

18 mei 2021

RAPPORT

Btw-onderzoek WDO-voorzieningen Logius

Inhoudsopgave

Voorwoord	4
Managementsamenvatting	6
1. Uitgangspunten onderzoek en positie Logius	9
1.1. Doel van het onderzoek	9
1.2. Vraagstelling	9
1.2.1. Afstemming met Belastingdienst 2018	9
1.2.2. Vraagstellingen	9
1.2.3. Concretisering vraagstellingen	9
1.3. Situatie en uitgangspunten diensten Logius	10
1.3.1. Logius als onderdeel van Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties	10
1.3.2. Omschrijving diensten aangeboden door Logius	10
1.3.3. Verantwoordelijkheden Logius	11
1.3.4. Wijze van factureren door Logius	12
1.3.5. Betrokken stakeholders	12
1.3.6. Afnemers en gebruikers binnen de Rijksoverheid	13
1.3.7. Afname DigiD door Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport	13
2. Wet Digitale Overheid	14
2.1. Verantwoordelijkheden BZK - Artikel 5 WDO	14
2.2. Gestelde eisen aan instellingen - Artikel 4 WDO	15
2.3. Toelaten private identificatiemiddelen - Artikel 9 WDO	15
2.4. Verwerking persoonsgegevens - Artikel 16 WDO	15
2.5. Inzet handhaving en bevoegdheden - Artikel 18 WDO	16
2.6. Doorberekening kosten - Artikel 21 WDO	16
2.7. Verantwoordelijkheden Logius	16
2.8. Overige diensten	17
3. Theoretisch kader	18
3.1. Handelen als overheid	18
3.1.1. Specifiek geldend juridisch regime	18
3.1.2. Voorwaarden gesteld door Hoge Raad	19
3.1.3. Concurrentietoets overheidshandelen	19
3.1.4. Handelen op een 'algemene markt'	20
3.2. Juridische gevolgen WDO en activiteiten Logius	20

4. Beschouwing	23
4.1. Handelt Logius/BZK in de hoedanigheid van overheid bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen?	23
4.1.1. <i>Is Logius een publiekrechtelijk overheidslichaam?</i>	23
4.1.2. <i>Handelt Logius binnen een specifiek juridisch regime?</i>	23
4.1.3. <i>Gebruikt Logius overheidsbevoegdheden?</i>	24
4.1.4. <i>Handelt Logius in concurrentie met private marktdeelnemers?</i>	26
4.1.5. <i>Tussenconclusie overheidshandelen</i>	27
4.2. Handelt Logius op een markt bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen?	28
4.3. Doorberekenen kosten overige voorzieningen	29
5. Gevolgen voor Logius & stakeholders	30
5.1. Gevolgen Logius	30
5.2. Gevolgen diverse stakeholders	30
5.2.1. <i>Gevolgen voor zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) met rechtspersoonlijkheid</i>	31
5.2.2. <i>Gevolgen voor gemeenten en provincies</i>	31
5.2.3. <i>Gevolgen voor afnemers met recht op aftrek (VNG)</i>	32
5.2.4. <i>Gevolgen voor de waterschappen</i>	32
5.2.5. <i>Gevolgen voor de overige ministeries binnen de Rijksoverheid</i>	32
5.3. Toepassing Wet M&O op WDO	33
Bijlagen	35
A. Geraadpleegde bronnen	35
A.1. Wet- en regelgeving	35
A.2. Rechtspraak	35
B. Voorzieningen die Logius aanbiedt	36
C. Samenstelling begeleidingscommissie	37
D. Proces van het onderzoek	38

Voorwoord

Geachte lezer,

In opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (hierna: BZK of het ministerie) heeft BDO onderzoek gedaan naar de btw-gevolgen van de inwerkingtreding van de Wet Digitale Overheid (hierna: WDO). Meer specifiek is onderzoek gedaan naar de belastingplicht voor de btw van Logius, onderdeel van BZK. Logius is namelijk verantwoordelijk voor het aanbieden van de verschillende Wet Digitale Overheid-voorzieningen (hierna: WDO-voorzieningen). Heffing van btw speelt alleen bij prestaties waarvoor een vergoeding in rekening wordt gebracht. De volgende voorzieningen¹ worden door Logius tegen vergoeding aan afnemers buiten het Rijk - daaronder vallen ook publiekrechtelijke lichamen met zelfstandige rechtspersoonlijkheid zoals zelfstandig bestuursorganen als de Kamer van Koophandel - verzorgd en staan derhalve centraal in de analyse:

- DigiD
- DigiD Machtigen
- MijnOverheid Berichtenbox
- MijnOverheid Berichtenbox & Gegevens

Gedurende het onderzoek hebben wij ook geconstateerd dat Logius overige voorzieningen aanbiedt tegen vergoeding die in beginsel niet binnen de reikwijdte van de WDO vallen. Desalniettemin hebben wij de btw-gevolgen van het aanbieden van deze voorzieningen ook op hoofdlijnen in kaart gebracht teneinde u een compleet beeld te geven van de btw-positie van de digitale voorzieningen.

De vraag die centraal staat in dit onderzoek is of Logius bij het verzorgen van de WDO-voorzieningen optreedt als btw-ondernemer of in de hoedanigheid van overheid. Het antwoord op deze vraag is relevant voor de wijze van facturering van de voorzieningen aan de verschillende afnemers die zich als zelfstandig orgaan buiten het Rijk bevinden en heeft impact op de kostprijs van de activiteiten van Logius.

Voordat wij u nader meenemen in onze analyse willen wij een belangrijk aspect uitlichten en benadrukken. In ons rapport komt het regelmatig voor dat wij het ministerie van BZK en Logius in één adem noemen dan wel tezamen beschouwen. Dit kan mogelijk tot wat verwarring leiden, het zijn toch immers twee afzonderlijke instanties? Nou daar zit nu net het punt. Logius is een baten en lastendienst die juridisch onderdeel uitmaakt van het ministerie en geen zelfstandige rechtspersoonlijkheid heeft. Dit betekent dat het ministerie en Logius voor de btw één en dezelfde ondernemer vormen. Daarmee ontstaat soms een wat schizofrene situatie waarin wij bepaalde taken en bevoegdheden van de minister/het ministerie aanvoeren om het overheidshandelen van Logius te onderbouwen; voor de btw dus tezamen de ondernemer. Wij begrijpen dat dit voor u als lezer wat verwarring kan geven, vandaar dus deze toelichting en leeswaarschuwing.

In onze analyse geven wij antwoord op de vraag of Logius als overheid handelt en onderzoeken wij in dit kader de WDO en nadere regelgeving. Tevens behandelen wij de gevolgen voor de diverse stakeholders. Veel (semi)publieke overheidsinstanties maken gebruik van de voorzieningen die Logius aanbiedt. De btw over de diensten vormt voor een aantal van deze partijen een kostenpost. Bij de beoordeling van het ondernemerschap van Logius - in Europeesrechtelijke zin 'de economische activiteit' - achten wij het ook van belang om hierin de koppeling te leggen naar de Wet Markt en Overheid die ook een economische activiteit-toets kent. Dat die begrippen niet helemaal eensluidend zijn zal blijken uit onze rapportage. Niettemin is het belangrijk om bij de beoordeling van de eventuele 'economische activiteiten' van dezelfde feiten en uitgangspunten uit te gaan, vandaar dat wij hier uitgebreid aandacht aan besteden en de uitgangspunten die in het kader van de Wet Markt & Overheid zijn gehanteerd meenemen. Wij starten de rapportage met een managementsamenvatting waarin de belangrijkste bevindingen worden omschreven.

¹ Dit zijn dus niet alle voorzieningen onder de WDO, voor een volledig overzicht daarvan verwijzen wij naar paragraaf 5.4.

Om ons te ondersteunen bij de uitvoering van het onderzoek is een begeleidingscommissie opgericht waarmee wij diverse keren hebben gesproken. De samenstelling van deze begeleidingscommissie treft u aan in bijlage C. Daarnaast hebben wij met een aantal leden van de begeleidingscommissie als andere betrokkenen ook één op één gesprekken gevoerd. Voor een toelichting op het proces en de volledige lijst van de geïnterviewde stakeholders en betrokkenen verwijzen wij naar bijlage D. De bevindingen uit deze overleggen hebben wij meegenomen in de rapportage en de analyse.

Het projectteam dat het onderzoek heeft uitgevoerd bestaat uit specialisten van BDO op het gebied van de btw (Erik Bakx, Anne de Wit en Niek Kitzen) en markt en overheid (Eveline Bakker).

Wij wensen u veel leesplezier. Voor vragen en/of eventuele opmerkingen naar aanleiding van deze rapportage kunt u uiteraard altijd contact opnemen met ondergetekende. Bij vragen inzake de Wet Markt en Overheid kunt u contact opnemen met Eveline Bakker (+31 (0)6 39 09 60 64 / Eveline.bakker@bdo.nl).

Met vriendelijke groet,

BDO Belastingadviseurs
namens deze,



mr. E.H.C. Bakx

E-mail: erik.bakx@bdo.nl

Telefoon: +31 (0)26 352 54 92 / +31 (0)6 3040 4660

Managementsamenvatting

In opdracht van het ministerie van BZK heeft BDO onderzoek gedaan naar de btw-gevolgen van de WDO die naar verwachting in werking treedt op 1 juli 2022. Meer specifiek is onderzoek gedaan naar de belastingplicht voor de btw van Logius. De WDO heeft als doel dat Nederlandse burgers en bedrijven op een veilige en betrouwbare manier kunnen inloggen bij de (semi)publieke overheid. De wet stelt daarnaast open standaarden verplicht. De WDO biedt de mogelijkheid aan private partijen om identificatiemiddelen aan te bieden waarmee burgers op een veilige manier kunnen inloggen bij de (semi)publieke overheid. Ook de rol van het ministerie en Logius veranderen hierdoor. Hieronder vindt u op hoofdlijnen een samenvatting van onze conclusies en aanbevelingen die wij vervolgens nader toelichten.

Onderwerp	Conclusie	Aanbeveling
Overheidshandelen Logius WDO	<ul style="list-style-type: none"> Op basis van de codificering van de overheidstaken van de minister van BZK (Logius vormt hier onderdeel van) in de WDO alsmede de Europese btw-rechtspraak concluderen wij tot overheidshandelen voor de btw. In verband met de openstelling voor private aanbieders behoeft de concurrentietoets voor DigiD aanvullende aandacht. Hier zien wij echter voldoende argumenten om te stellen dat het niet heffen van btw door Logius niet concurrentieverstorend werkt. 	<ul style="list-style-type: none"> Uitbreiden toekomstig juridisch regime door nadere regelgeving - bijvoorbeeld een apart mandaatbesluit WDO - waarin de taken en verantwoordelijkheden van Logius inhoudelijk staan beschreven. De 'overige voorzieningen' meenemen in deze uitbreiding. Afstemming zoeken met de Belastingdienst.
Btw-gevolgen Logius overheidshandelen	<ul style="list-style-type: none"> Er hoeft geen btw meer in rekening te worden gebracht. Anderzijds bestaat er geen recht op aftrek van btw meer. 	
Btw-gevolgen voor stakeholders	<ul style="list-style-type: none"> Als Logius facturen zonder btw uitreikt, gaan de kosten voor de stakeholders waarbij de btw kostenverhogend werkt omlaag. Dit financiële voordeel bedraagt niet 21% van de totale kosten, omdat met de conclusie dat Logius handelt als overheid ook het recht op aftrek vervalt waardoor de kostprijs - voor een kleiner deel - toeneemt. Partijen die aftrek van btw genieten (veelal private partijen) of recht hebben op compensatie uit het Btw-compensatiefonds (gemeenten en provincies) ondervinden hiervan een financieel nadeel. Gemeenten en provincies bevinden zich in een bijzondere positie, omdat zij door de beperktere compensatie over het algemeen een hogere bijdrage uit het gemeent- en provinciefonds zullen ontvangen, hetgeen alsdan dit nadeel wegneemt en zelfs kan omslaan in een voordeel. Voor de afnemers van Logius binnen het Rijk wijzigt er niets. 	<ul style="list-style-type: none"> Informeel de stakeholders over de mogelijke btw-gevolgen en maak een inschatting van het btw-nadeel voor aftrek- / compensatiegerechtigde afnemers.

Handelt Logius onder de WDO als overheid voor de btw?

Wij zien de volgende argumenten om te concluderen dat Logius onder de WDO handelt als overheid.

- Er is een specifiek juridisch regime aanwezig in de vorm van het Wetsvoorstel DO en de nog te ontwikkelen nadere regelgeving. In de WDO worden diverse taken en verantwoordelijkheden opgedragen aan de minister van BZK. Aangezien Logius onderdeel uitmaakt van BZK komen de in de WDO genoemde taken ook toe aan Logius. Daar waar Logius deze taak thans al uitvoert, ligt het voor de hand dat zij ook onder de WDO hiervoor aangewezen wordt bijvoorbeeld via een apart mandaatbesluit. Dit past ook binnen de in het Organisatiebesluit BZK 2020 aan Logius toebedeelde rol.
- Daarnaast maakt Logius bij de uitvoering van de WDO-voorzieningen gebruik van overheidsbevoegdheden. Bij MijnOverheid volgt dit uit de aard van de voorziening, namelijk communicatie tussen overheidslichamen en burgers. Voor DigiD is dit anders, omdat ook private partijen erkend kunnen worden voor het aanbieden van identificatiemiddelen. In hoofdstuk 6 van de Memorie van Toelichting bij de WDO is uitvoerig omschreven dat toezicht en handhaving noodzakelijk is op bestuursorganen en aangewezen organisaties, waarbij het streven is om het toezicht op het niveau van het Rijk zo veel als mogelijk binnen de bestaande toezichtstructuren en met gebruik van de bestaande instrumenten te laten plaatsvinden. De minister is gehouden dit toezicht te organiseren. Thans heeft Logius al toezichthoudende en handhavende taken zoals het toezicht houden op, op het tijdig naleven van de assessmentplicht en de beoordeling van de uitgevoerde IT-auditrapportage van ICT beveiligingsassessments DigiD. Deze taken zal Logius onder de WDO blijven uitvoeren maar verdienen wellicht nog nadere kaders en vastlegging in bijvoorbeeld het genoemde mandaatbesluit. Naast dat sprake is van wettelijke taken en verantwoordelijkheden wordt er dus door Logius (namens de minister) gebruik gemaakt van bijzondere overheidsbevoegdheden op het gebied van toezicht en handhaving. Daarnaast neemt Logius een bijzondere positie in ten opzichte van private aanbieders, omdat BZK bepaalt onder welke voorwaarden nieuwe aanbieders toegelaten kunnen worden tot de markt. Hierop wordt toezicht gehouden door het Agentschap Telecom. Omdat deze partijen (BZK en het Agentschap Telecom) net als Logius onderdeel uitmaken van het Rijk en zij één btw-ondernemer zijn, handelt Logius (als onderdeel van het Rijk) niet onder dezelfde juridische voorwaarden als reguliere marktdeelnemers en wordt hierbij gebruik gemaakt van bijzondere overheidsbevoegdheden waarover reguliere marktdeelnemers niet beschikken.
- Omdat BZK - middels de erkenning die zij afgeeft en de eisen die zij hierbij stelt in de 'nadere regelgeving' - invloed heeft op welke partijen kunnen toetreden tot de markt en daarnaast de wettelijke taak heeft om zorg te dragen voor de inrichting, beschikbaarstelling, instandhouding, werking en beveiliging van de generieke digitale infrastructuur zijn er - gebaseerd op Europese rechtspraak (NRA-zaak) - aanknopingspunten om te stellen dat het ministerie niet in concurrentie treedt met de private marktdeelnemers die ook inlogmiddelen kunnen aanbieden, omdat zij juridisch gezien een andere positie inneemt dan deze private marktdeelnemers.

Aanbevelingen

- Om het specifieke juridische regime voor Logius nog sterker te maken - weliswaar is Logius dus onderdeel van het ministerie BZK maar niettemin draagt het bij aan haar positie - adviseren wij om specifiek voor Logius nadere regelgeving op te stellen waarin concreet benoemd wordt wat de exacte taken en verantwoordelijkheden van Logius zijn en hoe deze hun grondslag vinden in de WDO. Na divers overleg is gebleken dat de vastlegging in een apart mandaatbesluit, waarin de kaders voor de uitvoering van de WDO gegeven worden het meest passend is. Het voert wat te ver om uitgebreid in te gaan op de bestuursrechtelijke mogelijkheden hiertoe, maar we geven (de juristen van) BZK in overweging om dit verder te onderzoeken en uit te werken. Onze aanbeveling is om in dit besluit ook aandacht te besteden aan de overige voorzieningen die worden aangeboden door Logius (o.a. stelselcatalogus, Digimelding, Digilevering en DigiToegankelijkheid). Deze diensten hebben op dit moment namelijk geen duidelijke grondslag in de WDO of Memorie van Toelichting bij de wet.
- Dit verdere juridische inkleden van de taken en bevoegdheden van Logius, draagt onzes inziens ook bij aan de positie en duiding van de taken/bevoegdheden van openbaar gezag van Logius in het kader van de Wet Markt & Overheid.

- Gezien de complexiteit van de situatie en het grote belang is ons advies om de btw-gevolgen - net zoals in 2018 - af te stemmen met de Belastingdienst om zo zekerheid te verkrijgen over de btw-positie van Logius. Er is voldoende aanleiding voor een nieuwe afstemming, omdat het juridische kader waarbinnen wordt gehandeld met de inwerkingtreding van de WDO gaat wijzigen en de concurrentiepositie van Logius (met betrekking tot DigiD) anders wordt door de mogelijke toetreding van private partijen tot de markt. Dit concurrentie criterium was tijdens de laatste afstemming met de Belastingdienst het struikelblok. Gezien de mogelijkheid tot toetreding van private partijen tot de markt verwachten wij op dit punt ook in de nieuwe afstemming discussie.
- Echter, wij zien in een uitspraak van het Hof van Justitie (NRA) en andere Europese jurisprudentie voldoende aanknopingspunten om tot een andere conclusie te komen. Daarnaast kan de vraag gesteld worden of er überhaupt sprake is van een markt waarop geconcurrereerd kan worden. Dit alles geeft onzes inziens voldoende valide argumenten om het gesprek met de Belastingdienst aan te gaan. Onze verwachting is evenwel op basis van ervaring in vergelijkbare trajecten dat de Belastingdienst niet zondermeer zal afwijken van het/een eerder ingenomen standpunt. Mocht het nodig en wenselijk zijn dan staan ook de mogelijkheid tot bezwaar en beroep open. Overigens is afstemming met de Belastingdienst formeel pas mogelijk op het moment dat de WDO van kracht is. Wanneer (de contouren van) de toekomstige wet helder is (zijn) en er weinig wijzigingen zijn te verwachten, kan het informele vooroverleg wel al worden gestart.

Gevolgen Logius en stakeholders

Indien Logius handelt in de hoedanigheid van overheid hoeft zij geen btw meer in rekening te brengen op de facturen aan de afnemers buiten het Rijk. Daarmee vervalt ook het recht op aftrek van voorbelasting bij Logius. Logius maakt voor haar dienstverlening ook externe kosten met btw. In de huidige situatie, kan zij de btw op die kosten verrekenen. Deze btw-aftrek van Logius wordt verrekend (in feite is het een correctie van de kostprijs) met de afnemers. Wanneer Logius handelt in hoedanigheid van overheid vervalt dit recht op aftrek en wordt de kostprijs voor het aanbieden van de voorzieningen dus hoger.

Dit heeft gevolgen voor de stakeholders. Een groot deel van de afnemers buiten het Rijk heeft - als gevolg van het handelen als overheid - geen recht op aftrek van btw. De btw op de factuur van Logius werkt voor hen kostenverhogend. Het wegvallen van deze btw levert voor deze organisaties dan ook een voordeel op. Echter, dit voordeel betreft niet één op één de 21% btw op de factuur, omdat de kostprijs - vanwege het vervallen van het recht op aftrek - ook omhoog gaat.

Er zijn ook afnemers die de mogelijkheid hebben om de btw op de facturen van Logius te verrekenen. Zo hebben gemeenten en provincies voor het grootste deel van hun activiteiten recht op compensatie van de in rekening gebrachte btw bij het Btw-compensatiefonds. Ook zijn er op beperkte schaal afnemers die recht op aftrek van btw genieten (veelal private partijen). In de huidige situatie heeft de btw op de facturen van Logius geen of zeer beperkt effect op hen. Zij worden hier immers (nagenoeg) volledig voor gecompenseerd. Het overheidshandelen door Logius leidt voor deze partijen in eerste instantie tot een nadeel, omdat de kostprijs omhoog gaat. De verwachte prijsstijging is hierbij ongeveer 10%. Met betrekking tot de gemeenten en provincies geldt dat zij op macro-economisch niveau geen nadeel ondervinden van het overheidshandelen van Logius, omdat hierdoor ook minder btw wordt gecompenseerd bij het Btw-compensatiefonds dat door hen zelf gefinancierd wordt. Deze wijziging zal - met enig voorbehoud mocht bijvoorbeeld het zogenoemde Bcf-plafond² bereikt worden - uiteindelijk leiden tot hogere bijdragen uit het gemeente- en provinciefonds die de kostprijsverhoging opheffen.

² Gemeenten en provincies kunnen de door hen betaalde btw onder voorwaarden terugvragen uit het Btw-compensatiefonds. De bijdrage uit het Btw-compensatiefonds is geplafonneerd. Als er minder geclaimd wordt uit het fonds dan het plafond, dan wordt de ruimte onder het plafond gestort in het Gemeentefonds en Provinciefonds. Als er meer wordt geclaimd uit het fonds dan het plafond, dan wordt het bedrag boven het plafond teruggevorderd uit het Gemeentefonds en Provinciefonds. Hierdoor zijn het BCF en het Gemeentefonds en Provinciefonds communicerende vaten.

1. Uitgangspunten onderzoek en positie Logius

Dit hoofdstuk start met het doel van het onderzoek en de vraagstellingen. Vervolgens schetsen wij de situatie en uitgangspunten van Logius bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen.

1.1. Doel van het onderzoek

Het doel van het onderzoek is het inzichtelijk maken van de btw-gevolgen van de diensten die Logius aanbiedt en meer specifiek het uitvoeren van een analyse van de btw-gevolgen die optreden als gevolg van de inwerkingtreding van de WDO. Door de btw-gevolgen inzichtelijk te maken, wordt duidelijkheid verkregen over de btw-positie van Logius. Door ook aandacht te besteden aan de verschillende stakeholders en betrokkenen worden ook de btw-gevolgen voor de verschillende afnemers van Logius (buiten het Rijk) inzichtelijk (op hoofdlijnen).

1.2. Vraagstelling

In deze paragraaf stellen wij de vraagpunten vast die beantwoord worden in deze analyse.

1.2.1. Afstemming met Belastingdienst 2018

In 2018 heeft de Belastingdienst zich in correspondentie met Logius op het standpunt gesteld dat Logius bij het aanbieden van de diverse voorzieningen - die onderdeel uitmaken van de Generieke Digitale Infrastructuur (GDI) - deelneemt aan het economisch verkeer en derhalve optreedt als btw-ondernemer, omdat de diensten naar hun aard niet uitsluitend zijn voorbehouden om door de overheid te worden verricht. Volgens de Belastingdienst kunnen ook particuliere economische subjecten (private ondernemers) deze diensten en werkzaamheden aanbieden. Derhalve handelt Logius niet in de hoedanigheid van overheid vanuit btw-optiek.

Dit standpunt geldt in principe voor de gehele dienstverlening van Logius, maar heeft alleen impact ten aanzien van het aanbieden van de voorzieningen aan afnemers buiten de Rijksoverheid. Het verrichten van diensten aan de ministeries, vindt plaats binnen de Rijksoverheid. De Rijksoverheid wordt aangemerkt als één btw-ondernemer, waardoor btw-heffing niet aan de orde is. Ons onderzoek richt zich dan ook op het verzorgen van de voorzieningen aan de afnemers die als zelfstandige organen buiten de Rijksoverheid staan.

1.2.2. Vraagstellingen

De belangrijkste vraag is in hoeverre de inwerkingtreding van de WDO de conclusie van de Belastingdienst wijzigt. Tevens is het van belang om antwoord te geven op de vraag wat de gevolgen hiervan zijn voor Logius. Een derde belangrijke vraag die eveneens aan bod komt is wat dit betekent voor de verschillende stakeholders die betrokken zijn bij de dienstverlening van Logius. Tot slot besteden wij - in het kader van het beantwoorden van de vraagstellingen - aandacht aan de andere juridische gevolgen die wij onderkennen.

1.2.3. Concretisering vraagstellingen

Concreet betreffen dit de vraagstellingen die aan bod komen in deze analyse:

- ▶ In hoeverre handelt Logius in de hoedanigheid van overheid bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen?
- ▶ Wat zijn de effecten van het wel of niet handelen als overheid bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen?
- ▶ Wat zijn de gevolgen voor de verschillende stakeholders bij het met of zonder btw aanbieden van de WDO-voorzieningen?
- ▶ Welke oplossingen zijn denkbaar om eventuele nadelige btw-effecten te voorkomen?
 - ▷ Is een aanpassing mogelijk in de wet of de aanhangige regelingen om nadelige btw-effecten te voorkomen?
- ▶ Welke andere (financiële) gevolgen zijn te onderscheiden bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen?
 - ▷ Wat zijn de overige juridische gevolgen die van belang zijn voor de analyse?

1.3. Situatie en uitgangspunten diensten Logius

In deze paragraaf wordt een omschrijving gegeven van de uitgangspunten van de analyse en de verschillende beoordelingen. Allereerst geven we een omschrijving van Logius als onderdeel van het ministerie van BZK. Vervolgens gaan wij dieper in op de diensten en werkzaamheden die Logius verricht die van belang zijn voor het onderzoek.

1.3.1. Logius als onderdeel van Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

Logius maakt onderdeel uit van het publiekrechtelijke lichaam ministerie van BZK. Logius geeft binnen de Rijksoverheid uitvoering aan de digitale overheid. Logius biedt voorzieningen en standaarden aan die (semi)publieke overheidsorganisaties gebruiken in hun digitale dienstverlening. Hoofdzakelijk hebben de voorzieningen betrekking op het beheren en verder ontwikkelen van digitale voorzieningen die zowel binnen als buiten de Rijksoverheid worden gebruikt en afgenomen.

Krachtens het Instellingsbesluit baten-lastendienst Logius is Logius per 1 januari 2013 aangemerkt als baten-lastendienst. In de toelichting bij dit Instellingsbesluit is vastgelegd dat de taak van Logius is om de overheidsbrede ICT-voorzieningen te beheren en te exploiteren, het gebruik van deze voorzieningen te bevorderen en te zorgen voor het doorontwikkelen van nieuwe producten. Het betreffen voorzieningen op het gebied van toegang, gegevensuitwisseling, informatiebeveiliging en standaardisatie.³

Vanuit de btw gezien worden het ministerie van BZK en Logius als baten-lastendienst aangemerkt als één btw-ondernemer. Dit betekent dat er voor de btw geen sprake kan zijn van onderlinge prestaties tussen BZK en Logius (dit zijn namelijk interne prestaties). Daarnaast kunnen de aan BZK toegekende taken en bevoegdheden ook toegerekend worden aan Logius.

1.3.2. Omschrijving diensten aangeboden door Logius

Logius ontvangt voor een deel van haar diensten een vergoeding. In 2017 heeft de ministerraad besloten dat met ingang van 1 januari 2018 de kosten voor het beheer en de exploitatie van Digiport, DigiD en MijnOverheid worden doorbelast aan afnemers.⁴ Vanaf 1 januari 2019 worden ook overige voorzieningen doorbelast aan de afnemers. Logius belast kosten door aan veel gebruikers en afnemers binnen de Rijksoverheid. Echter, omdat btw daarbij geen rol speelt, staan in dit onderzoek enkel de doorbelastingen aan de afnemers buiten de Rijksoverheid centraal. In de onderstaande tabel hebben wij een overzicht opgenomen van de voorzieningen die Logius aanbiedt aan organisaties buiten de Rijksoverheid die mogelijk zijn onderworpen aan btw-heffing. In de bijlagen is een tabel opgenomen waarin alle diensten staan omschreven die Logius aanbiedt.

Naam WDO-voorziening	Omschrijving	Ontvangers	Vergoeding
DigiD	Logius zorgt voor het beheer en de ontwikkeling van DigiD.	Nationale organisaties, gemeenten, gemeentelijke samenwerkingsverbanden, pensioenfondsen, provincies, zorg, zorgverzekeraars, waterschappen en zelfstandige bestuursorganen (ZBO's).	€ 0,14 (exclusief btw) per succesvolle authenticatie.
DigiD Machtigen	Logius zorgt voor de beschikbaarheid, juiste werking, continuïteit en beveiliging van DigiD Machtigen.	Nationale organisaties, gemeenten, gemeentelijke samenwerkingsverbanden, pensioenfondsen, provincies, zorg, zorgverzekeraars, waterschappen en	€ 0,66 (exclusief btw) per succesvolle authenticatie.

³ Instellingsbesluit baten-lastendienst Logius van 28 december 2012, Staatscourant 2012, 27097.

⁴ [https://www.logius.nl/onze-organisatie/zakendoen-met-](https://www.logius.nl/onze-organisatie/zakendoen-met-logius/doorbelasting#:~:text=Tarieven%202020%20voor%20DigiD%2C%20DigiD%20Machtigen%20en%20MijnOverheid&text=DigiD%3A%20%2C138%20euro%20per%20succesvolle,per%20gebruik%20machtiging%20exclusief%20btw.)

[logius/doorbelasting#:~:text=Tarieven%202020%20voor%20DigiD%2C%20DigiD%20Machtigen%20en%20MijnOverheid&text=DigiD%3A%20%2C138%20euro%20per%20succesvolle,per%20gebruik%20machtiging%20exclusief%20btw.](https://www.logius.nl/onze-organisatie/zakendoen-met-logius/doorbelasting#:~:text=Tarieven%202020%20voor%20DigiD%2C%20DigiD%20Machtigen%20en%20MijnOverheid&text=DigiD%3A%20%2C138%20euro%20per%20succesvolle,per%20gebruik%20machtiging%20exclusief%20btw.)

		zelfstandige bestuursorganen (ZBO's).	
MijnOverheid Berichtenbox	Logius zorgt voor de beschikbaarheid, juiste werking, continuïteit en beveiliging van MijnOverheid. Logius beheert en ontwikkelt de architectuur van de producten en diensten.	Organisaties met een publieke taak die informatie willen delen met burgers.	€ 0,32 (exclusief btw) per verwerkt bericht. ⁵
MijnOverheid Berichtenbox & Gegevens	Logius zorgt voor de beschikbaarheid, juiste werking, continuïteit en beveiliging van MijnOverheid. Logius beheert en ontwikkelt de architectuur van de producten en diensten.	Organisaties met een publieke taak die informatie willen delen met burgers.	€ 0,48 (exclusief btw) per verwerkt bericht.
<ul style="list-style-type: none"> • Stelselcatalogus • Digimelding • Digikoppeling • Digilevering • Samenwerkende Catalogi • PKloverheid • Digitoegankelijkheid 	Logius zorgt voor het beheer en de ontwikkeling van deze applicaties en informeert aangesloten organisaties over ontwikkelingen.	13 departementen, IPO (Interprovinciaal Overleg), VNG (Vereniging van Nederlandse Gemeenten) en de Unie van Waterschappen. Individuele afnemers ontvangen geen factuur.	Doorbelasting van de kosten aan alle afnemers met één verdeelsleutel. De kosten worden in rekening gebracht aan de moeder-departementen die deze kosten (indien nodig) doorbelasten aan de gebruikers. Voor het bepalen van de verdeelsleutel gaat Logius uit van de onderlinge verhouding in omvang zoals vermeld in de Rijksbegroting.

In het bovenstaande hebben wij in de laatste rij ook voorzieningen opgenomen die niet allemaal direct te herleiden zijn naar de Memorie van Toelichting bij en het Wetsvoorstel DO, maar die wel door Logius worden aangeboden en beheerd. Omdat bij deze diensten btw een rol kan spelen en deze dus relevant zijn voor de stakeholders worden ook deze voorzieningen meegenomen in de beoordeling.

1.3.3. Verantwoordelijkheden Logius

In het Organisatiebesluit BZK 2020 heeft Logius de volgende taken opgelegd gekregen:

- a. het beheren en exploiteren van overheidsbrede samenhangende ICT voorzieningen, op het gebied van toegang, gegevensuitwisseling, informatiebeveiliging en standaardisatie; ten behoeve van digitale dienstverlening van de overheid en publieke instellingen aan burgers en bedrijven;
- b. het bevorderen van het gebruik van deze generieke voorzieningen;
- c. het beheren van stelsels van de generieke digitale infrastructuur;
- d. het voeren van het secretariaat voor het Forum voor Standaardisatie.⁶

⁵ Tarief geldt uitsluitend voor private organisatie met een publieke taak.

⁶ Artikel 23, Organisatiebesluit BZK 2020.

1.3.4. Wijze van factureren door Logius

Wij hebben in het kader van het onderzoek enkele facturen ontvangen die Logius heeft uitgereikt aan het waterschap Hoogheemraadschap Hollands Noorderkwartier. Op deze facturen brengt Logius btw in rekening aan de afnemer.

Logius reikt op basis van het verwachte gebruik voor een bepaald jaar een voorschotfactuur uit aan de afnemer. Deze ontvangen de afnemers in maart van het desbetreffende jaar. Na afloop van het jaar ontvangen de afnemers rond juni een eindafrekening voor de voorziening op basis van het daadwerkelijke gebruik. Afhankelijk van het betaalde voorschot en het daadwerkelijke gebruik, ontvangt de afnemer een bedrag terug of dient zij bij te betalen. In aanvulling op de eindafrekening ontvangen de afnemers in juli een creditfactuur met de omschrijving 'Btw-verrekening'. Middels deze factuur wordt de door Logius terug ontvangen voorbelasting, die in eerste instantie als kostenpost is meegenomen in de tarieven, verrekend met de afnemers buiten het Rijk. De btw-verrekening van Logius bestaat uit de aftrek van voorbelasting op de direct toerekenbare kosten en de voorbelasting die gedeeltelijk teruggevraagd kan worden door middel van de (pre) pro rata waarop Logius recht heeft in verband met de btw-belaste activiteiten die zij verricht.

Logius vermeldt op haar eigen website dat de organisaties buiten de Rijksoverheid deze facturen ontvangen met btw en achteraf een verrekening krijgen voor de btw-teruggaaf van Logius. Conform de eigen website van Logius is in 2018 en 2019 de handelwijze als volgt.

1. *Logius stuurt de facturen voor gebruik van DigiD, MijnOverheid en Digipoort voor 2018/2019 met 21% btw aan organisaties buiten het Rijk.*
2. *Logius heeft een werkwijze uitgewerkt in overleg met de Belastingdienst waardoor Logius over 2018/2019 btw terug kan vorderen.*
3. *Op basis van de afgesproken werkwijze vordert Logius de betaalde btw over de diensten waarvoor zij btw-plichtig is geworden ondernemersdiensten terug bij de Belastingdienst. Dit bedrag verdelen we over de afnemers die geen onderdeel uitmaken van de Rijksoverheid.*
4. *Vanaf week 28 in 2019/2020 ontvangen de organisaties een creditnota over 2018/2019. Uw organisatie ontvangt dus een bedrag retour. Hoeveel dit is, ziet u op de creditnota. De basis hiervoor is het werkelijk door Logius teruggevorderde btw-bedrag.⁷*

Logius werkt voor 2020 en verder aan een meer verfijnde handelwijze.

De bovenstaande handelwijze komt overeen met de wijze van facturering. De gevolgen voor Logius en de afnemers die deze facturen ontvangen, worden in deze rapportage in hoofdstuk 5 verder besproken.

1.3.5. Betrokken stakeholders

De door Logius aangeboden voorzieningen worden door veel (semi)publieke overheidsinstanties gebruikt om de communicatie en dienstverlening aan burgers tot stand te brengen. Belangrijke stakeholders die een rol spelen in dit onderzoek zijn o.a.:

- Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV)
- Sociale Verzekeringsbank (SVB)
- RDW
- Provincies
- Interprovinciaal Overleg (IPO)
- Gemeenten
- Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG)
- Pensioenfederaties
- Waterschappen
- Unie van Waterschappen
- Kamer van Koophandel (KvK)

Dit betreffen zelfstandige (semi)publieke overheidsinstanties die diverse publieke (wettelijke) taken verrichten waarbij de door Logius aangeboden voorzieningen van belang zijn. Btw-heffing is een belangrijk onderwerp, aangezien deze instanties veelal voor de btw kwalificerende overheidsactiviteiten verrichten

⁷ <https://www.logius.nl/onze-organisatie/zakendoen-met-logius/doorbelasting>.

waarvoor het niet mogelijk is om de op de kosten betaalde btw in aftrek te brengen. Bovendien kan het grootste gedeelte van deze instanties de btw niet compenseren bij het Btw-compensatiefonds. Enkel provincies en gemeenten hebben deze mogelijkheid.

1.3.6. Afnemers en gebruikers binnen de Rijksoverheid

Een groot deel van de voorzieningen die Logius aanbiedt wordt gebruikt binnen de Rijksoverheid. Hierbij is sprake van het aanbieden van diensten binnen de eigen organisatie/eigen kring. Deze prestaties zijn - net zoals eerder in de afstemming met de Belastingdienst is vastgesteld - niet aan de btw onderworpen.

1.3.7. Afname DigiD door Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport

In het interview met het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (hierna: ministerie van VWS) is naar voren gekomen dat VWS de kosten voor het gebruik van de voorzieningen van Logius (voornamelijk DigiD) door individuele zorgaanbieders voor haar rekening neemt. Dit betreffen naast de directe inlogtikken, ook de inlogtikken DigiD die gemaakt worden via de routeringsvoorziening ToegangVerleningService (hierna: TVS).

2. Wet Digitale Overheid

In eerste instantie was de invoering van de WDO gepland voor 2021. Vanwege een wetswijziging na vragen van de Eerste Kamer is de inwerkingtreding van de WDO beoogd voor medio 2022.⁸

De WDO is een kaderwet. De wet is derhalve niet gedetailleerd, maar stelt algemene principes, verantwoordelijkheden en procedures vast. Nadere regels worden veelal vastgelegd in ministeriële regelingen of Algemene Maatregelen van Bestuur. De WDO heeft als doel om ervoor te zorgen dat Nederlandse burgers en bedrijven op een veilige en betrouwbare manier kunnen inloggen bij de (semi-)publieke overheid. De wet stelt daarnaast open standaarden verplicht.

Verder heeft de WDO als doel om het aanbieden van diverse digitale voorzieningen eenvoudiger te maken. Met de invoering van de WDO is mede beoogd om ook private partijen de mogelijkheid te bieden om voorzieningen en identificatiemiddelen aan te bieden waarmee burgers in kunnen loggen bij de (semi)publieke overheid.⁹ De burger geniet hierbij keuzevrijheid.

In de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel DO wordt benoemd dat BZK bij het verzorgen van de generieke publieke voorzieningen een wettelijke taak uitvoert op grond van artikel 5 van het Wetsvoorstel DO.¹⁰ Op grond van artikel 5 draagt BZK (en meer specifiek de Minister) de verantwoordelijkheid om generieke publieke voorzieningen te ontwikkelen en aan te bieden. Dit betreft de ontwikkeling en het beheer van ICT-producten en diensten voor de digitale overheid. In de Memorie van Toelichting wordt aangestipt dat de overheid geen ondernemer is en dus niet belastingplichtig is voor de btw. De vraag is in hoeverre dit uitgangspunt correct is.

2.1. Verantwoordelijkheden BZK - Artikel 5 WDO

Artikel 5 van het Wetsvoorstel DO geeft een nadere invulling van de verantwoordelijkheden en verplichtingen die BZK heeft bij het aanbieden van de generieke digitale infrastructuur en de hierbij behorende voorzieningen. Aangezien de WDO een kaderwet is, wordt in de leden 5 en 6 van het genoemde artikel de mogelijkheid geboden om bij of krachtens Algemene Maatregel van Bestuur regels te stellen die de inrichting, beschikbaarstelling, instandhouding, werking en beveiliging van de generieke digitale infrastructuur bewerkstelligen.

Artikel 5 van het Wetsvoorstel DO regelt de volgende voorzieningen.

Naam WDO-voorziening	Vindplaats:
DigiD	Artikel 5, lid 1, sub a, WDO & MvT p. 64
DigiD Machtigen	Artikel 5, lid 1, sub b, WDO & MvT p. 64
MijnOverheid Berichtenbox	Artikel 5, lid 1, sub f, WDO
MijnOverheid Berichtenbox & Gegevens	Artikel 5, lid 1, sub f, WDO

Het relevante wetsartikel uit de WDO luidt als volgt:

“Artikel 5. Verantwoordelijkheid voor het beheer

1. Onze Minister draagt zorg voor de inrichting, beschikbaarstelling, instandhouding, werking en beveiliging van de generieke digitale infrastructuur, waaronder infrastructuur:
 - a. voor de uitgifte aan natuurlijke personen die beschikken over een burgerservicenummer en het gebruik door die personen van publieke identificatiemiddelen op verschillende betrouwbaarheidsniveaus;

⁸ <https://www.digitaleoverheid.nl/overzicht-van-alle-onderwerpen/wetgeving/wet-digitale-overheid/voortgang-wet-digitale-overheid/>.

⁹ Brief van de Minister aan de Tweede Kamer van 25 augustus 2016, Kamerstukken II 2015/16, 26 643, nr. 419.

¹⁰ Paragraaf 1.2 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

- b. die het mogelijk maakt dat een elektronische verklaring wordt afgegeven waaruit blijkt dat een natuurlijke persoon, onderneming of rechtspersoon gemachtigd is namens een andere natuurlijke persoon, onderneming of rechtspersoon op te treden bij de toegang tot elektronische dienstverlening;
- (...)
- f. voor elektronisch berichtenverkeer met en informatieverschaffing aan natuurlijke personen, ondernemingen en rechtspersonen.”

2.2. Gestelde eisen aan instellingen - Artikel 4 WDO

In de WDO worden verschillende regels opgelegd aan de instellingen die gebruik maken van de WDO-voorzieningen en de identificatiemiddelen. Op grond van artikel 4 van het Wetsvoorstel DO dienen bestuursorganen en aangewezen organisaties te voldoen aan gestelde regels met betrekking tot de werking, betrouwbaarheid en beveiliging van de toegang tot elektronische diensten. Aan de hand van Algemene Maatregelen van Bestuur worden hiervoor nadere regels gesteld. Voldoet een instantie niet aan de gestelde eisen, dan zal deze niet toegelaten worden tot de dienst. Bovendien dienen deze instellingen een verklaring van een auditor te overleggen waaruit blijkt of wordt voldaan aan de gestelde regels.¹¹

2.3. Toelaten private identificatiemiddelen - Artikel 9 WDO

Op grond van artikel 9 van het Wetsvoorstel DO kunnen ook private identificatiemiddelen worden toegelaten indien deze middelen door de minister zijn erkend en voldoen aan de bij of krachtens Algemene maatregel van bestuur gestelde eisen.

Uit de Memorie van Toelichting volgt: *“met dit wetsvoorstel de Minister van BZK de mogelijkheid om één of meerdere door private partijen uitgegeven identificatiemiddelen te laten fungeren als een gelijkwaardige elektronische toegangsvoorziening bij dienstverlening van de overheid.”*¹² De gedachte achter de mogelijkheid om private identificatiemiddelen toe te laten is om de continuïteit van de dienstverlening te waarborgen, zoals blijkt uit de volgende passage van de Memorie van Toelichting:

*“Indien DigiD door een ernstige storing of inbraak in het informatiesysteem (tijdelijk) niet gebruikt kan worden, lopen bepaalde vormen van digitale dienstverlening aan burgers vast, met alle maatschappelijke gevolgen van dien. Indien de veiligheid van DigiD gecompromitteerd is, moet de Minister van BZK kunnen ingrijpen zonder dat de ingreep grotere complicaties zou opleveren dan de situatie waarvoor de ingreep een oplossing beoogd te zijn. Het is van belang dat de rijksoverheid anticipeert op het feit dat een overheidsbreed gebruikt inlogmiddel op stel en sprong (tijdelijk) vervangen moet kunnen worden indien de veiligheid niet kan worden gegarandeerd. en te voorkomen dat DigiD niet het enige inlogmiddel voor burgers is.”*¹³

2.4. Verwerking persoonsgegevens - Artikel 16 WDO

Artikel 16 van het Wetsvoorstel DO bepaalt dat de minister verplicht is om een goede en veilige toegang tot de elektronische dienstverlening te bieden en misbruik of oneigenlijk gebruik van de toegang tot elektronische dienstverlening te voorkomen. Hiertoe behoort ook de waarborging van een juiste verwerking van persoonsgegevens.

In het Ontwerpbesluit Digitale Overheid (thans: Besluit verwerking persoonsgegevens generieke digitale infrastructuur in verband met het stellen van de kaders voor informatieveiligheid en persoonsgegevensverwerking) worden nadere regels vastgesteld voor de verwerking van persoonsgegevens.

Het ontwerpbesluit ziet op de informatieveiligheid en de verwerking van persoonsgegevens die gebruikt worden in het kader van de toegang tot elektronische overheidsdienstverlening.¹⁴

¹¹ Artikel 4, lid 2, Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

¹² Paragraaf 3.2 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

¹³ Paragraaf 3.2 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

¹⁴ Paragraaf 1.1 Nota van Toelichting bij Ontwerpbesluit Digitale Overheid.

De grondslag voor de verwerking van persoonsgegevens is vastgesteld in artikel 16 van het Wetsvoorstel DO. Op grond van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) kunnen enkel persoonsgegevens worden verwerkt indien er een legitieme grondslag voor de verwerking aanwezig is.¹⁵ Artikel 16 van het Wetsvoorstel DO bepaalt dat persoonsgegevens worden verwerkt voor zover dit noodzakelijk is voor de goede uitvoering van de taken en verplichtingen ingevolge de WDO. In de Nota van Toelichting bij het Ontwerpbesluit worden vervolgens diverse maatregelen omschreven waaraan de betrokken partijen moeten voldoen om de privacy en persoonsgegevens te beschermen.¹⁶

2.5. Inzet handhaving en bevoegdheden - Artikel 18 WDO

Hoofdstuk 6 van het Wetsvoorstel DO geeft een omschrijving van de manier waarop de regels omtrent de WDO-voorzieningen worden nageleefd en hoe hier op wordt gehandhaafd. Bovendien wordt hierin omschreven welke (bijzondere) bevoegdheden ingezet kunnen worden om de veilige en betrouwbare elektronische authenticatie in het publieke domein te kunnen realiseren.

Een bijzondere bevoegdheid betreft het (doen) onderbreken van de toegang tot elektronische dienstverlening van een bestuursorgaan of een aangewezen organisatie. Dit volgt uit artikel 18, lid 1, Wetsvoorstel DO.

“Artikel 18. Bijzondere bevoegdheden

1. *Onze Minister kan de toegang tot elektronische dienstverlening van een bestuursorgaan of een aangewezen organisatie onderbreken of doen onderbreken indien sprake is van:*
 - a. *een ernstige storing of ernstige aantasting van de werking, beveiliging of betrouwbaarheid van de elektronische dienstverlening of de dreiging daarvan,*
 - b. *misbruik of oneigenlijk gebruik van de toegang tot elektronische dienstverlening of de dreiging daarvan, of*
 - c. *niet-naleving door het betrokken bestuursorgaan of de betrokken aangewezen organisatie van het bij of krachtens de artikelen 4, 7, 8, 15 en 21 bepaalde.”*

Van de mogelijkheid tot het onderbreken van de toegang tot de dienstverlening is in het verleden door BZK gebruik gemaakt, zo blijkt uit de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel DO.¹⁷ In het verleden heeft Logius diverse instanties acuut afgesloten vanwege (dreigende) beveiligingsproblemen.

2.6. Doorberekening kosten - Artikel 21 WDO

De kosten die worden gemaakt voor de uitvoering van de artikelen 5 (realiseren van publieke middelen en voorzieningen) en 9 (toelaten van private middelen) worden door de Minister ten laste gebracht van de bestuursorganen en aangewezen organisaties respectievelijk andere organen die het betreft.¹⁸

“Artikel 21. Doorberekening kosten

De kosten die het Rijk maakt samenhangend met de uitvoering van de artikelen 5 en 9 worden door Onze Minister ten laste gebracht van de bestuursorganen, aangewezen organisaties en andere organen die het betreft. Bij ministeriële regeling worden hierover regels gesteld.”

2.7. Verantwoordelijkheden Logius

In de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel DO is aangegeven dat de uitvoering van de verschillende voorzieningen wordt opgedragen aan BZK-dienstonderdelen, bijvoorbeeld Logius.¹⁹

¹⁵ Paragraaf 1.2 Nota van Toelichting bij Ontwerpbesluit Digitale Overheid.

¹⁶ Paragraaf 4 Nota van Toelichting bij Ontwerpbesluit Digitale Overheid.

¹⁷ Paragraaf 5.3 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

¹⁸ II Artikelsgewijs, toelichting bij artikel 20 Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid,

¹⁹ Paragraaf 1.2 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

2.8. Overige diensten

Voor de eerder beschreven overige diensten die Logius aanbiedt aan afnemers buiten het Rijk (Stelselcatalogus, Digimelding, Digikoppeling, Digilevering, Samenwerkende catalogi, PKIoverheid, Digitoegankelijkheid) bestaat geen duidelijke grondslag in het wetsvoorstel DO. Met uitzondering van de Digikoppeling. Deze dienst is in de Memorie van Toelichting genoemd als een voorbeeld voor een aangewezen standaard als bedoeld in artikel 3, lid 3, van de WDO.²⁰ Deze overige diensten worden dus niet in de WDO of de Memorie van Toelichting genoemd, maar kunnen in nadere regelgeving worden uitgewerkt.

²⁰ Toelichting bij artikel 3, lid 3, van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

3. Theoretisch kader

In dit hoofdstuk schetsen we het theoretisch kader. Een overheidslichaam heeft een bijzondere btw-positie. Er zijn namelijk twee hoedanigheden waarin een overheidslichaam kan optreden voor de btw. Enerzijds als overheid, waarbij verschuldigdheid van btw geen rol speelt. Anderzijds kan zij optreden als btw-ondernemer en dezelfde positie innemen als private partijen. Om te kunnen vaststellen of wordt gehandeld als overheid of als btw-ondernemer, is van belang onder welke voorwaarden en omstandigheden de prestaties worden verricht. In dit hoofdstuk geven wij antwoord op deze vraag.

3.1. Handelen als overheid

Als een publiekrechtelijk lichaam activiteiten verricht als overheid, is hierover geen btw verschuldigd. Overheidshandelen wordt getoetst aan de hand van de volgende twee voorwaarden:

1. De activiteiten worden verricht door een publiekrechtelijk overheidslichaam; en
2. het publiekrechtelijk lichaam moet de werkzaamheden verrichten in het kader van een specifiek voor haar geldend juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten.

Wordt hieraan voldaan, dan is het overheidslichaam geen btw verschuldigd en kan zij ook geen btw in aftrek brengen. De eerste voorwaarde dat sprake moet zijn van een publiekrechtelijk overheidslichaam is doorgaans eenvoudig in te vullen. De tweede voorwaarde dat de werkzaamheden moeten worden verricht in het kader van een specifiek voor dat publiekrechtelijke lichaam geldend juridisch regime, is in de praktijk een complex criterium. Wij lichten dit hieronder nader toe.

3.1.1. Specifiek geldend juridisch regime

Het criterium dat overheidslichamen in een specifiek voor hen geldend juridisch regime dienen te handelen volgt uit diverse (Europese) rechtspraak. Het criterium is niet verankerd in wetgeving, maar voor een nadere invulling is de praktijk afhankelijk van deze rechtspraak.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie volgt dat van handelen in het kader van een specifiek juridisch regime sprake is wanneer die publiekrechtelijke lichamen (onder bezwarende titel) werkzaamheden of handelingen verrichten binnen bepaalde overheidskaders.²¹ Een specifiek geldend juridisch regime kan bijvoorbeeld zijn nationale of Europese wetgeving, lokale wetgeving, een besluit of een Algemene Maatregel van Bestuur.

Anderzijds kunnen publiekrechtelijke overheidslichamen ook handelen in de hoedanigheid van overheid voor de btw indien het overheidslichaam een activiteit uitvoert en daarbij gebruik maakt van bevoegdheden die uitsluitend door een publiekrechtelijk lichaam mogen worden gebruikt of uitgeoefend.²² Deze bevoegdheden kunnen worden omschreven als overheidsprerogatieven, voorrechten of bevoegdheden van openbaar gezag. Hierbij is relevant dat de activiteiten onder andere juridische voorwaarden worden verricht dan wanneer deze uitgevoerd zouden worden door particuliere marktdeelnemers. Wanneer hierbij gebruik wordt gemaakt van overheidsprerogatieven is de activiteit aan een publiekrechtelijk regime onderworpen en is sprake van overheidshandelen.

In zeer specifieke gevallen kan ook een ander lichaam dan een publiekrechtelijk overheidslichaam handelen in de hoedanigheid van overheid voor de btw.²³ Het besluit van de staatssecretaris van Financiën vermeldt hier echter over dat privaatrechtelijke (rechts)personen in principe niet als overheid kunnen optreden. Ook niet als publiekrechtelijke lichamen overheidsactiviteiten aan hen uitbesteden.²⁴

²¹ HvJ EG 15 mei 1990, zaak C-4/89 (Comune di Carpaneto Piacentino e.a./Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza), ECLI:EU:C:1990:204, r.o. 16 en 19.

²² HvJ EU 14 december 2000, zaak C-446/98 (Câmara Municipal do Porto), ECLI:EU:C:2000:691, r.o. 21 en 22.

²³ HvJ EU 29 oktober 2015, zaak C-174/14 (Saudaçor), ECLI:EU:C:2015:91.

²⁴ Besluit van 24 december 2020, nr. 2020-249875, Stcrt. 2020, nr. 62965, Omzetbelasting. Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen, par. 2.2.1.

3.1.2. Voorwaarden gesteld door Hoge Raad

In 2020 is jurisprudentie verschenen van de Hoge Raad inzake de exploitatie van begraafplaatsen door een Nederlandse gemeente waarin de Hoge Raad oordeelde dat voor overheidshandelen onvoldoende is, dat gehandeld wordt op grond van een wettelijke taak.²⁵ Er moet daarnaast ook gebruik worden gemaakt van overheidsbevoegdheden én deze bevoegdheden moeten ook verband houden met de uitvoering van de activiteit zelf. De Hoge Raad hanteert hierbij een cumulatieve toets en legt de term ‘specifiek voor hen als overheid geldend juridisch regime’ strikt uit. De Hoge Raad oordeelt namelijk dat geen sprake kan zijn van het handelen als overheid voor de btw indien particuliere marktdeelnemers eenzelfde soort activiteit kunnen verrichten, omdat dan kennelijk geen gebruik wordt gemaakt van overheidsbevoegdheden. Uit het feit dat het besluit inzake Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichaam ook in deze lijn is gewijzigd²⁶, leiden wij af dat de Belastingdienst dezelfde voorwaarden hanteert als de Hoge Raad.

Op basis van de diverse jurisprudentie van het Hof van Justitie over dit onderwerp is het de vraag of de toets die de Hoge Raad hanteert (en ook de Belastingdienst gebruikt) niet te strikt is.²⁷ Op grond van Europese rechtspraak kan worden gesteld dat publiekrechtelijke overheidslichamen geen btw verschuldigd zijn over hun activiteiten, wanneer zij handelen volgens een specifiek voor hen geldend juridisch regime, ook niet wanneer daarbij sprake is van eventuele concurrentie. In de rechtspraak worden twee voorbeelden geschetst:

1. Het publiekrechtelijk lichaam verricht handelingen onder een specifiek voor haar geldend juridisch regime. Hierbij treedt zij in concurrentie met particuliere marktdeelnemers die activiteiten verrichten onder privaatrechtelijk regime.
2. Het publiekrechtelijk lichaam verricht handelingen onder een specifiek voor haar geldend juridisch regime. Hierbij treedt zij in concurrentie met particuliere marktdeelnemers die activiteiten verrichten op basis van overheidsconcessies.²⁸

Hieruit volgt dat het feit dat een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie treedt met een particuliere marktdeelnemer op zich niet in de weg staat aan overheidshandelen, zolang het publiekrechtelijke lichaam handelt op basis van een specifiek voor haar geldend juridisch regime en de particuliere marktdeelnemer op basis van een ander regime, namelijk een privaatrechtelijk regime of overheidsconcessie. Wij zijn dus van mening dat er geen cumulatieve toets (specifiek juridisch regime én overheidsbevoegdheden) uitgevoerd hoeft te worden. Echter, wij weten dat de Belastingdienst dit anders ziet en dit arrest wel op die manier uitlegt.

3.1.3. Concurrentietoets overheidshandelen

Wanneer sprake is van overheidshandelen is het uitgangspunt dat geen btw verschuldigd is. Wel moet er nog worden getoetst of het niet in rekening brengen van btw over de overheidsactiviteit zorgt voor een verstoring van de mededinging van enige betekenis.²⁹ Indien dit het geval is, is toch btw verschuldigd, omdat de overheid zich niet in een gunstigere positie mag bevinden dan particuliere marktpartijen.

Deze toets bestaat uit twee onderdelen. Er moet enerzijds beoordeeld worden of er sprake is van concurrerende private marktdeelnemers en anderzijds of het niet in rekening brengen van btw door de overheid ook leidt tot een nadelige concurrentiepositie voor die particuliere marktdeelnemers. Deze toets vindt plaats voor de werkzaamheid als zodanig zonder beoordeling naar een specifieke plaatselijke markt.³⁰ Er wordt dus niet gekeken naar feitelijke concurrentie binnen een bepaalde plaats.

²⁵ HR 19 juni 2020, zaaknummer 18/01712, ECLI:NL:HR:2020:1070.

²⁶ Besluit van 24 december 2020 inzake Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen, nr. 2020-249875, Stcrt. 2020, nr. 62965, onderdeel 2.2.1.

²⁷ Zie in dit kader ook E. Bakx en A.M. de Wit, ‘Arrest begraafplaatsen EU-proof?’, MBB2021/05, p. 16.

²⁸ HvJ EU 25 maart 2010, zaak C-79/09 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2010:171, r.o. 82.

²⁹ HvJ EU 19 januari 2017, zaak C-344/15 (National Roads Authority), ECLI:EU:C:2017:28, r.o. 38.

³⁰ HvJ EG 16 september 2008, zaak C-288/07 (Isle of Wight), ECLI:EU:C:2008:505 en Conclusie van de Advocaat-Generaal van 31 augustus 2017 bij zaaknummer 16/03254, ECLI:NL:PHR:2017:873.

Bij deze beoordeling spelen de volgende vragen een rol:

1. Zijn de werkzaamheden die het publiekrechtelijke lichaam verricht en de werkzaamheden die door de particuliere marktdeelnemer (of potentiële marktdeelnemer) worden verricht aan te merken als soortgelijke werkzaamheden? Hiervoor wordt gekeken naar de gemiddelde consument.
2. Kan een (potentiële) particuliere marktdeelnemer met deze werkzaamheden ook als zodanig toetreden tot de markt? Wanneer een particulier alleen kan toetreden tot de markt wanneer zij door een publiekrechtelijk overheidslichaam hiervoor wordt toegelaten en de eindverantwoordelijkheid voor de werkzaamheid blijft liggen bij het publieke overheidslichaam, kan er niet worden gesproken over een reële mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer toetreedt of handelt op de betrokken markt.

Er wordt dus ook gekeken naar potentiële concurrentie, maar wanneer dit zuiver theoretisch is, geldt dit niet als een concurrerende marktdeelnemer. Hiervan is sprake wanneer er door geen enkel feitelijk element, objectief teken of marktanalyse wordt onderbouwd dat mogelijk sprake is van een markttoetreder.³¹

3.1.4. Handelen op een 'algemene markt'

Verder is nog relevant dat ook wanneer geen sprake is van overheidshandelen er niet per definitie btw verschuldigd is over de prestaties van Logius. De prestaties moeten daarvoor kwalificeren als een economische activiteit. Uit rechtspraak vloeit voort dat voor het verrichten van economische activiteiten het van belang is dat de dienstverrichter handelt op een markt.³² Indien hiervan geen sprake is, dan oefent de dienstverrichter geen economische activiteit uit en is geen sprake van belastingplicht voor de btw.

Wanneer een dienstverrichter bepaalde diensten verricht voor specifieke afnemers is het de vraag of de diensten worden aangeboden op een markt. Bijvoorbeeld wanneer de dienstverrichter zelf bepaalt in hoeverre de afnemers de diensten af kunnen nemen. Dat dient zij te doen door eisen te stellen aan de afnemers die - bijvoorbeeld na het verkrijgen van een vergunning - pas kunnen toetreden tot een markt. Is uitsluitend de overheid bevoegd voor de afgifte van een bepaalde vergunning dan brengt dit met zich mee dat deze activiteit een noodzakelijke en voorafgaande voorwaarde voor de toegang van marktdeelnemers tot de markt is.³³ Hierdoor treedt het overheidslichaam derhalve niet op een algemene markt op en verricht zij geen economische activiteit die onderworpen is aan btw.

3.2. Juridische gevolgen WDO en activiteiten Logius

In de Memorie van Toelichting bij de WDO is deze passage opgenomen (onderstreping toegevoegd):

“In het kader van dit wetsvoorstel heeft de Minister van BZK een zorgplicht terzake van thans voorziene en in de toekomst te ontwikkelen generieke publieke voorzieningen (artikel 5). Deze wettelijke taak van de Minister van BZK inzake de generieke digitale infrastructuur brengt mee dat ontwikkeling en het beheer van (ICT-) producten en diensten voor de digitale overheid, dwz bruikbaar door alle (semi-)overheden en bsn-verwerkende organisaties in het kader van hun digitale dienstverlening, benodigd is. Deze activiteiten worden uitgevoerd door het BZK-dienstonderdeel dat daarvoor aangewezen wordt, bijvoorbeeld Logius of RVIG. Er is hier geen sprake van economische activiteiten in de zin van de Wet Markt en Overheid; ook is de overheid geen ondernemer en dus niet BTW-plichtig. Het gaat immers naar zijn aard om specifiek wettelijk ingekaderde overheidstaken.”

Allereerst valt op dat expliciet is opgenomen dat geen sprake zou zijn van economische activiteiten. Als gevolg daarvan zou onder meer geen plaats zijn voor integrale kostendoorberekening en zouden de diensten evenmin met btw belast zijn. Hieraan kunnen wat ons betreft echter geen rechten worden ontleend.

Deze passage is daarnaast aanleiding voor een korte juridische beschouwing op hoofdlijnen van het begrip economische activiteit in het kader van de Wet Markt en Overheid. De Wet Markt en Overheid (hierna “Wet

³¹ HvJ EU 19 januari 2017, zaak C-344/15 (National Roads Authority), ECLI:EU:C:2017:28, r.o. 42.

³² HvJ EU 12 mei 2016, zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.

³³ HvJ EG 26 juni 2006, zaak C-284/04 (T-Mobile Austria e.a.), ECLI:EU:C:2007:381.

M&O”) is slechts van toepassing in gevallen waarbij het Europese staatssteunrecht (vergelijk artikel 107 VWEU) toepassing mist.

Aangezien Logius als uitvoeringsdienst van BZK fungeert, zou de steun erin kunnen bestaan dat de afnemers/gebruikers van de diensten bevoordeeld worden doordat zij geen marktconforme prijs van de diensten aan Logius hoeven te betalen. Daarmee is niet de verwachting dat de steun per afnemer/gebruiker boven het bedrag aan steun van EUR 200.000 in drie jaren komt. Daarmee is een en ander beperkt tot toepassing van de Wet M&O.

In deze paragraaf schetsen wij het juridisch kader voor de kwalificatie van een economische activiteit. Vervolgens beschrijven we aan de hand van dit kader tevens enkele activiteiten van Logius (die staan beschreven in paragraaf 2.2) in relatie tot de Wet M&O.

Overheid als onderneming

Uit rechtspraak van het Hof van Justitie van EU volgt dat een onderneming in de zin van het mededingingsrecht, elke eenheid is die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd.³⁴ Volgens vaste rechtspraak is het aanbieden van diensten op een bepaalde markt een economische activiteit.³⁵ Een dienstverrichter kan kortom ook als onderneming handelen als zij aan deze voorwaarden voldoet.³⁶

Een uitzondering hierop is als de overheid activiteiten verricht in het kader van de uitoefening van bevoegdheden van openbaar gezag. Dergelijke activiteiten hebben volgens het Hof van Justitie geen economisch karakter waardoor toepassing van het mededingingsrecht is uitgesloten. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven volgt deze uitleg.³⁷

Beoordeling per activiteit

Het is onvoldoende om te volstaan met een beschrijving van de algemene taken en bevoegdheden van de onderneming. Per activiteit zal beoordeeld moeten worden of sprake is van een activiteit vanwege openbaar gezag of een economische activiteit.³⁸ Het feit dat enkele activiteiten worden uitgeoefend op grond van openbaar gezag, sluit immers niet uit dat daarnaast economische activiteiten worden verricht.

Daarbij is bovendien van belang dat de toets op economische activiteiten niet enkel bij de start van de activiteiten kan plaatsvinden. Door de dynamiek van de markt kan gedurende de uitvoering van de activiteit een verschuiving plaatsvinden, waarmee de betreffende activiteit op termijn wel als economische activiteit kwalificeert.

Kwalificatie van bevoegdheden van openbaar gezag

Wet M&O is niet van toepassing op het aanbieden van goederen of diensten voor de uitvoering van een publiekrechtelijke taak door bestuursorganen aan andere bestuursorganen of overheidsbedrijven (artikel 25h, lid 2, Mededingingswet).

Of een activiteit wordt verricht in het kader van de uitoefening van bevoegdheden van openbaar gezag wordt bepaald op grond van hun aard, hun doel en de regels waaraan de activiteiten zijn onderworpen.³⁹ Daarbij is onder andere van belang of de afnemers de keuze hebben om de dienst af te nemen of dat afname verplicht en exclusief is,⁴⁰ of de prijs voor de dienst door de instantie zelf kan worden bepaald of dat de berekening hiervan is vastgelegd door de overheid,⁴¹ of de overheid aansprakelijk is of de organisatie zelf.⁴²

³⁴ HvJ EU 12 juli 2012, zaak C-138/11 (Compass-Datenbank), ECLI:EU:C:2012:449, r.o. 35; HvJ EU 23 april 1991, Zaak C-41/90 (Höfner en Elser), ECLI:EU:C:1991:161, r.o. 21.

³⁵ HvJ EU 12 juli 2012, zaak C-138/11 (Compass-Datenbank), ECLI:EU:C:2012:449, r.o. 35; HvJ EU 24 oktober 2002, zaak C-82/01 P (Aéroports de Paris/Commissie), ECLI:EU:C:2002:617, r.o. 79.

³⁶ HvJ EU 12 juli 2012, zaak C-138/11 (Compass-Datenbank), ECLI:EU:C:2012:449, r.o. 35; HvJ EU, 20 maart 1985, zaak C-41/83, (Italië/Commissie), ECLI:EU:C:1985:120, r.o. 16-20.

³⁷ CBb 8 december 2020, zaaknummer 19/1529, ECLI:NL:CBB:2020:923, r.o. 5.1.

³⁸ HvJ EU 1 juli 2008, zaak C-49/07 (MOTOE), ECLI:EU:C:2008:376, r.o. 25.

³⁹ HvJ EU 19 januari 1994, zaak C-364/92 (SAT Fluggesellschaft), ECLI:EU:C:1994:7, r.o. 30; HvJ EU 1 juli 2008, C-49/07 (MOTOE), ECLI:EU:C:2008:376, r.o. 24.

⁴⁰ HvJ EU, 14 oktober 1976, zaak C29-76 (LTU), ECLI:EU:C:1976:137, r.o. 4-5.

⁴¹ HvJ EU 19 januari 1994, zaak C-364/92 (SAT Fluggesellschaft), ECLI:EU:C:1994:7, r.o. 23.

⁴² HvJ EU 20 maart 1985 zaak C-41/83, (Italië/Commissie), ECLI:EU:C:1985:120, r.o. 16-20.

Naar mate de dienstverrichter meer vrijheid heeft voor het uitoefenen van een bepaalde activiteit (zowel in de keuze een activiteit te verrichten als in de wijze waarop een activiteit wordt uitgevoerd) zal eerder sprake zijn van een economische activiteit. Het feit dat een activiteit niet in concurrentie wordt verricht, kan een aanwijzing zijn dat er geen sprake is van een economische activiteit.

Nevenactiviteiten die verband houden met de toegewezen taak

Voor (neven)activiteiten die verband houden met de toegewezen taak, is volgens het Hof van Justitie al snel sprake van een taak op grond van overheidsgezag.⁴³ Uit de beschikkingspraktijk van de ACM lijkt ‘verband houden’ niet al te streng te worden uitgelegd. Niet vereist is dat de betrekken activiteit essentieel of onontbeerlijk is, het gaat erom dat de activiteit ‘nauw verband houdt met de publieke taak van de overheid’. Daarvoor is volgens de ACM voldoende dat bij de werkzaamheden sprake is van overheidstoezicht en een bevoegdheid die door de overheid is toegekend.⁴⁴

In een beperkt aantal gevallen heeft de ACM geoordeeld dat *geen* sprake is van een economische activiteit:

- De applicatie KLIC-Viewer van het Kadaster, inclusief recentelijk de doorontwikkeling hiervan;
- De online voertuiginformatie tool van de RDW;
- De salarisadministratiediensten in het kader van persoonsgebonden budgetten van de SVB.

De ACM heeft in haar beschikking van 9 februari 2021, waarin de doorontwikkeling van de KLIC-viewer aan de orde was, de volgende overweging gehanteerd (onderstreping toegevoegd):

“De toets moet zijn of de doorontwikkelde KLIC-viewer naar zijn aard niet los kan worden gezien van de publieke taak, hetzij omdat de publieke taak van het Kadaster zonder het aanbieden van de doorontwikkelde KLIC-viewer grotendeel nutteloos zou zijn, hetzij omdat deze activiteiten nauw met elkaar verbonden zijn.”

Lijst met voorbeelden van economische activiteiten

De ACM heeft een lijst gepubliceerd waarop economische activiteiten staan vermeld. Het exploiteren van ICT producten (software en/of hardware) is op de lijst zijn opgenomen. Hieronder wordt begrepen het exploiteren van overheidsdata die met publieke taakuitvoering is verkregen.⁴⁵

Effect toepassing Wet Markt en Overheid

Als de activiteit kwalificeert als een economische activiteit, dient bij de uitvoering daarvan rekening worden gehouden met de vier (4) gedragsregels uit de Wet M&O. Deze gedragsregels beogen een gelijk speelveld tussen overheden en ondernemingen te creëren, de ACM is belast met de naleving. De gedragsregels zijn opgenomen in artikelen 25g tot en met 25m Mededingingswet.

De gedragsregels bepalen op hoofdlijnen het volgende:

- Overheden moeten minimaal de integrale kosten doorberekenen;
- Overheden mogen hun eigen overheidsbedrijven niet mogen bevoordelen;
- Overheden gegevens die zij beschikken vanwege hun overheidstaak, mogen deze gegevens niet voor hun economische activiteiten gebruiken tenzij deze gegevens onder dezelfde voorwaarden aan anderen (concurrenten) beschikbaar worden gesteld;
- Er moet sprake zijn van een functiescheiding tussen de personen betrokken bij de uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden en het verrichten van die economische activiteiten.

Het gebod om integrale kosten van die activiteiten door te berekenen is de belangrijkste gedragsregel. Er is daarmee een directe relatie tussen het onderscheid naar activiteit en de bijbehorende financiële verantwoording. De gedragsregels hebben aldus een directe impact op het kostenmodel voor deze diensten en op de bedrijfsvoering als zodanig. De exacte toepassing van de Wet M&O, met daarbij een uiteenzetting van de relevante uitzonderingen, valt buiten de reikwijdte van deze rapportage.

⁴³ HvJ EU 26 maart 2009, zaak C-113/07 (SELEX Sistemi Integrati SpA), ECLI:EU:C:2009:191, r.o. 72 e.v. en HvJ EU 12 juli 2012, zaak C-138/11 (Compass-Datenbank), ECLI:EU:C:2012:449, r.o. 38.

⁴⁴ Besluit ACM 4 december 2018, ACM/18/032642 (SVB): in deze zaak ging het over het gratis uitvoeren van de salarisadministratie door SVB voor PGB-houders.

⁴⁵ [Lijst voorbeelden economische activiteiten markt en overheid \(acm.nl\)](#)

4. Beschouwing

In dit hoofdstuk - dat de kern vormt van de beschouwing en de analyse - geven wij antwoord op de vraag of Logius bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen handelt in de hoedanigheid van overheid en wat de btw-gevolgen hiervan zijn.

4.1. Handelt Logius/BZK in de hoedanigheid van overheid bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen?

In paragraaf 3.1 hebben wij uitgelegd onder welke voorwaarden een overheidslichaam handelt in de hoedanigheid van overheid. Van belang is dat (i) de activiteiten worden verricht door een publiekrechtelijk overheidslichaam, en (ii) de activiteiten worden verricht in het kader van een specifiek voor het publiekrechtelijke lichaam geldende juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten.

4.1.1. Is Logius een publiekrechtelijk overheidslichaam?

Logius is - als onderdeel van BZK - een publiekrechtelijk overheidslichaam. Derhalve wordt aan deze eerste voorwaarde voldaan.

4.1.2. Handelt Logius binnen een specifiek juridisch regime?

In hoeverre Logius handelt in het kader van een specifiek voor haar geldend juridisch regime is een complexe vraag. In hoofdstuk 1 en 2 hebben wij het kader geschetst waarbinnen Logius haar diensten en de verschillende WDO-voorzieningen aanbiedt aan de afnemers. Het startpunt vormt de WDO. Op grond van het Wetsvoorstel DO heeft de minister van BZK diverse taken en verantwoordelijkheden om de WDO-voorzieningen aan te bieden aan de gebruikers.

Op basis van het Europese recht is het uitvoeren van werkzaamheden binnen overheidskaders of het gebruik van overheidsbevoegdheden (overheidsprerogatieven) in beginsel voldoende om te handelen binnen een specifiek juridisch regime. Op grond van nationale rechtspraak en de uitleg die de Belastingdienst geeft aan het in 2020 verschenen arrest van de Hoge Raad over de exploitatie van begraafplaatsen dient dit criterium dusdanig te worden uitgelegd dat zowel sprake moet zijn van een wettelijke taak (met uitsluiting van werkzaamheden van private partijen) als van het gebruik van overheidsbevoegdheden.

Op grond van de WDO en meer specifiek artikel 5 van het Wetsvoorstel DO heeft de minister van BZK verschillende verantwoordelijkheden en taken om zorg te dragen dat de WDO-voorzieningen beschikbaar zijn en op een juiste en veilige manier worden aangeboden. Deze taak is bij wet opgedragen aan de minister van BZK. Derhalve handelt BZK onder de nieuwe WDO op grond van een wettelijke taak en een specifiek juridisch regime. Tot het specifiek juridische regime behoren naast de WDO ook:

- Memorie van Toelichting bij Wetsvoorstel DO;
- Ontwerpbesluit Digitale Overheid;
- Nota van Toelichting bij Ontwerpbesluit Digitale Overheid; en
- de overige (en mogelijk nog niet vastgestelde/gepubliceerde) wet- en regelgeving.

In de genoemde wet- en regelgeving worden de taken om zorg te dragen voor de voorzieningen opgedragen aan de minister van BZK. In beginsel lijken de taken daardoor niet specifiek aan Logius te worden opgedragen. Echter, de taken en verantwoordelijkheden die BZK heeft zijn ook toe te rekenen aan Logius. Logius is immers een dienstonderdeel van BZK en vormt samen met BZK één btw-ondernemer (derhalve blijven de onderlinge diensten buiten de heffing van btw).⁴⁶ In dat kader zijn wij van mening dat ook Logius haar activiteiten binnen een specifiek juridisch regime verricht. Immers is het in de huidige situatie ook al zo dat Logius een deel van de activiteiten van BZK uitvoert en zal Logius dit ook onder de WDO doen.

⁴⁶ Artikel 4, lid 2, onderdeel d, Organisatiebesluit BZK 2020.

Uit het Organisatiebesluit BZK 2020 volgt immers dat Logius binnen BZK de partij is die zorg draagt voor het beheren en exploiteren van overheidsbrede samenhangende ICT voorzieningen (o.a. op het gebied van toegang en gegevensuitwisseling) ten behoeve van digitale dienstverlening van de overheid en publieke instellingen aan burgers en bedrijven. Het uitvoeren van de WDO-voorzieningen past dat precies in het juridisch kader van Logius.

We merken nog op dat er discussie zou kunnen ontstaan met de Belastingdienst over het uitgangspunt dat de taken van BZK ook aan Logius toekomen, omdat Logius onderdeel uitmaakt van BZK en zij één ondernemer vormen voor de btw. Vandaar dat we ook aanbevelen om rol van Logius ook nader te duiden middels het mandaatbesluit. Op grond van Europese jurisprudentie komen wij overigens tot de conclusie dat Logius niet zelfstandig optreedt ten opzichte van BZK, waardoor Logius ook niet kan kwalificeren als zelfstandige btw-ondernemer.⁴⁷ Om iedere discussie hierover op voorhand zoveel mogelijk uit te sluiten, is het aan te bevelen dit nog nader te onderbouwen.

Onder strikte voorwaarden kan op grond van artikel 9 van het Wetsvoorstel DO ook een privaat identificatiemiddel worden erkend als identificatiemiddel. Dit private identificatiemiddel zal niet door Logius worden verstrekt en worden beheerd, maar door een private dienstverlener. Dit betekent dat feitelijk potentiële concurrentie met privaatrechtelijke aanbieders mogelijk is (zie voor de nodige kanttekeningen hierbij echter onderdeel 4.1.4 van dit rapport). Bovendien dient de private aanbieder te voldoen aan de hiervoor ingestelde Algemene Maatregel van Bestuur.

Dit hoeft in beginsel geen belemmering te vormen voor het handelen als overheid door Logius. Privaatrechtelijke partijen kunnen ook vergelijkbare/aanvullende activiteiten uitvoeren, zolang zij hierbij handelen op basis van een privaatrechtelijk regime of een overheidsconcessie nodig hebben. De toets is in zoverre niet of het overheidslichaam de enige partij is die de WDO-voorzieningen mag en kan aanbieden, maar onder welke voorwaarden dit gebeurt. In dit geval kan een private aanbieder enkel identificatiemiddelen aanbieden indien zij door de minister is erkend. Hierin zien wij een overheidsconcessie. Daarnaast is erkenning alleen mogelijk wanneer de aanbieder en het identificatiemiddel voldoen aan de door de minister gestelde eisen. Het juridische regime waaronder private dienstverleners optreden, is dan ook anders en niet te vergelijken met het juridische regime dat geldt voor Logius. Het feit dat ook andere aanbieders op termijn WDO-voorzieningen kunnen en mogen aanbieden vormt in die situatie geen belemmering voor het overheidshandelen door Logius.

Steun voor deze redenatie kan daarnaast gevonden worden in jurisprudentie van het Hof van Justitie. Uit een Ierse zaak uit 2017 over de exploitatie van tolwegen blijkt namelijk dat de aanwezigheid van private exploitanten van tolwegen niet in de weg stond aan de conclusie dat het overheidslichaam handelde in de hoedanigheid van overheid.⁴⁸ Ook hier was de redenering dat het overheidslichaam, vanwege de diverse verantwoordelijkheden die zij had op dit gebied, dezelfde activiteit onder andere juridische voorwaarden uitvoerde dan de private exploitanten.

4.1.3. Gebruikt Logius overheidsbevoegdheden?

Zoals hiervoor beschreven zijn wij van mening dat het voor overheidshandelen niet noodzakelijk is om gebruik te maken van overheidsbevoegdheden, zolang sprake is van een specifiek juridisch regime. Echter, omdat de Belastingdienst de Hoge Raad-criteria volgt, toetsen wij hieronder of Logius bij de uitvoering van haar activiteiten gebruik maakt van overheidsbevoegdheden.

Voor het uitvoeren van de voorziening Mijn Overheid staat onzes inziens in verband met de aard van de voorziening vast dat bij de uitvoering gebruik wordt gemaakt van overheidsbevoegdheden. Mijn Overheid betreft immers het middel dat overheidslichamen gebruiken om te communiceren met burgers. Dit communicatiemiddel staat enkel open voor overheidsorganisaties en wordt hier ook enkel voor gebruikt. In dit kader neemt BZK/Logius een bijzondere overheidspositie in en maakt gebruik van bevoegdheden waarover privaatrechtelijke lichamen/aanbieders niet kunnen beschikken.

⁴⁷ HvJ EU 29 september 2015, zaak C-276/14 (Gmina Wrocław), ECLI:EU:C:2015:635.

⁴⁸ HvJ EU 19 januari 2017, zaak C-344/15 (National Roads Authority), ECLI:EU:C:2017:28.

Met betrekking tot DigiD is de situatie iets anders, omdat de WDO de mogelijkheid biedt om private aanbieders toe te laten tot de markt.

Voor beide middelen geldt dat de minister van BZK verregaande bevoegdheden heeft om te handhaven. Onder de WDO is het noodzakelijk dat de voorzieningen betrouwbaar zijn en niet gemakkelijk onderworpen worden aan aanvallen van buitenaf. Verder vinden er meer controles plaats ten aanzien van de gebruikers. Door middel van specifieke erkenningsprocedures wordt vastgesteld of de ICT-huisvesting van gebruikers van een dusdanig niveau is dat op een veilige manier gebruik kan worden gemaakt van de verschillende voorzieningen en de identificatiemiddelen.

In de Memorie van Toelichting wordt in hoofdstuk 6 uitvoerig omschreven dat toezicht en handhaving noodzakelijk is op bestuursorganen en aangewezen organisaties om te voldoen aan de gestelde eisen en standaarden in de WDO.⁴⁹ In de Memorie van Toelichting wordt ook toegelicht dat het streven is om het toezicht op de aangewezen organisaties en overheidsorganen op het niveau van het rijk zo veel als mogelijk binnen de bestaande toezichtstructuren en met gebruik van bestaande instrumenten te laten plaatsvinden. Voor Logius betekent dit dat zij - naar alle waarschijnlijkheid - ook onder de WDO de DigiD assessments (onder de WDO wordt dit eID assessments) zal blijven uitvoeren. In de Memorie van Toelichting wordt echter niet expliciet vermeld in hoeverre en welke taken/verantwoordelijkheden er verder zullen worden uitgevoerd door Logius. Onderstaande passage uit de Memorie van Toelichting onderstreept de aangehaalde gedachten.

“Het streven is om het toezicht op de aangewezen organisaties en overheidsorganen op het niveau van het rijk ook zo veel als mogelijk binnen de bestaande toezichtstructuren en met gebruik van bestaande instrumenten te laten plaatsvinden. Om dit te kunnen realiseren, is de vakminister op grond van dit wetsvoorstel gehouden om personen aan te wijzen die belast zijn met het toezicht op de naleving van dit wetsvoorstel door deze aangewezen organisaties. De vakminister kan hier reeds bestaande toezichthouders dan wel nieuwe toezichthouders aanwijzen.”⁵⁰

Uit andere bronnen en de website van Logius leiden wij af dat Logius op dit moment in de praktijk al een toezichthoudende en handhavende taak heeft (de DigiD assessments). Ter illustratie: Logius kan bij een eventuele acute dreiging een organisatie afsluiten van een voorziening zoals DigiD.⁵¹ Tevens leiden wij uit de Nota van Toelichting af dat Logius testcriteria ontwikkelt waaraan dienstverleners dienen te voldoen om toegang te krijgen tot de WDO-voorzieningen.⁵² Op dit moment heeft Logius een rol als toezichthouder, zoals bij het toezicht houden op en het tijdig naleven van de assessmentplicht en de beoordeling van de uitgevoerde IT-auditrapportage van het ICT-beveiligingsassessments DigiD om het gebruik van DigiD veilig te houden.⁵³

Kortom, wij zien in de huidige situatie dat Logius diverse activiteiten uitvoert, waarvoor specifieke overheidsbevoegdheden vereist zijn. Dit zal onder de nieuwe WDO worden voortgezet en mogelijk uitgebreid naar een verregaande toezichthoudende rol. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het feit dat onder de WDO de assessmentverplichting - zoals die nu al geldt bij de ICT-beveiligingsassessments DigiD - breder gaat gelden dan enkel bij DigiD.⁵⁴ Daarmee heeft BZK en in het verlengde hiervan, Logius, bevoegdheden in handen die private marktpartijen in beginsel niet hebben. Echter, hier mist wel een specifieke en overzichtelijke omschrijving van de diverse taken en verantwoordelijkheden die worden verleend aan Logius.

- ▶ **Advies/actiepunten:** Op dit moment is er - in aanvulling op - het Organisatiebesluit BZK 2020 geen nadere omschrijving gegeven van de aan Logius opgedragen taken. Ons advies is om in nadere regelgeving een specifieke taakomschrijving vast te leggen waarin de taken en bevoegdheden van Logius in het kader van de nieuwe WDO worden omschreven.

⁴⁹ Hoofdstuk 6 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

⁵⁰ Hoofdstuk 6 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

⁵¹ Paragraaf 5.3 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

⁵² Nota van Toelichting bij Ontwerpbesluit Digitale Overheid, toelichting bij artikel 22 Besluit Digitale Overheid.

⁵³ <https://www.logius.nl/diensten/digid/ict-beveiligingsassessments-digid/ict-beveiligingsassessments-digid-in-het-algemeen>.

⁵⁴ Paragraaf 6.2 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

- **Toelichting:** Weliswaar vormen de taken die de minister van BZK heeft binnen de WDO ook de taken van Logius, omdat Logius onderdeel uitmaakt van BZK, maar een duidelijke schriftelijke vastlegging van de taken van Logius ontbreekt. Op basis van de aan Logius toebedeelde rol in het Organisatiebesluit BZK 2020 en de activiteiten die zij nu al verricht, zal Logius ook de WDO-voorzieningen gaan uitvoeren. Echter, de WDO of de Memorie van Toelichting hierbij geven niet weer voor welke taken Logius zorg draagt. Zo ligt bijvoorbeeld niet vast welke verplichtingen en bevoegdheden Logius heeft bij het verzorgen van de handhaving in het kader van de uitvoering van de WDO. De minister heeft namelijk, zoals reeds geconcludeerd, ook verschillende verantwoordelijkheden op het gebied van de handhaving en het toezicht op de gebruikers. Een deel van deze verantwoordelijkheden wordt feitelijk uitgevoerd door Logius.

Wij zijn van mening dat een specifieke taakomschrijving in nadere regelgeving (in welke vorm dan ook) voldoende zou moeten zijn. Echter, om het specifiek juridisch regime zo goed mogelijk vorm te geven gaat de voorkeur hierbij uit naar de ‘hoogst’ mogelijke regelgeving of een overdracht van bevoegdheden. Na divers overleg is gebleken dat de vastlegging in een apart mandaatbesluit, waarin de kaders voor de uitvoering van de WDO gegeven worden het meest passend is. Het voert wat te ver om uitgebreid in te gaan op de bestuursrechtelijke mogelijkheden hiertoe, maar we geven (de juristen van) BZK in overweging om dit verder te onderzoeken en uit te werken. In deze vastlegging zouden tevens de overige voorzieningen (waarbij een duidelijke grondslag op dit moment nog ontbreekt) kunnen worden meegenomen. Logius brengt deze kosten zonder btw in rekening aan de moederdepartementen. Dit is juist, omdat dit een doorbelasting binnen het Rijk betreft. De moederdepartementen belasten de kosten vervolgens met btw door aan de gebruikers. Door de aanwezigheid van een specifiek juridisch regime kan de btw op deze doorbelasting mogelijk voorkomen worden.

4.1.4. Handelt Logius in concurrentie met private marktdeelnemers?

Indien het handelen als overheid door Logius resulteert in een verstoring van de mededinging van enige betekenis, is Logius alsnog 21% btw verschuldigd over haar dienstverlening. In artikel 9 van de WDO wordt de mogelijkheid gecreëerd om ook private marktdeelnemers te erkennen om een identificatiemiddel aan te bieden waarmee burgers in kunnen loggen bij de (semi)publieke overheid. Bij het aanbieden van DigiD (en dus niet bij MijnOverheid) kan de vraag gesteld worden of Logius door het zelf ook aanbieden van de voorzieningen/inlogmiddelen in concurrentie treedt met deze potentiële marktdeelnemers.

Uitgaande van meerdere marktaanbieders is er op het eerste gezicht sprake van concurrentie, omdat de gedachte van de WDO is dat burgers uiteindelijk kunnen kiezen tussen verschillende inlogmiddelen en die middelen veel overeenkomsten zullen vertonen.⁵⁵ Dit zou vanuit de gemiddelde consument mogelijk aangemerkt kunnen worden als soortgelijke diensten. Overigens is een belangrijk verschil tussen de diensten, dat private identificatiemiddelen mogelijk ook buiten het publieke domein gebruikt kunnen worden. Voor de publieke identificatiemiddelen is dit uitgesloten.

Echter, de burgers zijn de gebruikers van de middelen, maar niet de afnemers van Logius. Dat zijn namelijk de (semi)publieke overheidsinstanties. Onder de WDO zullen zij überhaupt geen keuze hebben in welke middelen ze afnemen. Uitgangspunt van de WDO is immers dat burgers kunnen kiezen welke inlogmiddel ze gebruiken. Als overheidsinstantie zul je dan inloggen met alle middelen mogelijk moeten maken. Dit volgt ook uit artikel 7 en 15 van de WDO waarin de verplichting is opgenomen voor de (semi)publieke overheidsinstanties om alle door de minister toegelaten identificatiemiddelen te accepteren. Dit leidt er toe dat alle overheidsinstanties in wezen verplicht zijn om alle bestaande en toegelaten middelen af te nemen, ongeacht wie de dienstverrichter is. In dat geval is mogelijk wel sprake van concurrentie, maar zal het wel of niet in rekening brengen van btw door Logius op het gebruik van DigiD daarop geen versturende werking hebben, omdat de afnemers toch alle voorzieningen moeten afnemen. Het niet in rekening brengen van btw door Logius ten opzichte van particuliere marktdeelnemers, leidt bij verplichte afname dus niet tot een verstoring van de concurrentie.

Hierbij maken wij nog de nuance dat het uiteraard wel zo kan zijn dat de (semi)publieke overheidsinstanties een voorkeur hebben voor het gebruik van een bepaald identificatiemiddel door burgers en dit identificatiemiddel bij hen proberen te ‘promoten’. Bijvoorbeeld door dit identificatiemiddel bovenaan te zetten in het overzicht met mogelijkheden of door inloggen met een bepaald identificatiemiddel

⁵⁵ Paragraaf 6.1 van de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

eenvoudiger te maken. Echter, vanuit BZK is het de bedoeling om te werken aan een uniforme weergave op de websites zodat deze eventuele vorm van concurrentie wordt voorkomen. Naar onze verwachting zal het al dan niet in rekening brengen van btw door de aanbieders hierin ook geen rol spelen.

Dit is voor de keuze van de burger immers niet relevant en die zal dit dus ook niet meenemen in de afweging. Aangezien de burger het gekozen identificatiemiddel voor inloggen bij alle (semi)publieke overheidsinstanties zal gaan gebruiken, gaan we ervan uit dat er een gedegen afweging wordt gemaakt, waarbij deze mogelijkheid tot 'promoten' slechts beperkt een rol zal spelen. Bovendien is een en ander gebaseerd op een hypothetische toekomstige ontwikkeling. Op dit moment is onduidelijk of en op welke wijze de middelen in de praktijk tot concurrentiedruk kunnen leiden.

In Europese rechtspraak (de zaak National Roads Authority) zien wij bevestiging van het standpunt dat Logius niet in concurrentie treedt met private marktdeelnemers die op basis van artikel 9 WDO ook identificatiemiddelen aan kunnen bieden.⁵⁶ Deze zaak van het Hof van Justitie uit 2017 vertoont veel overeenkomsten met de positie van Logius. In deze zaak was een overheidsorgaan (NRA) belast met het beheer van het nationale openbare wegennet. NRA droeg de algemene verantwoordelijkheid voor de planning van en het toezicht op de aanleg en het onderhoud van nationale wegen. NRA exploiteerde zelf ook twee tolwegen. De exploitatie van de overige tolwegen was in handen van private marktdeelnemers. Ondanks de daadwerkelijke aanwezigheid van de marktdeelnemers die soortgelijke prestaties verrichtte, handelde NRA volgens het Hof toch in de hoedanigheid van overheid en trad zij niet in concurrentie met de private marktdeelnemers. De activiteiten van de NRA waren namelijk meer omvattend dan de activiteiten van de private marktdeelnemers. Zo had de NRA meer bevoegdheden dan de andere exploitanten en was zij verantwoordelijk voor het toezicht op en onderhoud van de wegen. Bij eventuele problemen die private marktdeelnemers niet oplosten, was zij verantwoordelijk. Tevens bepaalde de NRA welke exploitanten mochten toetreden tot de markt. Dit alles leidde tot de conclusie dat de NRA in die omstandigheden haar activiteiten in het kader van de specifiek voor haar uitgewerkte wettelijke regeling verrichtte, waardoor deze werkzaamheden niet werden uitgeoefend in concurrentie met de private marktdeelnemers.⁵⁷

Indien we de gedachte uit deze zaak doortrekken naar Logius, zijn veel overeenkomsten zichtbaar. Logius/BZK verricht in beginsel wel dezelfde werkzaamheden als de private marktdeelnemers, maar verricht deze onder andere voorwaarden. Zo heeft BZK invloed op welke partijen kunnen toetreden tot de markt. Deze partijen moeten namelijk eerst erkend worden door BZK en voldoen aan de eisen die hierbij in de AMvB's door de minister zijn gesteld. Het Agentschap Telecom toetst of partijen aan de voorwaarden voldoen en houdt toezicht. Aangezien alle genoemde partijen onderdeel uitmaken van het Rijk en zij één btw-ondernemer zijn, neemt Logius hierbij een bijzondere positie in ten opzichte van de andere private deelnemers. Daarnaast heeft het Rijk ook een meer omvattende rol, dan enkel het aanbieden van de voorzieningen. Zij heeft de wettelijke taak om zorg te dragen voor de inrichting, beschikbaarstelling, instandhouding, werking en beveiliging van de generieke digitale infrastructuur. Ook de activiteit van Logius is daarmee dus meer omvattend dan de activiteiten die de potentiële private marktdeelnemers gaan verrichten. Derhalve kan de stelling worden ingenomen dat Logius haar werkzaamheden onder andere voorwaarden en onder een andere wettelijke regeling verricht en als zodanig dus niet in concurrentie treedt met de private marktdeelnemers.

4.1.5. Tussenconclusie overheidshandelen

Uit het voorgaande volgt dat wij voldoende argumenten zien om te stellen dat Logius handelt in hoedanigheid van overheid bij het tegen vergoeding aanbieden van de WDO-voorzieningen. De mogelijke toelating van private aanbieders tot de markt leidt niet tot de conclusie dat Logius met betrekking tot het aanbieden van DigiD in concurrentie treedt. Het specifiek voor Logius geldende juridisch regime is naar de huidige stand van zaken nog wel vrij beperkt, omdat de specifieke taakomschrijving nog vrij beperkt is vastgelegd en daarmee voor de onderbouwing van dit standpunt mager is. Ons advies is dan ook om dit uit te breiden. Om zekerheid te verkrijgen over het handelen als overheid, adviseren wij daarnaast om hierover net zoals in 2018 afstemming te zoeken met de Belastingdienst.

⁵⁶ HvJ EU 19 januari 2017, zaak C-344/15 (National Roads Authority), ECLI:EU:C:2017:28, r.o. 38.

⁵⁷ HvJ EU 19 januari 2017, zaak C-344/15 (National Roads Authority), ECLI:EU:C:2017:28, r.o. 50.

Er is voldoende aanleiding voor een nieuwe afstemming, omdat het juridische kader waarbinnen wordt gehandeld met de inwerkingtreding van de WDO gaat wijzigen en de concurrentiepositie van Logius anders wordt door de mogelijke toetreding van private partijen tot de markt. Dit concurrentie criterium was tijdens de laatste afstemming met de Belastingdienst het struikelblok. Gezien de mogelijkheid tot toetreding van private partijen tot de markt verwachten wij op dit punt ook in de nieuwe afstemming discussie. Echter, wij zien in een uitspraak van het Hof van Justitie (NRA) en andere Europese jurisprudentie voldoende aanknopingspunten om tot een andere conclusie te komen.

4.2. Handelt Logius op een markt bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen?

Nu wij concluderen dat Logius handelt in hoedanigheid van overheid is het uitvoeren van een btw-belaste activiteit in principe uitgesloten. Echter, ook indien de conclusie zou zijn dat Logius niet handelt in hoedanigheid van overheid betekent dit niet direct dat zij ook btw verschuldigd is. Er moet vervolgens getoetst worden of de activiteiten van Logius ook kwalificeren als een btw-belaste economische activiteit. Hierbij kan de vraag gesteld worden of Logius bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen handelt op een markt. In paragraaf 3.1.4 hebben wij nader uitgewerkt dat dit noodzakelijk is, wil sprake zijn van een economische activiteit die onderworpen is aan btw-heffing.

Zoals hiervoor in onderdeel 4.1.4 besproken biedt de WDO de mogelijkheid aan private marktdeelnemers om identificatiemiddelen aan te bieden die vergelijkbaar zijn met DigiD. Met betrekking tot de DigiD activiteiten zou dus een markt kunnen ontstaan. Voor MijnOverheid blijft Logius de enige aanbieder.

De WDO geeft diverse handvatten welke organisaties gebruik kunnen maken van de WDO-voorzieningen om bij hen in te loggen. Nederlandse instanties en bedrijven kunnen zelf namelijk niet zondermeer kiezen om bijvoorbeeld DigiD als inlogmiddel te hanteren. Dit kunnen enkel de dienstverleners die binnen de reikwijdte van de WDO vallen. In feite ontstaat daardoor een beperkte markt van afnemers en bepaalt Logius/BZK zelf wie de diensten mogen en kunnen afnemen. Aan de hand van de verschillende vereisten die worden gesteld wordt de markt afgebakend.

In een Oostenrijkse zaak van het Hof van Justitie uit 2006 volgt dat een lidstaat bij het toewijzen van telecomrechten die door middel van een veiling werden toegewezen niet optrad op een markt.⁵⁸ In dit geval was namelijk enkel de lidstaat bevoegd om de specifiek hiervoor noodzakelijk vergunningen om toegang te krijgen tot de markt af te geven. Deze activiteit was dus een noodzakelijke en voorafgaande voorwaarde voor de toegang tot de telecommunicatiemarkt.

Daarnaast zien wij aanknopingspunten om te stellen dat Logius niet optreedt op een markt in een zaak van het Hof van Justitie over een Nederlandse gemeente. Deze zaak ging om een gemeente die personenvervoer aanbiedt aan leerlingen, maar niet optreedt op de algemene markt voor personenvervoer.⁵⁹ De gemeente handelde hierbij namelijk niet onder dezelfde voorwaarden als waaronder de activiteit normaal gesproken wordt aangeboden. De gemeente ontving voor dit vervoer een beperkte vergoeding of helemaal geen vergoeding. De Hoge Raad oordeelt uiteindelijk dat geen sprake is van het handelen op een markt. De gemeente vormt zelf de ontvanger en eindgebruiker van het personenvervoer.

Met het uitgeven van de van de WDO-voorzieningen (DigiD en MijnOverheid) oefent Logius een opgedragen toezichthoudende en regelgevende taak uit en beperkt in zekere zin de groep van afnemers (namelijk enkel partijen die onder de reikwijdte van de WDO vallen). Derhalve kan op basis van de hiervoor besproken jurisprudentie gesteld worden dat geen sprake is van een economische activiteit en er geen btw is verschuldigd. Aan dit standpunt kleven kanttekeningen, omdat de feiten uit de aangehaalde jurisprudentie uiteraard niet één op één passen op de casus van Logius. Kijkend naar de Oostenrijkse zaak verschilt de situatie van Logius in zoverre dat de telecomproviders in feite afnemers waren en dienstverrichters. De telecomproviders konden namelijk aan de hand van de verworven rechten vervolgens hun eigen diensten verrichten. De overheidsinstanties die gebruik maken van de WDO-voorzieningen zijn in principe eindverbruiker van de aansluiting van de voorziening. De uiteindelijke eindverbruiker is de burger.

⁵⁸ HvJ EG 26 juni 2006, zaak C-284/04 (T-Mobile Austria e.a.), ECLI:EU:C:2007:381.

⁵⁹ HvJ EU 12 mei 2016, zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.

Daarnaast zijn we van mening dat een vergelijking gemaakt kan worden met de Wet Markt en Overheid waarin tevens het begrip 'economische activiteit' gehanteerd wordt. Ook uit de analyse inzake de Wet Markt & Overheid blijkt dat de vraag gesteld kan worden of er überhaupt sprake is van een markt waarop geconcurrereerd kan worden. Dit alles geeft onzes inziens voldoende valide argumenten om het gesprek met de Belastingdienst aan te gaan. Mocht het nodig zijn dan staan ook de mogelijkheid tot bezwaar en beroep open.

4.3. Doorberekenen kosten overige voorzieningen

Voor een aantal overige voorzieningen worden de kosten door Logius gedeeld met diverse departementen, IPO, VNG en de Unie van Waterschappen (als verantwoordelijke). In de huidige situatie reikt Logius hiervoor niet direct facturen uit aan de verantwoordelijken/de afnemers. Logius brengt de kosten in rekening aan de moederdepartementen zonder btw. Dit is juist, omdat dit een doorbelasting binnen het Rijk betreft. Het departement brengt de kosten - in overeenstemming met de afstemming met de Belastingdienst - vervolgens met btw in rekening aan de afnemers. Zoals eerder benoemd zien wij de mogelijkheid om ook deze voorzieningen onder de WDO te scharen, maar is dit in de huidige situatie nog niet gebeurd. Het aanbieden van deze voorzieningen heeft dus geen directe grondslag in de WDO. Onze aanbeveling is om dit nader uit te werken in een Algemene Maatregel van Bestuur zodat ook voor deze activiteiten een 'specifiek juridisch regime' ontstaat. Mogelijk kan dan de doorbelasting met btw in de toekomst voorkomen worden.

Ook zonder overheidshandelen zien wij voor deze specifieke activiteiten een aanvullende mogelijkheid om verschuldigdheid van btw te voorkomen over de doorberekening, namelijk door toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Het leerstuk kosten voor gemene rekening is een in de rechtspraak ontwikkelde methode waarbij de onderlinge prestatie(s) buiten de heffing van btw blijven. Hierbij maakt een partij bepaalde kosten ten behoeve van zichzelf en de verschillende deelnemende partijen en deze worden op grond van een verdeelsleutel onderling verrekend. Onder strikte voorwaarden blijft btw-heffing in die situatie achterwege. Het is de vraag of in dit geval aan alle voorwaarden is voldaan. Een deel van de gemaakte kosten moet ook voor rekening van Logius zelf komen. Verder moet er één verdeelsleutel worden gehanteerd die niet jaarlijks mag wijzigen. Kortom, wij zien dus mogelijkheden om btw te voorkomen, maar een nadere beoordeling is noodzakelijk. Om gebruik te kunnen maken van het leerstuk is verder vereist dat Logius de kosten direct gaat delen met alle afnemers, dus ook de afnemers buiten het Rijk. Verrekening via de moederdepartementen is niet mogelijk bij toepassing van het leerstuk.

5. Gevolgen voor Logius & stakeholders

In dit hoofdstuk bespreken wij de gevolgen voor Logius en de stakeholders als Logius bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen handelt in hoedanigheid van overheid voor de btw.

5.1. Gevolgen Logius

Op dit moment factureert Logius de aangeboden voorzieningen met btw. Op basis van hetgeen beschreven staat in hoofdstuk 4 zien wij voldoende argumenten om te stellen dat Logius bij het aanbieden van de WDO-voorzieningen geen btw verschuldigd is. Echter, hierover zal afstemming met de Belastingdienst moeten plaatsvinden. Ondanks dat wij voldoende argumenten zien om te concluderen dat Logius handelt als overheid voor de btw, blijft de uitkomst van de afstemming onzeker. Derhalve besteden wij kort aandacht aan een aantal gevolgen van het handelen als overheid voor de btw. Het handelen in de hoedanigheid van overheid betekent enerzijds dat Logius geen btw meer in rekening hoeft te brengen over haar dienstverlening. Anderzijds betekent dit ook dat Logius geen aftrek van btw meer heeft op kosten die zij van externe dienstverrichters/leveranciers in rekening krijgt gebracht. Dit heeft eveneens gevolgen voor de (pre) pro rata in verband met het wegvallen van btw-belaste omzet.

5.2. Gevolgen diverse stakeholders

Een onderdeel van de beoordeling vormt het in kaart brengen van de gevolgen van de inwerkingtreding van de WDO voor de stakeholders. Het gaat hierbij om de diverse afnemers van Logius. In het kader van het onderzoek hebben wij verschillende interviews gehouden met medewerkers en vertegenwoordigers van diverse stakeholders.

In de huidige situatie ontvangen de afnemers van Logius facturen met btw. Deze btw is in veel gevallen niet aftrekbaar als voorbelasting en mogelijk niet volledig compensabel bij het Btw-compensatiefonds (hierna: Bcf). De btw heeft daardoor een kostenverhogend effect. Met de uitkomsten uit dit onderzoek en een positieve afstemming met de Belastingdienst kan dit gegeven wijzigingen, waardoor de gebruikers in het vervolg facturen zonder btw ontvangen.

Samenvattend hebben wij de belangrijkste gevolgen en aandachtspunten opgenomen in onderstaande tabel.

Stakeholder	Aftrek of compensatie van door Logius in rekening gebrachte btw?	Ontvangt thans factuur btw-verrekening van Logius?
ZBO's met rp	Nee	Ja
Gemeenten/Provincies	Ja*	Ja
Waterschappen	Nee**	Ja
VNG/Unie van Waterschappen	Ja/Nee***	Nee/Nvt
Overige partijen/Pensioenuitvoerders	Ja/Nee****	Ja
Ministeries*****	Nvt	Nee/Nvt

* Gemeenten en provincies hebben grotendeels recht op compensatie van btw bij het Bcf. Het Bcf kent weliswaar een plafond en wordt gefinancierd vanuit het gemeentefonds respectievelijk provinciefonds, maar de gemeenten ondervinden hierdoor op individueel niveau in beginsel geen nadelige effecten van btw-heffing. Overigens leidt het later teruggeven/verrekenen van btw tot een gedeeltelijke correctie van de eerdere gecompenseerde btw.

** Waterschappen kunnen de btw niet of slechts beperkt in aftrek brengen.

*** Het uitgangspunt is dat de Unie van Waterschappen de btw niet of slecht beperkt in aftrek kan brengen. Van de VNG hebben wij reeds begrepen dat zij de btw op hun kosten nagenoeg volledig in aftrek kunnen brengen.

**** Afhankelijk van de activiteiten die de derde partijen verrichten hebben deze aftrek van btw.

***** Het ministerie van VWS ontvangt van Logius ook facturen voor diverse voorzieningen die worden verleend aan de onderliggende zorginstellingen.

5.2.1. Gevolgen voor zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) met rechtspersoonlijkheid

Zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) met rechtspersoonlijkheid, zoals RDW, KvK en het Kadaster, zijn zelfstandige (semi)publiekrechtelijke overheidslichamen en vormen derhalve geen onderdeel van de Rijksoverheid. De ZBO's ontvangen derhalve tot op heden van Logius facturen met btw voor de ontvangen voorzieningen.

In verband met geringe btw-belaste activiteiten die genoemde ZBO's verrichten, hebben zij een beperkt recht op aftrek van btw. Een ZBO handelt hoofdzakelijk/nagenoeg geheel in de hoedanigheid van overheid. Vanwege de over het algemeen grote hoeveelheid authenticaties bij ZBO's, zijn de vergoedingen die deze partijen betalen aan Logius vrij hoog. De btw op deze kosten is voor de ZBO's over het algemeen een kostenpost, aangezien deze niet aftrekbaar is.

Een succesvolle afstemming met de Belastingdienst zou uiteraard betekenen dat Logius niet langer facturen met btw hoeft uit te reiken. Voor afnemers zonder recht op aftrek op compensatie leidt dit tot een btw-voordeel. Echter, hierdoor komt ook het recht op aftrek van de btw op de kosten bij Logius te vervallen. Omdat deze btw in de huidige situatie achteraf verrekend wordt in de kostprijs, betreft de financiële impact van het handelen als overheid voor de afnemers geen btw-voordeel van 21%. Het daadwerkelijke btw-voordeel van de conclusie dat Logius handelt als overheid is dus lager.

5.2.2. Gevolgen voor gemeenten en provincies

Gemeenten en provincies nemen een bijzondere positie in binnen de kring van afnemers. Zij hebben namelijk recht op compensatie van btw bij het Btw-compensatiefonds (hierna: Bcf).⁶⁰ De btw die zij in rekening gebracht krijgen op kosten voor het verrichten van activiteiten waarvoor zij niet belastingplichtig zijn - zoals het verrichten van overheidsactiviteiten - kunnen zij compenseren en terugvorderen bij het Bcf. Dit geldt derhalve ook voor de btw op de facturen van Logius. Mogelijk dat gemeenten en provincies de in rekening gebrachte btw verwerken aan de hand van het algemene mengpercentage, omdat deze kosten worden gezien als algemene ICT-kosten. In dat geval zal de btw grotendeels worden gecompenseerd en deels als aftrekbare btw worden meegenomen in de btw-aangiften. Een klein gedeelte van de btw werkt dan kostprijsverhogend.

Voor de afnemers met (nagenoeg volledig) recht op aftrek of compensatie van btw leidt een eventueel overheidshandelen door Logius tot een nadeel. In de huidige situatie ondervinden zij geen nadeel van de btw-heffing. Het vervallen van het recht op aftrek bij Logius zal er toe leiden dat de kostprijs voor de dienstverlening omhoog gaat. De tarieven die Logius in rekening brengt aan haar afnemers gaan hierdoor omhoog. Dit leidt dus tot een btw-nadeel voor gemeenten, provincies en afnemers met een volledig recht op aftrek. Het is op dit moment niet volledig vast te stellen hoe hoog dit btw-nadeel zal zijn. Na onderzoek is gebleken dat op ongeveer de helft van de kosten die Logius meeneemt in haar kostprijs btw drukt. Naar schatting zal de conclusie dat Logius handelt als overheid, dus leiden tot een verhoging van de vergoeding met ongeveer 10%. Een kanttekening hierbij is nog dat het nadeel voor alle gemeenten en provincies tezamen op macro-economisch niveau in principe niet zichtbaar is. Door de wijziging naar facturen zonder btw, zullen gemeenten en provincies ook minder btw compenseren bij het Btw-compensatiefonds. Omdat het Btw-compensatiefonds door gemeenten en provincies zelf wordt gefinancierd (via het gemeentefonds en het provinciefonds) zal de wijziging er ook toe leiden dat de uitkering die gemeenten en provincies

⁶⁰ Artikel 1, lid 1, onderdeel c, Wet op het BTW-compensatiefonds.

ontvangen uit het gemeentefonds c.q. provinciefonds - ervanuit gaande dat het Bcf-plafond niet wordt bereikt - omhoog gaat. Die stijging (21% over alle facturen van Logius aan gemeenten en provincies wordt voorkomen) is hoger dan de kostprijsverhoging van 10% op de diensten van Logius. Op dit niveau bekeken zullen ook gemeenten en provincies dus een voordeel hebben als Logius handelt als overheid. Echter, als puur gekeken wordt op activiteitsniveau leidt de wijziging tot hogere kosten en zal het overheidshandelen door Logius door de gemeenten en provincies dus mogelijk als nadeel worden ervaren.

5.2.3. Gevolgen voor afnemers met recht op aftrek (VNG)

Ook de VNG heeft een bijzondere btw-positie ten opzichte van de meeste afnemers van Logius. De VNG heeft namelijk (nagenoeg volledig) recht op aftrek van voorbelasting. Ook voor hen geldt derhalve dat de btw-heffing in de huidige situatie niet tot extra kosten leidt en de hogere kostprijs van Logius in de toekomstige situatie wel tot extra kosten zal leiden. Hierbij is de schatting dus dat de kosten met 10% zullen stijgen. Ook voor de VNG leidt het handelen als overheid door Logius dus tot een btw-nadeel.

Het komt ook voor dat Logius kosten in rekening brengt aan de VNG die deze kosten vervolgens doorberekent aan de individuele gemeenten. Hierdoor kan de situatie ontstaan dat de facturen van Logius onbelast zijn, maar dat de VNG over de doorbelasting aan de gemeenten wel 21% btw verschuldigd is. Dit is echter inherent aan het btw-systeem aangezien de VNG nu eenmaal wel als btw-ondernemer optreedt.

5.2.4. Gevolgen voor de waterschappen

De Nederlandse waterschappen ontvangen tot op heden facturen met btw voor de voorzieningen DigiD en MijnOverheid. Over het algemeen merken de waterschappen deze kosten aan als algemene kosten waarop het pro rata percentage wordt toegepast. Omdat waterschappen slechts beperkte btw-belaste omzet hebben, is het recht op aftrek van btw laag (slechts een paar procenten). Er zijn echter ook waterschappen die de btw op de facturen van Logius in het geheel niet in aftrek (kunnen) brengen. Als gevolg hiervan zou het vervallen van de verschuldigdheid van btw op de facturen van Logius voordelig zijn voor de waterschappen.

5.2.5. Gevolgen voor de overige ministeries binnen de Rijksoverheid

De verschillende ministeries maken net als het ministerie van BZK onderdeel uit van de Rijksoverheid. De diensten die de ministeries afnemen van Logius blijven derhalve buiten de heffing van btw. Dit uitgangspunt zal ook na de inwerkingtreding van de WDO niet wijzigen.

Tijdens het telefonisch overleg met het ministerie van VWS is aan bod gekomen dat Logius ook kosten in rekening brengt aan VWS voor voorzieningen die in feite in rekening gebracht zouden moeten worden aan de achterliggende zorginstellingen (aangezien het de bedoeling is dat de gebruiker - in dit geval de instellingen - de kosten betaalt). Deze instellingen maken geen onderdeel uit van de Rijksoverheid, waardoor bij een directe dienstverlening aan deze zorginstellingen in beginsel btw-heffing aan de orde zou zijn. VWS heeft ervoor gekozen om deze kosten centraal af te rekenen met BZK/Logius, omdat zij geen negatieve prikkel wil geven voor het gebruik van de voorzieningen van Logius. Het betreft de directe inlogtikken (DigiD) en de inlogtikken DigiD die gemaakt worden via de routeringsvoorzieningen 'ToegangsVerleningService' (TVS).

Btw-technisch kan de vraag worden gesteld of het terecht is dat Logius deze dienstverlening factureert aan VWS. Concreet is het van belang wie de afnemer van deze dienstverlening is. Hiervoor kijken we normaal gesproken naar de gesloten overeenkomst. Echter, in dit geval is geen sprake van afzonderlijke overeenkomsten met afnemers, maar facturatie op basis van het ministerraadbesluit. In de tweede plaats vormt de tenaamstelling van de factuur een aanwijzing aan wie de prestaties worden verricht.

In dit geval wordt de factuur uitgereikt aan VWS. Dit vormt derhalve een aanwijzing dat VWS ook daadwerkelijk de afnemer is van de diensten. Als gekeken wordt naar de aard van de diensten zelf, dan worden die natuurlijk wel afgenomen/verbruikt door de zorginstellingen en niet zozeer door VWS. In het interview met VWS is echter wel gebleken dat de betaling van de factuur van Logius door VWS verder niet van invloed is op de bijdragen die de individuele instellingen ontvangen. Een financiële tegenprestatie door de individuele organisaties ontbreekt dus, waardoor voor de btw geen sprake kan zijn van een (eventueel btw-belaste) doorbelasting. Onze verwachting is dat VWS als afnemer kan worden aangemerkt, waardoor

het versturen van facturen zonder btw door Logius correct is. Blijkt dat er toch (individuele) afspraken zijn gemaakt met de achterliggende zorginstellingen, die ook gebruik maken van de diensten, dan vindt de dienstverlening plaats aan afnemers van buiten de Rijksoverheid, waardoor btw-heffing mogelijk aan de orde is. De betaling door VWS namens de zorginstelling kan dan worden aangemerkt als een derde betaling waarop btw drukt. Het feit dat een derde de vergoeding betaalt, is in beginsel irrelevant. De aard van de prestatie en wie de daadwerkelijke afnemer is, bepaalt of de dienst belast is met btw.

5.3. Toepassing Wet M&O op WDO

Op grond van de Wet M&O moet een onderscheid gemaakt moeten worden in het type diensten en activiteiten die Logius aanbiedt. Aan de hand van het juridische kader bij de Wet M&O hebben wij op hoofdlijnen een analyse gemaakt van de diensten die expliciet worden genoemd in de Memorie van Toelichting van de WDO.

Allereerst blijkt uit artikel 5 van de WDO een wettelijke taak aan de Minister van BZK. Meer specifiek gaat het om een zorgplicht in het kader van de generieke publieke voorzieningen, te weten: de inrichting, beschikbaarstelling, instandhouding, werking en beveiliging. Uit deze wettelijke taak vloeit voort dat ontwikkeling en beheer van producten en diensten voor de digitale overheid benodigd is. De Minister kan de uitvoering van deze activiteiten onder meer aan Logius opdragen. Hoewel deze taken op dit moment nog niet zijn opgedragen aan Logius, leiden wij af dat dit nog in een nadere regeling wordt geformaliseerd.

In artikel 5, lid 1, WDO is een aantal taken specifiek omschreven als uitvloeisel van de wettelijke taak, die betrekking hebben op de generieke digitale infrastructuur. In artikel 5, lid 1, sub a-f is een opsomming opgenomen van deze taken. Uit de Memorie van Toelichting en het overleg met de jurist volgt de volgende koppeling van de omschreven taak met de producten:

Product	Omschrijving infrastructuur	Vindplaats
DigiD	voor de uitgifte aan natuurlijke personen die beschikken over een burgerservicenummer en het gebruik door die personen van publieke identificatiemiddelen op verschillende betrouwbaarheidsniveaus	Artikel 5, lid 1, sub a, WDO
DigiD berichtenbox	die het mogelijk maakt dat een elektronische verklaring wordt afgegeven waaruit blijkt dat een natuurlijke persoon, onderneming of rechtspersoon gemachtigd is namens een andere natuurlijke persoon, onderneming of rechtspersoon op te treden bij de toegang tot elektronische dienstverlening	Artikel 5, lid 1, sub b + artikel 8 WDO
Routeringsvoorzieningen	die het mogelijk maakt dat identificatiemiddelen door natuurlijke personen, ondernemingen of rechtspersonen worden gebruikt voor de toegangsverlening tot de elektronische diensten van bestuursorganen en aangewezen organisaties;	Artikel 5, lid 1, sub c, WDO
BSN-Koppelregister/BSN-K	die het mogelijk maakt dat een natuurlijke persoon, onderneming of rechtspersoon die een elektronische dienst afneemt bij een bestuursorgaan of aangewezen organisatie aan de hand van een uniek identificerend nummer geïdentificeerd kan worden	Artikel 5, lid 1, sub d, WDO
ETD stelsel	die het mogelijk maakt het stelsel voor identificatie van ondernemingen en rechtspersonen te beheren	Artikel 5, lid 1, sub e, WDO
MijnOverheid	voor elektronisch berichtenverkeer met en informatieverstrekking aan natuurlijke personen, ondernemingen en rechtspersonen	Artikel 5, lid 1, sub f, WDO

In de WDO wordt de definitie publiek identificatiemiddel gehanteerd, dit is een van rijkswege uitgegeven aan een natuurlijke persoon verstrekt identificatiemiddel. Dit publiek identificatiemiddel wordt uitsluitend gebruikt voor de toegang tot elektronische dienstverlening door bestuursorganen en aangewezen organisaties

(het BSN-domein). Daarnaast kan de Minister besluiten private partijen generieke identificatiemiddelen te laten ontwikkelen (artikel 9 lid 2, WDO) die zowel gebruikt kunnen worden in het BSN domein als daarbuiten. In haar toelichting bij deze rapportage stelt BZK dat een en ander voor de toepassing van de Wet M&O niet uitmaakt:

“BZK is van mening dat het aanbieden van voorzieningen en een inlogmiddel voor burgers taken zijn van de overheid. Dat er naast het publieke inlogmiddel onder de WDO ook private inlogmiddelen toegelaten zullen worden doet niets af aan deze publieke taak.”

De vraag rijst in hoeverre het betreden van de markt door van private aanbieders onder de WDO daadwerkelijk tot een andere conclusie leidt. Op het moment dat het uitgeven van Digid als een economische activiteit kwalificeert, kan Logius mogelijk een beroep doen op de uitzondering uit de beschikkingspraktijk van de ACM waar we hierna nader op ingaan en/of een algemeen belang besluit nemen.

De uitzondering van ‘nauw verband houden’ komt als zodanig niet terug in de Wet M&O, of in het tekstvoorstel voor wijziging van de Mededingingswet. Op basis van de recente beschikkingspraktijk dient sprake te zijn van een zodanige samenhang tussen de activiteit en de wettelijke taak, dat deze niet los van elkaar kunnen worden gezien (grotendeels nutteloos of nauw verbonden) en beantwoordt tevens vraag of de activiteit ‘dienstbaar’ is aan die publieke taak. Dit is bovendien een zeer feitelijke toets op het niveau van de activiteit en al haar toepassingen.

Op dit moment kunnen wij niet vaststellen of DigiD na de openstelling van private aanbieders, nauw verband houdt met de wettelijke taak of het niet uitvoeren van de activiteit de wettelijke taak grotendeels nutteloos zou maken. Mogelijk zijn argumenten te vinden in een scherpe afbakening van de taak van Logius gecombineerd met een koppeling naar DigiD. Wij adviseren een en ander nader te onderzoeken en te voorzien van een onderbouwing.

Tot slot is niet uit te sluiten dat private aanbieders van oordeel zullen zijn dat de activiteiten van Logius concurrentieverstorend werken. Zij kunnen een handhavingverzoek indienen bij de ACM vanwege een vermeende schending van de Wet M&O. Na onderzoek kan de ACM een oordeel geven over de vraag of een en ander leidt tot een overtreding.

De WDO is een kaderwet, dat betekent dat onder de WDO diverse nadere uitvoeringsregelgeving hangt. Een deel van de activiteiten van Logius zal mogelijk in deze nadere uitvoeringsregelingen worden gespecificeerd, mogelijk als onderdeel van een wettelijke taak of mogelijk als economische activiteit. Deze specifieke activiteiten en wijze waarop ze worden uitgevoerd, dienen tevens beoordeeld te worden in het kader van de Wet M&O.

Aanbevelingen

Momenteel ontbreekt de aanwijzing van de uitvoeringstaken door BZK aan Logius. Wij adviseren deze taak beter te onderbouwen in een nadere regeling. Daarbij kan tevens aandacht worden gegeven aan een beschrijving van de diensten van Logius die samenhangen met de uitvoering van de specifieke activiteiten. Voor wat betreft de activiteiten die zijn omschreven in de WDO adviseren wij per activiteit inzichtelijk te maken welke effecten de Wet M&O heeft.

Daar waar sprake is van een economische activiteit moeten de gedragsregels worden toegepast (waaronder integrale kostendoorberekening) of inzichtelijk worden gemaakt dat de Wet M&O toch toepassing mist op grond van een uitzondering (bijvoorbeeld artikel 25h of algemeen belang besluit).

A. Geraadpleegde bronnen

A.1. Wet- en regelgeving

- Besluit ACM 4 december 2018, ACM/18/032642 (SVB).
- Besluit Nationaal Beraad tariefstructuur doorbelasting MijnOverheid, DigiD en Digipoort.
- Besluit van 24 december 2020, nr. 2020-249875, Stcrt. 2020, nr. 62965, Omzetbelasting. Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen.
- Brief van de Minister aan de Tweede Kamer van 25 augustus 2016, Kamerstukken II 2015/16, 26 643, nr. 419.
- Instellingsbesluit baten-lastendienst Logius van 28 december 2012, Staatscourant 2012, 27097.
- Memorie van Toelichting bij Wetsvoorstel Wet digitale Overheid.
- Nota van Toelichting bij Ontwerpbesluit Digitale Overheid.
- Ontwerpbesluit Digitale Overheid.
- Organisatiebesluit BZK 2020.
- Organisatiebesluit Logius (geldig tot en met 31 december 2019).
- Regeling voorzieningen GDI.
- Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.
- Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst.
- Wet Markt en Overheid.
- Wet op het BTW-compensatiefonds.
- Wetsvoorstel Wet Digitale Overheid.

A.2. Rechtspraak

- HvJ EU, 14 oktober 1976, zaak C29-76 (LTU), ECLI:EU:C:1976:137.
- HvJ EU, 20 maart 1985, zaak C-41/83, (Italië/Commissie), ECLI:EU:C:1985:120.
- HvJ EG 26 maart 1987, zaak C-235/85 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:1987:161.
- HvJ EG 15 mei 1990, zaak C-4/89 (Comune di Carpaneto Piacentino e.a./Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza), ECLI:EU:C:1990:204.
- HvJ EU 23 april 1991, Zaak C 41/90 (Höfner en Elser), ECLI:EU:C:1991:161.
- HvJ EU 19 januari 1994, zaak C 364/92 (SAT Fluggesellschaft), ECLI:EU:C:1994:7.
- HvJ EU 14 december 2000, zaak C-446/98 (Câmara Municipal do Porto), ECLI:EU:C:2000:691.
- HvJ EU 24 oktober 2002, zaak C-82/01 P (Aéroports de Paris/Commissie), ECLI:EU:C:2002:617.
- HvJ EG 26 juni 2006, zaak C-284/04 (T-Mobile Austria e.a.), ECLI:EU:C:2007:381.
- HvJ EU 1 juli 2008, zaak C 49/07 (MOTOE), ECLI:EU:C:2008:376.
- HvJ EG 16 september 2008, zaak C-288/07 (Isle of Wight), ECLI:EU:C:2008:505.
- HvJ EU 26 maart 2009, zaak C-113/07 (SELEX Sistemi Integrati SpA), ECLI:EU:C:2009:191.
- HvJ EU 25 maart 2010, zaak C-79/09 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2010:171.
- HvJ EU 12 juli 2012, zaak C-138/11 (Compass-Datenbank), ECLI:EU:C:2012:449.
- HvJ EU 29 september 2015, zaak C-276/14 (Gmina Wrocław), ECLI:EU:C:2015:635.
- HvJ EU 29 oktober 2015, zaak C-174/14 (Saudaçor), ECLI:EU:C:2018:91.
- HvJ EU 12 mei 2016, zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.
- HvJ EU 19 januari 2017, zaak C-344/15 (National Roads Authority), ECLI:EU:C:2017:28.
- HR 23 april 1997, zaaknummer 32166, ECLI:NL:HR:1997:AA2154.
- Conclusie van de Advocaat-Generaal van 31 augustus 2017 bij zaaknummer 16/03254, ECLI:NL:PHR:2017:873.
- HR 19 juni 2020, zaaknummer 18/01712, ECLI:NL:HR:2020:1070.
- HR 26 juni 2020, zaaknummer 18/02684, ECLI:NL:HR:2020:1143.
- CBB 8 december 2020, zaaknummer 19/1529, ECLI:NL:CBB:2020:923.

B. Voorzieningen die Logius aanbiedt

Tabel met opsomming van de voorzieningen die Logius - conform de website van Logius - op dit moment aanbiedt.⁶¹

Naam voorziening	Naam voorziening
<i>Toegang</i>	<i>Standaarden</i>
DigiD	Beheer en ontwikkeling API-standaarden
DigiD Machtigen	BOMOS
eHerkenning	Digikoppeling
MijnOverheid	DigiToegankelijk
PKloverheid	E-procurement
Routeringsvoorziening	IPV6 Overheidsbreed Nummerplankader
	Organisatie-identificatienummer (OIN)
<i>Samenwerkende overheden</i>	Samenwerkende Catalogi
Standaard Platform	XBRL
Centraal Aansluitpunt (CA)	
	<i>Gegevens uitwisselen</i>
<i>Stelsels</i>	BSNk PP
Digilevering	DigiInkoop
Digimelding	Digipoort
Diginetwerk	E-factureren
Stelselcatalogus	Machtigingenregister
	Samenwerkende Catalogi
	Standard Business Reporting (SBR)

⁶¹ <https://www.logius.nl/diensten>.

C. Samenstelling begeleidingscommissie

Organisatie	Naam
BZK-DO Beleid	Gé Linssen (voorzitter)
BZK-DO	Roger Vikdazir (sr. PMO)
BZK - DO Programma's en Projecten	Lisette van Rijn
SVB	Randolf Houtman
VNG	Nico Romijn
VNG	Nasrien Habieb
VNG	Dirk Jan Rip
VNG	Arnold Kloeke
Unie van Waterschappen (aangedragen door Hoogheemraadschap)	Rixt van Ingen
VWS	Hielke van Rijn
KvK	Maria Zaagman
Logius	Arjan Wattel
Logius	Ron Smedts
Ministerie van Financiën - Fiscale Loket	Hans Lodder
BDO	Erik Bakx
BDO	Eveline Bakker
BDO	Anne de Wit

D. Proces van het onderzoek

Hieronder is het overzicht weergegeven van het proces van het onderzoek.

Omschrijving	Datum	Organisatie
Startafpraak	10-2-2021	Logius/Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
Afspraak begeleidingscommissie	4-3-2021	Logius/Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Vereniging van Nederlandse Gemeenten, de Sociale Verzekeringsbank, de Unie van Waterschappen, het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en de Kamer van Koophandel
Interview Nico Romijn	10-3-2021	Financiële Commissie Programmeringsraad Logius (FCPL) / Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG)
Interview Randolph Houtman	15-3-2021	Sociale Verzekeringsbank (SVB)
Interview Hielke van Rijn	17-3-2021	Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS)
Interview Rixt van Ingen - de Jong	19-3-2021	Hoogheemraadschap Hollands Noorderkwartier (HHNK) / Unie van Waterschappen
Interview Hans Lodder	24-3-2021	Ministerie van Financiën - Fiscaal Loket
Overleg Arjan Wattel	Diverse correspondentie	Logius
Bespreking conceptrapport	31-3-2021	Logius/Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
Overleg Odette Bies	2-4-2021	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
Overleg Odette Bies	7-4-2021	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
Bespreking conceptrapport begeleidingscommissie	13-4-2021	Logius/Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Vereniging van Nederlandse Gemeenten, de Unie van Waterschappen, het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en de Kamer van Koophandel
Eindbespreking begeleidingscommissie	28-4-2021	Logius/Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Vereniging van Nederlandse Gemeenten, de Sociale Verzekeringsbank, de Unie van Waterschappen, het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en de Kamer van Koophandel
Eindbespreking opdrachtgever	28-4-2021	Logius/Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

nieuwe perspectieven

In de nieuwe economie doen kansen zich sneller voor dan ooit. Nieuwe spelregels geven een boost aan zakelijk werken. En een nieuwe generatie staat klaar om het anders te doen. Beter, slimmer, innovatiever. Wie succesvol wil ondernemen, moet zelf ook vernieuwen. Open staan voor verandering. En met open vizier kijken naar de mogelijkheden die voor ons liggen.

Nieuwe perspectieven, dát is wat BDO u wil bieden. En kan bieden, dankzij onze unieke combinatie van lokale marktkennis en een internationaal netwerk. Persoonlijke dienstverlening en een professionele aanpak. BDO helpt u graag om vanuit een andere invalshoek naar uw business te kijken. Zodat u de juiste beslissingen neemt om uw organisatie sterker, wendbaarder en succesvoller te maken. Of u nu een mkb-bedrijf, familiebedrijf, publieke organisatie of internationale onderneming bent.

BDO kijkt graag met u vooruit. Samen komen we tot nieuwe inzichten en nieuwe kansen in uw markt. Samen creëren we nieuwe perspectieven.

bdo.nl