

Directe en indirecte overheidsondernemingen: Hand in hand de vennootschapsbelasting in?



Naam: A. J. A. Maassen
Studentnummer: 349450
Begeleider: Drs. M. H. M. Smeets

23 juli 2014, Rotterdam

Inhoudsopgave

1. Inleiding	3
1.1 Aanleiding	3
1.2 Probleemstelling	3
1.3 Opzet	4
1.4 Relevantie	4
1.5 Doel	5
1.6 Kader	5
2. Aanleiding	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Huidige Nederlandse wetgeving	6
2.3 Onderzoekresultaten van de Europese Commissie	8
2.4 Conclusies van de Europese Commissie	10
2.5 Aanbevelingen van de Europese Commissie	11
2.6 Conclusie	12
3. Structuur conceptwetsvoorstel	13
3.1 Inleiding	13
3.2 Uitgangspunten regering	15
3.3 Vormgeving wetsvoorstel	15
3.3.1 Inleiding	15
3.3.2 Directe overheidsonderneming	16
3.3.3 Indirecte overheidsonderneming	18
3.4 Verschillen kwalificatie belastingplicht	19
3.5 Conclusie	20
4. Vrijstellingen	21
4.1 Inleiding	21
4.2 Overwegingen van de regering bij de formulering van de vrijstellingen	21
4.3 Vrijstellingen	22
4.3.1 Vrijstellingen directe overheidsonderneming	22
4.3.2 Vrijstellingen indirecte overheidsonderneming	25
4.4 Verschillen kwalificatie belastingplicht	26
4.5 Conclusie	28

5. Gevolgen van het verschil in belastingkwalificatie en aanbevelingen	29
5.1 Inleiding	29
5.2 Gevolgen en voor- en nadelen kwalificatie	29
5.2.1 Algemene belastingplicht	29
5.2.2 Vrijstellingen	31
5.3 Aanbevelingen	33
5.4 Aansluiting uitgangspunten Europese Commissie en regering	37
5.5 Nadelen	38
5.6 Conclusie	38
6. Conclusie	39
Literatuurlijst	42
Bijlage 1: Conceptwetsvoorstel	43

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Op 2 mei 2013 heeft de Europese Commissie (hierna: EC) een brief¹ aan de Nederlandse staat gestuurd waarin zij concludeert dat het zeer beperkt belasten van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen binnen de Wet op Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: VPB) kwalificeert als oneigenlijke staatsteun aan overheidsondernemingen. Op grond van artikel 107, lid 1, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Rome,² (hierna: VWEU) kwalificeert deze zeer beperkte belastingplicht volgens de Europese commissie als onverenigbare staatsteun. Derhalve heeft de EC de Nederlandse staat uitgenodigd de wetgeving op een dermate manier te wijzigen, dat de wet garandeert dat overheidsondernemingen³ die economische activiteiten ontplooiën en in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen op eenzelfde manier aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen als private ondernemingen. De EC eist dat concurrentievervalsingen worden geëlimineerd en een gelijk speelveld voor private en publieke ondernemingen ontstaat.

De regering heeft op 21 mei 2013 per brief⁴ laten weten dat zij dienstige maatregelen zal nemen om een level playing field te creëren voor private en publieke ondernemingen. In deze brief heeft zij tevens laten weten dat zij ernaar streeft wetswijzigingen per 1 januari 2015 door te voeren voor de boekjaren die in januari 2016 of later aanvangen. Op 14 april 2014 heeft de regering het conceptwetsvoorstel aangaande de VPB-plicht voor overheidsondernemingen gepubliceerd⁵. In dit conceptwetsvoorstel is onder andere de kwalificatie van belastingplicht voor overheidsondernemingen opgenomen. Tevens heeft de regering in de conceptwettekst een aantal vrijstellingen opgenomen waardoor een overheidsonderneming vrijgesteld kan worden van belastingplicht. In mijn onderzoek wil ik de implementatie van belastingplicht voor overheidsondernemingen en de behandeling van de verschillende verschijningsvormen van overheidsondernemingen onderzoeken. Hierbij zal ik ook de rol die vrijstellingen spelen omtrent de kwalificatie van belastingplicht meenemen.

1.2 Probleemstelling

Om te onderzoeken hoe de regering de belastingplicht voor verschillende overheidsondernemingen heeft ingekleurd, hoe verschillende verschijningsvormen van overheidsondernemingen in de conceptwettekst worden behandeld en welke rol vrijstellingen hierin spelen, heb ik de volgende hoofdvraag geformuleerd:

Bestaat er een verschil in behandeling van de directe en indirecte overheidsondernemingen in het conceptwetsvoorstel voor de belastingplicht inzake vennootschapsbelasting voor

¹ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338

² Tractatenblad. 19 september 2003, 150

³ Waar in deze scriptie overheidsondernemingen staat geschreven, kan ook overheidsbedrijven worden gelezen.

⁴ Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7, p. 3

⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 84, bijlagen

overheidsondernemingen?

Zo ja, is dit verschil te rechtvaardigen met daarbij mede de uitgangspunten van de regering in overweging genomen? Zo nee, hoe zou de regering de conceptwet kunnen veranderen om dit verschil te minimaliseren?

1.3 Opzet

In hoofdstuk 2 zal de huidige wetgeving omtrent belastingplicht voor overheidsondernemingen worden beschreven. Vervolgens zullen de resultaten van het onderzoek van de EC worden geschetst alsmede de conclusies en aanbevelingen die zij daarbij geeft. In hoofdstuk 3 zal dieper worden ingegaan op het conceptwetsvoorstel zoals dit thans voorligt. Hierin zullen de uitgangspunten van de regering worden beschreven en zal de bepaling van belastingplicht aan de orde komen. Tevens zullen de verschillen in de belastingplicht voor verschillende verschijningsvormen van overheidsondernemingen worden geanalyseerd. In hoofdstuk 4 zal aandacht worden geschonken aan de vrijstellingen en de overwegingen en kanttekeningen die de regering hierbij heeft gegeven. Vervolgens wordt de toepassing van vrijstellingen voor verschillende verschijningsvormen van overheidsondernemingen geanalyseerd en worden de verschillen vastgesteld. In hoofdstuk 5 zal dieper worden ingegaan op de gevolgen en voor- en nadelen van de in hoofdstuk 3 en 4 geconstateerde verschillen en hoe dit in de uitgangspunten van de EC en regering past. Tot slot zullen aanbevelingen worden gegeven en zal in hoofdstuk 6 worden afgesloten met een conclusie en tevens een antwoord op de hoofdvraag.

1.4 Relevantie

De discussie omtrent belastingplicht voor overheidsondernemingen kent een lange geschiedenis die reeds in gang was in 1997 waarin de werkgroep “Markt en Overheid” met een rapport⁶ kwam naar aanleiding van een onderzoek naar het optreden van overheidsinstellingen in de markt. In haar rapport gaf de werkgroep het advies aan de regering om wet- en regelgeving te formuleren voor “*organisaties met exclusieve en bijzondere marktrechten*”. In 1999 heeft de Sociaal Economische Raad een unaniem advies uitgebracht betreffende de noodzaak voor een wettelijke invulling van belastingplicht voor overheidsinstanties. Het feit dat de EC een dwingende uitnodiging tot wetswijziging moet doen, alvorens de regering ruim een decennium na deze adviezen met concrete maatregelen komt, signaleert dat de wet- en regelgeving hieromtrent gevoelig ligt bij de regering. Tevens heeft de Vereniging van Gemeenten (hierna: VNG) verschillende aandachtspunten kenbaar gemaakt aan de regering⁷ betreffende de aanpak inzake de belastingplicht van overheidsondernemingen. Evident is dat de regering heeft geworsteld met de wetgeving hieromtrent en vanwege het feit dat Nederland vele

⁶ Kamerstukken II 1996/1997, 24036, nr. 45

⁷ Brief van Vereniging van Nederlandse Gemeenten van 4 april 2013 aan de Vaste Kamercommissie voor Financiën, betreffende Belastingplicht overheidsbedrijven. www.VNG.nl

overheidsinstanties kent⁸ is een evenwichtige en nauwkeurige wetgeving belangrijk. Mijns inziens is een onderzoek naar de verschillende soorten kwalificaties van belastingplicht voor overheidsondernemingen relevant.

1.5 Doel

Het doel van deze scriptie is het toetsen van de conceptwetgeving met in het bijzonder de kwalificatie die wordt gehanteerd voor de bepaling van de belastingplicht voor verschillende verschijningsvormen van overheidsondernemingen. De conceptwettekst heeft ter internetconsultatie voorgelegd en zal naar alle waarschijnlijkheid hierna nog aanpassingen kennen. Met dit onderzoek wil ik bijdragen aan de discussie die wordt gevoerd over de invulling van de belastingplicht en (eventueel) aanbevelingen doen ter verbetering van de conceptwettekst, in de hoop dat de regering de belastingplicht voor overheidsondernemingen met zo min mogelijk ‘pijn’ in de VPB kan implementeren.

1.6 Kader

De implementatie van belastingplicht voor overheidsondernemingen kent naast de kwalificatie voor belastingplicht nog vele andere discussiepunten. Zo is in de literatuur⁹ de problematiek aangekaart rondom de openingsbalans voor overheidsondernemingen en voorzie ik daarbij vele hobbels ten aanzien van vermogensetikettering zoals ondernemers die kennen binnen de inkomstenbelasting. Stevens¹⁰ kaart bijvoorbeeld weer de problematiek aan rondom de specifieke regelingen voor academische ziekenhuizen. In deze scriptie beperk ik mij tot de *kwalificatie van belastingplicht* binnen de VPB voor verschillende verschijningsvormen van overheidsondernemingen in de conceptwettekst zoals deze door de regering is gepubliceerd¹¹ op 14 april 2014. Tevens zal ik de behandeling van de belastingplicht voor verschillende verschijningsvormen van beperkt belastingplichtigen binnen de VPB, zoals bijvoorbeeld stichtingen en verenigingen, niet behandelen in deze scriptie. Als in deze scriptie over indirecte overheidsondernemingen wordt gesproken, dan wordt hiermee een BV of NV bedoeld.

⁸ Nederland telt 403 gemeenten per 1 januari 2014 (Gemeentelijke indeling 1-1-2014, www.cbs.nl). Daar komen nog alle Ministeries, Rijksoverheden en overige overheidsinstanties bij.

⁹ Coppens en van der Geld, NTFR 2014-14, par. 3

¹⁰ Stevens, Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06, par. 10

¹¹ Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 84, bijlagen

2. Aanleiding

2.1 Inleiding

Op 2 mei 2013 is door de EC een brief verstuurd naar de Nederlandse autoriteiten ter uitnodiging van het wijzigen van de wetgeving omtrent de belastingplicht voor overheidsondernemingen¹². Alvorens de EC het noodzakelijk achtte de Nederlandse autoriteiten hiertoe uit te nodigen, heeft zij gedurende enkele jaren onderzoek gedaan naar het huidige belastingstelsel van Nederland en hoe de belastingplicht voor overheidsondernemingen in de Nederlandse wetgeving is ingebed. In dit hoofdstuk zal ik allereerst de huidige wetgeving hieromtrent behandelen en tevens de aanleiding voor de EC om het onderzoek te starten. Vervolgens zal ik ingaan op de resultaten van dit onderzoek en de conclusies die de EC hieruit heeft getrokken en zal afsluiten met de aanbevelingen die de EC doet aan de Nederlandse autoriteiten.

2.2 Huidige Nederlandse wetgeving

De huidige regeling van belastingplicht voor overheidsondernemingen stamt uit 1956 die destijds door middel van de Wet belastingheffing overheidsbedrijven 1956¹³ is opgenomen in de voorloper van de Wet op Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: VPB). In de memorie van toelichting¹⁴ van het betreffende wetsvoorstel werd voorop gesteld dat geen onderscheid in behandeling moet worden gemaakt tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Daarnaast werd gesteld dat in beginsel het in concurrentie treden van overheidsondernemingen met particuliere ondernemingen doorslaggevend zou moeten zijn om overheidsondernemingen op een gelijke manier te betrekken in de vennootschapsbelasting als particuliere ondernemingen. Hiermee wilt de wetgever gelijke bestaansvoorwaarden, met nadruk op gelijke concurrentieverhoudingen, op fiscaal gebied handhaven. In gevallen waarin overheidsondernemingen een monopoliepositie innemen en de concurrentieverhoudingen slechts in zeer geringe mate in het geding zijn, zag de wetgever daarentegen het nut van belastingheffing nauwelijks. In grote mate speelt hierbij mee dat het heffen van VPB bij overheidsbedrijven technisch gezien, ondanks dat belastingheffing meer functies kent dan slechts een budgettaire, een verplaatsing is van overheidsgeld.

Thans wordt de belastingplicht voor directe overheidsondernemingen, dit zijn ondernemingen die direct en zonder tussenkomst van een juridische entiteit worden gedreven door een publiekrechtelijk rechtspersoon, geregeld in artikel 2 lid 1g en lid 3 VPB. In lid 1g van dit artikel staat vermeld dat ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen slechts onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting indien zij één of meer van de in lid 3 limitatief opgesomde bedrijfsactiviteiten uitoefenen:

¹² Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338

¹³ Staatsblad, 28 juni 1956, 356

¹⁴ Kamerstukken II 1954/55, 3816, nr. 3, par. 3.1

- Landbouwbedrijven;
- Nijverheidsbedrijven (met uitzondering van waterleveringsbedrijven);
- mijnbouwbedrijven;
- handelsbedrijven (met uitzondering van bedrijven die handel verrichten in onroerende zaken of rechten daarop);
- vervoersbedrijven (met uitzondering van gemeentelijke vervoersbedrijven);
- bouwkassen.

In de slotzin van lid 3 staat een aantal bedrijven genoemd die onder de noemer nijverheidsbedrijven vallen, omdat de wetgever voor de uitvoering van deze activiteiten geen enkele twijfel wilde laten bestaan over de belastingplicht. Deze opsomming zou in 1956, toen het aantal overheidsondernemingen zeer beperkt was in vergelijking met de huidige activiteiten van overheden, wellicht een aardige manier zijn geweest om de gelijke concurrentieverhoudingen die zijn aangehaald in de hiervoor genoemde memorie van toelichting¹⁵ te waarborgen. Thans hebben verschillende auteurs¹⁶ de stelling ingenomen dat deze limitatieve opsomming archaisch en gedateerd is. Redenen hiervoor zijn bijvoorbeeld de actievare rol die overheidsinstellingen thans innemen bij de uitvoering van economische activiteiten en daarnaast zijn veel economische activiteiten geprivatiseerd die voorheen in handen van publiekrechtelijke lichamen waren. Ook de staatssecretaris zelf geeft in zijn notitie toe dat overheidsactiviteiten in de huidige tijd veel meer een gemengd karakter hebben dan in 1956¹⁷.

Indien de overheidsinstelling ervoor heeft gekozen haar onderneming onder te brengen in een privaatrechtelijke rechtspersoon (bijvoorbeeld een BV of NV), zogenoemde indirecte overheidsondernemingen, zou die rechtspersoon in beginsel op grond van artikel 2, lid 1a VPB belastingplichtig zijn. De belastingplicht voor dergelijke indirecte overheidsondernemingen wordt echter ingeperkt door art. 2, lid 7 VPB indien zij voldoen aan de volgende voorwaarden:

- uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen zijn middellijk of onmiddellijk aandeelhouders, deelnemers of leden;
- de bestuurders kunnen alleen door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen benoemd en ontslagen worden en een overschot komt bij liquidatie toe aan deze publiekrechtelijke rechtspersonen.

Wordt voldaan aan de bovenstaande voorwaarden, dan is een indirecte overheidsonderneming slechts belastingplichtig indien zij een onderneming uitoefenen zoals omschreven in art. 2, lid 3 VPB of ingeval zij vermeld staan in de opsomming van individuele indirecte overheidsondernemingen van onderdelen a tot en met q van art. 2, lid 7 VPB. Deze lichamen voeren bedrijfsactiviteiten uit die

¹⁵ Kamerstukken II 1954/55, 3816, nr. 3

¹⁶ Zie onder meer: Redactie V-N 2014 21.4; Flutsch, NDFR, art. 2, aant. 14 Heithuis; WFR 2014/746, par. 2

¹⁷ Notitie 'Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant' van 11 mei 2012, nr. DB/2012/205M, par. 2

volgens de wetgever niet meer onder het overheidsmonopolie vallen en derhalve is het concurrentieargument om overheidsondernemingen vrij te stellen van belastingplicht bij deze ondernemingen niet valide¹⁸. Door middel van deze zeer beperkte belastingplicht zijn BV's, NV's, stichtingen en coöporaties die middellijk of onmiddellijk volledig in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen in veel gevallen, net als directe overheidsondernemingen, vrijgesteld van VPB.

Ondanks de belastingplicht voor gespecificeerde ondernemingen die in de Wet VPB geformuleerd staan, is bij de Europese Commissie (hierna: EC) de twijfel ontstaan of deze beperkte belastingplicht voor overheidsondernemingen volledig te harmoniseren is met afspraken die zijn gemaakt binnen de Europese Unie. Hier zal in de volgende deelvraag nader op worden ingegaan.

2.3 Onderzoeksresultaten van de Europese Commissie

In 1997 hebben de Commissiediensten onderzoeken ingesteld naar de bijzondere fiscale regels van lidstaten die golden voor overheidsinstellingen die actief zijn op een commerciële markt waarin ook private ondernemingen opereren¹⁹. Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel g, lid 3 en lid 7 Wet VPB 1969 kwalificeren overheidsondernemingen in Nederland slechts in beperkte mate als belastingplichtige. De EC twijfelde of de beperkte belastingplicht, vaak naar gerefereerd als 'de principiële vrijstelling', voor overheidsondernemingen van de Nederlandse VPB volledig in harmonie is met artikel 107, lid 1 VWEU²⁰. In dit artikel staat geformuleerd dat elke manier van steunmaatregelen van staten met staatsmiddelen die mededinging van de begunstigde ondernemingen vervalsen onverenigbaar is met de interne markt, voor zover dit het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt. Dit heeft ertoe geleid dat de EC een onderzoek heeft ingesteld naar de Nederlandse fiscale regels omtrent de belastingplicht voor overheidsondernemingen.

De EC is van mening dat Nederlandse overheidsbedrijven kunnen kwalificeren als ondernemingen zoals beschreven in artikel 107, lid 1 VWEU, omdat non-profit entiteiten net als private ondernemingen ook kunnen opereren in een markt van goederen en diensten. Het begrip onderneming omvat (binnen het EU-recht) elke eenheid die een economische activiteit uitoefent. De EC benadrukt tevens in haar betoog dat de Nederlandse autoriteiten hebben toegegeven dat Nederlandse overheidsondernemingen in toenemende mate economische activiteiten ontplooiën²¹.

Daarnaast neemt de commissie het standpunt in dat de wet- en regelgeving omtrent belastingplicht voor overheidsondernemingen 'steunmaatregelen met staatsmiddelen' zijn. Zij stelt dat het mislopen van staatsinkomsten gelijk kan worden gesteld met het verbruik van staatsmiddelen in de vorm van een budgettaire uitgave. Tevens betoogt zij dat het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak

¹⁸Flutsch, NDFR, art. 2, aant. 14

¹⁹Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338, par. 1

²⁰Tractatenblad. 19 september 2003, 150

²¹Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338, par. 4

*Banco Exterior de España*²² heeft bevestigd dat een maatregel die een belastingvrijstelling verleent zonder dat daadwerkelijk staatsmiddelen worden overgedragen kwalificeert als staatsteun, omdat de financiële positie van de begunstigde wordt verbeterd ten aanzien van andere belastingplichtigen.

De EC betoogt dat Nederlandse overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen welke niet staan opgenomen in de lijst van art. 2 lid 3 of lid 7 VPB een duidelijk fiscaal voordeel genieten dat zich uit in lagere bedrijfskosten die private ondernemingen wél genieten. Hierdoor ontstaat een bevoordeling voor deze overheidsbedrijven.

Vanwege het feit dat de mogelijkheid bestaat dat vrijgestelde Nederlandse overheidsbedrijven zich begeven op de intracommunautaire markt, acht de EC bewezen dat de vrijstelling van belastingplicht het handelsverkeer tussen lidstaten mogelijk ongunstig beïnvloedt en dit de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen.

Tot slot kwalificeert een maatregel als staatsteun in geval deze selectief is. Onder selectiviteit wordt het bevoordelen van bepaalde ondernemingen of goederen verstaan. De EC gebruikt vaste rechtspraak²³ voor de beoordeling van selectiviteit die bestaat uit drie fasen:

- Onderzoek referentiesysteem: Dit betekent dat de normale regeling die geldt in de betreffende lidstaat moet worden onderzocht en/of worden vastgesteld. Deze geldt dan als referentie voor de maatregel die onderzocht wordt op selectiviteit.
- Afwijking van het referentiesysteem: In deze fase moet worden beoordeeld of de voordelen die voortvloeien uit de in het geding zijnde fiscale maatregel met betrekking tot de ‘normale’ belastingregeling selectief kunnen zijn. Hierbij moet worden aangetoond dat de maatregel dermate afwijkt van de ‘normale’ regeling dat deze maatregel een onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die in dezelfde juridische of feitelijke omstandigheden verkeren.
- Rechtvaardiging door intentie belastingstelsel: Tot slot is het noodzakelijk om, indien een afwijking is vastgesteld, te analyseren of de maatregel voortvloeit uit de aard en het oogmerk van het belastingstelsel van de lidstaat. Is de maatregel te rechtvaardigen op grond van de beginselen van het belastingstelsel waar de maatregel deel van uitmaakt? Ingeval de maatregel voortvloeit uit één van de basis- of hoofdbeginselen van de wetgeving van een land, dan is het, ondanks de selectiviteit die hij teweegbrengt, alsnog gerechtvaardigd die maatregel te hanteren. Het is dan wel aan het betreffende lidstaat om aan te tonen dat de fiscale differentiatie op deze gronden is te rechtvaardigen.

De EC heeft de Nederlandse Wet VPB als referentiesysteem genomen. De EC concludeert dat Nederlandse overheidsondernemingen slechts belastingplichtig zijn als zij specifiek met naam van de indirecte overheidsonderneming genoemd staan in artikel 2, lid 7 Wet VPB of bedrijfsactiviteiten ontplooiën die limitatief staan opgesomd in artikel 2, lid 3 Wet VPB. Het feit dat deze lijst van

²² Arrest van 15 maart 1994 in zaak C-387/92, Jurispr. 1994, blz. I-00877, punt 14.

²³ C-66/02, Italië/Commissie, Jurisprudentie 2005, blz. I-10901, punt 94

activiteiten sinds 1956 niet meer is aangepast en zodoende ook geen rekening wordt gehouden met de in de loop der tijd toenemende mate van economische activiteiten die door overheidsinstellingen worden ontplooid, is in de ogen van de EC een belangrijke reden om de maatregel als selectief aan te merken. Daarnaast is de limitatieve opsomming van lid 3 in haar ogen niet voldoende om alle economische activiteiten die door overheidsondernemingen worden ontplooid te omvatten en dit creëert derhalve een discrepantie met de notie van economische activiteit in de zin van het EU-recht. Zodoende staat de Nederlandse wet VPB het toe dat een substantieel aantal overheidsondernemingen, ondanks dat de Nederlandse autoriteiten voor een beperkt aantal specifieke indirecte overheidsondernemingen hebben bepaald belastingplicht in te stellen, economische activiteiten kunnen ontplooien en hiervoor niet belast worden. Zij hebben deze mogelijkheid, terwijl private ondernemingen die dezelfde economische activiteiten zouden ontplooien en derhalve in dezelfde economische positie verkeren, niet vrijgesteld zijn van belastingplicht. Hierdoor is de EC van mening dat overheidsondernemingen die niet zijn opgenomen in de lijst worden bevoordeeld en hierdoor sprake is van selectiviteit.

De Nederlandse autoriteiten hebben geen argumenten verstrekt waardoor de maatregel gerechtvaardigd zou worden door de basis- en hoofdbeginselen van het belastingstelsel. Daarnaast heeft de EC ook geen rechtvaardiging kunnen vaststellen, mede doordat de intentie van de Nederlandse VPB is om winst te belasten. Resumerend acht de EC de Nederlandse 'principiële vrijstelling' voor overheidsondernemingen niet gepast.

2.4 Conclusies van de Europese Commissie

De EC heeft naar aanleiding van haar onderzoek geconcludeerd dat het onderscheid in kwalificatie voor belastingplicht van overheidsondernemingen en private ondernemingen die economische activiteiten ontplooien ervoor zorgt dat overheidsondernemingen een selectief voordeel genieten. Dit selectieve voordeel is niet te rechtvaardigen door de aard en opzet van het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting. Tevens kan het verschil in behandeling en het daarbij horende voordeel voor overheidsondernemingen de mededinging vervalsen en derhalve handel tussen lidstaten ongunstig beïnvloeden. Dit alles constaterend komt de EC tot de conclusie dat de belastingvrijstelling die de Nederlandse wet VPB verleent aan overheidsondernemingen staatsteun is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

Deze conclusie heeft de EC getoetst aan de verenigbaarheid met de interne markt. Zonder hier verder op in te gaan, heeft de EC geconcludeerd dat de vrijstellingen van artikel 107, lid 2 en lid 3, VWEU alsmede de vrijstelling van artikel 106, lid 2, VWEU niet van toepassing zijn op de onderhavige wetgeving. Dit heeft ten gevolge dat de EC oordeelt dat de vrijstelling niet als verenigbaar kan worden beschouwd met de interne markt.

Omwille van procedurele redenen heeft de EC tevens vastgesteld dat de geconstateerde staatsteun als *bestaande* staatsteun kwalificeert, omdat de maatregel reeds bestond op het moment van intreden van

het EG-Verdrag. Omdat de bestaande staatsteun als onverenigbaar met de interne markt wordt bevonden door de EC, stelt zij dat de steun aan dienstige maatregelen volgens artikel 108, lid 1 VWEU moet worden onderworpen. Deze dienstige maatregelen zouden dan worden genomen met als doel de staatsteun te elimineren en de maatregel te wijzigen of af te schaffen.

2.5 Aanbevelingen van de Europese Commissie

Zoals in de vorige deelvraag reeds aangehaald, heeft de EC geconcludeerd dat de Nederlandse autoriteiten dienstige maatregelen moeten nemen om de maatregel die overheidsondernemingen vrijstelt van belastingplicht binnen de Wet VPB te wijzigen of af te schaffen. Zij stelt dat dit op een zodanige manier moet worden vormgegeven dat voor overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën – volgens het EU-recht – dezelfde regeling geldt als voor private ondernemingen. De behandeling van overheidsondernemingen en private ondernemingen moet volgens de EC dus overeenkomen. Zij stelt dat het afschaffen van de vrijstelling zeker een gepaste manier is om in de richting van de gestelde doelstellingen te komen. Zij geeft daarbij als kanttekening dat enkel het afschaffen van ‘de principiële vrijstelling’ voor *indirecte* overheidsondernemingen niet toereikend is om deze doelstellingen volledig te bereiken. Zou de vrijstelling namelijk worden afgeschaft zonder verdere aanpassing van de wet- of regelgeving, dan zou alsnog een groot aantal *directe* overheidsondernemingen die worden gedreven door verschillende overheidsinstellingen nog steeds buiten het bereik van de Wet VPB vallen. Gemakkelijk zou onder belastingplicht worden uitgekomen door overheidsondernemingen in directe vorm te ontplooiën in plaats van in indirecte vorm. Zodoende meent de EC dat enkel het belastingplichtig maken van indirecte overheidsondernemingen niet voldoende toereikend is om de concurrentievervalsingen te elimineren of te minimaliseren. Slechts indien de Nederlandse autoriteiten een garantie kunnen afgeven dat alle economische activiteiten van overheidsbedrijven (kunnen) worden ondergebracht in ondernemingen die onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting, zal het afschaffen van de vrijstelling volgens de EC in voldoende mate de vastgestelde concurrentieproblemen wegnemen. Na deze mening te hebben neergelegd, nodigt de EC de Nederlandse autoriteiten uit de wetgeving op een dusdanige manier te veranderen dat via die wetgeving gegarandeerd kan worden dat overheidsondernemingen en private ondernemingen, die beide economische activiteiten ontplooiën en dus in eenzelfde economische positie verkeren, op dezelfde wijze worden onderworpen aan de VPB. De regering heeft op 21 mei 2013 de EC per brief²⁴ geïnformeerd dat zij de uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen aanvaardt en de nieuwe wetgeving zal ingaan voor de boekjaren vanaf 2016. Bobeldijk²⁵ noemt de reactie van de regering verwonderlijk, vanwege de snelheid waarop deze is gegeven en Luja²⁶ noemt het uniek dat de regering direct van een jaar uitstel uitgaat. Deze mening deel ik met de auteurs.

²⁴ Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7, p. 3

²⁵ Bobeldijk, WFR 2014/308, par. 3

²⁶ Luja, WFR 2014/148,

Eerder heeft de staatssecretaris immers nooit de noodzaak gevoeld om snel te handelen, tot ergernis van onder andere de redactie van Vakstudie Nieuws²⁷ die de traagheid identificeerde als onwil van de regering om de wet aan te passen.

In haar brief spreekt de EC haar voorkeur uit voor de invoering de *directe ondernemingsvariant*. Dit betekent daarentegen niet dat de Nederlandse autoriteiten verplicht zijn deze variant te implementeren. Deze manier houdt in dat alle overheidsondernemingen, ongeacht in welke rechtsvorm zij worden gedreven, worden belast voor hun ondernemingsactiviteiten. Dit betekent dat een afvalverwerkingsbedrijf zowel als directe onderneming van een gemeente alsook als BV belastingplichtig zal zijn. Bij de *indirecte ondernemingsvariant* zijn overheden verplicht alle overheidsondernemingen onder te brengen in een belaste private rechtsvorm. Mochten de Nederlandse autoriteiten kiezen voor deze variant, dan is van cruciaal belang dat zij maatregelen nemen om te kunnen garanderen dat alle overheidsondernemingen worden ondergebracht in een privaatrechtelijk lichaam. Op de voor- en nadelen van deze varianten wordt in het volgende hoofdstuk ingegaan. De EC heeft de wijze van implementatie van belastingplicht voor de Nederlandse autoriteiten open gehouden. De EC heeft in haar uitnodiging slechts een richting geboden en derhalve heeft de regering nog enige speelruimte in de manier waarop zij haar wetgeving in kan richten.

2.6 Conclusie

Thans kwalificeren directe en indirecte overheidsondernemingen slechts in beperkte gevallen als belastingplichtige voor de VPB²⁸. De wetgeving omtrent belastingplicht voor overheidsbedrijven is door de EC gekwalificeerd als staatsteun die onverenigbaar is met de interne markt. Derhalve heeft zij de Nederlandse autoriteiten uitgenodigd dienstige maatregelen te nemen om de concurrentievervalsingen die de beperkte belastingplicht veroorzaakt, weg te nemen. Zij heeft hierbij de keuze ter implementatie aan de Nederlandse autoriteiten gelaten. Als reactie hierop heeft de staatssecretaris per brief gereageerd dat de wetgeving hieromtrent aangepast zal worden per 2015 voor de boekjaren van 2016. Een voorkeur voor een directe of indirecte ondernemingsvariant is hierbij niet genoemd.

²⁷ V-N 2013/25.12

²⁸ artikel 2 lid 1g, lid 3 en lid 7 VPB

3. Structuur conceptwetsvoorstel

3.1 Inleiding

Het onderwerp belastingplicht voor overheidsondernemingen is reeds decennia geleden ter sprake gekomen binnen de Eerste en Tweede Kamer der Staten Generaal. Op 13 februari 1996 heeft de Ministerraad de werkgroep “Markt en Overheid” ingesteld die de opdracht kreeg om een analyse te maken van het opereren van (semi-)overheidslichamen in de markt, hun concurrentiepositie in de markt en hoe deze positie zich verhoudt met de concurrentiepositie van particuliere ondernemingen. Op 8 april 1997 heeft de bovengenoemde werkgroep de analyse aangeboden aan de Tweede Kamer²⁹. Aan de hand van deze analyse adviseerde de werkgroep om de vennootschapsbelastingplicht, uitzonderingen daar gelaten, ook toe te passen voor overheidsbedrijven, teneinde ongelijkheid in concurrentie tussen overheidsbedrijven en particuliere ondernemingen (zoveel mogelijk) te elimineren³⁰.

De uitkomst van deze analyse zou voor de regering een reden moeten zijn om de wetgeving omtrent vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen aan te passen. Het feit dat ruim 15 jaren zijn verstreken na publicatie van deze analyse, doet mij vermoeden dat, in tegenstelling tot wat tijdens de behandeling van dit onderwerp in de Tweede Kamer door de staatssecretaris is gesteld³¹, de regering het belastingplichtig stellen van overheidsondernemingen niet ziet zitten. De handelswijze van de staatssecretaris wordt door de redactie van Vakstudie Nieuws zelfs als zeer omzichtig omschreven³². Op 21 mei 2013 heeft het kabinet per brief de uitnodiging van de EC tot het nemen van dienstige maatregelen aangaande de belastingplicht voor overheidsbedrijven geaccepteerd. In dit licht heeft de regering op 14 april jongstleden een conceptwetsvoorstel ter consultatie gepubliceerd. In dit hoofdstuk zal ik de overwegingen van de regering aangaande het wetsvoorstel behandelen en zal ik de behandeling van directe en indirecte overheidsondernemingen beschrijven. Tevens zal ik onderzoeken welke verschillen tussen deze twee soorten worden gemaakt en wat de oorzaak/reden hiervan is.

3.2 Uitgangspunten regering

In het consultatievoorstel heeft de regering gekozen voor de implementatie van de directe ondernemingsvariant (zie hoofdstuk 2) in de wetgeving. De regering heeft echter niet altijd vierkant achter deze keuze gestaan. In een brief van de staatssecretaris aan de Tweede Kamer in 2012 wordt

²⁹ Kamerstukken II, 1996/1997, 24 036, nr. 45

³⁰ Brief ministers met het eindrapport van de werkgroep 'Markt en overheid' - Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit 8 april 1997, Kamerstuk 24036 nr. 45

³¹ Brief Staatssecretaris van Financiën, 11 mei 2012, 31213, nr. 7

³² Vakstudie Nieuws, 2012/32.4

namelijk een betoog gehouden ten faveure van de indirecte ondernemingsvariant³³. In deze brief wordt een aantal nadelen van de directe ondernemingsvariant opgesomd.

In deze brief zijn de volgende nadelen naar voren gekomen:

- Er zullen substantieel hogere administratieve lasten drukken op de overheidsinstantie, onder andere doordat een fiscale openingsbalans moet worden opgemaakt en tevens een afgescheiden boekhouding moet worden bijgehouden voor de overheidsonderneming. Vooral directe overheidsondernemingen zullen hieromtrent veel problemen ondervinden.
- De administratieve lasten zullen ook voor de Belastingdienst substantieel uitbreiden. (Ondanks dat de indirecte variant ook een administratieve lastenverzwaring met zich meebrengt.)
- Diensten met een semi-publiek karakter verleend door een overheidsonderneming zullen ook in de heffing worden betrokken, wat een opwaarts effect op de prijzen kan hebben. Dit heeft ten gevolge dat hierdoor mogelijk extra beslag wordt gelegd op de financiële middelen.

Door de bovenstaande nadelen was de staatssecretaris van mening dat de invoering van de indirecte variant (met minder heftige nadelen) wenselijker is. Immers is het doel van de maatregel niet het ophalen van zoveel mogelijk gelden, maar het creëren van een level playing field. Keerzijde die in de brief wordt erkend is dat deze variant de autonome positie van decentrale overheden raakt. De keuzevrijheid betreffende de inrichting en organisatie van bepaalde overheidstaken wordt namelijk ingeperkt.

Mede naar aanleiding van deze brief heeft de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (hierna: VNG) een brief gericht aan de Tweede Kamer waarin zij een vijftal ijkpunten noemt die zij onder de aandacht wil brengen ten aanzien van de besluitvorming over de belastingplicht voor overheidsondernemingen³⁴. Eén van deze ijkpunten is dat de keuzevrijheid met betrekking tot de (juridische) vorm waarin een activiteit wordt gegoten voor overheden moet worden behouden. Zo betoogt zij dat het verplicht stellen van verzelfstandiging van gemeentelijke activiteiten in privaatrechtelijke rechtspersonen door middel van het wettelijk vastleggen van de indirecte ondernemingsvariant in strijd is met het grondrecht van gemeenten tot regeling en bestuur van hun huishouding (artikel 124 en 128 Grondwet). Zo valt op te maken uit de brief van de VNG dat zij geen voorstander is van de indirecte ondernemingsvariant. Uit het conceptwetsvoorstel blijkt dat de regering zich heeft laten overtuigen en heeft gekozen voor de directe ondernemingsvariant. In de memorie van toelichting van het conceptwetsvoorstel³⁵ heeft de regering meerdere uitgangspunten geformuleerd waar de conceptwet op is gebaseerd:

³³ Brief Staatssecretaris van Financiën, 11 mei 2012, 31213, nr. 7

³⁴ Brief van Vereniging van Nederlandse Gemeenten van 4 april 2013 aan de vaste Kamercommissie voor Financiën, betreft Belastingplicht overheidsbedrijven. www.VNG.nl

³⁵ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4

1. Uiteraard is één van de belangrijkste uitgangspunten dat die nieuwe regeling in overeenstemming is met het Europese Recht en daarbij uitdrukkelijk de geformuleerde bezwaren van de EC meeneemt.
2. Uit de memorie van toelichting³⁶ blijkt dat er een groot scala aan economische activiteiten worden verricht door overheden. De regering acht het daarom onmogelijk om een uitputtende opsomming van de verschillende activiteiten en samenwerkingsvormen van overheidsondernemingen in de wet op te nemen. Dit is de reden dat de regering tracht bij de fiscale behandeling van overheidsondernemingen zo min mogelijk onderscheid te maken tussen de ondernemingsactiviteiten of (juridische) verschijningsvormen van overheidsondernemingen. De wet beoogt rechtsvormneutraal te zijn.
3. Het niet opnemen van een uitputtende lijst van verschillende samenwerkingsvormen heeft ook als doel om iedere vorm van samenwerking tussen overheden niet fiscaal te belemmeren.
4. Evenals in de brief van de staatssecretaris in mei 2012³⁷ wordt ook in de memorie van toelichting het creëren van een gelijk speelveld als uitgangspunt geformuleerd. Dit wil zeggen dat op het gebied van vennootschapsbelasting gelijke concurrentieverhoudingen moeten zijn tussen vergelijkbare ondernemingsactiviteiten van private ondernemingen en overheidsondernemingen.
5. Activiteiten die zich kenmerken doordat deze typische overheidstaken en –bevoegdheden omvatten en waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, moeten buiten de heffing van belasting blijven.
6. De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet binnen de systematiek van de wet VPB 1969 passen.
7. De administratieve lasten voor de betrokken overheidsondernemingen en de Belastingdienst moeten zoveel mogelijk worden beperkt.

In het bijzonder wordt aangestipt dat de invoering van een belastingplicht voor overheidsondernemingen niets zal veranderen aan de belastingplicht voor private ondernemingen. Anders dan bij private ondernemingen komt het vermogen van zowel directe als indirecte overheidsondernemingen uiteindelijk altijd weer toe aan de publiekrechtelijke rechtspersoon. Tot slot bestaat bij de invoering van belastingplicht voor overheidsondernemingen, in tegenstelling tot de belastingplicht voor private ondernemingen, zoals in 2012 ook door de staatssecretaris in zijn brief erkend⁷, geen budgettaire doelstelling.

3.3 Vormgeving wetsvoorstel

3.3.1 Inleiding

³⁶ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 3.4

³⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën, 11 mei 2012, 31213, nr. 7

In deze paragraaf zullen kort de hoofdlijnen van het conceptwetsvoorstel worden geschetst. Het uitgangspunt van de huidige wetgeving is dat directe en indirecte overheidsondernemingen “*niet belastingplichtig zijn, tenzij*”. Het voorliggende conceptwetsvoorstel draait deze systematiek om, waardoor directe en indirecte overheidsondernemingen in beginsel “*belastingplichtig zijn, tenzij*”. Waar in de huidige wetgeving uitzonderingsgevallen worden belast met vennootschapsbelasting, worden in het conceptvoorstel in beginsel alle overheidsondernemingen belast met uitzondering van ondernemingen die onder een vrijstelling vallen.

3.3.2 Directe overheidsonderneming

In art. 2 lid 2 van de conceptwettekst is de belastingplicht voor directe overheidsondernemingen opgenomen: “...*ondernemingen gedreven door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen die niet al op grond van het eerste lid belastingplichtig zijn.*” Bij directe overheidsondernemingen staat allereerst bij de bepaling van belastingplicht de vraag centraal of met de gebezigde activiteiten een materiële onderneming wordt gedreven³⁸. Hierbij wordt aansluiting gezocht bij de materiële onderneming zoals deze is gedefinieerd binnen de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: IB) en de Wet Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: VPB). De onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon, en niet de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, is dus belastingplichtig. Een soortgelijke systematiek wordt binnen de VPB gehanteerd voor de belastingplicht van stichtingen en verenigingen en de regering acht deze benadering logisch omdat overheidsondernemingen, net als stichtingen en verenigingen, doorgaans zonder winstoogmerk activiteiten verrichten. Een belangrijk verschil tussen stichtingen en verenigingen en de publiekrechtelijke rechtspersonen is echter dat stichtingen en verenigingen één aangifte indienen voor zover zij een onderneming drijven en publiekrechtelijke rechtspersonen per onderneming die gedreven wordt een aangifte in moet dienen³⁹. Het begrip materiële onderneming is reeds door middel van jurisprudentie in de IB en VPB voor een divers aantal situaties ingekleurd en ingekaderd. Een onderneming is⁴⁰: ‘De organisatie die erop is gericht met behulp van arbeid en veelal van kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijk productieproces met het oogmerk om winst te behalen’. Mocht toch onduidelijkheid zijn over het bestaan van een materiële onderneming doordat het winstoogmerk niet evident is, dan geldt als tweede toets het ‘concurrentie criterium’ geformuleerd in art. 4, onderdeel a, van de conceptwettekst. Hierbij wordt getoetst of de verrichte activiteiten (kunnen) concurreren met activiteiten van private partijen. Voldoet de overheidsonderneming aan één van deze criteria (het drijven van een materiële onderneming of het in concurrentie treden), dan is zij, behoudens eventuele vrijstellingen, belastingplichtig voor de VPB.

³⁸ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.1.1

³⁹ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.1.1

⁴⁰ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Aantekening 5.1 Begrip ‘onderneming’ onder Wet IB 2001 bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.2

Aansluiting met het begrip onderneming heeft als gevolg dat een onderneming die louter activiteiten verricht voor het publiekrechtelijke lichaam waar zij onderdeel van uitmaakt, niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Deze activiteiten vinden immers niet plaats in het economische verkeer. Hierbij heeft de regering geen onderscheid gemaakt tussen het verrichten van activiteiten voor een belast of onbelast deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Om ondernemingen die ook aan derden activiteiten verrichten voor de interne leveringen buiten de belaste sfeer te houden, heeft de regering een vrijstelling geformuleerd in art. 5a van de conceptwettekst voor interne leveringen. Het vrijstellen van interne leveringen stimuleert het 'in eigen huis' houden van activiteiten in plaats van het uitbesteden hiervan. Dit zou ook een vorm van oneigenlijke concurrentie kunnen zijn. Vooral vanwege het feit dat voor de bepaling van belastingplicht sec naar de *overheidsonderneming* wordt gekeken en *niet* de volledige publiekrechtelijke rechtspersoon, is dit feitelijk ook concurrentieverstoring. Heithuis⁴¹ stelt in zijn bijdrage dezelfde onregelmatigheid vast.

Heithuis komt na analyse van het voorgestelde nieuwe regime tot een aantal mogelijkheden met betrekking tot de subjectieve belastingplicht van directe overheidsondernemingen. Naar aanleiding van de conceptwettekst alsmede de analyse van Heithuis kom ik tot de volgende mogelijkheden:

De directe overheidsonderneming, die deel uitmaakt van een publiekrechtelijk rechtspersoon, (mede) activiteiten verricht ten behoeve van:

1. Een onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaakt voor zover deze:
 - a) niet-belaste activiteiten verricht.
 - b) belaste activiteiten verricht.
2. Een andere publiekrechtelijke rechtspersoon.
3. Een NV of BV van de publiekrechtelijke rechtspersoon waarmee zij in relatie staat, voorzover deze BV of NV
 - a) Vrijgesteld is.
 - b) Niet vrijgesteld is.
4. Een belaste of vrijgestelde NV of BV van een andere publiekrechtelijke rechtspersoon.
5. Een privaatrechtelijke rechtspersoon die geen onderdeel is van een publiekrechtelijke rechtspersoon.

Overeenkomstig art. 2 lid 2 en art. 5a van het conceptwetsvoorstel is een directe overheidsonderneming belastingplichtig in de situaties 2, 3b, 4 en 5. Voor de situaties 1a, 1b en 3a is de directe overheidsonderneming vrijgesteld van belastingplicht.

De overheidsonderneming is in de situaties 1a en 1b vrijgesteld van belastingplicht (art. 5a, lid 1, onderdeel 1) omdat de interne levering naar de mening van de regering, zoals in de memorie⁴² van toelichting naar voren komt, geen deelname is in het economische verkeer. De regering heeft deze

⁴¹ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.2

⁴² Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.1.1 jo. Par. 4.2.1

vrijstelling opgenomen in de wet, omdat zij een overheidsonderneming ook (partieel) wil vrijstellen van belastingplicht indien zij naast interne leveringen ook diensten bij derden verricht. Bij situatie 3a is een vrijstelling in de wet opgenomen om de beoogde rechtsvormneutraliteit van de wet te waarborgen¹². Door deze vrijstelling zou het niet uitmaken of een activiteit intern wordt verricht aan een directe overheidsonderneming of wordt verricht aan een indirecte overheidsonderneming (met dezelfde ‘moeder’). Zo wordt getracht geen onderscheid naar vorm te maken bij de fiscale behandeling van overheidsactiviteiten. In hoeverre de regering hierin is geslaagd met deze formulering, wordt in het volgende hoofdstuk uitvoeriger behandeld. Voor de situaties 2, 3b, 4 en 5 is geen vrijstelling opgenomen in het nieuwe regime en daarom is de directe overheidsonderneming in deze situaties op basis van art. 2, lid 2 van het conceptwetsvoorstel belastingplichtig. In hoofdstuk 4 zal ik dieper op de vrijstellingen ingaan.

3.3.3 Indirecte overheidsonderneming

Het huidige art. 2, lid 7 zal volgens de conceptwettekst in het nieuwe regime komen te vervallen. Dit betekent dat in de nieuwe systematiek alle overheidsondernemingen die gedreven worden door middel van een privaatrechtelijke rechtspersoon⁴³ door de werking van art. 2, lid 1, onderdeel a VPB in beginsel belastingplichtig zullen zijn. Omdat een privaatrechtelijke rechtspersoon wordt geacht de onderneming te drijven met zijn *gehele* vermogen, zal deze ook voor zijn gehele vermogen VPB-plichtig zijn. Dit heeft de regering in slechts drie zinnen toegelicht in de memorie van toelichting⁴⁴. De indirecte overheidsonderneming zal dus integraal belast worden voor al haar activiteiten. Een aantal uitzonderingen hierop is geformuleerd in art. 5b van de consultatiewettekst om de beoogde rechtsvormneutraliteit te behouden.

Heithuis⁴⁵ heeft met inbegrip van de uitzonderingen ook voor indirecte overheidsondernemingen vier mogelijkheden van subjectieve VPB-plicht voor overheidsondernemingen geformuleerd.

Met de conceptwettekst en de analyse van Heithuis onderscheid ik voor indirecte overheidsondernemingen de volgende situaties:

De indirecte overheidsonderneming verricht (mede) activiteiten ten behoeve van:

1. De privaatrechtelijke rechtspersoon waarmee zij in relatie staat, voor zover deze:
 - a) niet-belaste activiteiten verricht.
 - b) belaste activiteiten verricht.
2. Een andere publiekrechtelijke rechtspersoon.
3. Een NV of BV van de publiekrechtelijke rechtspersoon waarmee zij in relatie staat, zover deze NV of BV:

⁴³ In deze scriptie worden hiermee alleen onbepaald belastingplichtigen bedoeld. Voor onbepaald belastingplichtigen geldt dit niet en worden niet behandeld.

⁴⁴ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.1.2

⁴⁵ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.2

- a) Vrijgesteld is.
 - b) Niet vrijgesteld is.
4. Een belaste of vrijgestelde NV of BV van een andere publiekrechtelijke rechtspersoon B.
 5. Een privaatrechtelijke rechtspersoon.

Het privaatrechtelijke lichaam waarin de overheidsonderneming is ondergebracht is overeenkomstig art. 2, lid 1, onderdeel a van de conceptwettekst belastingplichtig voor de VPB in de situaties 1b, 2, 3b en 4. Zij is enkel vrijgesteld van belastingplicht in situatie 1a en 3a.

Zij is in situatie 1a vrijgesteld door de werking van art. 5b, lid 1, onderdeel a van de conceptwettekst. Deze vrijstelling is opgenomen in de conceptwettekst, omdat ook hier de bedoeling is geweest de rechtsvormneutraliteit te waarborgen⁴⁶. De indirecte overheidsonderneming die intern levert aan de publiekrechtelijk rechtspersoon waarmee zij in relatie staat, is, zoals hierboven beschreven, vrijgesteld van belastingplicht. De keuze om een activiteit “in eigen huis” te houden of “uit te laten zakken” in een privaatrechtelijke rechtspersoon heeft de regering door de vrijstelling getracht fiscaal neutraal te houden. Deze vrijstelling zal ook in het volgend hoofdstuk uitvoeriger worden behandeld.

In situatie 3a is de BV of NV vrijgesteld dienovereenkomstig de werking van art. 5b, lid 1, onderdeel a van de conceptwettekst. Levering aan een indirecte overheidsonderneming die dezelfde ‘moeder’ heeft als de overheidsonderneming zelf, wilde de regering fiscaal neutraal faciliteren.

In de volgende paragraaf zal ik de verschillen tussen de kwalificaties voor de belastingplicht van directe en indirecte overheidsondernemingen analyseren en toetsen aan de uitgangspunten die de regering heeft neergelegd.

3.4 Verschillen kwalificatie belastingplicht

De directe overheidsonderneming kwalificeert als belastingplichtige indien en voor zover een onderneming gedreven wordt zoals deze wordt opgevat binnen de IB en de VPB óf indien zij (mogelijk) in concurrentie treedt met private ondernemingen. Indirecte overheidsondernemingen zijn in beginsel belastingplichtig voor hun gehele vermogen⁴⁷, ongeacht of zij in concurrentie treden met een andere privaatrechtelijke partij. De belastingplicht van overheidsondernemingen is, zo lijkt het, afhankelijk van de rechtsvorm waarin zij wordt gedreven. Voor directe en indirecte overheidsondernemingen bestaat immers een andere toets.

De directe overheidsonderneming kan, indien zij de ondernemingstoets en de concurrentietoets niet doorstaat, ontsnappen aan de VPB-plicht. Vooral het niet voldoen aan ‘deelname aan het economische verkeer’ biedt, zo betoogt ook Heithuis⁴⁸ voor directe overheidsondernemingen een ‘escape’. Voor de indirecte overheidsonderneming geldt een dergelijke toets niet: zij kan alleen onder de VPB-plicht

⁴⁶ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.2

⁴⁷ De juridische entiteit waarin zij wordt gedreven, is belastingplichtig voor haar gehele vermogen

⁴⁸ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.1

uitkomen via een vrijstelling. Terecht wordt in de literatuur door zowel Heithuis als Stevens⁴⁹ afgevraagd waarom de regering niet ook bij indirecte overheidsondernemingen aansluiting zoekt met het concurrentie criterium en het materiële ondernemerschap in plaats van het criterium van de formele rechtsvorm. Hiermee zou beter worden aangesloten bij één van de belangrijkste uitgangspunten en doelen van deze wet: een level playing field creëren met private ondernemingen. Dit uitgangspunt heeft de regering echter niet doorgetrokken naar indirecte overheidsondernemingen. Waarom niet voor deze systematiek is gekozen, is niet verder toegelicht.

De verschillende toetsingscriteria tracht de regering gelijk te trekken door middel van vrijstellingen die geformuleerd staan in art. 5a en art. 5b van de conceptwettekst⁵⁰. Deze vrijstellingen zijn meegenomen bij de formulering van de verschillende hierboven beschreven situaties waarin wel of geen VPB-plicht ontstaat voor directe en indirecte overheidsondernemingen. De hierboven beschreven situaties 1 tot en met 5 voor directe overheidsondernemingen zijn gelijk aan de situaties 1 tot en met 5 voor indirecte overheidsondernemingen. De belastingplicht voor de directe en indirecte overheidsondernemingen voor deze situaties kunnen echter verschillen.

Voor de directe overheidsonderneming geldt *geen* VPB-plicht indien zij ‘intern levert’ aan de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaakt óf een vrijgesteld indirect privaatrechtelijk lichaam van dit publiekrechtelijke rechtspersoon. Voor de indirecte overheidsonderneming geldt enkel een vrijstelling van VPB-plicht indien zij ‘intern levert’ aan de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaakt met als additionele voorwaarde dat het deel van het publiekrechtelijk rechtspersoon waar zij aan levert vrijgesteld is van VPB-plicht.

In situaties 1b en 3a is de indirecte overheidsonderneming belastingplichtig, terwijl de directe overheidsonderneming in exact dezelfde situatie *niet* belastingplichtig is. Dit verschil wordt veroorzaakt doordat de belastingplicht voor directe en indirecte overheidsondernemingen wordt getoetst aan verschillende criteria. In het volgende hoofdstuk zal ik deze vrijstellingen verder behandelen.

3.5 Conclusie

Het creëren van een level playing field, tegemoetkomen aan de bezwaren van de EC en rechtsvormneutraliteit zijn de belangrijkste uitgangspunten die de regering heeft gehanteerd bij het formuleren van de conceptwettekst. Zij heeft gekozen om deze doelstellingen te realiseren door de directe ondernemingsvariant in de conceptwettekst tot uitvoering te brengen. Hierin kwalificeert een directe overheidsonderneming als belastingplichtige als zij voldoet aan het materiële ondernemingsbegrip zoals dit wordt opgevat in de IB en de VPB óf als zij (mogelijk) in concurrentie treedt met privaatrechtelijke ondernemingen. De indirecte overheidsonderneming is belastingplichtig door de formele rechtsvorm waarin zij wordt gedreven. De privaatrechtelijke rechtspersoon waarin zij

⁴⁹Stevens, Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06, par. 2.5

⁵⁰ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84

wordt gedreven is integraal belast over haar gehele vermogen. Het verschil in kwalificatie resulteert in het niet aanwezig zijn van rechtsvormneutraliteit in de fiscale benadering van directe en indirecte overheidsondernemingen. In de literatuur wordt derhalve betoogd dat de kwalificatie voor beide moet worden gebaseerd op het concurrentie criterium waardoor ook het creëren van een gelijk speelveld beter wordt ingepast.

4. Vrijstellingen

4.1 Inleiding

In het vorig hoofdstuk is reeds kort stilgestaan bij de vrijstellingen die in het conceptwetsvoorstel zijn opgenomen. De regering hanteert voor het bepalen van de belastingplicht voor directe overheidsondernemingen een ander uitgangspunt (het drijven van een materiële onderneming of het in concurrentie treden) dan voor indirecte overheidsondernemingen (de formele rechtsvorm waarin zij wordt gedreven is bepalend). De regering heeft de vrijstellingen in de conceptwettekst opgenomen om de beoogde rechtsvormneutraliteit die (mogelijk) door de verschillende manieren van bepaling van belastingplicht in het geding komt te waarborgen en de ontstane discrepanties die (mogelijk) ontstaan te elimineren. Zodoende zijn de vrijstellingen een wezenlijk onderdeel van de conceptwettekst. In de memorie van toelichting van de conceptwettekst⁵¹ wordt tevens aangegeven dat in beginsel geen onderscheid wordt gemaakt naar de vorm waarin een overheidsonderneming wordt gedreven. In dit hoofdstuk zal ik de vrijstellingen voor directe en indirecte overheidsondernemingen behandelen en tevens onderzoeken of de vrijstellingen ook de uitwerking hebben zoals zij zijn bedoeld.

4.2 Overwegingen van de regering bij de formulering van de vrijstellingen

Uit de notitie van de staatssecretaris ‘Belastingplicht overheidsbedrijven’ als bijlage van de brief van de staatssecretaris⁵² die toegezegd was tijdens het algemeen overleg van 20 mei 2008⁵³, blijkt dat het onwenselijk wordt geacht dat een overheidsonderneming integraal wordt belast voor haar activiteiten ingeval deze overheidsonderneming voor bepaalde activiteiten in aanmerking zou komen voor een vrijstelling indien ze elk van haar gebezigde activiteiten separaat zou ontplooiën. In deze notitie is uitgegaan van de ondernemingsvariant en wordt uit de bovenstaande bevindingen geconcludeerd dat nader onderzoek naar de mogelijkheden van een *objectvrijstelling* noodzakelijk was. Dit is een vrijstelling die niet de overheidsonderneming vrijstelt, maar die de opbrengsten van de activiteiten die die overheidsonderneming ontplooit vrijstelt. Kanttekening die hierbij wordt geplaatst, is dat een dergelijke vrijstelling gepaard gaat met de verplichting (en alle samenhangende complicaties) om belaste en vrijgestelde activiteiten administratief te scheiden. Dit nadeel achtte de regering dermate zwaarwegend dat zij dit tracht te beperken door een integrale vrijstelling toe te kennen ingeval de

⁵¹ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4

⁵² Kamerstukken II, 2011/12, 31213, nr. 7.

⁵³ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr. 3

overheidsonderneming ‘nagenoeg geheel’ activiteiten bezigt die worden vrijgesteld. Dit is dus een subjectvrijstelling die wordt toegewezen om het *object* vrij te stellen.

Bobeldijk⁵⁴ heeft de vrijstellingen van de conceptwettekst in grote lijnen getoetst aan het Europees recht. In art. 107, lid 1 VWEU is neergelegd dat enige vorm van steunmaatregelen van staten met staatsmiddelen waarmee mededinging wordt vervalst, onverenigbaar is met de interne markt voor zover dit het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt. Hier wordt op grond van art. 106, lid 2 VWEU onder voorwaarden een uitzondering op gemaakt indien het diensten betreffen ten behoeve van het algemeen economisch belang. Dit zijn diensten(/goederen) die door middel van louter marktwerking, zonder tussenkomst van overheidsoptreden, niet aangeboden zouden worden op de markt. In deze gevallen is staatsteun door het Europese recht toegelaten. Dit betekent dat voor de regering wel degelijk een mogelijkheid bestaat vrijstellingen te formuleren. In de volgende twee subparagrafen zal verder ingegaan worden op de vrijstellingen voor directe en indirecte overheidsondernemingen.

4.3 Vrijstellingen

In de conceptwettekst zijn de vrijstellingen geformuleerd in art. 5a en art. 5b. De vrijstellingen van art. 5a van de conceptwettekst zijn van toepassing op (kwalificerende) directe overheidsondernemingen en de vrijstellingen van art. 5b zijn van toepassing op (kwalificerende) indirecte overheidsondernemingen. In de volgende twee subparagrafen zal ik de vrijstellingen voor respectievelijk directe en indirecte overheidsondernemingen behandelen.

4.3.1 Vrijstellingen directe overheidsonderneming

In een notitie van de staatssecretaris aan de Tweede Kamer⁵⁵ wordt tot de conclusie gekomen dat bij het aanbieden van zuiver collectieve goederen geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer. Binnen de economische theorie is het niet mogelijk een individu uit te sluiten van de voordelen van een zuiver collectief goed. Tevens zullen de voordelen van een collectief goed voor individu X niet ten koste gaan van de voordelen voor individu Y van hetzelfde goed. Door deze twee eigenschappen kan geen sprake zijn van een individuele afnemer en zodoende kan geen prijs worden berekend. Derhalve is geen sprake van deelname aan het economische verkeer bij collectieve goederen. In geheel zuivere situaties zou geen vrijstelling nodig zijn voor het aanbieden van collectieve goederen, omdat zonder deelname in het economisch verkeer in fiscale zin geen sprake is van een materiële onderneming. Discrepancies tussen theorie en praktijk doen zich echter voor bij bijvoorbeeld quasi-collectieve goederen (zoals onderwijs) en vermenging van overheidstaken en commerciële activiteiten. Om enige discussie betreffende het al dan niet aanwezig zijn van een

⁵⁴ Bobeldijk, WFR 2014/308, par. 6

⁵⁵ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213 nr. 1, par. 8.1

materiële onderneming en het belastingplichtig zijn van de overheidsonderneming te voorkomen, heeft de regering voor overheidstaken een vrijstelling opgenomen in de conceptwettekst.

In art. 5a, lid 1, onderdeel b van de conceptwettekst is een vrijstelling opgenomen voor overheidsondernemingen die overheidstaken uitoefenen behoudens ingeval deze in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen. Voorbeelden van overheidstaken zijn bijvoorbeeld het onderhouden van dijken door Rijkswaterstaat, het uitgeven van paspoorten door de gemeente en het waarborgen van nationale veiligheid door het Ministerie van Defensie. Omdat met deze activiteiten niet in concurrentie wordt getreden met privaatrechtelijke ondernemingen, acht de regering het niet van belang deze te betrekken in de VPB.

Voor *interne leveringen*, die in zuivere vorm in beginsel ook niet kwalificeren als ‘deelname aan economisch verkeer’, heeft de regering in art. 5a lid 1, onderdeel a, sub 1 van de conceptwettekst een vrijstelling geformuleerd. De regering achtte het gewenst dat naast overheidsondernemingen die louter activiteiten verrichten voor het publiekrechtelijke lichaam waar zij onderdeel van uitmaken, ook overheidsondernemingen vrij te stellen die ten dele activiteiten verrichten aan derden⁵⁶. Ingeval een directe overheidsonderneming minimaal 90% (nagenoeg geheel) van haar diensten of leveringen verricht aan de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaakt, is zij vrijgesteld van belastingplicht. Hierbij is het niet van belang of deze dienst/levering wordt verricht ten behoeve van een belast of onbelast deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon. In de memorie van toelichting⁵⁷ is expliciet vermeld dat dit niet ter zake doet. Heithuis⁵⁸ merkt op dat het ontvangen bedrag door de overheidsonderneming niet is belast, terwijl de kosten voor de belaste publiekrechtelijke rechtspersoon aftrekbaar zijn van de belaste winst. Deze ‘mismatch’ acht ik enigszins vreemd. Waarom zouden opbrengsten behaald uit activiteiten verricht ten behoeve van belaste activiteiten worden vrijgesteld? Dit is toch juist wat de regering zou willen belasten, om een gelijk speelveld te creëren?

In art. 5a, lid 1, onderdeel a, sub 2 van de conceptwettekst staat een vrijstelling geformuleerd voor activiteiten verricht aan een privaatrechtelijke overheidsonderneming die wordt gehouden door dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Het is een soortgelijke regeling als in sub 1, maar dan voor activiteiten verricht voor privaatrechtelijke overheidsondernemingen. Het feit dat de belastingplichtige slechts beroep kan doen op deze vrijstelling indien zij levert/diensten verricht aan een vrijgestelde privaatrechtelijke rechtspersoon is op zijn minst bijzonder te noemen. Een directe overheidsonderneming die activiteiten verricht aan een belast deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt anders behandeld dan een directe overheidsonderneming die activiteiten verricht aan een belaste privaatrechtelijke rechtspersoon (waar de directe overheidsonderneming deel van uitmaakt). Dit druist volledig in tegen de beoogde rechtsvormneutraliteit. Waarom is een directe

⁵⁶ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.2.1

⁵⁷ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.2.1

⁵⁸ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.2

overheidsonderneming die een activiteit verricht aan een belast deel van een publiekrechtelijke rechtspersoon vrijgesteld en niet vrijgesteld als zij exact dezelfde activiteit verricht aan een identieke ontvanger gegoten in een andere rechtsvorm? Een antwoord daarop is niet geformuleerd in de memorie van toelichting.

Om als belastingplichtige voor een integrale vrijstelling van art. 5a, lid 1 van de conceptwettekst in aanmerking te komen, moet aan de volgende randvoorwaarden worden voldaan:

1. De belastingplichtige verricht minimaal 90% van de bedoelde vrijgestelde activiteiten. Aan welke toetsingscriteria deze 90% wordt onderworpen, wordt noch in de conceptwettekst noch in de memorie van toelichting verder uitgewerkt. Dit betekent dat dit 90%-criterium getoetst kan worden aan opbrengsten, winsten, actieve werkzaamheden, etc.
2. De belastingplichtige mag niet meer dan €15.000 winst per jaar behalen met (in beginsel) niet-vrijgestelde activiteiten. Dit is een harde eis die, wanneer de belastingplichtige hier niet aan voldoet, de integrale vrijstelling volledig laat vervallen. Deze randvoorwaarde zal voor veel belastingplichtigen volgens Bruins Slot⁵⁹ veel onnodige administratieve lasten met zich meebrengen.

Mocht de belastingplichtige activiteiten ontplooiën genoemd in art. 5a, lid 1 van de conceptwettekst, maar niet aan de randvoorwaarden kunnen voldoen, dan bestaat voor de belastingplichtige een ‘escape’ die opgenomen is in art. 5a, lid 2 van de conceptwettekst. Dit lid biedt de belastingplichtige de mogelijkheid om op verzoek aanspraak te maken op een *partiële* vrijstelling. Deze vrijstelling ziet toe op de in lid 1 bedoelde activiteiten die niet zijn vrijgesteld, omdat de belastingplichtige niet voldoet aan de harde eisen geformuleerd in het betreffende lid. Vanwege het feit dat de belastingplichtige geen aanspraak kan doen op de subjectvrijstelling omdat de inmenging met belaste activiteiten te groot is, heeft de regering in dit lid een objectvrijstelling geformuleerd. Zodoende tracht de regering te bereiken dat uiteindelijk alle in lid 1 geformuleerde activiteiten onbelast zijn. De kanttekening die hierbij geplaatst moet worden is, zoals Bruins Slot al aangaf, dat dit gepaard gaat met administratieve lasten voor de belastingplichtige. Zij moet immers de belaste en vrijgestelde activiteiten administratief van elkaar scheiden, vermogen etiketteren en winsten toerekenen.

Daarnaast is een vrijstelling geformuleerd in art. 5a, lid 1, onderdeel c van de conceptwettekst voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen. De structuur van dit onderdeel is vergelijkbaar met de structuur van onderdelen a en b. Activiteiten die worden verricht in het kader van een samenwerkingsverband van publiekrechtelijke rechtspersonen (belast of vrijgesteld) of aan een niet-belastingplichtig deel van een privaatrechtelijk overheidslichaam zijn vrijgesteld. Hiervoor geldt de voorwaarde dat de activiteiten die door iedere deelnemende rechtspersoon worden verricht naar evenredigheid zijn van de deelname in een samenwerkingsverband. Tevens zijn ook in dit onderdeel

⁵⁹ Bruins Slot, WFR 2014/616, par. 5

samenwerkingsverbanden die overheidstaken uitoefenen vrijgesteld, waarbij de eis wordt gesteld dat deze niet in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen.

Tot slot zijn de vrijstellingen niet van toepassing voor leveranciers van gas, warmte en elektriciteit alsook academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen op grond van de leden 9 en 10 van art. 5a van de conceptwettekst. Voor academische ziekenhuizen en onderwijsinstellingen bestaat een bijzonder regime. Deze systematiek is hetzelfde voor art. 5b van de conceptwettekst. Ik zal in mijn behandeling hier niet verder op ingaan.

4.3.2 Vrijstellingen indirecte overheidsonderneming

Zoals in hoofdstuk 3 reeds is vermeld, tracht de regering door middel van de vrijstellingen rechtsvormneutraliteit te behouden. De directe overheidsonderneming is belastingplichtig ingeval van het drijven van een materiële onderneming of indien in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen en de indirecte overheidsonderneming is in beginsel per definitie integraal belast met haar gehele vermogen. Zonder vrijstellingen zouden de verschillende toetsingscriteria de rechtsvormneutraliteit per definitie niet waarborgen⁶⁰.

In art. 5b van de conceptwettekst zijn de vrijstellingen voor indirecte overheidsondernemingen opgenomen. Lid 1, onderdeel a van dit artikel biedt een vrijstelling voor indirecte overheidsondernemingen die activiteiten verrichten ten behoeve van een niet-belastingplichtige deel van een publiekrechtelijk rechtspersoon waarmee zij in relatie staat. Kortgezegd betekent dit dat deze publiekrechtelijke rechtspersoon (of bestuurders hiervan) alle aandelen in de indirecte overheidsonderneming bezitten. Tevens staat in de tweede volzin dat ook een vrijstelling wordt verleend voor activiteiten verricht aan een onbelast deel van een privaatrechtelijk overheidslichaam dat ook in relatie staat met de publiekrechtelijke rechtspersoon (eenzelfde soort relatie als hiervoor beschreven). In de memorie van toelichting⁶¹ wordt gerefereerd aan een ‘*quasi-inbesteding*’ die gelijk wordt gesteld aan de ‘*interne leveringen*’ van art. 5a van de conceptwettekst. Betoogd wordt dat ten behoeve van de rechtsvormneutraliteit, ook de quasi-inbesteding wordt vrijgesteld. Opvallend is het feit dat de regering de woordcombinatie ‘niet-belastingplichtig deel’ heeft opgenomen in de vrijstelling. Voor interne leveringen van directe overheidsondernemingen heeft de regering het klaarblijkelijk niet noodzakelijk geacht diensten/activiteiten die verricht worden ten behoeve van een belast deel van een publiekrechtelijk deel van een lichaam uit te sluiten van de vrijstelling. Of andersom heeft de regering het niet noodzakelijk geacht ‘quasi-inbestedingen’ ten behoeve van belaste delen vrij te stellen. Waarom wordt dit onderscheid gemaakt? De overwegingen die een rol hebben gespeeld bij het maken van deze keuze zullen in de volgende paragraaf worden behandeld.

⁶⁰ Of de rechtsvormneutraliteit wel in stand blijft met vrijstellingen, wil ik met deze opmerking niet beweren.

⁶¹ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.2.3

Evenals bij de vrijstellingen voor directe overheidsondernemingen⁶² in art. 5a van de conceptwettekst worden twee randvoorwaarden gesteld bij de vrijstelling:

1. Een overheidsonderneming verricht geheel of nagenoeg geheel (90%) activiteiten waarvoor de vrijstelling is bedoeld. Voor deze 90% gelden, net als bij directe overheidsondernemingen, geen nader omschreven toetsingscriteria.
2. Niet-vrijgestelde activiteiten mogen niet meer dan €15.000 aan winsten genereren. Dit is een harde eis waardoor, indien deze met een enkele euro wordt overschreden, de integrale vrijstelling volledig vervalt.

In art. 5b, lid 1, onderdeel b van de conceptwettekst is een vrijstelling opgenomen voor indirecte overheidsondernemingen die een overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid uitoefenen⁶³. Hierbij wordt als eis gesteld dat niet in concurrentie mag worden getreden met private partijen. Dit betreft eenzelfde soort activiteiten zoals beschreven in de vorige subparagraaf. Het belasten van deze activiteiten/diensten zou dan ook slechts het rondpompen van geld zijn, veel onnodige administratieve lasten met zich meebrengen en het zou niet bijdragen aan het verminderen van concurrentievervalsingen⁶⁴. Voor dergelijke diensten van algemeen economisch belang is het volgens art. 106, lid 2 VWEU toegestaan om staatsteun te verlenen.

Evenals bij directe overheidsondernemingen bestaat voor indirecte overheidsondernemingen een vrijstelling voor de activiteiten van onderdelen a en b die worden uitgeoefend in samenwerking met andere publiekrechtelijke rechtspersonen. De behandeling van deze samenwerkingsvormen is vrijwel identiek aan de behandeling voor directe overheidsondernemingen zoals beschreven in de vorige subparagraaf en derhalve volsta ik met een verwijzing naar deze paragraaf.

4.4 Verschillen kwalificatie belastingplicht

Zoals reeds meermalen aangehaald, is het creëren van gelijke concurrentieverhoudingen, het level playing field, één van de belangrijkste uitgangspunten van de regering geweest bij de vormgeving en invulling van de belastingplicht voor overheidsondernemingen. Dit uitgangspunt heeft zij, zo valt op te maken uit de memorie van toelichting⁶⁵ van de conceptwettekst, doorgetrokken bij de invulling van de vrijstellingen. Ik zie dat bij art. 5a en 5b van de conceptwettekst, respectievelijk betrekking hebbend op directe en indirecte overheidsondernemingen, in grote lijnen dezelfde systematiek is gehanteerd. Wellicht dat daardoor de regering de mening is toegedaan dat om die reden directe en

⁶² Omdat deze voor beide artikelen identiek zijn en in de vorige paragraaf uitvoerig zijn behandeld, worden ze hier slechts kort genoemd.

⁶³ Zie ook art. 5a, lid 1, onderdeel b van de conceptwettekst

⁶⁴ Ingeval ze niet in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen, kan er ook geen concurrentie verminderd worden.

⁶⁵ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.2

indirecte overheidsondernemingen op eenzelfde manier worden behandeld. Er kan echter een aantal verschillen in behandeling van directe en indirecte overheidsondernemingen worden geconstateerd.

Deze zijn als volgt te identificeren:

- In art. 5a staat een vrijstelling geformuleerd voor alle directe overheidsondernemingen die intern leveren aan de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaken. In art. 5b wordt slechts een vrijstelling toegestaan indien de indirecte overheidsonderneming levert aan het niet-belastingplichtig deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon waarmee zij in relatie staat (moeder). Een indirecte overheidsonderneming die levert aan een belastingplichtig deel van haar moeder zou aanspraak kunnen maken op een vrijstelling, indien zij een directe overheidsonderneming zou zijn.
- Geen vrijstelling staat in beide artikelen betreffende een levering⁶⁶ van een directe respectievelijk indirecte overheidsonderneming aan een belaste privaatrechtelijke overheidsonderneming. In eerste instantie lijkt dit te duiden op rechtsvormneutraliteit. Als daarentegen een directe overheidsonderneming activiteiten zou verrichten voor een belaste directe overheidsonderneming, dan zou zij beroep kunnen doen op de vrijstelling van art. 5a. Indien een directe overheidsonderneming activiteiten verricht ten behoeve van een belastingplichtige indirecte overheidsonderneming kan zij geen beroep doen op deze vrijstelling. Hieruit blijkt dus dat een verschil in behandeling wordt gemaakt aangaande de rechtsvorm ten behoeve waarvan activiteiten worden verricht.
- Deze bullet omvat een combinatie van de twee bovenstaande incongruenties. Indien een indirecte overheidsonderneming een activiteit verricht aan een andere belaste indirecte overheidsonderneming (beide staan in relatie tot dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon), dan is de indirecte overheidsonderneming niet vrijgesteld. Zouden beide een directe overheidsonderneming zijn die deel uitmaakt van de publiekrechtelijke rechtspersoon, dan zou de leverende overheidsonderneming vrijgesteld zijn.

Voor activiteiten verricht ten behoeve van een derde belaste of onbelaste partij, is voor zowel directe als indirecte overheidsondernemingen geen vrijstelling geformuleerd. Dit zijn bijvoorbeeld plantsoendiensten die (zonder samenwerkingsverband) worden geleverd aan een andere gemeente.

Samenwerkingsverbanden zijn in principe voor directe en indirecte overheidsondernemingen die activiteiten verrichten op exact dezelfde manier opgenomen in de conceptwettekst. Indien in een samenwerkingsverband wordt geleverd aan een directe overheidsonderneming (belast of onbelast), dan is de overheidsonderneming vrijgesteld. Indien in een samenwerkingsverband

⁶⁶ In deze bullet wordt er vanuit gegaan dat de directe overheidsondernemingen deel uitmaken van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon en de indirecte overheidsondernemingen staan in relatie tot dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon.

wordt geleverd aan een vrijgestelde indirecte overheidsonderneming, dan is de overheidsonderneming ook vrijgesteld. De incongruentie die hier ontstaat, heeft betrekking op de *ontvangende* overheidsonderneming. Er wordt een onderscheid gemaakt in de levering aan een belast of onbelast deel van indirecte overheidsonderneming voor de toekenning van de vrijstelling, terwijl dit onderscheid voor levering aan een directe overheidsonderneming niet wordt gemaakt.

4.5 Conclusie

De rechtsvormneutraliteit die de regering heeft beoogd, heeft zij, zoals in hoofdstuk 3 reeds aangehaald, trachten te waarborgen door middel van de vrijstellingen. Het verschil in kwalificatie van belastingplicht zou rechtgetrokken worden door de vrijstellingen, zo betoogt de regering. Uit het bovenstaande is daarentegen op te maken dat een onderscheid wordt gemaakt tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Een directe overheidsonderneming die levert aan een belast deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaakt is vrijgesteld, terwijl een indirecte overheidsonderneming die dezelfde activiteiten ontplooit hiervoor wel belast is.

Daarnaast is een directe overheidsonderneming die levert aan een belaste indirecte overheidsonderneming niet vrijgesteld. Zou dit indirecte overheidslichaam gedreven worden in een directe vorm, dan zou het directe overheidslichaam dat de activiteiten verricht wél worden vrijgesteld. Eenzelfde incongruentie doet zich voor bij de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. Dit strookt niet met de uitgangspunten van de regering. In het volgende hoofdstuk zullen de gevolgen van dit onderscheid worden behandeld, alsmede eventuele aanbevelingen worden gedaan.

5. Gevolgen van het verschil in belastingkwalificatie en aanbevelingen

5.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is uiteengezet hoe de conceptwettekst aangaande de belastingplicht voor overheidsondernemingen tot stand is gekomen, op welke gronden en op basis van welke uitgangspunten de belastingplicht wordt bepaald en welke rol de vrijstellingen hierin spelen. In dit hoofdstuk zullen deze hoofdstukken bij elkaar komen. De gevolgen van de kwalificatieverschillen voor de belastingplicht voor directe en indirecte overheidsondernemingen alsmede de verschillen voor directe en indirecte overheidsondernemingen voor toepassing van de vrijstellingen zullen in dit hoofdstuk behandeld worden. Tot slot zal getracht worden aanbevelingen te formuleren om de negatieve gevolgen te ondervangen en daarbij aan te sluiten bij de uitgangspunten van de regering en de wensen en bezwaren van de EC.

5.2 Gevolgen en voor- en nadelen kwalificatie

5.2.1 Algemene belastingplicht

De directe overheidsonderneming is belastingplichtig⁶⁷ indien en voor zover een materiële onderneming wordt gedreven. Het bestaan van een materiële onderneming wordt bepaald aan de hand van het begrip zoals dit reeds is vormgegeven in de IB en VPB. Het begrip materiële onderneming⁶⁸ heeft door jurisprudentie reeds een helder kader gekregen en wordt bepaald aan de hand van drie criteria:

- Er is een organisatie van kapitaal en arbeid;
- Er is deelname aan het economisch verkeer;
- Er wordt winst beoogd terwijl deze ook redelijkerwijs is te verwachten.

Indien de directe overheidsonderneming *niet* kwalificeert als materiële onderneming, is de directe overheidsonderneming toch belastingplichtig ingeval zij in concurrentie treedt met private ondernemingen gedreven door natuurlijke personen of lichamen⁶⁹.

De indirecte overheidsonderneming is belastingplichtig voor haar volledige vermogen⁷⁰ en wordt geacht haar onderneming met haar volledige vermogen te drijven. Door voor de kwalificatie van

⁶⁷ Art. 2, lid 1, onderdeel e van de conceptwettekst

⁶⁸ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Aantekening 5.1 Begrip 'onderneming' onder Wet IB 2001 bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.2

⁶⁹ Art. 4, onderdeel a van de conceptwettekst

belastingplicht voor indirecte overheidsondernemingen aansluiting te zoeken met privaatrechtelijke rechtspersonen heeft de indirecte overheidsonderneming, de vrijstellingen buiten beschouwing gelaten, geen enkele mogelijkheid om onder de belastingplicht uit te komen. De directe overheidsonderneming kan, wanneer zij geen materiële overheidsonderneming drijft én niet in concurrentie treedt met andere ondernemingen, wel aan de belastingplicht ontkomen. De voordelen die de regering noemt⁷¹ om aan te sluiten bij het ondernemingsbegrip zijn:

1. Er wordt zoveel mogelijk aangesloten bij de systematiek van stichtingen en verenigingen die, net als publiekrechtelijke rechtspersonen, geen winstoogmerk hebben, waardoor eenzelfde systematiek voor de hand ligt.
2. Er wordt gebruik gemaakt van bekende begrippen en zo wordt zo goed mogelijk aangesloten bij de Europeesrechtelijke ondernemingsdefinitie.
3. Interne activiteiten vormen geen (materiële) onderneming.
4. Overheidsondernemingen hoeven niet verplicht in een privaatrechtelijk lichaam te worden ondergebracht.

De redenen om voor indirecte overheidsondernemingen aansluiting te zoeken bij de belastingplicht zoals deze ook geldt voor privaatrechtelijke ondernemingen, wordt niet toegelicht door de regering. Ik kan mij indenken dat de regering het logisch acht om indirecte overheidsondernemingen op een gelijke manier te behandelen als privaatrechtelijke rechtspersonen omtrent belastingplicht, omdat deze in eenzelfde vorm zijn gegoten. Er wordt echter expliciet in de memorie van toelichting⁷² vermeld dat indirecte (en ook directe) overheidsondernemingen *niet* in een vergelijkbare positie verkeren als privaatrechtelijke ondernemingen. Het (in mijn ogen minimale) voordeel dat wordt behaald uit de gelijktrekking met belastingplicht voor privaatrechtelijke ondernemingen voor indirecte overheidsondernemingen is dat geen additionele wetgeving nodig is hieromtrent. Daarnaast is, in tegenstelling tot de directe overheidsonderneming, geen vermogensetikettering noodzakelijk, omdat de indirecte overheidsonderneming haar onderneming drijft met haar gehele vermogen.

Het nadeel van de verschillende toetsingscriteria voor kwalificatie van belastingplicht is dat deze indruisen tegen de rechtsvormneutraliteit die de regering wil waarborgen. Bruins Slot⁷³ bevestigt dat rechtsvormneutraliteit een groot goed is, vooral wanneer overheden niet in de positie zijn om een keuze tussen direct en indirect te maken (bijvoorbeeld omdat de rechtsvorm waarin een overheidslichaam zich moet organiseren wettelijk is vastgesteld). Hij constateert echter dat de fiscale gevolgen voor directe en indirecte overheidsondernemingen zeer verschillen en dat dit leidt tot een

⁷⁰ At. 2, lid 1, onderdeel a van de conceptwettekst

⁷¹ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.1.1

⁷² Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4

⁷³ Bruins Slot, WFR 2014/616, par. 4

ongelijk speelveld. Stevens⁷⁴ noemt het opvallend dat niet wordt aangesloten bij het concurrentie criterium voor zowel directe als indirecte overheidsondernemingen. Hiermee wordt immers volgens hem aangesloten bij één van de uitgangspunten van de wet: het creëren van een level playing field. Tot slot betoogt ook Heithuis⁷⁵ dat het verschil in kwalificatie *niet* de beoogde rechtsvormneutraliteit tot gevolg heeft. Hij ziet geen logische verklaring voor het verschil in kwalificatie voor belastingplicht en ziet aansluiting bij het concurrentie criterium als een beter uitgangspunt.

Er is geen sprake van rechtsvormneutraliteit met de verschillende toetsingscriteria, omdat de directe overheidsonderneming onder de belastingplicht uit zou kunnen komen als zij de twee verschillende toetsen (materiële onderneming en concurrentietoets) zou doorstaan en de indirecte overheidsonderneming per definitie belastingplichtig is. De regering beoogt door middel van vrijstellingen de rechtsvormneutraliteit te herstellen. In de volgende subparagraaf zal ik hier verder op ingaan.

5.2.2 Vrijstellingen

In het vorig hoofdstuk zijn de vrijstellingen reeds uitvoerig behandeld. Hieruit kwam naar voren dat de vrijstellingen, mits voldaan aan de randvoorwaarden, directe overheidsondernemingen integraal vrijstellen die interne leveringen verrichten, overheidstaken uitvoeren en/of samenwerkingsverbanden aangaan met andere overheidsondernemingen. Een partiële vrijstelling biedt voor een directe overheidsonderneming een ‘escape’ indien zij niet voldoet aan de randvoorwaarden, waardoor de opbrengsten van activiteiten, die volgens de regering niet belast hoeven te worden, vrijgesteld worden. Opbrengsten uit overige activiteiten worden dan wel belast; de overheidsonderneming is dus niet integraal vrijgesteld.

Indirecte overheidsondernemingen worden integraal vrijgesteld, mits voldaan aan de randvoorwaarden, voor quasi-inbestedingen, het uitvoeren van overheidstaken en samenwerkingsverbanden aangaan met andere overheidsondernemingen. Ook voor indirecte overheidsondernemingen geldt een partiële vrijstelling indien niet voldaan kan worden aan de randvoorwaarden.

De subjectieve vrijstellingen voor overheidsondernemingen hebben het karakter van een objectieve vrijstelling, omdat toekenning van de vrijstelling wordt getoetst aan de hand van de activiteiten van de onderneming. Het voordeel hiervan is dat de integraal vrijgestelde onderneming geen administratieve scheiding hoeft te maken. Wat daarentegen een administratieve lastenverzwaring⁷⁶ teweegbrengt voor de belastingplichtige, onder andere onderkend door Bruins Slot⁷⁷, zijn de randvoorwaarden die

⁷⁴ Stevens, Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06, par. 2.5

⁷⁵ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.1

⁷⁶ Zie hoofdstuk 4 voor een nadere uitleg van de administratieve lastenverzwaring.

⁷⁷ Bruins Slot, WFR 2014/616, par. 5

worden gesteld aan de subjectieve vrijstelling. Bruins Slot betoogt, mede om deze lastenverzwaring te minimaliseren, deze te verruimen naar een 70%-criterium en het winstcriterium te laten vervallen. Heithuis⁷⁸ stelt daarentegen juist voor om de randvoorwaarden volledig te laten vervallen, omdat ook een private onderneming die een winst behaalt van €15.000,- voor dat bedrag belast wordt. Het zou volgens Heithuis dan ook niet meer dan logisch zijn dat, hoe klein ook de opbrengsten van ondernemingsactiviteiten zijn, deze net als bij private ondernemingen worden belast.

Uit hoofdstukken 3 en 4 is uit de analyse naar voren gekomen dat drie situaties zijn te identificeren die voor directe en indirecte overheidsondernemingen niet synchroon lopen:

- In de situaties⁷⁹ 1a en 1b is de directe overheidsonderneming integraal vrijgesteld van belastingplicht, terwijl de indirecte overheidsonderneming slechts is vrijgesteld in situatie 1b.
- In geval dat een directe overheidsonderneming levert aan een belaste directe overheidsonderneming is zij niet belast voor deze activiteiten op grond van de vrijstelling van art. 5a, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de conceptwettekst. Indien zij dezelfde activiteiten verricht voor een indirecte belaste overheidsonderneming, is zij hiervoor daarentegen wel belast.
- Indien een indirecte overheidsonderneming levert aan een belast deel van een indirecte overheidsonderneming met dezelfde moeder, is zij niet vrijgesteld. Zij zou wel vrijgesteld zijn indien zij beide een directe overheidsonderneming zouden zijn.

De in de tweede bullet gestelde incongruentie geldt ook voor samenwerkingsvormen; of aanspraak kan worden gemaakt op de vrijstelling hangt af van de ontvanger van de verrichte activiteiten.

De regering tracht de rechtsvormneutraliteit die wordt verstoord door de verschillende kwalificaties voor belastingplicht te herstellen door middel van vrijstellingen. In de drie situaties die hierboven zijn beschreven, is geen sprake van rechtsvormneutraliteit. Evident is dus dat de vrijstellingen de rechtsvormneutraliteit niet waarborgen.

De vrijstelling voor interne activiteiten voor directe overheidsondernemingen geldt wanneer zij leveren aan een belastingplichtig en niet-belastingplichtig deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaken. De indirecte overheidsonderneming is slechts vrijgesteld indien zij levert aan een vrijgesteld deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon waarmee zij in relatie staat. Deze 'mismatch' brengt niet alleen teweeg dat indirecte overheidsondernemingen worden benadeeld ten opzichte van directe overheidsondernemingen met betrekking tot de toekenning van een vrijstelling, maar het veroorzaakt tevens een disbalans tussen belaste winsten en aftrekbare kosten. Zowel Heithuis⁸⁰ als Stevens⁸¹ zijn van mening dat dit verschil in vrijstelling voor directe en indirecte

⁷⁸ Heithuis, WFR 2014/746, par. 3

⁷⁹ Zie hoofdstuk 3 voor de omschrijving van de situaties.

⁸⁰ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.1

overheidsondernemingen niet strookt met de uitgangspunten van de regering dat de wet geen invloed behoort te hebben op de manier waarop activiteiten worden georganiseerd. Ook Coppens en Van der Geld⁸² komen tot de conclusie dat de vrijstellingen betreffende de interne leveringen en quasi-inbestedingen niet de beoogde rechtsvormneutraliteit waarborgen. Heithuis⁸³ stelt daarnaast dat het vreemd is om winsten behaald door een directe overheidsonderneming vrij te stellen die zijn behaald met diensten die geleverd zijn aan een belastingplichtig deel van een publiekrechtelijke rechtspersoon en dit niet te doen voor indirecte overheidsondernemingen.

In de tweede situatie die hierboven kort is geschetst is de rechtsvorm van de overheidsonderneming aan wie activiteiten worden verricht onder andere van belang. Indien een directe overheidsonderneming levert aan een belaste directe overheidsonderneming, dan is zij, mits voldaan aan de randvoorwaarden van de vrijstellingen, niet belastingplichtig. Indien zij levert in een exact dezelfde situatie aan een belaste indirecte overheidsonderneming, dan is zij wel belastingplichtig. Ook deze situatie is strijdig met de rechtsvormneutraliteit. Ook Heithuis⁸⁴ onderkent deze problematiek. Hierdoor wordt een directe overheidsonderneming, afhankelijk van de rechtsvorm waaraan zij levert, verschillend behandeld. Het voordeel dat wordt behaald met het belasten van activiteiten die worden verricht aan belaste indirecte overheidsondernemingen is het feit dat het in lijn ligt met het belasten van economische activiteiten (de materiële onderneming). De reden dat directe overheidsondernemingen niet worden belast voor leveringen aan een belast deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaakt, is dat dit geen deelname aan het economisch verkeer is volgens de regering⁸⁵. De regering is hierbij echter voorbij gegaan aan de rechtsvormneutraliteit en Heithuis⁸⁶ merkt op dat het conceptwetsvoorstel op twee gedachten hinkt: voor de subjectieve belastingplicht wordt slechts gekeken naar de onderneming die wordt gedreven; de onderneming wordt beschouwd als een lichaam. Voor toepassing van het ondernemingsbegrip en het criterium 'deelname in het economische verkeer' wordt gekeken naar de gehele publiekrechtelijke rechtspersoon.

5.3 Aanbevelingen

In deze paragraaf zal ik, met behulp van de analyses en meningen die in de literatuur reeds zijn neergelegd, proberen een aanbeveling te formuleren ter verbetering van de systematiek van de conceptwettekst.

⁸¹ Stevens, Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06, par. 6.3

⁸² Coppens en Van der Geld, NTFR 2014-14, par. 3.2.1

⁸³ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.2

⁸⁴ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.2

⁸⁵ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4.2.1

⁸⁶ Heithuis, WFR 2014/746, par. 2.2

Stevens, Kluft en Reimert⁸⁷ hebben betoogd dat voor zowel directe als indirecte overheidsbedrijven het concurrentie criterium als uitgangspunt voor de belastingplicht zou moeten worden genomen. De Ruiter⁸⁸ stelt dat dit standpunt vergelijkbaar is met het standpunt dat de staatssecretaris innam bij de Contourenschets⁸⁹ van 1999. Hij plaatst daarbij de kanttekening dat, indien het concurrentie criterium als uitgangspunt wordt gehanteerd, overheidsondernemingen die met elkaar in concurrentie treden (maar niet met privaatrechtelijke ondernemingen), ook zullen kwalificeren als belastingplichtige. Hij stelt dat een aanvullende bepaling opgenomen zou moeten worden, waarin geen concurrentie aanwezig wordt geacht ingeval de voortbrenging van goederen en diensten op grond van wet- en regelgeving uitsluitend is voorbehouden aan publiekrechtelijke rechtspersonen. Dit is vrijwel identiek aan de vrijstelling die is opgenomen voor overheidstaken. Immers zijn activiteiten waarbij slechts overheden met elkaar in concurrentie treden zeer waarschijnlijk overheidstaken. Ook Stevens⁹⁰ is van mening dat het concurrentie criterium centraal zou moeten staan, omdat dit aansluit bij het creëren van een level playing field.

Heithuis⁹¹ is eveneens een voorstander van het centraal stellen van het concurrentie criterium voor belastingplichtigen. Dit zou het systeem transparanter en doorzichtiger maken, mede omdat met het concurrentie criterium als uitgangspunt geen beroep kan worden gedaan op een vrijstelling indien in concurrentie wordt getreden met derden. Het zou daarnaast ook beter aansluiten op de uitgangspunten van de regering en het beoogde effect van de conceptwet. De regering heeft zich tot doel gesteld overheidsondernemingen te belasten die in concurrentie treden met privaatrechtelijke ondernemingen. Heithuis⁹² stelt terecht de vraag waarom een materiële overheidsonderneming belast zou moeten worden, als zij niet in concurrentie treedt met derden. Hij vindt het ontbreken van een verklaring een argument om aansluiting te zoeken bij het concurrentie criterium in plaats van de materiële onderneming als uitgangspunt te hanteren. Tevens is hij van mening dat hiermee het belasten van overheidsondernemingen zo beperkt mogelijk blijft. Dit is wenselijk, omdat het belasten van overheidsondernemingen altijd vreemd aanvoelt vanwege het feit dat het uiteindelijk neerkomt op het rondpompen van geld. Tot slot is ook hij van mening dat hiermee de rechtsvormneutraliteit wordt hersteld.

Ik ben van mening dat de rechtsvormneutraliteit die wordt gewaarborgd indien het concurrentie criterium wordt gehanteerd, één van de meest zwaarwegende argumenten is om voor dit uitgangspunt te kiezen. Het is immers één van de belangrijkste uitgangspunten van de regering geweest bij de invulling van het wetsvoorstel en dit speelt ook vaak een rol bij de invulling van andere

⁸⁷ Stevens, Kluft, Reimert, WFR 2012/988, par. 7.3.1

⁸⁸ De Ruiter, WFR 2012/1252, par. 3

⁸⁹ Brief staatssecretaris van Financiën 12 mei 1999, nr. AFP 99/190

⁹⁰ Stevens, Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06, par. 2.5

⁹¹ Heithuis, WFR 2014/746, par. 3

⁹² Heithuis, WFR 2014/746, par. 3

wet- en regelgeving. De reden dat niet voor de indirecte ondernemingsvariant is gekozen, is onder andere geweest dat belangrijk werd geacht dat overheidsondernemingen zelf hun rechtsvorm kunnen kiezen. Dit heeft ook de VNG⁹³ in haar brief aan de Kamercommissie onderstreept. Tevens ben ik van mening dat het concurrentie criterium, mits dit helder is ingekaderd, de wetgeving eenvoudiger maakt. Er is dan slechts één uitgangspunt voor zowel directe als indirecte overheidsondernemingen.

Uiteraard is het begrip ‘in concurrentie treden’ met dit uitgangspunt belangrijk, mede omdat overheidsondernemingen vaak op een dun koord balanceren tussen het al dan niet in concurrentie treden. Vragen die centraal staan bij het bepalen van concurrentie zijn bijvoorbeeld: Is potentieel in concurrentie treden al voldoende om te kwalificeren? Wordt de geografische ligging van de activiteiten meegenomen? Is een tijdsdimensie van belang? Van belang is dat het begrip ‘in concurrentie treden’ een heldere uitleg kent. Stevens, Kluit en Reimert⁹⁴ constateren dat dit begrip binnen de wet VPB nog onduidelijkheid kent en pleiten voor een strikte uitleg zoals deze wordt gehanteerd binnen de mededingingswet of de uitleg die A-G Wattel⁹⁵ heeft geformuleerd. Het toetsingsschema dat A-G Wattel heeft geformuleerd om te toetsen of er sprake is van ‘in concurrentie treden’ luidt als volgt:

1. Zijn de activiteiten gelijksoortig aan activiteiten van anderen die met een organisatie van kapitaal en arbeid aan het economische verkeer deelnemen (kunnen de activiteiten (potentieel) concurreren? Zijn het voor de afnemers (potentiële) substituten)? Zo ja:

2. Worden die gelijksoortige activiteiten (potentieel) ook commercieel uitgevoerd door belastingplichtigen ex art. 2(1)(a t/m c) Wet Vpb en IB-ondernemers (ik merk opnieuw op dat niet van belang is of die activiteiten uitgevoerd worden door nijvere stichtingen of verenigingen als bedoeld in art. 2(d)(oud))? Zo ja:

3. Welk geografische gebied is de relevante markt?

4. Welke tijdsperiode is relevant?

5. Kan de afzet (potentieel) ten koste gaan van het debiet van de onder 2 bedoelde ondernemingen binnen dat geografische gebied en binnen die tijdsperiode?

6. Zo ja, dan is in beginsel sprake van (potentiële) concurrentie in de zin van art. 4(a) Wet Vpb, maar op basis van de ratio, de wetsgeschiedenis en uw rechtspraak moeten nog twee vragen worden beantwoord:

a. Wordt de (potentiële) marktverstoring adequaat veroorzaakt door het ontbreken van vennootschapsbelastingplicht?

b. Is die (potentiële) marktverstoring van enige betekenis?’

⁹³ VNG, Brief van Vereniging van Nederlandse Gemeenten van 4 april 2013 aan de vaste Kamercommissie voor Financiën, betreft Belastingplicht overheidsbedrijven. www.vng.nl

⁹⁴ Stevens, Kluit, Reimert, WFR 2012/988, par. 3

⁹⁵ Concl. 14 Juli 2011, nr. 10/03228, V-N 2011/49.19

In de jurisprudentie⁹⁶ is voorheen het *potentieel* in concurrentie treden al voldoende geweest om in concurrentie te treden volgens art. 4 wet VPB. Evenals Stevens, Kluft en Reimert zou ik willen pleiten voor een strikte uitleg van het concurrentie criterium, omdat het wenselijk is om met een zo beperkt mogelijke belastingplicht voor overheidsondernemingen een level playing field te creëren. Indien het concurrentie criterium zeer breed zou worden getrokken, zou dit onwenselijke en nodeloze belastingplicht voor overheidsondernemingen met zich mee kunnen brengen. Bruins Slot⁹⁷ stelt terecht de vraag hoe een overheidsonderneming behandeld zou moeten worden die structureel verlies lijdt, maar incidenteel een winst zou kunnen behalen. Een structureel verlieslijdende onderneming, valt namelijk buiten de werkingssfeer⁹⁸ van art. 4 VPB waar het concurrentie criterium is opgenomen. Naar aanleiding van deze problematiek pleit ook hij voor aansluiting met het daadwerkelijk in concurrentie treden in plaats van potentieel in concurrentie treden. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB)⁹⁹ is ook van mening dat het concurrentie criterium centraal zou moeten staan en voegt hier aan toe dat het zou moeten gaan om concurrentie ‘in betekende mate’. Deze eis staat ook in het toetsingsschema van A-G Wattel en is mijns inziens ook van belang om wederom nodeloze belastingplicht te voorkomen.

Uiteraard neemt het concurrentie criterium de problematiek rondom de rechtsvormneutraliteit bij vrijstellingen niet weg. Er zijn twee oplossingen die in mijn ogen het meest voor de hand liggen:

1. De interne levering aan een belast deel van een publiekrechtelijk rechtspersoon is óók belast.
2. De eis ‘niet-belastingplichtig deel’ die geldt bij activiteiten verricht door en aan indirecte overheidsondernemingen vervalt. Dat betekent dat de quasi-inbesteding aan een belast deel van een publiekrechtelijk rechtspersoon is vrijgesteld. Daarnaast is dan de levering van een directe overheidsonderneming aan een belast deel van een indirecte overheidsonderneming vrijgesteld. Tot slot is de indirecte overheidsonderneming die levert aan een andere belaste indirecte overheidsonderneming van dezelfde moeder vrijgesteld.

Beide oplossingen zouden ook aansluiting moeten zoeken bij de samenwerkingsverbanden. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden zou dan ook van toepassing zijn op leveringen aan een belaste indirecte overheidsonderneming (oplossing 1) of de vrijstelling zou ook van toepassing zijn op leveringen aan belaste indirecte overheidsondernemingen (oplossing 2).

Heithuis¹⁰⁰ betoogt aansluiting te zoeken bij de subjectieve belastingplicht van de overheidsonderneming en het concurrentie criterium centraal te stellen. Dit heeft dezelfde uitwerking

⁹⁶HR 29 juni 1955 BNB 1955/299, HR 2 februari 1983, BNB 1983/146, HR 24 oktober 1962, BNB 1962/327, HR 6 maart 1957, BNB 1957/125.

⁹⁷ Bruins Slot, WFR 2014/616, par. 3

⁹⁸ HR 7 september 1988, nr. 24965, BNB 1988/296

⁹⁹ Reactie NOB, 12 mei 2014, Commissie Wetsvoorstellen, www.internetconsulatie.nl

¹⁰⁰ Heithuis, WFR 2014/746, par. 3

als oplossing 1. Ik volg Heithuis in zijn mening. Hierdoor worden directe en indirecte overheidsondernemingen op een gelijke manier in de heffing betrokken indien zij leveren aan een belaste overheidsonderneming. Daarnaast zou oplossing 2 naar mijn mening een te vergaande exercitie zijn, omdat binnen een concern van privaatrechtelijke ondernemingen verschillende entiteiten ook at arm's length moeten handelen. De opbrengsten die betrekking hebben op een lichaam waarmee zij verbonden is, moeten worden meegenomen bij de bepaling van winst. Zou dit niet gebeuren bij overheidsondernemingen, dan zou dit mijns inziens niet stroken met de gelijke behandeling van publiekrechtelijke en privaatrechtelijke ondernemingen die wordt beoogd. De keerzijde hiervan is dat de directe overheidsonderneming die levert aan een belast deel van een publiekrechtelijk lichaam (de interne levering) ook belast is. Ik ben van mening dat dit nadeel teniet wordt gedaan door de rechtsvormneutraliteit die wordt behaald en het gelijke speelveld met private ondernemingen dat wordt gecreëerd.

Tot slot zou ik volledigheidshalve willen aanstippen dat de regering zich nog niet heeft uitgelaten over verschillende faciliteiten binnen de wet VPB die van belang kunnen zijn voor directe en indirecte overheidsondernemingen. Voorbeelden hiervan zijn bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling, de fiscale eenheid en de fusiefaciliteit.

5.4 Aansluiting uitgangspunten Europese Commissie en regering

Eén van de grootste bezwaren die de EC in haar brief¹⁰¹ over de belastingplicht van overheidsondernemingen in Nederland heeft aangekaart is de concurrentievervalsing die de huidige wetgeving veroorzaakt. Daarnaast heeft zij betoogd dat de zeer beperkte belastingplicht oneigenlijke staatsteun is die onverenigbaar is met de interne markt. De EC heeft in een persbericht¹⁰² haar voorkeur uitgesproken voor de indirecte ondernemingsvariant, maar keurt de directe ondernemingsvariant ook goed.

De regering heeft zich tot doel gesteld om met de conceptwettekst¹⁰³, naast het in overeenstemming brengen met het Europees Recht, samenwerkingsvormen tussen overheden niet te belemmeren, een gelijk speelveld te creëren, administratieve lasten te beperken, rechtsvormneutraliteit te waarborgen en typische overheidstaken vrij te stellen. Uiteraard zal de regering altijd streven naar een heldere en uitvoerbare wetgeving en is dit, zonder het expliciet te vermelden, meegenomen bij de vormgeving van de wet. Zoals voorgaand reeds is geconcludeerd, wordt de doelstelling 'het waarborgen van rechtsvormneutraliteit' niet gehaald met de huidige conceptwettekst.

De rechtsvormneutraliteit blijft met de aanbevelingen uit 5.3 wél gewaarborgd. Daarnaast zullen sommige overheidsondernemingen niet belastingplichtig zijn, ondanks dat zij een materiële

¹⁰¹ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338

¹⁰² Persbericht Europese commissie, van 2 mei 2013, nr. IP/13/395

¹⁰³ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84, par. 4

onderneming drijven. Indien zij niet in concurrentie treden, zou dit geen bezwaren bij de EC moeten opleveren omdat dit geen concurrentievervalsingen veroorzaakt. Met typische overheidstaken wordt niet in concurrentie getreden met privaatrechtelijke ondernemingen; dus deze overheidsondernemingen zullen niet getroffen worden door belastingplicht. Tevens zal op deze manier de belastingplicht zoveel mogelijk worden beperkt, wat de administratieve lasten voor zowel overheidsondernemingen alsook de Belastingdienst zal beperken. Resumerend zal het concurrentiecriteria niet strijdig zijn met één van de uitgangspunten van de EC of de regering.

5.5 Nadelen

Zoals de NOB in haar persbericht¹⁰⁴ naar aanleiding van de internetconsultatie van de wettekst reeds aankaarte, kan met het toetsingscriterium ‘in concurrentie treden’ ook belastingplicht ontstaan indien overheidsondernemingen onderling met elkaar in concurrentie treden. Dit zou niet aansluiten op één van de hierboven genoemde uitgangspunten die de regering heeft gehanteerd bij de formulering van de conceptwettekst. Dit zou eenvoudig kunnen worden verholpen door, zoals De Ruiter¹⁰⁵ ook betoogt, een aanvullende bepaling op te nemen waarbij concurrentie tussen overheidsondernemingen geen belastingplicht tot gevolg heeft.

Heithuis meent dat het volledig gelijktrekken van directe en indirecte overheidsondernemingen door het concurrentiecriteria centraal te stellen, de wetgeving ingewikkelder zou maken. Ik deel deze mening niet. Doordat het concurrentiecriteria voor beide varianten als uitgangspunt wordt gebruikt, wordt de wet juist simpeler. Door alles volledig gelijk te trekken, komt dit mijns inziens juist ten goede aan de transparantie en het doel van de wet. Tot slot is het begrip ‘in concurrentie treden’ wellicht nog te vaag om als maatstaf voor belastingplicht te kunnen hanteren, maar ik ben van mening dat dit met behulp van de toetsingscriteria van A-G Wattel en de mededingingswet een helder kader zou kunnen krijgen.

5.6 Conclusie

Het nadeel van de huidige conceptwet is dat niet wordt voldaan aan rechtsvormneutraliteit. In de literatuur wordt derhalve door verschillende auteurs het concurrentiecriteria als uitgangspunt aanbevolen. Indien dit uitgangspunt wordt gehanteerd, zal dit een positief effect hebben op de rechtsvormneutraliteit die de regering heeft beoogd. Door interne leveringen aan een belast deel van een overheidsonderneming vrij te stellen, worden directe en indirecte overheidsondernemingen gelijk behandeld. Het begrip ‘in concurrentie treden’ zal verder ingekleurd moeten worden en hierbij pleit ik voor een strikte uitleg waarbij tevens overheden die enkel met elkaar in concurrentie treden worden vrijgesteld. Daarnaast zal de concurrentie van enig belang moeten zijn. Het inkleuren van dit begrip

¹⁰⁴ Reactie NOB, 12 mei 2014, Commissie Wetsvoorstellen, www.internetconsultatie.nl

¹⁰⁵ De Ruiter, WFR 2012/1252, par. 3

zal met veel aandacht moeten gebeuren omdat dit thans nog te vaag is, maar met de handvaten die reeds in de literatuur zijn geboden acht ik dit zeker mogelijk.

6. Conclusie

In deze scriptie heb ik willen onderzoeken hoe directe en indirecte overheidsondernemingen worden behandeld in het conceptwetsvoorstel aangaande de kwalificatie voor de belastingplicht binnen de VPB. Dit heb ik willen onderzoeken door middel van de volgende vragen:

Bestaat er een verschil in behandeling van de directe en indirecte overheidsondernemingen in het conceptwetsvoorstel voor de belastingplicht inzake vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen?

Zo ja, is dit verschil te rechtvaardigen met daarbij mede de uitgangspunten van de regering in overweging genomen? Zo nee, hoe zou de regering de conceptwet kunnen veranderen om dit verschil te minimaliseren?

De EC¹⁰⁶ heeft geconcludeerd dat de huidige wetgeving omtrent belastingplicht voor overheidsondernemingen dermate beperkt is, dat deze kwalificeert als staatssteun die onverenigbaar is met de interne markt. Derhalve heeft zij de Nederlandse autoriteiten uitgenodigd de wetgeving zo aan te passen dat een gelijk speelveld voor private en publiekrechtelijke ondernemingen wordt gegarandeerd. De regering heeft deze uitnodiging geaccepteerd en heeft 13 april 2014 een conceptwettekst gepubliceerd. De uitgangspunten die de regering¹⁰⁷ hierbij heeft gehanteerd zijn: het in overeenstemming brengen met het Europese Recht, het niet belemmeren van samenwerkingsvormen tussen overheden, een gelijk speelveld creëren, administratieve lasten beperken, rechtsvormneutraliteit waarborgen en typische overheidstaken vrijstellen. Volgens deze conceptwettekst is een directe overheidsonderneming belastingplichtig indien zij een materiële onderneming drijft of als zij in concurrentie treedt met andere ondernemingen. De privaatrechtelijke rechtspersoon waarin een indirecte overheidsonderneming is ondergebracht is belastingplichtig voor haar gehele vermogen. Door de verschillende toetsingscriteria te hanteren voor de kwalificatie van belastingplicht, wordt niet de beoogde rechtsvormneutraliteit gewaarborgd. De regering tracht de

¹⁰⁶ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338

¹⁰⁷ Consultatieversie memorie van toelichting, 16 april 2014, Kamerstuk 33752 nr. 84

incongruenties recht te trekken door middel van de (integrale) vrijstellingen die opgenomen zijn in de conceptwettekst.

Een directe overheidsonderneming is vrijgesteld van belastingplicht indien zij activiteiten verricht ten behoeve van het publiekrechtelijke lichaam waar zij deel van uitmaakt. Tevens is zij vrijgesteld van belastingplicht indien zij activiteiten verricht ten behoeve van een onbelast deel van een indirecte overheidsonderneming die in relatie staat met het publiekrechtelijke lichaam waar zij deel van uitmaakt.

Een indirecte overheidsonderneming is vrijgesteld indien zij activiteiten verricht ten behoeve van een onbelast deel van het publiekrechtelijke lichaam waarmee zij in relatie staat. Tevens is zij belastingplichtig indien zij activiteiten verricht ten behoeve van een onbelaste indirecte overheidsonderneming die in relatie staat met het publiekrechtelijke lichaam waarmee zij ook in relatie staat. Deze vrijstellingen zijn overeenkomstig van toepassing voor directe en indirecte overheidsondernemingen die opereren in een samenwerkingsverband en daarin activiteiten verrichten ten behoeve van een directe of indirecte overheidsonderneming in dat samenwerkingsverband.

Indien een indirecte overheidsonderneming levert aan een belast deel van een directe overheidsonderneming, komt zij niet in aanmerking voor een vrijstelling. Ingeval de indirecte overheidsonderneming een directe overheidsonderneming zou zijn, zou zij wel aanspraak kunnen maken op de vrijstelling. Een verschil in behandeling van directe en indirecte overheidsondernemingen is ook aanwezig indien een directe overheidsonderneming een activiteit verricht aan een belast deel van een indirecte overheidsonderneming die in relatie staat met de publiekrechtelijke rechtspersoon waar de directe overheidsonderneming deel van uitmaakt. Indien de indirecte overheidsonderneming een directe overheidsonderneming zou zijn (die beide dan deel zouden uitmaken van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon), dan zou de directe overheidsonderneming die de activiteit verricht vrijgesteld zijn. Tevens is een indirecte overheidsonderneming belastingplichtig indien zij levert aan een belast deel van een indirecte overheidsonderneming die beide in relatie staan tot dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Indien beide indirecte overheidsondernemingen een directe overheidsondernemingen zouden zijn, dan zouden zij niet belastingplichtig zijn.

De verschillende kwalificaties voor belastingplicht voor directe en indirecte overheidsondernemingen alsmede de vrijstellingen waarborgen niet de rechtsvormneutraliteit die de regering heeft beoogd.

Voor de kwalificatie van de belastingplicht voor directe en indirecte overheidsondernemingen kan beter aansluiting worden gezocht bij het concurrentiecriteria zoals dit wordt opgevat in art. 4 VPB, zodat de rechtsvormneutraliteit blijft gewaarborgd. Beide overheidsondernemingen worden voor de kwalificatie van belastingplicht aan dezelfde toets onderworpen en daarmee zouden de incongruenties weggenomen worden. Een strikte uitleg van het begrip 'in concurrentie treden' is wenselijk, omdat de

belastingplicht voor overheidsondernemingen op die manier zoveel mogelijk beperkt blijft. Daarnaast zouden de activiteiten die worden verricht door een directe overheidsonderneming aan een belast deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon waar zij deel van uitmaakt niet vrijgesteld moeten worden. Op die manier worden directe en indirecte overheidsondernemingen in vergelijkbare situaties op dezelfde manier betrokken in de VPB. Activiteiten waarmee overheden slechts met elkaar in concurrentie treden, zouden buiten het bereik van de vennootschapsbelasting moeten blijven. Dit zijn veelal overheidstaken die geen concurrentieverstorend effect hebben.

De (integrale) vrijstellingen voor activiteiten verricht door directe of indirecte overheidsondernemingen aan onbelaste delen van directe of indirecte overheidsondernemingen blijven bestaan. De (integrale) vrijstelling voor activiteiten verricht door directe of indirecte overheidsondernemingen aan belaste delen van directe en indirecte overheidsondernemingen zullen worden afgeschaft. Deze systematiek is vergelijkbaar met de behandeling van activiteiten binnen een concernstructuur van privaatrechtelijke ondernemingen in de VPB.

Indien het concurrentie criterium als uitgangspunt wordt gehanteerd, is het belangrijk dat het begrip 'in concurrentie treden' duidelijke kaders krijgt. De regering heeft de taak om dit begrip een helder kader te geven waarvoor zij in de jurisprudentie en de literatuur reeds handvatten aangereikt heeft gekregen.

Literatuurlijst

Literatuur

- A.C.P. Bobeldijk, VPB-plicht van overheidsbedrijven: (bijna) een nieuwe realiteit, WFR 2014/308
- D. Bruins Slot, Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen, WFR 2014/616
- L.W.L. Coppens, M.J.W. van der Geld, Vennootschapsbelasting en overheid: met Prinsjesdag écht helderheid?, NTFR 2014/14
- Flutsch, commentaar van redactie NDFR, art. 2, aant. 14
- E.J.W. Heithuis, Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen, WFR 2014/746
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Kluwer,
- R.H.C. Luja, De overheid: Europees ondernemer tegen wil en dank, WFR 2014/148
- G.J.W. de Ruiter, Belastingplicht overheidsbedrijven: er leiden meer wegen naar Rome, WFR 2012/1252
- S. A. Stevens, Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties, MBB 2014/06
- S.A. Stevens, J. Kluit, M.A.H. Reimert, De belastingplicht van overheidsbedrijven. Langzaam op weg naar een onafwendbaar nieuw tijdperk, WFR 2012/988
- Redactie V-N 2014 21.4, Concept memorie van toelichting
- Redactie V-N 2013/25.12, Antwoord op vragen over notitie belastingplicht overheidsbedrijven
- Redactie V-N 2012/32.4, Notitie belastingplicht overheidslichamen
- Redactie V-N 1999/25.14, Verruiming vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven. Contourenschets

Officiële publicaties

- Kamerstukken II 1954/55, 3816, nr. 3
- Staatsblad, 28 juni 1956, 356
- Kamerstukken II, 1996/1997, 24 036, nr. 45

- Brief ministers met het eindrapport van de werkgroep 'Markt en overheid' - Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit 8 april 1997, Kamerstuk 24036 nr. 45
- Brief staatssecretaris van Financiën 12 mei 1999, nr. AFP 99/190
- Tractatenblad, 19 september 2003, 150
- Notitie 'Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant' van 11 mei 2012, nr. DB/2012/205M
- Kamerstukken II, 2011/2012, 31213, nr. 7, Brief staatssecretaris van financiën
- Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland.
- Persbericht Europese commissie, van 2 mei 2013, nr. IP/13/395
- Kamerstukken II, 2013/2014, 33752, nr. 84, concept memorie van toelichting modernisering vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen

Jurisprudentie

- BNB 1955/299, HR 29 juni 1955
- BNB 1957/125, HR 6 maart 1957
- BNB 1962/327, HR 24 oktober 1962
- BNB 1983/146, HR 2 februari 1983
- BNB 1988/296_ HR 7 september 1988
- Arrest van 15 maart 1994 in zaak C-387/92, Jurispr. 1994, blz. I-00877, punt 14.
- C-66/02, Italië/Commissie, Jurisprudentie 2005, blz. I-10901, punt 94
- Concl. 14 Juli 2011, nr. 10/03228, V-N 2011/49.19

Overige documenten

- Brief van Vereniging van Nederlandse Gemeenten van 4 april 2013 aan de vaste Kamercommissie voor Financiën, betreft Belastingplicht overheidsbedrijven, kenmerk ECGF/U201300422, www.VNG.nl
- Reactie NOB, 12 mei 2014, Commissie Wetsvoorstellen, Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen, www.internetconsulatie.nl

Bijlage 1: Conceptwetsvoorstel