijk reden voor een fiscale uitzondering voor de maatschappelijke onderneming? Eerlijk gezegd vind ik dat veel discussie over het fenomeen maatschappelijk ondernemen – je ziet het ook in het rapport van de commissie – voortkomt uit een ingewikkelde opvatting over winst. In mijn opvatting wordt de discussie vooral gestuurd door het sentiment dat het ongepast zou zijn winst te maken met collectief gefinancierde activiteiten. Vanuit het gevoel dat dat ongepast zou zijn ontstaat vervolgens een oceaan aan regelgeving. Tegelijkertijd zien wij in dezelfde zorgsector en zeker in de ziekenhuissector in de komende jaren een enorme kapitaalbehoefte, naar schatting € 10 tot € 15 mld. Op de vele redenen voor die grote behoefte ga ik thans niet in maar evident is dat, in tegenstelling tot vroeger, dat geld niet bij Jan Kees de Jager zal kunnen worden opgehaald. Dat leidt tot enorme verwachtingen over de bereidheid van verschaffers van risicodragend kapitaal om te investeren in de zorgsector. U voelt al aankomen dat dit niet goed te verenigen is met allerlei beperkingen op winstafdracht.

Nog belangrijker voor de sector is – daarop het gaat het rapport niet in – dat de investeerder zeggenschap wil hebben. Als er iets is waar een ziekenhuisdirecteur allergisch voor is dan is het het uit handen geven van zeggenschap. Op zich vind ik het nog steeds opmerkelijk, dat de hele discussie over het toestaan van winstafdracht of het stellen van beperkingen aan die winstafdracht keer op keer opkomt als het gaat over ziekenhuizen. Buiten de AWBZ-hoek is dat ook eigenlijk de enige sector in de zorg waar wij beperkingen kennen op winstafdracht. Kennelijk maken wij ons nooit zorgen over de winstafdracht door huisartsenpraktijken, apothekers en zelfs ook niet over de winstafdracht door maatschappen

van medisch specialisten. Sinds jaar en dag zijn dat winstbeogende ondernemingen, ook drijvend op de collectieve financiering van de zorg zonder beperkingen ten aanzien van de winstuitkering. Nu weet ik ook wel – ik doe het experiment geregeld – dat als je deze stelling lanceert in een zaal vol met zorgverleners het niet zo stil blijft als hier. De gemiddelde huisarts zal het als een enorme belediging beschouwen wanneer hij wordt gekwalificeerd als een winstbeogende ondernemer maar tegelijkertijd is het wel zo, dat de hele moeizame discussie over de financiering van specialistische zorg op zijn minst buitengewoon complex wordt door de grote behoefte van medisch specialisten in Nederland om gekwalificeerd te kunnen blijven worden als fiscaal ondernemer. Ik ben niet de enige die er zo over denkt. De belanghebbenden hebben op het moment suprême wel degelijk belang bij die kwalificatie. Dat betekent dus ook dat wij de vraag mogen stellen dat het, als zij zo hechten aan het ondernemerschap, niet raar is dat wij ons in hun geval nog nooit hebben bekreund over de winstafdracht maar dat wij op het moment dat de beheerder van het gebouw waarin zij werken winst wil gaan afdragen ineens enorme maatschappelijke debatten voeren. Om een andere parallel te trekken: een weg is bij uitstek een publiek goed. Ik zie echter nooit discussies over de winstbestemming van wegenbouwers. Die neem ik overigens ook nooit waar over vrijstelling van belasting voor wegenbouwers. Terugkerend naar het voor de Zorgverzekeringswet gekozen model is het natuurlijk wel zo dat een ziekenhuis slechts een van de mogelijke producenten van zorg is die in concurrentie met anderen moeten strijden om de opdracht van de verzekeraar. Het is de verzekeraar die aan de knoppen van de publieke doelen zit. Zou er dan een reden kunnen zijn om, afgezien van deze overwegingen, je toch zorgen te maken over winst en ziekenhuizen? Dat zou kunnen maar het heeft een andere achtergrond, een achtergrond die ook geldt voor de broodbakkers in Nederland. Zou de winstvorming bij een ziekenhuis in belangrijke mate te verklaren kunnen zijn uit concurrentiebeperkingen c.q. kartelafspraken, dan zou dat natuurlijk een gegronde reden zijn om op te treden. Als dat zo is moeten wij ook zeker het mededingingsinstrumentarium inzetten. Omgekeerd kom ik zo bij stelling 2:

Een speciaal regime voor ziekenhuizen duidt op een gebrek aan vertrouwen in de Mededingingswet.

Eigenlijk zou je dus kunnen zeggen dat de ongerustheid die veel mensen voelen over winstvorming bij ziekenhuizen misschien wel kan worden verklaard uit een gebrek aan vertrouwen dat het mededingingsinstrumentarium ook daadwerkelijk kan worden ingezet. Ik geef natuurlijk toe dat als het mededingingsinstrumentarium niet wordt ingezet het wel een riskante operatie wordt, zeker omdat het allemaal drijft op publieke middelen.

Tot slot keer ik nog even terug naar de kapitaalbehoefte. Het mag duidelijk zijn dat beperkingen aan de winstafracht het niet gemakkelijker zullen maken die € 10 tot € 15 mld. op te hoesten. Ik heb ook het gevoel dat het een nogal naïeve discussie is, die vaak wordt ingegeven door de veronderstelling dat een investeerder in een ziekenhuis geen andere doestelling zou hebben dan zo snel mogelijk vermogen uit het ziekenhuis te trekken. Als dat al zo is weet u veel beter dan ik dat daarvoor veel mogelijkheden zijn die je niet allemaal winstafracht behoeft te noemen. Ervaring in het buitenland leert dat juist ziekenhuizen waarin private investeerders deelnemen veel meer zijn gericht op het bieden van kwaliteit, omdat het hun enige concurrentie-instrument is.

Het zal u niet verbazen dat mijn conclusie is dat er in dit model reden is om zoveel mogelijk te zorgen voor een level playing field tussen al die verschillende aanbieders en dat ik vermoed dat welke uitzondering dan ook altijd tot distorties van het playing field zal leiden. Ik zie dus eigenlijk geen aanleiding om hier een fiscale uitzondering te maken. Het kan best zijn dat het vestzak-broekzakeffect in 's Rijks kas op een andere manier wordt opgelost maar het playing field moet wel level zijn.

Ik maak de commissie een compliment voor haar rapport en spreek de wens uit dat wij in deze vereniging bij de invulling van een belastingstelsel vaker stilstaan bij de effecten op de verschillende maatschappelijke terreinen van ons mooie belastingstelsel.

De Voorzitter mr. J.W. van den Berge: Dank u wel, mijnheer Langejan.

Prof. mr. L.G.H.J. Houwen: Voorzitter. Ik dank u voor de gelegenheid om hier als civilist enige kanttekeningen te plaatsen bij het mooie, buitengewoon interessante rapport over maatschappelijke ondernemingen, dat ~~in mijn optiek~~ in wezen twee vragen behandelt. De eerste is of wij civielrechtelijk naar een andere rechtsvorm voor de maatschappelijke onderneming moeten streven. Die vraag wordt door de commissie ontkennend beantwoord. De tweede is of ~~er~~ een bijzondere fiscale behandeling van het fenomeen maatschappelijke onderneming nodig is moet komen. Daarvoor worden wel alternatieve positieve voorstellen ~~voor~~ ontwikkeld. De rechtvaardiging van deze andersoortige fiscale behandeling zoekt de Commissie vooral in het karakteristieke kenmerk van maatschappelijke ondernemingen dat winsten niet kunnen worden uitgekeerd maar gereserveerd moeten worden voor het maatschappelijk doel: het zogenaamde winstuitkeringsverbod.

Het bestuur heeft mij gevraagd om vanuit ~~een~~ civiel- en ondernemingsrechtelijke optiek enkele observaties te plaatsen bij ~~de fiscale behandeling en de civiele behandeling van~~ het fenomeen van de maatschappelijke ondernemingschap. ~~Ik zal dat vooral vanuit de~~

~~civiele hoek doen~~. Wat de fiscaliteit betreft, past mij ~~teech~~-enige bescheidenheid. Ik wil wel nog wat tegengas geven tegen de visie die de heer Langejan zojuist naar voren heeft gebracht, ~~en zijn met zijn kennelijk grenzeloos~~ vertrouwen in ~~het mededingingsinstrumentarium van de NMa, de NZa. Als ik het goed begrijp, is de heer Langejan geen voorstander van~~ ~~Hij wil geen~~ aparte juridische regelgeving ~~of en geen aparte~~ ~~bijzondere~~ fiscale faciliteiten ~~voor maatschappelijke ondernemingen~~.

Wat valt mij op als ik het rapport lees? Allereerst wordt ~~ook~~ in dit rapport de maatschappelijke onderneming ~~weervooral~~ als ~~een onderwerp van een discussie over de rechtsvorm~~ ~~discussie~~ gepresenteerd. De commissie geeft eerst een overzicht van de diverse rechtsvormen die wij in de praktijk kennen. Vervolgens passeren een aantal buitenlandse varianten de revue. Ten slotte wordt vrij uitvoerig het wetsvoorstel voor de aparte rechtsvorm voor de maatschappelijke onderneming behandeld. In lijn met de meerderheid van juridisch Nederland en inmiddels ook het ~~(nieuwe)~~ kabinet concludeert de commissie vervolgens dat een nieuwe rechtsvorm voor de maatschappelijke onderneming niet nodig is. Hoogstens kunnen wij bij ~~de introductie regeling~~ van ~~het~~ ~~privaat~~ kapitaal ~~en winstuitkering~~ in de zorg, waar de heer Langejan zojuist over sprak, inspiratie ontleen aan de bepalingen voor de winstbewijzen zoals die waren voorzien bij de nieuwe rechtsvorm MOWB, de maatschappelijke onderneming met winstbewijzen. Daarmee lijkt vanuit de juridische optiek het doek definitief te zijn gevallen voor de maatschappelijke onderneming. Mijn ervaring is dat in de praktijk dat beeld ook heerst. De maatschappelijke onderneming staat niet meer op de juridische agenda sinds het wetsontwerp door het kabinet is ingetrokken. ~~Dat lijkt mij~~ ~~denk dat dit~~ veel te kort door de bocht ~~is~~ ~~en doet ook~~ ~~geen recht doet~~ aan de knelpunten die zowel juridisch, ~~civiel- en~~ ondernemingsrechtelijk, ~~civielrechtelijk, maar als ook~~ fiscaal ~~blijven~~ bestaan. ~~Ook na de intrekking van het wetsontwerp blijven zij bestaan~~, bij de inrichting en de governance van maatschappelijke dienstverlening in de semipublieke sector. Dat is ook wel een beetje de schuld van de ~~juristen en de politiek, die een~~ eenzijdige focus ~~van politiek en juridisch Nederland hadden~~ op het rechtsvormdebat, met het onvoldragen ontwerp voor de maatschappelijke onderneming.

In deze discussie gebruik ik liever de term maatschappelijk ondernemerschap in plaats van het politiek beladen verzamelbegrip maatschappelijke onderneming. Dat ~~begrip~~ wordt ~~immers~~ in veel ~~uiteenlopende~~ betekenissen gebruikt. De commissie gebruikt het vooral heel pragmatisch als een feitelijke beschrijving van een fenomeen in de dagelijkse praktijk, maar daarnaast zit er een ~~heel~~ politieke ideologie achter. Je kunt er een heel sociaal-maatschappelijk leerstuk voor de semipublieke sector in ontwaren of je kunt, wat naar mijn oordeel te veel is gebeurd, het als benaming voor een nieuwe rechtspersoon duiden. Maatschappelijk ondernemerschap kan naar mijn mening vanuit de juridische optiek veel beter worden benaderd als een privaatrechtelijk ordeningsmodel voor de governance van

maatschappelijke dienstverlening door onder andere zorginstellingen, woningcorporaties, onderwijsinstellingen en andere organisaties die ~~een maatschappelijk belang~~, een maatschappelijk doel nastreven. Ik zal uitleggen wat ik daar precies mee bedoel.

In het Nederlandse systeem is de overheid eindverantwoordelijk voor de publieke belangen in het onderwijs, de zorg en de sociale volkshuisvesting. Het waarborgen van kwaliteit, toegankelijkheid en ook betaalbaarheid van bijvoorbeeld de gezondheidszorg en de ouderenzorg is een kerntaak van de overheid. Dat neemt niet weg dat de operationele verantwoordelijkheid voor het realiseren van de publieke belangen voornamelijk bij privaatrechtelijke organisaties berust, bij ondernemingen met een maatschappelijke taak. Dat is een bredere en een andere insteek dan de ~~erg~~-beperkte benadering die de heer Langejan introduceert. Hij steltzegt dat er ~~alleen~~ op basis van de Zorgverzekeringswet alleen een zorgplicht is voor zorgverzekeraars, maar-en niet voor ziekenhuizen, verpleeghuizen enz. zodat om die reden zorgverzekeraars eerder maatschappelijke ondernemingen zouden zijn dan zorgaanbieders. Je zou eerderjuist denken dat de zorgverzekeraars vanwege hun commerciële doelstellingen juist organisaties in de zorg zijn die geen maatschappelijke ondernemingen zijn. Maar dat is misschien te ver naar de andere zijde doorgeredeneerd.

In de term inologieen van de commissie kan de operationele verantwoordelijkheid voor de publiekepolitieke belangen ~~die bij ondernemingen met een maatschappelijke taak die een privaatrechtelijke organisatie vormen~~ berusten bij commerciële ondernemingen met een winst oogmerk, die de maatschappelijke belangen van de gezondheidszorg, het onderwijs en de volkshuisvesting - ik beperk mij tot die drie sectoren - betrekken bij hun streven om ~~op lange termijn~~ aandeelhouderswaarde op lange termijn te realiseren. Zij streven weliswaar naar winstmaximalisatie, ~~maar-~~ Het zijn private ondernemingen die maatschappelijk verantwoord ondernemen. Die operationele verantwoordelijkheid kanbelangenkunnen ook berusten bij een andere categorie, maatschappelijke ondernemingen waar ~~voor~~ de realisatie van deze maatschappelijke belangen, (kwaliteit, betaalbaarheid en toegankelijkheid,) juist de centrale doelstelling vormt. HeDat zijn private organisaties waarbij maatschappelijk ondernemerschap prevaleert. In die benadering is maatschappelijk ondernemerschap een ondernemingsmodel of een sturingsfilosofie voor alle rechtsvormen in de semipublieke sector. Het kan een stichting zijn, een vereniging of een corporatie, maar ook een kapitaalvennootschap. Door hedit ordeningsmodel kunnen deze rechtspersonen zich nadrukkelijk profileren als innovatieve en bedrijfsmatige organisaties met een maatschappelijke doelstelling die prevaleert boven winstmaximalisatie. Winstuitkering acht ik in een dergelijk organisatiemodel zeer wel mogelijk, niet als doelstelling, maar als middel om het maatschappelijke doel te realiseren. Privaat kapitaal en winstuitkering staan dan ten dienste van de maatschappelijke doelstelling.

Als je het zo benadert, is maatschappelijk ondernemerschap ook volkomen rechtsvormneutraal. Het kan bij iedere rechtsvorm van Boek 2 worden toegepast. Dat sluit mooi aan bij de fiscale belevingswereld, waar het neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel fundamentele grondslagen vormen van de belastingheffing. ~~Als je het zo benadert is ook een~~ wettelijke regeling voor een nieuwe rechtsvorm voor het incorporeren van ~~hed~~it organisatiemodel ~~is dan~~ niet ~~meer~~ nodig. Voor maatschappelijk verantwoord ondernemerschap hebben wij ook geen nieuwe rechtspersoon nodig. Voor het waarborgen van ~~een~~ goed bestuur, professioneel toezicht en een evenwichtige belangenbehartiging kan ~~enerzijds~~ worden volstaan met specifieke publiekrechtelijke ~~sectorale~~ wetgeving en ~~anderzijds ook met de~~ sectorale governancecodes, die dan wel uitdrukkelijk op de leest van het maatschappelijk ondernemerschap moeten worden geschoeid. Door die governancecodes verbindend te verklaren in het semipublieke domein houdt de overheid voldoende controle op de inhoud van de codes.

In het verlengde van de voordracht van de heer Langejan, maar dan veel meer vanuit een civiel-~~rechtelijke~~ en ~~rechtspersoonvennootschaps~~rechtelijke optiek, wil ik aan de hand van ~~de~~ recente kabinetsvoorstellen om privaat kapitaal en ~~gereguleerde~~ winstuitkering in de curatieve zorg toe te staan illustreren op welke wijze maatschappelijk ondernemerschap daarvoor ~~ook~~ een oplossing kan bieden. In dat verband zal ik ook stelling nemen tegen de opvatting van de commissie dat de invoering van een flex-~~BVbv~~ met de mogelijkheid van stemrechtloze aandelen een realistische oplossing voor het financieringsvraagstuk in de zorg zou zijn. De heer Langejan heeft daar een duidelijke visie op, maar ik zal andere accenten leggen.

~~Tegen de achtergrond van de problematiek vormt de~~ mogelijkheid van winstuitkering voor ziekenhuizen ~~vormt~~ politiek en beleidsmatig al jarenlang een heet hangijzer. Het kabinet-Rutte heeft in het regeerakkoord resoluut de knoop doorgehakt. Naast een uitbreiding van het systeem van prestatiebekostiging wil het kabinet ook ~~echthet~~ ondernemerschap van ~~de~~ medisch specialisten, maar vooral ook van ziekenhuizen bevorderen. Dat moet onder andere gebeuren door de introductie van risicodragend kapitaal. ~~Dat gebeurt overigens met goedkeuring van onze voormalige minister van Financiën Wouter Bos, die inmiddels bij KPMG zijn politieke scepsis heeft laten varen en een warm voorstander is van deze kapitalistische aanpak.~~

In de curatieve zorg wordt voortaan winstuitkering toegestaan als, in algemene zin, aan een drietal randvoorwaarden wordt voldaan. Die moeten de publieke belangen van het zorgstelsel beschermen. Er wordt een tijdelijk uitkeringsverbod gedurende de eerste drie jaren van de investeringsperiode voorgesteld. Er moet een preventieve kwaliteits- en solvabiliteitstoets plaatsvinden alvorens uitkering van dividenden mogelijk is. Ten slotte - dit zat al langer in de pijplijn - wordt ~~heteen~~ early warning systeem bij ernstige financiële of

kwaliteitsproblemen voorgesteld, zodat de inspectie, de NZa en de overheid eerder op de hoogte zijn van calamiteiten en niet meer zoals bij Meavita, de IJsselmeerziekenhuizen, Philadelphia ~~en neem maar op~~ achteraf puin moeten ruimen. De kabinetsvoorstellen zijn in wezen gebaseerd op een tweetal financieel-economische rapporten. Het eerste is Ondernemerschap in de Zorg van prof. [Kees Cools](#), in het kader van het winstexperiment dat door de NZa in 2008 is [voorgesteldgeëntameerd](#). Recenter is een economisch onderzoek [uit 2010](#) van de SEO [Economisch Onderzoek \(Winst in de eigendomsstructuur\)](#) voor de Nederlandse Vereniging van ziekenhuizen (NVZ), waarin in wezen het systeem met de drie randvoorwaarden is uitgewerkt. In beide rapporten wordt uitgegaan van marktwerking als ~~een~~ dominant ordeningsmodel voor de curatieve zorg, waar [bij dus](#) ook winstmaximalisatie de leidende doelstelling voor ziekenhuizen vormt. Ziekenhuizen zijn in deze visie gewoon commerciële ondernemingen, met een winstoogmerk. ~~Ik weet niet in hoeverre dat aansluit bij de visie van de heer Langejan.~~ Dat neoklassieke marktorderingsmodel wordt voor de curatieve zorg door kabinet en de minister van VWS ~~ook~~ [kennelijk](#) overgenomen. Het rendement van ziekenhuizen kan na drie jaar gewoon worden uitgekeerd als maar wordt voldaan aan minimumkwaliteits- en ~~–~~ solvabiliteitseisen. ~~Het zou eens anders moeten zijn, zou ik zeggen!~~ Zeggenschapsrechten van private investeerders worden niet meer ingeperkt maar zij zullen in het kader van hun maatschappelijk verantwoord ondernemerschap [wel](#) rekening moeten houden met de publieke belangen van kwaliteit, toegankelijkheid en betaalbaarheid [van de zorg bij het realiseren van aandeelhouderswaarde](#). Het is een heldere visie, waarvan je van alles kunt vinden. Wat [echter](#) opvalt, is dat tegelijkertijd in het regeerakkoord, beter gezegd het gedoogakkoord, het kabinet en de regering toch weer in het kader van de nieuwe ~~wW~~ [et e](#) Cliëntenrechten [Z](#) zorg een hervorming van de governancestructuur van zorginstellingen wil doorvoeren. Met die nieuwe governancevoors [ch](#) riften [tellen](#) wordt dan vooral getracht om het interne toezicht uitgebreidere bevoegdheden toe te kennen. De raad van toezicht of de raad van commissarissen van zorgondernemingen, dus ook van ziekenhuizen, zal onder het nieuwe wettelijke regime van de ~~wW~~ [et e](#) Cliëntenrechten [z](#) Zorg dwingend-rechtelijk dienen te beschikken over bevoegdheden als benoeming, schorsing, ontslag, bezoldiging en ~~dé~~ [e](#) charge van zowel bestuurders als commissarissen. Daarnaast ~~zal~~ [ullen](#) ook de goedkeuring ~~en of~~ vaststelling van de jaarrekening, inclusief de jaarlijkse bestemming van de winst van de zorginstelling, worden neergelegd bij de raad van toezicht.

Inherent aan ~~dat~~ wettelijke governanceregime dat in ~~dat opzicht ongewijzigd wordt voorgesteld door de huidige minister maar dat in~~ wezen nog uit de koker komt van de vorige kabinetsperiode, van Balkenende ~~en Klink~~, is [dus](#) een inperking van essentiële zeggenschapsrechten van private vermogensverschaffers, waarmee [de toenmalige minister van VWS, Klink](#), indertijd heel bewust ~~de toenmalige minister van VWS, Klink~~, de publieke

belangen van kwaliteit, toegankelijkheid en betaalbaar in de zorg wilde waarborgen. ~~“De cowboys in de thuiszorg” was een veelgehoord voorbeeld.~~

Waar leiden nu deze twee in wezen tegenstrijdige ontwikkelingen in het kabinetsbeleid en de uitvoering in wetgeving toe bij ziekenhuizen die door middel van privaat kapitaal worden gefinancierd? Daar hanteert de overheid in wezen twee conflicterende ordeningsmodellen die de publieke belangen in de zorg moeten waarborgen: enerzijds een klassiek marktordeningsmodel met prestatiebekostiging, ~~waarop direct weer een budget wordt toegepast,~~ waarbij winstmaximalisatie centraal staat als doelstelling van deze ziekenhuizen ~~centraal staat~~, en anderzijds ~~toch weer,~~ via de wWet eCliëntenrechten zZorg, toch nog steeds een vorm van overheidsregulering, waarbij het maatschappelijk belang van de gezondheidszorg de centrale doelstelling van ziekenhuizen vormt en de invloed van private investeerders op strategische en financiële ondernemingsbeslissingen sterk wordt ingeperkt om hun financiële belangen niet te laten overheersen. Belangrijker is vanuit juridische optiek wellicht nog de constatering dat voor de plannen van het kabinet om privaat kapitaal en winstuitkering in de zorg in te voeren onder het huidige rechtspersonen- en vennootschapsrecht waarschijnlijk geen geschikte rechtsvorm beschikbaar zal zijn. De ~~T~~traditionele stichtings- en verenigingsvormen zijn hiervoor ongeschikt vanwege het wettelijk uitkeringsverbod, maar ook de BV en de coöperatie komen voor een privaat ziekenhuis niet meer in aanmerking als de voorstellen van de huidige wWet eCliëntenrechten zZorg ongewijzigd worden ingevoerd. De aandeelhoudersvergadering van een BV maar ook de ledenvergadering van ~~deeen~~ coöperatie, die thans in de zorg buitengewoon in de belangstelling staat, heeft wettelijk een aantal kernbevoegdheden, zoals benoeming en ontslag van bestuurders en commissarissen, respectievelijk de vaststelling of ~~en~~ goedkeuring van de jaarrekening. Die kernbevoegdheden kunnen niet aan de raad van commissarissen ~~toezicht~~ van een zorginstelling worden toegekend, zoals de wWet eCliëntenrechten zZorg dat eveneens dwingend rechtelijk gaat voorschrijven voor ziekenhuizen.

Het voorstel van de commissie in het rapport om inspiratie te zoeken bij de regeling van de winstbewijzen van het inmiddels ingetrokken wetsvoorstel maatschappelijke onderneming of gebruik te maken van de stemrechtloze aandelen na invoering van de flex-BVbv biedt daarvoor naar mijn mening geen realistisch perspectief. Die voorstellen staan niet alleen haaks op de beleidsplannen en het liberale marktmodel van het kabinet voor de financiering van private ziekenhuizen door risicodragend kapitaal, dat immers uitgaat van een combinatie van eigendom, risico, rendement en niet in de laatste plaats zeggenschap ten aanzien van essentiële ondernemingsbeslissingen, om daarmee ook sterkere prikkels voor een meer cliëntgerichte, innovatieve en kwalitatief hoogwaardiger zorg te realiseren tegen een lagere kostprijs, maar bovendien was nu een van de belangrijkste kritiekpunten op het ingetrokken ~~oude~~ wetsvoorstel maatschappelijke onderneming juist gericht op het

onthouden van vrijwel alle zeggenschap aan de risicodragende investeerders. Het ontbreken van invloed op strategische en financiële ondernemingsbeslissingen maakt de investeringsbereidheid in ziekenhuizen voor zover die al aanwezig is, uitermate twijfelachtig. Ik denk dat de benadering via de route van het [concept van](#) maatschappelijk ondernemerschap een beter alternatief vormt, als een rechtsvormneutraal [conceptorderingsmodel](#) dat ook van toepassing is op reguliere kapitaalvennootschappen en coöperaties als rechtsvorm van het private ziekenhuis. Maatschappelijk ondernemerschap maakt in mijn optiek private financiering van ziekenhuizen met winstuitkering mogelijk, weliswaar niet als centrale doelstelling maar als een effectief middel om die maatschappelijke doelstelling van een ziekenhuis of een ZWB te realiseren. De institutionele borging van de publieke belangen in de zorg ([kwaliteit, toegankelijkheid en betaalbaarheid](#)) kan naast publiekrechtelijke sectorale wetgeving zoals [BBSH](#) ~~en~~ WTZi [effectief](#) ~~vooral~~ worden gerealiseerd door zelfregulering, met name [door](#) de nieuwe [z](#)Zorgbrede [g](#)Governancecode 2010. Die code is immers expliciet gericht op het disciplineren van private vermogensverschaffers. De maatschappelijke doelstelling staat centraal en eventuele dividenduitkeringen mogen uitsluitend binnen dit doel en de maatschappelijke verantwoordelijkheid van het ziekenhuis plaatsvinden. In ~~die~~ codebepalingen voor de aandeelhouders- en de ledenvergadering wordt ook het handelen van de aandeelhouders van de BV en de leden van de coöperatie uitdrukkelijk genormeerd. Ik realiseer mij terdege dat ~~deze normstelling op grond waarvan omstandigheid dat~~ private investeerders bij het uitoefenen van hun zeggenschapsrechten en de vaststelling van het dividendbeleid de maatschappelijke doelstelling van het ziekenhuis in acht moeten nemen ~~-~~ kwalitatieve criteria betreft en dat die lastiger zijn te handhaven dan kwantitatieve voorzieningen maar zij hebben weer het voordeel van de flexibiliteit en kunnen ook meedemen met de exploitatie en de financieringsbehoefte van een ziekenhuis. Desalniettemin denk ik dat je die normstelling ook effectief kunt handhaven, allereerst door een wettelijke verankering van de [Zorgbrede g](#)Governancecodes, zoals [wij](#) dat ook ~~_~~ [met](#) [bij](#) de code-Tabaksblat [heeft plaatsgevonden hebben gedaan](#), en verder door een ~~veel~~ effectieve ~~vere~~ handhaving door de [g](#)Governancecommissie van het [s](#)Scheidsgerecht die belast is met de beslechting van ~~deze~~ geschillen [omtrent deze governancecode](#). Daarnaast staan ook civielrechtelijke middelen ter beschikking. Statutair kun je voorzien in vermogens- en winstklemmen ~~en~~ ~~maar~~ daarnaast [staan nog altijd hebben wij ook](#) de [algemene](#) vennootschapsrechtelijke rechtsmiddelen [ter beschikking](#), zoals aansprakelijkstelling van bestuurders en toezichthouders, een methodiek die wij ook bij de flex-BV ~~bv~~ herkennen, [met daarnaast](#) niet in de laatste plaats – de commissie is er wat terughoudend over – de toepassing van het enquêterecht. Inmiddels zijn [al in er](#) drie procedures ~~al in een vergaande staat. Er zijn~~ uitspraken [gedaan door](#) ~~van~~ de Ondernemingskamer, [namelijk](#) inzake Meavita, Sherpa en Zorgcentra de Betuwe, waar dit

enquête-instrument buitengewoon effectief is ingezet. Ik zie niet in waarom dit ook niet op het niveau van winstuitkering zou kunnen worden toegepast.

Ten slotte illustreert deze discussie over de rol van het private kapitaal en winstuitkeringen bij zorgondernemingen dat de vrij principiële stelling van de commissie *“maatschappelijke ondernemingen onderscheiden zich van andere ondernemingen doordat de winst niet uitgekeerd kan worden maar gereserveerd blijft en aangewend moet worden voor het maatschappelijk doel”* misschien toch enige relativering behoeft. De commissie is in ~~het rapport~~ daar zelf ook niet helemaal consequent in en ook de diverse wetgevingsinitiatieven laten een gevarieerd beeld zien. ~~In Als ik~~ de inleiding van prof. Stevens beluister ik een zekere, constateer ik de paradox: dat indien men als je het winstuitkeringsverbod als kenmerkende karakteristiek van de maatschappelijke onderneming bestempelt, dan ging het wetsvoorstel voor de nieuwe rechtsvorm van de maatschappelijke onderneming over heel-veel zaken ging maar voor een belangrijk deel juist niet over het fenomeen van de maatschappelijke onderneming, ~~althans voor een deel~~. De vraag is dan wel waarin de rechtvaardiging voor een andere fiscale behandeling van de maatschappelijke onderneming dan wel moet worden gezocht. Dat is echter gelukkig een fiscale problematiek die ik graag weer voorleg aan de commissie en de fiscale deskundigheid die in deze vergadering ruim vertegenwoordigd iszaal.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Hartelijk dank, prof. Houwen.

Thans is het woord aan de heer Strijker. Wij hebben hem gevraagd omdat hij werkzaam zijnde bij de Belastingdienst veel praktische ervaring heeft op het gebied van de toepassing van de vrijstelling in de Vpb, die ook voor dit onderwerp van belang is.

Mr. E.J.H. Strijker: Dank u wel, mijnheer de Voorzitter.

Als derde en laatste debater wil ik graag specifieker ingaan op de vennootschapsbelastingheffing van maatschappelijke ondernemingen. Uw vereniging houdt zich bezig met wetenschap, om deze reden heb ik met veel genoegen de uitnodiging aanvaard om vandaag het debat aan te gaan over de diverse vennootschapsbelastingaspecten met betrekking tot maatschappelijke ondernemingen in het preadvies.

De voorzitter heeft mij zo-even aangekondigd als werkzaam bij de Belastingdienst en dat is juist. Ik ben specialist vennootschapsbelasting en richt mij reeds vele jaren met name op het segment (middel)grote stichtingen en verenigingen. Echter, dit betekent niet dat ik vandaag spreek namens de Belastingdienst en/of het ministerie van Financiën. Alles wat ik hier ga zeggen is

op persoonlijke titel. Daarmee is de wetenschap ook het meest gediend.

Het preadvies van de commissie heb ik met veel interesse en genoegen gelezen, in het bijzonder de oplossingsvoorstellen met betrekking tot de geïnventariseerde knelpunten. Ik maak de commissie mijn complimenten voor het uitgebreide en deskundige rapport. In vervolg op dit rapport wil ik graag twee onderwerpen over het voetlicht brengen.

Ten eerste vraag ik mij na het lezen van het preadvies nog steeds af wat een maatschappelijke onderneming is en plaats ik vraagtekens bij de afbakening van dit begrip. Vervolgens wil ik ingaan op het voorstel van de commissie om de vrijstellingen te vervangen door een fiscale reserve.

Allereerst zal ik enkele woorden wijden, gezien de beperkte spreektijd, aan de (on-)beperkte onderworpenheid aan vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen. Ik vraag mij af waarom de Wet Vpb'69 met de beperkte onderworpenheid voor stichtingen en verenigingen nog steeds een uitzondering maakt op de hoofdregel van onbeperkte onderworpenheid die geldt voor alle andere lichamen. Is deze aantasting van de rechtsvormneutraliteit in de wet tegenwoordig nog wel te rechtvaardigen?

In het preadvies komt deze vraag ook aan de orde. De commissie is geen voorstander van de invoering van de onbeperkte onderworpenheid aan vennootschapsbelasting van alle stichtingen en verenigingen. Naar mijn mening past inmiddels, gezien alle ontwikkelingen sinds de jaren veertig in de vorige eeuw, een onbeperkte onderworpenheid aan vennootschapsbelasting voor stichtingen en verenigingen het best binnen de rechtsbeginselen. Daarbij zie ik als voordeel van onbeperkte onderworpenheid dat er minder mogelijkheden zijn voor belastingarbitrage, waardoor diverse complexe regelingen, zoals een door de commissie voorgestelde "terbeschikkingstellingsregeling in de vennootschapsbelasting", niet nodig zullen zijn. De praktische bezwaren van de commissie tegen onbeperkte onderworpenheid zijn daarbij eenvoudig weg te nemen met een drempel op grond van doelmatigheidsoverwegingen, waardoor de kleine lichamen buiten de belastingheffing blijven, noch aangifte voor de vennootschapsbelasting hoeven te doen.

Dit debat gaat over de "maatschappelijke onderneming". Hiermee wordt niet bedoeld de nieuwe rechtsvorm zoals gedefinieerd in het inmiddels ingetrokken wetsvoorstel. Afbakening van een begrip is zeker bij het formuleren van wetgeving een moeilijk proces en dit geldt ook zeker voor het fiscale begrip "maatschappelijke onderneming". De commissie omschrijft

in het preadvies het fenomeen “maatschappelijke onderneming” in plaats van het begrip te definiëren. Dit lijkt direct al een valse start. Immers, voor de discussie over de maatschappelijke onderneming is het uiteraard van belang om te weten over welke ondernemingen, lichamen en/of activiteiten we het hebben.

Ter afbakening van het fenomeen “maatschappelijke onderneming” geeft de commissie een aantal kenmerken waaraan dit fenomeen herkend kan worden. Één van de kenmerken is dat zij een bepaalde maatschappelijke taak verrichten of een publiek belang behartigen. Een bijzonder aspect van “maatschappelijke ondernemingen” is dat bij de behartiging van de maatschappelijke of sociale taak een onderneming wordt geëxploiteerd en aldus bedrijfsmatige en/of commerciële activiteiten worden verricht. De beschrijving van de figuur is dus enigszins vaag. Het begrip “maatschappelijke onderneming” steunt op voorbeelden, zoals onderwijsinstellingen, woningcorporaties en zorginstellingen. Of een definitie gemist kan worden bij het maken en uitvoeren van wetgeving voor deze specifieke groep ondernemingen betwijfel ik. Ook na het preadvies is er derhalve nog voldoende stof voor debat.

Wat wil de commissie van de fiscale wetgever? Wat kan in de fiscale wetgeving voor deze groep geregeld worden zonder scherpe definiëring? De maatschappelijke onderneming is niet te herkennen aan de rechtsvorm. In veel gevallen zal gebruik worden gemaakt van de rechtsvorm stichting en in mindere mate van de vereniging. Deze rechtsvormen lenen zich echter voor veel meer organisaties en activiteiten.

De commissie is van mening dat de discussie of een onderneming als een “maatschappelijke onderneming” heeft te gelden en mogelijk voor fiscale faciliteiten in aanmerking kan komen vooral zal gaan over de vraag welke activiteiten het maatschappelijk belang dienen. Hoewel de discussie zich niet tot deze vraag zal beperken is de kernvraag (wederom): Wat is een maatschappelijk belang.

Niet alleen de rechter worstelt met de invulling van het begrip algemeen maatschappelijk belang, onder andere wanneer bedrijfsmatige activiteiten ten behoeve van particulieren worden verricht, maar ook in de uitvoeringspraktijk levert het feit dat het begrip tot op heden weinig concreet is veel discussies op. Zijn de activiteiten van woningcorporaties en zorginstellingen voldoende gericht op het algemeen maatschappelijk belang en, zo ja, kan dit dan ook worden

gezegd van de activiteiten van vervoersbedrijven en energiemaatschappijen? Kan van zgn. systeembanken gezegd worden, mede gelet op de recente overheidssteun, dat zij het algemeen maatschappelijk belang dienen? Waarlangs moeten wij de meetlat leggen om te kunnen concluderen of een activiteit past binnen dit begrip?

Feit is dat de uitvoeringspraktijk ook nu reeds moet werken met vergelijkbare wettelijk niet gedefinieerde open normen, zoals in artikel 5 Wet Vpb '69 (algemeen nut) en artikel 6 Wet Vpb '69 (algemeen maatschappelijk belang). Vaak wordt aangenomen dat een open norm kan "meeademen" met de maatschappelijke ontwikkelingen, zonder de verplichting tot wettelijke aanpassing. De invulling moet zich dan in de uitvoeringspraktijk en jurisprudentie ontwikkelen, met veel rechtsonzekerheid en discussies tot gevolg, waarbij door de staatssecretaris van Financiën het begrip vaak beperkt wordt uitgelegd, mede door de budgettaire aspecten die zijn gemoeid met de open norm. De jurisprudentie bewijst dat het abstracte begrip "algemeen maatschappelijk belang" zich maar moeilijk laat ontwikkelen tot consistente rechtsregels.

In dergelijke gevallen zou een oplossing kunnen zijn dat de wetgever (vervolgens) meer duidelijkheid geeft over de uitleg van de desbetreffende open norm.

Blijkens de jurisprudentie is de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang niet een werkzaamheid waarbij de belangen van een particulier of beperkte groep worden behartigd. Het spanningsveld hierbij is dat het algemeen belang van een organisatie wordt gewogen ten opzichte van het particulier belang van de afnemer van de door de organisatie geleverde prestatie. De vraag is hoe deze prestaties ten opzichte van elkaar beoordeeld moeten worden en of dit eigenlijk wel kan.

Een actuele discussie is bijvoorbeeld de kwalificatie van woningcorporaties als algemeen nut beogende instelling (ANBI). Duidelijk is dat met het verhuren van woningen het persoonlijk belang van huurders wordt gediend. Het aangaan van de individuele huurcontracten is een kernactiviteit van de woningcorporaties. Staat hiermee het particulier belang op de voorgrond (standpunt Belastingdienst) of moet dit particuliere gerief worden gezien als een uitvloeisel van het door de woningcorporaties nagestreefde algemene maatschappelijke belang, namelijk het zonder winstoogmerk verhuren van goede en betaalbare woningen, het

standpunt van de woningcorporaties.

Zowel in beroep als in hoger beroep is de Belastingdienst in het gelijk gesteld. Hierbij heeft het Hof de argumentatie van de rechtbank overgenomen en geconcludeerd dat (deze) verhuur geen werkzaamheid is die op zichzelf rechtstreeks het algemeen maatschappelijk belang raakt.

De advocaat-generaal is het niet eens met de hofuitspraak, waarbij verschil van mening bestaat of het aannemelijk dient te zijn dat de woningcorporatie met haar werkzaamheid het algemeen belang rechtstreeks dient, of dat zij het algemeen belang rechtstreeks beoogt. Vervolgens is dan de vraag aan de orde in hoeverre met de werkzaamheden feitelijk het algemeen belang in een percentage ten opzichte van de andere belangen wordt gediend. Hoe deze grens moet worden bepaald is overigens onduidelijk: welke maatstaf (omzet, winst, manuren, geïnvesteerd vermogen in activa) dient te worden gehanteerd? Enfin, het oordeel is aan de Hoge Raad. Kan deze de gewenste duidelijkheid verschaffen? Welke gevolgen heeft dit oordeel van de Hoge Raad vervolgens, bijvoorbeeld voor de afbakening van het begrip maatschappelijke onderneming, maar ook voor bepaalde faciliteiten in de Wet Vpb'69? Immers, het heeft ongetwijfeld budgettaire effecten als de woningbouwcorporaties als een ANBI gekwalificeerd worden en daardoor gebruik kunnen maken van fiscale faciliteiten zoals artikel 12 Wet Vpb'69 (herbestedingsreserve) en artikel 9, lid 1, letter h, Wet Vpb'69 (aftrek uitkeringen of uitgaven aan een ANBI). Is dit in lijn met hetgeen de wetgever bij de introductie van deze artikelen heeft beoogd, of zal de wetgever deze faciliteiten alsdan gaan beperken?

Hoe verhoudt deze discussie inzake de kwalificatie tot ANBI van woningcorporatie zich bijvoorbeeld tot de kwalificatie van een ziekenhuis als ANBI? Ook bij een ziekenhuis zie ik met dankbaarheid voor de goede zorg als afnemer van de medische prestatie mijn particuliere belang gediend als bijvoorbeeld mijn gebroken vinger weer is gezet en gespalkt. Toch wordt dat ziekenhuis wel als een instelling van algemeen nut gezien door de wetgever. Kortom, met welke maat moet worden gemeten?

Samenvattend constateer ik dat het niet altijd meevalt om de consistentie in de rechtsontwikkeling te zien. Vaak lijkt bij de invulling van de open normen op het gebied van algemeen nut en algemeen belang het gevoel in de onderbuik maatgevend te zijn, waarmee niet alleen de belastingwetenschap niet is gediend.

Hoewel de commissie geen voorstander is van de invoering van een onbeperkte belastingplicht voor de Vpb van stichtingen en verenigingen geeft de commissie in het preadvies aan, dat zij van mening is dat vanuit het oogpunt van gelijke behandeling en toepassing van het neutraliteitsbeginsel een integrale vennootschapsbelastingplicht van maatschappelijke ondernemingen is te prefereren door middel van een fictie in de Wet Vpb '69, zoals bij de woningcorporaties is gedaan. Om vervolgens het verschil tussen een private marktpartij en een maatschappelijke onderneming in de vennootschapsbelasting tot zijn recht te laten komen, is naar de mening van de commissie, al dan niet per sector, een faciliteit noodzakelijk. Hierbij geeft de commissie er de voorkeur aan om in de Wet Vpb '69 specifiek aan te geven voor welke lichamen en/of activiteiten recht bestaat op een faciliteit. Verder is de commissie er een voorstander van om voor "maatschappelijke ondernemingen" de vrijstellingen te vervangen door een reserve die vergelijkbaar is met de herbestedingsreserve van het huidige artikel 12 Wet Vpb '69, een reserve voor bekleemd vermogen voor continuïteitsrisico's en investeringen.

Het voorstel de vrijstellingen te vervangen door een fiscale reserve omarm ik, met name omdat het naar mijn mening vanuit maatschappelijk oogpunt niet wenselijk is dat belastingvoordelen als gevolg van een vrijstelling (ingegeven door het algemeen maatschappelijk belang/nut), onbeperkt kunnen worden opgepot en aldus niet productief in het algemeen belang worden aangewend. Dit geldt overigens niet alleen voor "maatschappelijke ondernemingen". Dit nadeel wordt nog versterkt, omdat geen sprake is van belastinguitstel, maar als gevolg van de vrijstelling direct afstel van Vpb-heffing wordt verleend. De huidige Wet Vpb '69 kent geen mechanisme waardoor alsnog kan worden geheven indien niet meer aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt voldaan. Met het voorstel de vrijstelling te vervangen door een fiscale reserve kan een instrument worden ontwikkeld waarmee invulling kan worden gegeven aan de aanwending van deze ten laste van de fiscale winst gevormde reserve. Op grond van het doel van deze faciliteit dienen voorwaarden onder andere te waarborgen dat de door de "maatschappelijke onderneming" gedoteerde bedragen aan de fiscale reserve ook daadwerkelijk en controleerbaar ten behoeve van het doel van de faciliteit worden ingezet. Bovendien is het voordeel dat de Vpb-claim op deze wijze in beginsel behouden blijft indien niet aan de voorwaarden wordt of is voldaan. Uitkeringen aan eventuele investeerders kunnen niet uit deze fiscale reserve worden gedaan. Immers, het is een bekleemde reserve. Dergelijke uitkeringen worden alsdan uit de belaste winst (voor de vennootschapsbelasting) verstrekt.

Het meest praktisch is naar mijn mening om naast de faciliteit van artikel 12 Wet Vpb'69 een reserve beklemd continuïteitsvermogen te overwegen. Immers, het principe van concurrentiegelijkheid is en blijft in de Wet Vpb'69 van groot belang; ook bij het faciliteren door middel van een reserve. Voorkomen dient te worden dat de niet-“maatschappelijke ondernemingen” als gevolg van de faciliteit in termen van concurrentie nadeel hebben.

Directe concurrentievervalsing zal naar mijn mening niet zo snel aan de orde zijn, indien het belastingvoordeel niet mag worden aangewend ten behoeve van een versterking van de marktpositie en/of vergroting van het marktaandeel, maar ten behoeve van continuïteitsrisico's dient te worden gereserveerd. Indirect kan de “maatschappelijke onderneming” wel het voordeel hebben misschien iets goedkoper te kunnen lenen, maar of dit in het algemeen tot een concurrentieverstoring zal leiden, dat vraag ik me af. De nieuwe faciliteit zou dan moeten inhouden dat de overschotten mogen worden gereserveerd voor de dekking van continuïteitsrisico's. De investeringsaftrek wordt alsdan geregeld in artikel 12 Wet Vpb. Het huidige artikel 12 Wet Vpb'69 geeft onder bepaalde voorwaarden de mogelijkheid fiscaal te reserveren voor investeringen en voor uitgaven ter zake van projecten voor zover het lichaam daardoor naar verwachting een verlies zal leiden (dat wil zeggen dat een reserve kan worden gevormd voor de gecalculeerde toekomstige verliezen op bepaalde projecten).

Artikel 12 Vpb geeft nu reeds een oplossing voor een financieringsvraagstuk dat naar de mening van de wetgever niet verzwagd moet worden met heffing van vennootschapsbelasting. De wetgever heeft de toepassing van de herbestedingsreserve aan bepaalde voorwaarden gebonden: het is geen fiscale reserve waarmee zonder verder enige beperking winsten gedurende, in dit geval, drie jaar gereserveerd kunnen worden. In de opzet van de regeling wordt de reservering altijd gekoppeld aan een bepaalde concrete toekomstige gebeurtenis; een investering in een bedrijfsmiddel of een gecalculeerd verlies op een bepaald project.

In de uitvoeringspraktijk is er een constant verzoek om in ieder geval een buffervermogen voor continuïteitsrisico's te mogen vormen ten laste van de belaste winst. De huidige Wet Vpb'69 geeft daartoe geen mogelijkheden. Een rechtvaardiging om voor “maatschappelijke ondernemingen” een dergelijke reserve te introduceren in de Wet Vpb'69 zou kunnen zijn dat “maatschappelijke ondernemingen” werkzaam zijn in het algemeen belang, dan wel een maatschappelijke taak uitoefenen met specifieke overheidsbemoediging, ten behoeve van deze taak een reserve voor algemene continuïteitsrisico's dienen aan te houden (bijvoorbeeld bepaald door een toezichthouder) en “de maatschappij”, u en ik, een belang heeft bij de continuïteit van de werkzaamheden van “maatschappelijke ondernemingen”.

Doel en de rechtvaardigheidsgronden van een dergelijke faciliteit vereisen naar mijn mening dat de dotatiemogelijkheden aan deze fiscale reserve worden gemaximeerd, bijvoorbeeld als de “maatschappelijke onderneming” meer eigen vermogen heeft dan noodzakelijk is voor de bepaalde continuïteitsrisico’s, of in termen van de Europese regelgeving: ten behoeve van haar diensten van algemeen (economisch) belang, waardoor de rechtvaardiging voor de Vpb-faciliteit vervalt dan wel een verboden staatssteunrisico kan opleveren. Maar hoe bepaal je zo’n maximaal continuïteitsvermogen (reserve) objectief? In de verschillende sectoren zoals wonen, zorg en onderwijs worden niet-fiscale maatstaven ontwikkeld door toezichthouders ten behoeve van de continuïteit van “maatschappelijke ondernemingen” om te bepalen of het vermogen van een instelling toereikend is, te groot of te klein is.

De commissie stelt voor dat in de fiscale regelgeving bij die maatstaven zou kunnen worden aangesloten alsmede dat op dit punt een nadere afstemming plaatsvindt tussen ministeries die verantwoordelijk zijn voor de toezichtregels en de fiscale wetgever om tot een goede beschrijving van de voorwaarden voor deze reserve te komen. Ik denk dat een dergelijke bepaling en afstemming in de uitvoeringspraktijk in zeer goede aarde zal vallen.

Samenvattend concludeer ik dat in een tijd dat nagedacht wordt of artikel 5 Wet Vpb ’69 moet worden herzien het voorstel van de commissie om voor “maatschappelijke ondernemingen” de vrijstellingen in artikel 5 Wet Vpb ’69 te vervangen door een fiscale reserve bijzondere aandacht verdient. Hierbij kan ik mij zelfs voorstellen dat dit zich niet alleen hoeft te beperken tot de vrijstellingen van “maatschappelijke ondernemingen”, maar ook kan gelden voor andere vrijstellingen in artikel 5 van de Wet Vpb ’69.

3. Beantwoording van de debaters

Prof.dr. S.A. Stevens: Voorzitter. Ik dank de debaters voor de prikkelende commentaren en vragen. Ik popel natuurlijk om te reageren. Wij hebben ervoor gekozen om het antwoord zoveel mogelijk te verdelen over de commissieleden. Over één vraag wil ik zelf nog wat zeggen, namelijk over de definitie van de maatschappelijke onderneming. Enkele debaters refereerden daar aan. De commissie heeft niet gekozen voor een definitie. Wij hebben ons afgevraagd of dat dan niet problematisch is. Wil je een wettelijke regeling voor een maatschappelijke onderneming maken, dan moet je aan het eind van de dag wel weten waar je het over hebt. Je ontkomt er niet aan om een zekere afbakening te maken. Dat is volstrekt logisch. Wij hebben langdurig gediscussieerd of wij nu moesten kiezen voor een wettelijke definitie of niet. Wij hebben er niet voor gekozen omdat er uiteindelijk politieke keuzes zouden moeten worden gemaakt. Voor welke activiteit neem je wel of niet een fiscale faciliteit op? Aan de hand van die keuzes moet je uiteindelijk een definitie maken. Dat

betekent dat je niet op voorhand een generieke definitie kunt geven. Je bent afhankelijk van de uiteindelijke concrete invulling.

Om de discussie te inspireren en een oriëntatie te hebben waar wij naartoe wilden, hebben wij wel aangegeven dat er voor de maatschappelijke onderneming wat ons betreft twee cruciale elementen zijn. Ik zeg dit vooral ook tegen prof. Houwen. Het gaat niet alleen om wel of geen winst kunnen uitkeren, het gaat ook om een specifiek karakter van de activiteiten. Het moet om maatschappelijke of publieke activiteiten die in een bepaalde gereguleerde context worden verricht gaan. In combinatie met een instelling maakt dat een maatschappelijke onderneming bijzonder ten opzichte van een commerciële onderneming. Vervolgens zul je moeten bepalen of bijvoorbeeld een ziekenhuis, een aanbieder van zorg, een maatschappelijke onderneming is waarvoor een faciliteit gerechtvaardigd is of dat misschien de verzekeraar dat is. Moet het misschien de woningcorporatie zijn? Dat zijn concrete politieke keuzes. Daarom hebben wij niet gekozen voor een definitie.

Ik geef nu graag het woord aan Peter-Jan Tuk.

Drs. P.J.B. Tuk: Ik ga graag in op de stellingen van de heer Langejan, daarbij voortbordurend op wat Stan Stevens zojuist aangaf. Wij hebben bewust gekozen voor het begrip, het fenomeen maatschappelijke onderneming, maar wij hebben daarbij in elk geval niet de zorgverzekeraar voor ogen gehad als maatschappelijke onderneming. Wij hebben ook zo onze vraagtekens of in het maatschappelijk debat dat vanuit het Platform maatschappelijke ondernemingen gevoerd is, de zorgverzekeraar als de maatschappelijke ondernemer gezien zou worden. Wij betwijfelen of bij de invoering van de nieuwe Zorgverzekeringswet, bij de vraag of fiscale faciliteiten nodig zijn en bij de door prof. Houwen voorgelezen tekst van artikel 5 tegen het parlementaire licht zou zijn gehouden of de zorgverzekeraar als maatschappelijke ondernemer gezien zou worden. Ook is het de vraag of het publiek de zorgverzekeraar als maatschappelijke ondernemer zou ervaren. Wellicht kom ik zo meteen nog terug op de eerste stelling van de heer Langejan, maar dan aan de hand van de inhoud van de tweede stelling.

Wij hebben de tweede stelling als volgt vertaald. Eigenlijk is voor een maatschappelijke onderneming helemaal geen prijsstelling of faciliteit nodig. Net als aan elke andere ondernemer kan een belastingplicht worden opgelegd. In concurrentie treden is het beste middel om met elkaar te strijden. Elke vrijstelling of fiscale faciliteit werkt daarbij verstoring en hoort er dus niet thuis. Gelet op de zorgverzekeraars is dat verhaal te volgen, maar wij hebben het bijvoorbeeld ook over onderwijs. Universiteiten concurreren ook met elkaar. Moeten het leerlingen bij elkaar weggapen, het bieden van het beste onderwijs en het feit dat Nederland onderwijsgeld investeert in universiteiten, hogescholen, vwo en basisscholen ertoe leiden dat deze organisaties integraal belastingplichtig zijn, zonder

faciliteiten? Wij trekken in ons rapport bewust het onderwerp maatschappelijke onderneming breed, maar tegelijkertijd geven wij aan dat er op grond van sectorale regelgeving ruimte moet zijn om overheidsgeld of publiek geld op een bepaalde manier te kunnen blijven faciliteren voor de winstbelasting, de vennootschapsbelasting. Daarmee is het cirkeltje rond. Er zal hier geen discussie over zijn dat het geld voor universiteiten en hogescholen publiek geld is, maar ook het geld voor zorg is, zij het met een bijzonder ingewikkeld financieringsverhaal, gewoon publiek geld.

Mevr. mr. drs. A. van Dijk MRE: De heer Strijker heeft drie dingen gezegd waarop wij willen ingaan. Het eerste is dat hij geen rechtvaardigingsgrond ziet om verenigingen en stichtingen buiten de regeling te houden. Zij moeten integraal belastingplichtig worden. Op zichzelf zijn wij het daarmee eens. Dan kan blijken dat de carnavalsvereniging van Stan onder de heffing valt. De heer Strijker heeft daar een praktische oplossing voor, namelijk het invoeren van een drempel. Wij hebben eveneens voor een praktische oplossing gekozen, omdat wij dezelfde problemen voorzagen. Wij hebben niet voor een drempel gekozen. Ten eerste is het probleem hoe je een drempel moet vaststellen. Moet je een soort fiscale opstelling maken? Ga je je aansluiten bij begrippen als commerciële diensten en omzet? Als je echt wilt bewerkstelligen dat dit soort instellingen buiten de heffing vallen, zal de drempel erg hoog moeten zijn. In feite komt dat volgens ons neer op een soort integrale vrijstelling. Daarom hebben wij gekozen voor een andere pragmatische oplossing, namelijk een vrijstelling. Om belastingarbitrage tegen te gaan sluiten wij aan bij het huidige "indien en voor zover"-criterium, met flankerende maatregelen in de sfeer van de TBS-regelingen. Wij stellen geen drempel in, maar de achterliggende gedachte delen wij.

De heer Strijker worstelt met de invulling van het begrip algemeen nut/algemeen belang. Dat doen wij ook en wij niet alleen. Het blijkt ook uit de jurisprudentie zoals de heer Strijker goed samenvatte. Dat is van belang, juist omdat maatschappelijke ondernemingen belastingfaciliteiten claimen die in het leven zijn geroepen voor algemeen nut en algemeen belang beogende instellingen. Je kunt je afvragen of die faciliteiten ook voor maatschappelijke ondernemingen bedoeld waren. Naar onze mening is daarvoor een andere oplossing mogelijk, namelijk juist door het verwoorden van de faciliteiten, het specifiek benoemen van dit soort types maatschappelijk ondernemen en het uitsluiten van instellingen waarvan de wetgever vindt dat zij die faciliteiten niet moeten kunnen claimen. Dan neem je voor het maatschappelijk ondernemen in elk geval de discussie weg over algemeen nut en algemeen belang. Dat is dan nog wel van belang voor de fiscaliteit in het algemeen, maar niet meer voor het claimen van faciliteiten.

De laatste stelling is dat naast artikel 12 een continuïteitsreserve mogelijk zou moeten zijn. Ook dat sluit aan bij onze beleving. Wij pleiten voor een reserve van bekleemd vermogen.

Wij zien echter niet helemaal of het wat toevoegt om dit naast artikel 12 in te voeren. Wij zouden dan twee reserves krijgen, met elk eigen criteria, een eigen invulling en een eigen administratieve verwerking. Volgens ons kan de reserve bekleemd vermogen ook wel worden vertaald als continuïteitsreserve. Het hangt grotendeels wel samen.

Prof.dr. S.A. Stevens: Er schoot mij nog een punt te binnen. Een probleem bij het werken met een drempel is dat je dan natuurlijk nog wel arbitragemogelijkheden openhoudt voor zover je onder de drempel activiteiten hebt. Het is dus niet zonder meer een alternatief voor de terbeschikkingstellingsregeling die wij hebben voorgesteld. Aan de ene kant moet de drempel voldoende hoog zijn om de carnavalsvereniging en de harmonie buiten de heffing te houden maar tegelijkertijd geldt dat als de drempel erg hoog wordt ruimte ontstaat voor arbitrage. Men kan zeggen dat het niet uitmaakt en dat je als wetgever accepteert dat het zich binnen een beperkte marge beweegt. Het is echter de consequentie van het werken met een drempel.

Ellen Overes zal reageren op de civielrechtelijke punten uit de bijdrage van prof. Houwen.

Mevr. mr. C.H.C. Overes: Het gaat dan vooral over de eerste stelling van prof. Houwen. Als ik die stelling lees concludeer ik dat wij het helemaal niet met elkaar oneens zijn. Hij stelt aan het begin dat het civielrechtelijke deel vooral een rechtsvormdiscussie is geworden en dat dit heel erg jammer is. Je kunt je afvragen hoe dat komt. Toen wij met het werken aan het rapport begonnen was de vraag of er voor maatschappelijk ondernemen speciale regels moeten komen en, zo ja, moet het dan een speciale rechtsvorm zijn of moet er certificering komen. In het voorontwerp was al duidelijk dat er een herkenbare vorm moet komen voor maatschappelijke ondernemingen. Er werd vooral een discussie gevoerd over de rechtsvorm. Toen uiteindelijk het voorstel kwam, zagen wij dat het een modaliteit werd van een vereniging of stichting. Wij hebben maatschappelijke ondernemingen opgevat als instellingen met een maatschappelijke doelstelling die vooral in stand worden gehouden door stichtingen en in mindere mate door verenigingen, BV's en coöperaties. Het feit dat ons verhaal die insteek had is vooral daardoor gekomen. Ik geloof dat je inderdaad kunt zeggen dat het vooral een privaatrechtelijk ordeningsinstrument voor de governance voor maatschappelijke dienstverleningsorganisaties. Kijk je naar de regeling van de maatschappelijke onderneming zoals die was vervat in het wetsvoorstel zie je dat het vooral de governance van de instellingen betreft, met de verplichte instelling van een raad van toezicht, verdeling van de bevoegdheden met het bestuur en een verplichte belanghebbendenvertegenwoordiging. Als de maatschappelijke onderneming ook nog winstbewijzen uitgeeft, is er ook nog een

vergadering van winstbewijshouders. Het is dus vooral een regeling betreffende de governance van de instelling geworden. Er bleek in de samenleving echter onvoldoende draagvlak om voor de maatschappelijke onderneming te kiezen voor die modaliteit en het voorstel is uiteindelijk ingetrokken. Voor verschillende sectoren, zowel het onderwijs, de zorg als de volkshuisvesting, is nu half mei een wetsvoorstel ingediend dat de governance van de instellingen regelt. Voor het onderwijs kennen wij die bepalingen ook, zij het dat wat betreft de invulling veel aan de instellingen zelf is overgelaten, ook weer door middel van de codes. Die codes spelen voor de zorgsector een belangrijke rol. De zorgbrede governancecode mag rekenen op een groot draagvlak bij de zorginstellingen. Ook voor woningcorporaties kennen wij governanceregels en ook daar is zelfregulering heel erg belangrijk. Ik denk dan ook dat ik het helemaal eens ben met de stelling. Ik ben het ook met prof. Houwen eens dat het vooral van sectorale regelgeving moet komen. Het wetsvoorstel maatschappelijke onderneming dat is ingetrokken regelde de maatschappelijke onderneming voor al die verschillende sectoren. Zij zijn echter zo verschillend dat één wettelijke regeling daarvoor niet volstaat. Met de door prof. Houwen bepleite keuze om voor de verschillende sectoren de governance voor de instellingen per sectorale wet te regelen en dit te laten uitwerken in codes die de instellingen zelf opstellen ben ik het eens.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Wil de heer Langejan wellicht nog reageren?

Mr. drs. T.W. Langejan: Heel graag, mijnheer de Voorzitter. Ik zou hierover een hele dag kunnen praten.

Ik zou eigenlijk willen beginnen wat de vraag wat de commissie eigenlijk tegen verzekeraars en meer in het bijzonder zorgverzekeraars heeft. In het antwoord proef ik een beetje dat de titel maatschappelijke onderneming een soort van sociaal wenselijk etiket is en dat het daarom treurig is als iemand je dat etiket afneemt. Het argument is dan dat men denkt dat het publiek dat niet begrijpt. Dat ben ik met u eens maar dat vind ik in dit wetenschappelijke debat geen argument. In de zorgsector kennen alleen de zorgverzekeraars allemaal de vorm van een onderlinge waarborgmaatschappij. Ik heb nog nooit van een maatschap van medische specialisten gehoord die zich aan het eind van het jaar gingen beraden over de vraag hoe zij het bijeengegaarde vermogen zouden gaan delen met hun klanten.

Wil je iets gaan betitelen als maatschappelijke onderneming dan wek je daarmee de indruk dat je via het regelen van de governance van een instelling publieke doelen kunt zekerstellen. Ik ben het met u eens – het zou in een zaal met toehoorders uit de zorg niet worden gepikt - dat in de zorg allemaal publiek geld omgaat, publiek geld dat overigens niet naar de instellingen stroomt maar naar de zorgverzekeraars. Zij zijn degenen die de

instellingen betalen. In mijn opinie – dat is ook al onderbouwd in een SER-advies – gaat het dan vooral om de vraag of wij die publieke doelen kunnen definiëren. Wat willen wij in termen van output als publiek geregeld hebben? Het is minder interessant dat wij ons intensief bemoeien met de wijze waarop die publieke goederen worden geregeld. In het laatste geval lopen wij namelijk het risico dat een instelling een perfecte governance heeft en zich perfect houdt aan het niet maken van winst maar verder slechte zorg levert. Zijn wij daar dan blij mee?

Op dit ogenblik is het zorglandschap, ook in ziekenhuisland, heel erg divers. Instellingen die u kent als ziekenhuis bestaan waarschijnlijk uit een conglomeraat van zelfstandige behandelcentra, maatschappen die op meerdere locaties werken, een onroerendgoed-bv en nog wat moois in de kerstboom. Wil je gaan differentiëren wat daaraan maatschappelijk is en wil je dat onderscheiden van een bedrijf als VisionClinics, dat staaroperaties van hoge kwaliteit uitvoert tegen lage prijzen, dan weet ik niet hoe nuttig dat is. Ik kan wel een probleem definiëren bij een bedrijf als VisionClinics maar dat zit niet in de kwaliteit maar bijvoorbeeld wel in de vraag hoe wij de zorgvraag in de hand kunnen houden. Daarover hebben wij het niet gehad.

Prof.dr. S.A. Stevens: Inderdaad is het wetenschappelijk niet relevant of het maatschappelijk begrepen wordt. Een probleem is wel waar deze redenering exact toe leidt. Als ik het goed begrijp, stelt deze redenering het level playing field voorop. Een ziekenhuis is dan eigenlijk niet anders dan een koekjesfabriek en produceert gewoon. Ik begrijp dat op zichzelf. Het geldt dus ook voor de woningcorporatie, die trouwens al integraal belastingplichtig is. Die corporatie is niets anders dan een verhuurder en/of bouwer van vastgoed. Het geldt ook voor onderwijsinstellingen en universiteiten. Uiteindelijk moet een onderwijsinstelling niets anders doen dan zorgen voor opleiding en vorming van scholieren of studenten. De redenering van de heer Langejan is dat je voor al dat soort instellingen nooit een vrijstelling behoeft te hebben en dat zij integraal belastingplichtig zijn.

Mr.drs. T.W. Langejan: Ik denk dat de redenering voor de zorg klopt. Dat kan ook omdat wij in de zorg hebben gekozen voor een model waarbij wij een verzekeraar publieke middelen laten beheren en die verzekeraar als het ware diverse producenten uitnodigt om tegen een bepaalde prijs bepaalde producten te leveren. In het onderwijs ligt dat heel anders, want daar hebben wij die keuze niet gedaan.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Heeft prof. Houwen in het antwoord van de commissie nog aanleiding gevonden voor een reactie.

Prof. mr. L.G.H.J. Houwen: Ik kan heel kort zijn omdat ik begrijp dat wij het op veel fronten eens zijn. Dat is heel mooi. Ik ben overigens niet [alleen maar](#) enthousiast over al die sectorale regelgeving. Het probleem met het wetsontwerp voor de maatschappelijke onderneming was misschien in de kern nog niet zozeer het wetsontwerp zelf, hoewel [men](#) daarbij [vanuit een juridisch](#)-technische optiek allerlei vraagtekens kan plaatsen, als wel de omstandigheid dat het wetsontwerp vervolgens weer volledig werd dichtgeregeld door een verwijzing naar sectorale regelgeving, zoals een nieuw BBSH en een nieuw uitvoeringsbesluit WTZi. Daardoor kreeg je een stapeling van wetgeving waarbij de sectorale regelgevers, de ministeries, zich onvoldoende rekenschap gaven en geven van het feit dat er inmiddels ook een algemeen wettelijk kader was. Mijn kritiek betreft [dus](#) in de eerste plaats [deze mogelijke](#) stapeling van regelgeving en in de tweede plaats het feit dat de echt lastige problemen – [zoals een van de lastigste problemen betreft](#) de vraag hoe wij omgaan met de belanghebbendenvertegenwoordiging, wat haar samenstelling is, wat haar bevoegdheden zijn en op welke manier wij de betrokkenheid van alle stakeholders kunnen borgen – op het bordje van de instellingen werden gelegd door middel van de codes. Daar waar de wetgever en de ministeries geen oplossing zagen werd [het](#), net zoals [indertijd](#) met het enquêterecht [bij](#) zorginstellingen is gebeurd, [de problematiek weer bij de sector neergelegd op het bord van de instellingen gelegd](#).

Ik was [overigens](#) buitengewoon benieuwd of u ook mijn standpunt deelt dat [de regeling van het ontlenen van inspiratie aan](#) de winstbewijzen van de maatschappelijke onderneming of de stemrechtloze aandelen [in het kader van de flex-BV](#) voor de oplossing van het privaat kapitaal en de winstuitkering in de zorg een minder goed alternatief is.

Mevr. mr. A.J. van der Kuyf: Wij hebben de stemrechtloze en de winstrechtloze aandelen in ons stuk niet zozeer genoemd als oplossing voor de winstuitkering in de zorgsector als wel als alternatief voor de winstbewijzen zoals die bij de stichting VSMO werden genoemd, waarbij weer een nieuw orgaan werd geïntroduceerd, namelijk de vereniging van winstbewijshouders met allerlei rechten. Wij dachten dat je dat beter kon inkleden als er toch al een wettelijke regeling wordt ontworpen voor stemrechtloze aandelen. Het idee was dat de private investeerders zo weinig mogelijk zeggenschap moesten hebben in de zorginstelling. Dat kun je prima met stemrechtloze aandelen regelen. Waarom zou je weer een hele nieuwe regeling ontwerpen die wezensvreemd is aan een stichting! Een stichting keert in onze optiek immers geen winst uit.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Zo de heer Strijker er behoefte aan heeft, heeft hij ook nog de gelegenheid iets te zeggen.

Mr. E.J.H. Strijker: Natuurlijk heeft u gelijk dat wij het over een hoop dingen eens zijn. Het gaat eigenlijk over keuzen. Met betrekking tot de drempel is er denk ik wel een essentieel verschil wat betreft het uitgangspunt: integraal of beperkt. U gaat toch eigenlijk uit van een soort van beperkte belastingplicht. U laat de vermogensbeheerinkomsten liggen. Die wil ik integraal belasten. Via een drempel kun je de kleine stichtingen en verenigingen eruit halen. De vraag is dan welke drempel je bedoelt; gaat het om de winst of het vermogen en hoe hoog leg je die drempel. Ik weet niet hoe rijk de carnavalsvereniging is. Daar ligt toch wel een punt. Wil je vermogensinkomsten belasten, heeft de vereniging een hoop geld en krijgt zij daardoor een overschot, dan rijst de vraag waarom je dat niet zou belasten. Dat is de kernvraag.

Met betrekking tot het algemeen maatschappelijk belang. Wat betreft het benoemen van faciliteiten en activiteiten verwijst de commissie naar de Wet omzetbelasting, waarin dat ook gebeurt. Over die vrijstellingen is veel discussie. Wat is dan een activiteit en hoe kwalificeer je die.

Natuurlijk kan het ook in één reserve. Ik kies echter voor twee reserves, juist omdat je dan verschillende bepalingen en voorwaarden kunt hanteren. Dat is van belang omdat ze naar mijn mening verschillend zijn. De een kan wel de concurrentie, investeringen en uitgaven beïnvloeden. De reserve voor beklemd vermogen doet dat duidelijk niet; het moet duidelijk beklemd vermogen zijn.

4. Vrij debat

Mr. H. Smit: Voorzitter, dames en heren. Ik heb een korte opmerking, die de commissie misschien als een vraag kan beschouwen. Ik sluit aan bij het stuk waar de commissie ingaat op een rapport van alweer vele jaar geleden van de commissie stichtingen, die voorstelde de beperkte belastingplicht voor stichtingen op zichzelf weer te beperken, namelijk tot de stichtingen die geen algemeen maatschappelijk doel nastreven. Nu kiest de commissie er uit praktische overwegingen voor om niet die richting uit te gaan, maar om het ondernemingsbegrip enigszins op te rekken. Ook wil zij enkele andere bepalingen van toepassing verklaren, met name de terbeschikkingstellingsregeling. Van dit laatste geeft de commissie een aardig voorbeeld, waarop ik even wil ingaan. Een stichting die een maatschappelijke onderneming drijft brengt die onderneming in in een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap. Zij laat het bedrijfspand in de stichting zitten. De vennootschap kan de huur dan ten laste van het resultaat brengen. Die huur is dan naar huidig recht, zoals de commissie naar mijn mening terecht schrijft, onbelast. Ik zou dit voorbeeld een klein beetje willen aanvullen en er het oordeel van de commissie over willen horen. In het ene geval heeft de stichting de doelstelling het ondersteunen van het Stedelijk

Museum te Amsterdam. In het andere geval heeft de stichting als doelstelling gekregen het bevorderen van de belangen van de wettige afstammelingen van de heer A.A. Jansen, dan en dan geboren te Amsterdam.

Mr. J.A.G. van Es: De heer Smit schetst een variant op de terbeschikkingstellingsregeling. Het goede doel achter de stichting ter bevordering van de belangen van de wettige afstammelingen is duidelijk een privaat belang. Daar is eigenlijk al een regeling voor, namelijk het APV-regime (afgezonderd particulier vermogen). Ik zou daarbij willen aansluiten. Wat betreft de ondersteuning van het Stedelijk Museum: wij hebben al aangegeven dat er in principe een arbitragemogelijkheid is. Wij hebben ook aangegeven dat een steunstichting in principe belastingplichtig is, maar dat zij mee kan liften met de normale faciliteiten. Daarbij zouden stichting en bv tot een fiscale eenheid kunnen worden samengetrokken. Als de winst wordt aangewend voor een goed doel, wordt zij op die manier feitelijk niet belast. Als er echter een arbitragemogelijkheid is, wordt er natuurlijk wel belast, waarbij door de terbeschikkingstelling in de inkomstenbelasting de positie in de arbitrage een stuk sterker is.

Mr. H. Smit: In het eerste geval zou u de huidige situatie dus willen handhaven?

Mr. J.A.G. van Es: In feite houd je dan de huidige situatie. Wij hebben in ons rapport aangegeven dat het APV-regime voor een aantal situaties al een oplossing is. Alleen voor de situaties waarin er een arbitragemogelijkheid is, kan een speciale terbeschikkingstelling worden gecreëerd.

Mevr. mr.dr. I. Koele: In het rapport wordt een vergelijking gemaakt met maatschappelijke ondernemingen in het buitenland. De vorige week was er een NOB-congres over de fiscale slagkracht van Nederland. Daar werd gesteld dat in Nederland maatschappelijke stichtingen, de ANBI's, rechtsvergelijkend gezien ongelofelijk op achterstand zouden worden gezet, als uitgangspunt zou zijn dat die ANBI's in beginsel onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting, met eventueel een uitzondering in de vorm van een reserve. Belangrijke NGO's, waar veel werkgelegenheid mee is gemoeid en veel geld in omgaat, maken een selectie van landen waar zij graag gevestigd zouden zijn. Natuurlijk is een van de criteria dan hoe zij worden behandeld voor de vennootschapsbelasting. In het internationale domein is het uitgangspunt dat een charity onbelast behoort te zijn voor zover deze een related business inkomen heeft. Dat is een juridisch dogma, dat in de praktijk heel goed werkt. Op het moment dat wij in Nederland een juridische regeling zouden hebben waarbij in

beginsel alles gewoon belast is, maar je aan de partijen moet uitleggen dat er onder bepaalde omstandigheden een reserve is, dan staan wij meteen heel ver op achterstand.

De voorzitter, mr. J.W. van den Berge: U zegt dat zij onbelast behoort te zijn. Waarop is dat “behoren” gebaseerd? De gewone burgers en bedrijven moeten de vrijstellingen opbrengen.

Mevr. mr.dr. I. Koele: Dat is internationaal en eigenlijk ook in Nederland gebaseerd op een politieke filosofie die ten grondslag ligt aan de wetgeving. Zij is de grondslag voor elke belastingvrijstelling, zoals voor de giftenaftrek. Die filosofie houdt in dat in een democratie sprake is van pluriformiteit en de overheid niet het monopolie heeft op het publieke belang. Het schoolvoorbeeld is de scheiding tussen kerk en staat. Dat is met zoveel woorden uitgelegd in de doctrine voor de wetgeving van bijvoorbeeld de Angelsaksische landen, maar ook van ons buurland Duitsland. In Nederland is dit over het algemeen vrij impliciet.

Prof.dr. S.A. Stevens: Het vestigingsklimaat voor charities is op zichzelf een heel belangrijk punt. Ik kan nu niet helemaal plaatsnemen of u ons rapport ondersteunt of dat u er kritiek op hebt. De benadering die wij in ons rapport verdedigen is juist dat er geen integrale belastingplicht moet zijn voor stichtingen en verenigingen. Die moet er alleen zijn als zij een onderneming drijven. Dat is conform het huidige stelsel, waarbij op dit moment een stichting die een onderneming wordt nagenoeg altijd belastingplichtig is, omdat artikel 6, met haar beperkte mogelijkheden tot winstreservering, nul komma nul soelaas biedt. Daartegenover stellen wij dat artikel 6 kan vervallen en dat wij gaan werken met een reserve voor bekleemd vermogen, die veel meer ruimte biedt om te reserveren. Vanuit het perspectief van vestigingsklimaat biedt ons concept naar mijn mening veel meer ruimte dan het huidige wettelijke kader. Dan blijft natuurlijk de vraag over voor welke instellingen en voor welk type activiteiten je faciliteiten gaat bieden. Bied je ruimte voor een reserve? Dat vergt een nadere afbakening, maar conceptueel is deze manier van denken eerder een bijdrage aan een goed vestigingsklimaat voor charities dan een belemmering, nog los van de vraag van de voorzitter van de vereniging of je dat moet willen of niet.

Mr. A.L.P. Wattenberg: Ik ben zeer betrokken bij het onderwerp en wel vanuit het coöperatieperspectief. Ik heb nog even kunnen spreken met prof. Houwen. Het gaat mij er vooral om dat er op dit moment veel voor gepleit wordt maatschappelijke ondernemingen te definiëren als een open norm. Nu zit ik al zo'n veertig jaar in het vak. Er is nergens meer jurisprudentie over dan over het beschouwen van de ondernemersdefinitie als open norm. Nu is er de toevoeging maatschappelijke onderneming. In het rapport wordt echter niet gemeld hoe de maatschappelijke onderneming moet worden gedefinieerd. Dan zou zij een

wettelijk kader krijgen. Aangezien ik veel in het corporatierecht actief ben en ook bij zorgcoöperaties betrokken ben, weet ik dat er definities moeten worden opgenomen in de statuten van een onderneming, zodat er een zekere rechtszekerheid ontstaat wat voor een onderneming het precies is.

Als in deze situatie een maatschappelijke onderneming aan een open norm wordt verbonden, voorzie ik vele fiscale problemen. Eigenlijk moeten wij bepleiten dat een maatschappelijke onderneming heel zuiver in een wettelijk kader wordt opgenomen zodat de maatschappelijke onderneming speciale fiscale faciliteiten kan gebruiken. Hoe denkt de commissie daarover? Ik zou ook prof. Houwen om commentaar willen vragen.

Prof.dr. S.A. Stevens: De vraag is of je moet kiezen voor een open norm dan wel in de wet concreet een aantal activiteiten moet opnemen. De commissie doet daarin naar mijn idee een vrij heldere keuze. Zij zegt dat het uitgangspunt nu is, zeker in art. 6, dat wordt gekozen voor een heel algemene norm. Het algemeen maatschappelijk belang moet op de voorgrond staan. In art. 5 hebben wij een aantal meer specifieke invullingen, bijvoorbeeld voor de zorg. In het verleden gold dat ook voor woningcorporaties. Als commissie kiezen wij als uitgangspunt voor een toekomstig regime, gekoppeld met een reserve. Wij denken dat het verstandig is in de wet meer concreet en specifiek aan te geven wat maatschappelijk is en welke activiteiten moeten worden gefaciliteerd. Je gaat dan wat meer in de richting van regelgeving zoals bij de btw. Natuurlijk haal je dan discussies in huis over de concrete uitleg van de meer specifieke bepalingen. Wij denken echter dat dat uiteindelijk wel meer richting geeft aan de discussie en datgene wat de wetgever wil. Nu heb je een vrij algemene discussie over de vraag of woningcorporaties algemeen nuttig zijn, met alle budgettaire risico's en alle rechtsonzekerheid van dien, terwijl de wetgever vrij eenvoudig had kunnen aangeven, bijvoorbeeld in art. 12, dat het niet geldt voor woningcorporaties.

Ruud de Jong: Ik ben belastingadviseur en adviseer maatschappelijke ondernemingen. Om in ziekenhuistermen te blijven: ik onderschrijf de diagnose maar ik denk dat het behandelplan voor een deel niet deugt. Ik heb specifiek kritiek op het idee om de winst van maatschappelijke ondernemingen te reserveren met behulp van een gebonden reserve. Ik denk namelijk dat die reserve manipuleerbaar is. Bovendien zou ik er als fiscalist problemen mee hebben als ik de kenbron van de wetgeving moet zoeken in allerlei sectorale wetgeving. Bovendien denk ik dat het een straf is op efficiënt werken van maatschappelijke ondernemingen. Zouden zij zuinig zijn dan houden zij geld over en zouden zij onder de belastingplicht vallen. Ik denk dat dat slecht herkenbaar is voor maatschappelijke ondernemingen. Ik zou het als belastingadviseur heel vervelend vinden tegen maatschappelijke ondernemingen te moeten zeggen dat zij, na begonnen te zijn met een

openingsbalans, jarenlang aangifte moeten doen, terwijl zij misschien nooit behoeven te betalen als zij zich netjes aan de regels houden. Ik denk dat zoiets heel slecht uit te leggen is aan een maatschappelijke onderneming. Zo'n maatschappelijke reserve zal mijns inziens dan ook niet werken. Ik heb een beetje de achtergrond van de BBSH meegenomen. Als adviseurs zeiden wij dat wij er niets mee konden en niets van begrepen maar gelukkig waren wij er snel weer van af. Laten wij die weg niet weer inslaan! Alsjeblieft dus geen maatschappelijke reserve.

Drs. P-J.B. Tuk: De commissie geeft duidelijk en gemotiveerd aan dat wij eigenlijk geen ruimte zien voor een vrijstelling, omdat er allerlei administratieve en uitvoeringstechnische problemen omheen hangen. Tegelijkertijd hebben wij het idee dat binnen het fenomeen maatschappelijke onderneming – ik denk dan even specifiek aan de zorgsector – een bepaald continuïteitsvermogen in de instelling blijft. Daarvan geven wij aan dat je het vrij zou moeten stellen. Vrijstellen betekent echter dat het van de belaste sfeer naar de vrijgestelde sfeer moet worden overgebracht. Tegelijkertijd geldt dat wij de vrijstelling niet voor de eeuwigheid willen geven en dat wij het op de een of andere manier willen bewaken. Daarom denken wij aan die fiscale reserve. Tegelijkertijd schrijven wij in ons rapport dat wij van een totaalwinst uitgaan en dat de instelling, als zij het goed doet, geen winst maakt en dus geen vennootschapsbelasting zou moeten betalen. In dat opzicht geeft de heer De Jong precies het dilemma aan waarin wij zitten. Totaalwinst is als het om de fiscaliteit, om vennootschapsbelasting gaat echter nu juist iets waarmee wij niet werken. Wij werken met de jaarwinstmoot. Sterker nog, door verliesverdampingsmogelijkheden behoeven de jaarwinstmooten te zamen niet eens de totaalwinst te zijn. Het andere dilemma is of wij fiscaal een extra hoeveelheid regels aan zo'n zorginstelling willen opleggen, een eigen fiscale winstbegrip, een eigen hoeveelheid rekenarij – ik verwijs naar wat wij bij de woningcorporaties de afgelopen jaren in een paar stappen hebben gezien en wat wij in ons rapport vrij uitvoerig hebben beschreven - of dat wij eigenlijk willen aansluiten bij de regelgeving en de jaarverslaglegging zoals de sector die kent. Dat bedoelen wij als wij zeggen dat moet worden aangesloten bij de sectorale regelgeving – ik durf nu even geen voorbeeld te geven van het stukje beklemd vermogen dat er bij een zorginstelling onder zou vallen – en dat hetgeen volgens de regelgeving van de WTZi of de NZa bij de specifieke zorginstelling onder de streep overblijft onder de reserve zou vallen. Er hoeft dus geen extra gereken plaats te vinden. De facto zijn de instellingen vrijgesteld maar wij noemen het integraal belastingplichtig met een reserve waarin de winst wordt gestort.

Mr. A.L.P. Wattenberg: Ik sluit even aan bij het antwoord van prof. Stevens. Als er geen zuivere definitie van de maatschappelijke onderneming bestaat, ben ik benieuwd hoe hij haar in het fiscaal recht zou willen definiëren. In het fiscaal recht worden natuurlijk wel de termen maatschappelijk en onderneming aan elkaar verbonden, waardoor al heel snel de vraag rijst of men onderneming is, of men een maatschappelijke onderneming is, of niet. Op grond van mijn ervaring met het ondernemerschap weet ik – ik verwijs ook naar de jurisprudentie – dat er heel veel discussie over die inhoud kan ontstaan, waardoor je naast de rechtsvormkeuze direct bij de andere keuze en de invulling ervan komt. Met andere woorden: heb ik nu de zekerheid, van welke partij je die ook moet verkrijgen, dat ik een maatschappelijke onderneming ben? Wie zou dat voor mij kunnen oplossen?

Prof.dr. S.A. Stevens: Ik weet dat het een gemakkelijk antwoord is maar wij vinden dat de wetgever dat moet oplossen. U vraagt nog een keer naar de definitie van de maatschappelijke onderneming. Wij vinden een aantal elementen daarbij belangrijk. Uitgangspunt 1 is dat er geen integrale definitie voor alle maatschappelijke ondernemingen is. Het tweede uitgangspunt is rechtsvormneutraliteit, zij het dat essentieel is dat de winst niet kan worden uitgekeerd aan private investeerders. Een BV kan het rechtsregime van een maatschappelijke onderneming krijgen mits de aandelen door een stichting worden gehouden. Er kan niet worden uitgekeerd. Het derde uitgangspunt is – dat blijft algemeen en vaag – dat je moet kijken naar de activiteiten. Het is mogelijk dat wij zeggen dat een instelling die zorg aanbiedt een maatschappelijke onderneming is. Daarvoor kunnen wij met z'n allen een mooie definitie formuleren. Een instelling die is toegelaten onder de WTZi kunnen wij ook als een maatschappelijke onderneming beschouwen. Dan heb je in ieder geval een definitie die aansluit op publiekrechtelijke regelgeving. Het formuleren van een concrete activiteit en het aansluiten bij een wettelijk toezichtskader waarin ook concrete activiteiten worden genoemd, zijn naar mijn idee de manieren waarop nadere invulling moet worden gegeven aan het begrip maatschappelijke onderneming. Het lijkt mij weinig zinvol hier te streven naar een algemene definitie van maatschappelijke ondernemingen, omdat je dan alle discussies weer in huis haalt. Nu kennen wij al zo'n algemene definitie. In de wet is namelijk het uitgangspunt: instellingen waarbij het algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Wij hebben echter voortdurend discussies over de vraag wat dat is. Voor een deel is het natuurlijk ook een politieke discussie waaraan de Hoge Raad een invulling mag geven, terwijl wij van mening zijn dat staatsrechtelijk de wetgever, het parlement de invulling zou moeten geven. De invulling heeft namelijk budgettaire consequenties en ook het karakter van het geven van sturing aan de ordening van de maatschappij. Dat is meer iets voor de wetgever dan voor de rechter.

5. Sluiting van de vergadering

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Er is over dit onderwerp nog heel veel te zeggen maar er is vandaag ongetwijfeld nog gelegenheid om er onderling over te spreken. Het moment is aangebroken om de discussie af te sluiten.

Prof. Stevens, u bent in 2003 gepromoveerd op een proefschrift dat als titel had *De belaste overheid*. In die fraaie studie werden ook de vragen behandeld die vanmiddag aan de orde zijn gesteld. Toen het in het bestuur van de vereniging de gedachte rees een commissie in te stellen die zou gaan kijken naar de belastingheffing van maatschappelijke ondernemingen was al snel duidelijk, dat het voor de hand lag om u te vragen het voorzitterschap van die commissie op zich te nemen. U hebt dat willen doen en u hebt ons niet teleurgesteld. Integendeel! U bent er met uw commissie in geslaagd een mooi en interessant rapport af te leveren. Hartelijk dank daarvoor.

Ik dank ook de debaters van vanmiddag voor hun soms prikkelende bijdragen en de leden van de vereniging die niet alleen de moeite hebben genomen om hier te komen maar ook een bijdrage te leveren aan het debat en zo hebben gezorgd voor een plezierige middag.

Ik dank u allemaal en nodig u uit voor de borrel.