

2014

Naam: Kemal Yildirim

Studentnummer: 336202

Studie: Fiscale economie

Begeleider: drs. M.T.E. Robben.

Datum: 23-07-2014

Bachelor Scriptie Fiscale Economie:

Modernisering

vennootschapsbelastingplicht

overheidsondernemingen.

“Modernisering Vennootschapsbelastingplicht Overheidsondernemingen”

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen	p. 4
Hoofdstuk 1: Aanloop.	P. 5
Inleiding	p. 5
Hoofdstuk 2: Nationale regeling vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven.	p. 5
2. Inleiding	p. 5
2.1 Binnenlandse Belastingplicht	p. 6
2.2 Regeling Overheidsbedrijven	p. 7
2.2.a Directe overheidsbedrijven	p. 8
2.2.b Indirecte overheidsbedrijven	p. 9
2.3 Bevindingen	p. 10
Hoofdstuk 3: Staatssteun.	P. 11
3. Inleiding	p. 11
3.1 Staatssteunbepalingen	p. 12
3.1.a (Verboden) Staatssteun	p. 12
3.1.b Toelaatbare Staatssteun	p. 14
3.2 Bestaande of nieuwe staatssteun	p. 16
3.3 Toetsing Belastingvrijstelling overheidsondernemingen aan de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag.	p. 19
3.4 Bevindingen	p. 23
Hoofdstuk 4: Conceptwetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen.	P. 24
4. Inleiding	p. 24
4.1 Conceptwetsvoorstel	p. 25
4.2 Relevante knelpunten conceptwetsvoorstel	p. 26
4.2.a Knelpunten conceptwetsvoorstel: Rechtsvormneutraliteit	p. 27
4.2.b Knelpunten conceptwetsvoorstel: Belastingplicht	p. 28
4.2.c Knelpunten conceptwetsvoorstel: Concurrentie	p. 30
4.2.d Knelpunten conceptwetsvoorstel: Vrijstellingen	p. 31
4.3 Bevindingen	p. 37
Hoofdstuk 5 Conclusie	P. 38
5. Conclusie	p. 38
Literatuurlijst	P. 40
Literatuurlijst	p. 40

Lijst van afkortingen

EC = Europese Commissie

EU = Europese Unie

DAEB = Diensten van algemeen economisch belang

VwEU = Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

Wet Vpb 1969 = Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Wet IB 2001 = Wet op de Inkomstenbelasting 2001

HvJ EU = Hof van Justitie

A-G = Advocaat-Generaal

VNG = Vereniging Nederlandse Gemeenten

NOB = Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

MvT-concept = Memorie van toelichting conceptwetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen.

Hoofdstuk 1: Aanloop modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven.

Inleiding

Al sinds 1986 stelt de Europese EC (EC) voor om een overeenstemming te bereiken tussen lidstaten om publiekrechtelijke lichamen in de heffing van de vennootschapsbelasting te betrekken.¹ Publiekrechtelijke lichamen in Nederland zijn al vanaf 1956 niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Hieromtrent doet de EC al vanaf 1997 onderzoek in diverse landen waaronder Nederland ook valt.² Uit het voorgenoemde onderzoek blijkt dat Nederlandse overheidsbedrijven vennootschapsbelastingvrijstelling genieten, dat niet door de aard en de opzet van het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting te rechtvaardigen is.³ Het niet onderworpen zijn lijkt niet verenigbaar te zijn met de staatssteunbepalingen van de Europese Unie (EU). Een staatssteun die in strijd is met de staatssteunbepalingen heeft een versturende werking van de mededinging op de interne markt. De Eerste Kamer is bezorgd over mogelijke concurrentievervalsing tussen economische activiteiten van overheden en de private partijen. Ze hebben verschillende malen aangedrongen op modernisering van de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven.⁴ Hiertoe is er door het kabinet-Balkenende IV op verzoek van het kabinetlid Essers, tevens hoogleraar belastingrecht, een notitie over de modernisering toegezegd.⁵ Met de notitie van belastingplicht overheidsbedrijven (25 september 2007) werd er aan de toezegging van brief 23 mei 2007 voldaan om mogelijke varianten voor modernisering ter discussie te stellen. Deze varianten zijn herzieningsvarianten. De veranderde verhouding tussen de overheidsactiviteiten en van private activiteiten en ook de invloed van de staatssteunbepalingen van de EU, is er volgens staatssecretaris behoefte om de wetgeving van overheidsbedrijven te herzien. Herziening moet resulteren tot het creëren van een gelijk speelveld tussen overheidsbedrijven met een economische activiteit en private bedrijven.

De EC heeft op 2 mei 2013 aangekondigd dat ze van oordeel zijn dat de belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven in strijd zijn met de staatssteunbepalingen van de EU. Door de Nederlandse autoriteiten moeten dienstige maatregelen worden genomen om de vrijstelling voor overheidsbedrijven af te schaffen.⁶ Als reactie hierop had de voormalige Staatssecretaris van Financiën op 21 mei 2013 aangegeven dat afschaffing van de huidige vrijstelling voor overheidsbedrijven wordt aanvaard. De voorkeur daarbij ging uit naar de indirecte ondernemingsvariant, waardoor overheidsbedrijven verplicht worden om de vennootschapsbelastingplichtige activiteiten af te zonderen in privaatrechtelijke rechtspersonen.

¹ European Commission (1986). *The Single European Act*.

² Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*.

³ Ibid, noot 2.

⁴ Overheidsbedrijven zijn bedrijven die direct/indirect worden gedreven door publiekrechtelijke rechtspersonen.

⁵ Kamerstukken I 2006/07, 30 306 en 30 307, D.

⁶ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*.

Hierop verscheen het Conceptwetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. Uitgangspunt van dit conceptwetsvoorstel is het creëren van een level playing field. Een gelijke speelveld voor iedereen. Met betrekking tot de vraag of het conceptwetsvoorstel een oplossing biedt voor de strijdigheid met de staatssteunbepalingen van de EU is een internetconsultatie ter discussie gelegd. Het is de bedoeling dat het voorstel op Prinsjesdag 2014 aan de Tweede Kamer wordt aangeboden.

Dat conceptwetsvoorstel vormde voor mij de aanleiding voor het schrijven van deze bachelor thesis. Het conceptwetsvoorstel is gebaseerd op de directe ondernemingsvariant en ziet erop de staatssteun te bestrijden door alle concurrerende overheidsondernemingen vennootschapsbelastingplichtig te maken. Aldus is de volgende probleemstelling ontstaan:

“In hoeverre is de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven in strijd met de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag en in hoeverre biedt het conceptwetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen een mogelijkheid om deze staatssteun te bestrijden?”

Voor het beantwoorden van mijn probleemstelling wordt als eerst de nationale regeling van de vennootschapsbelasting in hoofdstuk 2 uiteengezet. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 staatssteun behandeld. Daarin wordt de nationale regeling voor de overheidsbedrijven getoetst aan de staatssteunbepalingen van de EU. In hoofdstuk 4 wordt er ingegaan op het gepubliceerde conceptwetsvoorstel. Ten slotte volgt de conclusie die de te onderzoeken probleemstelling voorziet van een antwoord.

Hoofdstuk 2: Nationale regeling vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven.

2 Inleiding Huidige regeling: Vennootschapsbelasting.

De huidige vennootschapsbelasting ontleent zich aan de karakteristieken van het neutraliteitsprincipe.⁷ Ongeacht de rechtsvorm belast neutraliteitsprincipe economische activiteiten. Vennootschapsbelasting is een directe belasting die wordt geheven van rechtspersonen en bepaalde niet rechtspersoonlijkheid bezittende samenwerkingsverbanden. Over het algemeen kan de vennootschapsbelasting worden aangeduid als een belasting op de winst van lichamen die buiten de inkomstenbelasting vallen.⁸ Vennootschapsbelasting wordt geheven van binnen- en buitenlandse belastingplichtigen. Dit onderscheid in typen belastingplichtigen is van belang omdat het voorwerp waarover de heffing wordt berekend ieder voor het twee type belastingplichtigen verschillend worden bepaald. Daarom is het belangrijk om vast te stellen waar een lichaam is gevestigd. De algemene regel die daarbij wordt gehanteerd staat opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen.⁹ Vestigingsplaats wordt naar de feiten en omstandigheden bepaald. Doorslaggevend daarbij is de plaats waar de feitelijke leiding van de belastingplichtige is gevestigd.¹⁰ Buitenlandse belastingplichtigen zijn alle niet in Nederland gevestigde rechtspersonen en aantal niet rechtspersoonlijkheid bezittende samenwerkingsverbanden die Nederlands inkomen genieten (artikel 3 Wet Vpb 1969). Voor deze scriptie is de buitenlandse belastingplicht irrelevant, reden waarom het niet verder wordt behandeld.

2.1 Binnenlandse Belastingplicht.

Ingevolge artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969 zijn aan de belasting onderworpen de in Nederland gevestigde rechtspersonen en niet rechtspersoonlijkheid bezittende samenwerkingsverbanden. Dat zijn naamloze, besloten, open commanditaire, andere in kapitaal verdeeld vennootschappen, coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen en stichtingen in de zin van de Woningwet. Deze lichamen zijn onbeperkt belastingplichtig. Ze worden geacht hun onderneming te drijven met hun gehele vermogen.¹¹ Verenigingen, stichtingen en andere niet-publiekrechtelijke rechtspersonen¹² zijn vennootschapsbelastingplichtig 'indien en voor zover zij een onderneming drijven'.¹³ De indien en voor zover benadering leidt ertoe dat deze lichamen bestempeld worden als beperkt belastingplichtigen.¹⁴ Artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 is op deze beperkte belastingplichtigen niet van toepassing. Als gevolg hiervan moet er aan de hand van vermogensetikettering een onderscheid

⁷ Stevens, L.G.M. (2008). *Elementair belastingrecht 25e druk*. Kluwer: Deventer. p. 372.

⁸ Vries, N.H., & Vries, R.J. (2006). *Cursus Belastingrecht: vennootschapsbelasting*. Kluwer: Deventer. p. 2.

⁹ Artikel 4 AWR

¹⁰ E.A. Brood. (1989). *De vestigingsplaats van vennootschappen (Fm nr. 48)*. Kluwer: Deventer. p. 145-146.

¹¹ Artikel 2(5) Wet VPB 1969.

¹² Voorbeeld daarvan is een kerkgenootschap die tegen betaling een organisatie exploiteerde tot verzorging van begrafenissen en tot afsluiting van begrafenisverzekeringen. HR 2 april 1967, nr. 15705, *BNB* 1967/112.

¹³ Artikel 2 (1) onderdeel d Wet VPB 1969.

¹⁴ Stevens, S.A. (2009). *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting*. Kluwer: Deventer. p. 41.

worden gemaakt tussen het ondernemings- en het niet-ondernemingsvermogen.¹⁵ Slechts de bestanddelen die worden toegerekend aan de onderneming worden meegenomen in de bepaling van de belastingschuld.

Voor het ondernemingsbegrip wordt er in de regel aangesloten bij het in de Inkomstenbelasting ontwikkelde materiële onderneming¹⁶. Voor het drijven van een onderneming moet sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het economische verkeer beoogd wordt winst te behalen. De wetgever heeft het ondernemingsbegrip binnen de vennootschapsbelasting met een tweetal aan uitbreidingen opgenomen. In artikel 4 Wet Vpb 1969 wordt onder het drijven van een onderneming tevens verstaan een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen dan wel door lichamen. Verder kwalificeert een werkzaamheid tot het drijven van een onderneming indien de werkzaamheid bestaat uit de verzorging van werknemers of gewezen werknemers en hun familie door middel van uitkeringen.¹⁷ De beperkte belastingplicht geldt ook ten aanzien van publiekrechtelijke rechtspersonen krachtens artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969. Krachtens dit artikel worden enkele ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen in de heffing betrokken. Niet de publiekrechtelijke rechtspersoon, maar de onderneming welke kwalificeert in de zin van artikel 2, derde lid, Wet Vp 1969 wordt onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Dit kan ervoor leiden dat er binnen een organisatie, zoals een gemeente, meerdere activiteiten aan de heffing worden onderworpen.

Een publiekrechtelijk rechtspersoon is een juridische constructie waarbij een organisatie als een volwaardig en handelingsbekwaam persoon in het rechtsverkeer kan optreden. Zij zijn ingesteld om overheidstaken uit te voeren. In artikel 1, eerste lid, Boek 2 Burgerlijk Wetboek is bepaald dat de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend en andere lichamen waaraan een deel van de overheidstaak is opgedragen dat bij of krachtens de wet bepaald rechtspersoonlijkheid bezitten. De ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen worden in het dagelijks taalgebruik aangeduid als overheidsbedrijven.

2.2 Regeling Overheidsbedrijven.

Ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen worden in het dagelijks taalgebruik aangeduid als overheidsbedrijven. In 1956 is de Wet belastingheffing van overheidsbedrijven ingevoerd. Dit was geregeld in de voorloper van de huidige regeling van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.¹⁸ Het uitgangspunt was dat concurrerende overheidsbedrijven vennootschapsbelastingplichtig moesten worden. Slechts monopolistische overheidsbedrijven vielen

¹⁵ Dool, R.P., & Heithuis, E.J.W. (2009). *Compendium van de vennootschapsbelasting 8^e druk*. Deventer: Kluwer. p.50.

¹⁶ L.G.M. Stevens. (2001). *Inkomstenbelasting 2001*, Deventer: Kluwer. p. 150 e.v.

¹⁷ Met de uitkeringen worden hier bedoeld de uitkeringen op grond van een regeling voor vervroegde uittreding of pensioen, uit het verzekeren van dergelijke uitkeringen, dan wel uit het verzekeren van lijfrenten of kapitaalsuitkeringen uit levensverzekeringen dat is opgenomen in artikel 4(b) Wet VPB 1969.

¹⁸ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr.1.

niet onder de heffing van vennootschapsbelasting.¹⁹ Een technische herziening van de overheidsbedrijven bij het wetsvoorstel van de huidige vennootschapsbelasting 1969 was beoogd,²⁰ echter bleef het bij de limitatieve lijst van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969. Dit artikel heeft slechts betrekking op een beperkte groep overheidsbedrijven. Destijds werden de argumenten gebruikt om sommige overheidsbedrijven niet in de heffing te betrekken, omdat deze bedrijven activiteiten in het algemeen belang uitvoerden of niet in concurrentie traden.²¹ Daarnaast werden ook fiscaal technische bezwaren als argumenten doorgevoerd om de overheidsbedrijven niet in de heffing te betrekken.²² De bezwaren waren gericht op het feit dat er problemen konden ontstaan bij het aanwijzen van het belastbare object en het probleem over de bepaling in hoeverre een overheidsbedrijf met eigen en vreemd vermogen handelden. Overheidsbedrijven kan mede worden onderverdeeld in directe- en indirecte overheidsbedrijven. Het verschil hierin ontstaat doordat directe overheidsbedrijven worden uitgeoefend door publiekrechtelijke rechtspersonen. Indirecte overheidsbedrijven worden uitgeoefend door privaatrechtelijke rechtspersonen waar van het volledige kapitaal en of het zeggenschap in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen.²³

Betreffende de subjectieve belastingplicht is er geen verschil in de fiscale behandeling. Ze zijn beide belastingplichtig op grond van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969, indien en voor zover er ondernemingsactiviteiten worden uitgeoefend.²⁴

2.2.a Directe overheidsbedrijven.

Bedrijven die rechtstreeks door publiekrechtelijke rechtspersonen worden uitgeoefend, worden gekwalificeerd als directe overheidsbedrijven. Uitsluitend de typen ondernemingsactiviteiten vermeld in artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 worden in de heffing betrokken. Artikel 2, eerste lid, onderdeel g, en derde lid, Wet Vpb 1969 wijst expliciet de volgende ondernemingsactiviteiten aan als onderworpen aan de heffing:

- landbouwbedrijven;
- nijverheidsbedrijven, tenzij ze uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;
- mijnbouwbedrijven;
- handelsbedrijven, voor zover ze niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend handelen in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten²⁵;

¹⁹ Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 20, 2008, onderdeel 20.1

²⁰ Kamerstukken II, 1959/1960, 6000, nr. 3.

²¹ Stevens, S.A. (2009). *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer: p. 132.

²² *Kamerstukken II* 1954/55, 3816, memorie van toelichting, nr.3, p.3-5.

²³ Dool, R.P., & Heithuis, E.J.W. (2009). *Compendium van de vennootschapsbelasting 8e druk*. Deventer: Kluwer. p.26.

²⁴ Geld, J.A.G.(2010). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting, 6e druk*. Deventer: Kluwer. p.64.

²⁵ HR 10 september 1986, nr. 23468, BNB 1986/319. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het begrip handelsbedrijf uitgelegd dient te worden naar wat in het spraakgebruik als zodanig wordt aangeduid. In dat kader werd verhuur van zalen, reclameborden en het exploiteren van een horecabedrijf niet als handelsbedrijf aangemerkt. Het lijkt er op dat onder het begrip handelsbedrijf voornamelijk de verkoop van roerende goederen dient te worden verstaan.

- vervoersbedrijven, met de uitzondering van ondernemingen die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bezighouden met het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente;
- bouwkassen.

Voor de onderworpenheid worden aan de directe overheidsbedrijven twee eisen gesteld²⁶: er moet sprake zijn van een onderneming²⁷ en die onderneming moet worden gedreven door een publiekrechtelijke rechtspersoon. In paragraaf 2.1 is geconstateerd wanneer sprake is van binnenlands belastingplichtige. De uitbreiding van het ondernemingsbegrip van artikel 4 Wet Vpb 1969 is hier niet van toepassing. Dit volgt logisch uit de wet doordat artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 aangeeft welke typen ondernemingen artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969 betrekking heeft.

2.2.b Indirecte overheidsbedrijven.

Bepaling van de indirecte overheidsbedrijven is neergelegd in artikel 2, zevende lid, Wet Vpb 1969. Indirecte overheidsbedrijven zijn vennootschapsbelastingplichtig, voor zover een indirecte overheidsbedrijf geheel in handen is van een publiekrechtelijke rechtspersoon.²⁸

In tegenstelling tot de onderneming is hier wel het lichaam waarin de onderneming wordt gedreven vennootschapsbelastingplichtig. Daarbij moet het wel gaan om een onderneming als in artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969. Lichamen waarnaar in artikel 2, zevende lid, Wet Vpb 1969 wordt verwezen, bewerkstelligt dat dit artikel betrekking heeft op in Nederland gevestigde rechtspersonen en niet rechtspersoonlijkheid bezittende samenwerkingsverbanden. Deze lichamen zijn vennootschapsbelastingplichtig, indien een onderneming in de zin van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt gedreven. Overheidsbedrijven vallen slechts onder de werking van artikel 2, zeven lid, Wet Vpb 1969, indien uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk de aandeelhouders, deelnemers of leden van de in Nederland gevestigde rechtspersonen en niet rechtspersoonlijkheid bezittende samenwerkingsverbanden zijn en ook de bestuurders hiervan kunnen benoemen of ontslaan. Dit heeft tot gevolg dat bijvoorbeeld een besloten vennootschap niet onder de werking van artikel 2, zevende lid, Wet Vpb 1969 valt, doordat een publiekrechtelijke rechtspersoon niet voor 100% aandeelhouder is. Gedacht kan worden aan de situatie waarin de gemeente voor 95% en een privaatrechtelijke rechtspersoon voor 5% aandeelhouder zijn van een BV. Deze BV is dan in zijn geheel vennootschapsbelastingplichtig.

De regeling van het indirecte overheidsbedrijf heeft twee systematische uitzonderingen²⁹:

1. De limitatief opgesomde rechtspersonen van artikel 2, zevende lid, onderdeel a tot en met q, Wet Vpb 1969 zijn onderworpen aan de heffing van de vennootschapsbelasting;

²⁶ Artikel 2, eerste lid, sub g juncto artikel 2, derde lid Wet Vpb 1969

²⁷ Stevens, S.A. (2003). *De belaste overheid*. Deventer: Kluwer. p.185.

²⁸ Kamerstukken II, 2007/08, 31213, nr. 1, p. 2

²⁹ VNG. 28 maart 2014. *De winstbelastingpositie van gemeenten ter zake van grondbedrijven, havenbedrijven en afvalbeheerbedrijven*.

2. En de lichamen waarin deze rechtspersonen een belang hebben en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting.³⁰

De limitatieve lijst van deze uitgezonderde lichamen zijn met lichamen uitgebreid of er zijn juist lichamen geschrapt.³¹ Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien alle aandelen niet meer door de staat worden gehouden of juist alle aandelen in de handen van de overheid komt. Een voorbeeld van dat laatste vormde de nationalisering van de ABN Amro Group N.V., waarbij de staat alle aandelen daarin verkreeg en ABN Amro in de lijst van vennootschapsbelastingplichtigen is opgenomen.³²

2.3 Bevindingen.

Op basis van het voorgaande kom ik tot de volgende bevindingen inzake de huidige regeling over de Wet Vpb 1969.

- In tegenstelling tot private ondernemingen, zijn overheidsondernemingen in beginsel vrijgesteld van vennootschapsbelasting.
- De huidige regeling ontleent zich aan het neutraliteitsbeginsel waarbij alle economische activiteiten ongeacht de rechtsvorm belast moeten worden. In artikel 2 Wet Vpb 1969 wordt er mijn inzien duidelijk een onderscheid gemaakt tussen typen rechtspersonen, wat naar mijn mening in strijd lijkt te zijn met het neutraliteitsbeginsel. Daar waar bij de stichtingen/verenigingen en naamloze/besloten vennootschappen het subject belastingplichtig is, kan een publiekrechtelijke rechtspersoon meerdere vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen houden.
- Ondanks de wetgever ernaar streeft om de directe- en de indirecte overheidsbedrijven gelijk te behandelen, merkt Stevens op dat de regeling niet symmetrisch verloopt. Ik ben het met Stevens eens aangezien een belaste activiteit van een indirecte overheidsbedrijf ervoor leidt dat de gehele onderneming, inclusief deelnemingen, van rechtswege belast worden. Dit geldt niet voor de directe overheidsbedrijven. Artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 belast alleen de ondernemingen die in dat artikel zijn opgenomen. Het gaat dan dus om een objectafbakening die door werkt naar het subject; net zoals bij stichtingen en verenigingen.
- Om een gelijk speelveld te kunnen creëren als beoogd door zowel de Eerste kamer als de EC, moeten publiekrechtelijke rechtspersonen aan vennootschapsbelasting onderworpen worden. Publiekrechtelijke rechtspersonen die activiteiten uitvoeren welke vergelijkbaar zijn met private bedrijven, moeten worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

³⁰ Uitzondering geldt niet voor indirecte overheidsbedrijven dat alleen of nagenoeg alleen water levert.

³¹ Voor een volledig overzicht van de diverse wijzigingen verwijs ik wederom naar: Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Beschrijving van de wijzigingen, www.ndfr.nl, 2008.

³² Captein, M. (2013, 2 mei). EC ziet vrijstelling vennootschapsbelasting als staatssteun. *BN*.

Hoofdstuk 3: Staatssteun.

3. Inleiding Staatssteun.

De EC heeft met het persbericht van 2 mei 2013 Nederland verzocht om de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven af te schaffen. Overheidsbedrijven die in concurrentie treden met private bedrijven moeten ook belastingplichtig worden. De EC stelt al vanaf 1986 voor om een overeenstemming te bereiken tussen lidstaten om overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting van de diverse lidstaten te betrekken.³³ Hieromtrent had de EC (1997) een onderzoek gestart.³⁴ Dit onderzoek laat zien dat Nederlandse overheidsbedrijven ten opzichte van particuliere bedrijven een selectief voordeel genieten. Het voordeel zit in de vorm van een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting. Deze vrijstelling voor overheidsbedrijven lijkt niet verenigbaar te zijn met de staatssteunbepalingen van de EU, die ten doel hebben om de verstoring van de mededinging op de interne markt te voorkomen.

Overheidsbedrijven zijn in beginsel vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Deze (vrijgestelde) overheidsbedrijven kunnen in concurrentie treden met particuliere ondernemingen in Nederland en op de interne markt binnen de grenzen van de EU. Brussel is van oordeel dat het verschil in de fiscale behandeling van type bedrijven er sprake is van oneerlijke concurrentie die de vrije mededinging op de interne markt verstoort.³⁵ Alle ondernemingen op de gemeenschappelijke markt moeten binnen de grenzen van de EU onder dezelfde voorwaarden kunnen concurreren.³⁶ Hieromtrent vormt het mededingingsbeleid een cruciaal onderdeel. De mededingingsregels leiden tot een beter functionerende gemeenschappelijke markt in de EU door ervoor te zorgen dat alle bedrijven in de EU gelijke regelgeving hebben en eerlijk met elkaar moeten kunnen concurreren. De basis van het Europeesrechtelijke mededingingsrecht is neergelegd in het Verdrag betreffende de werking van de EU (VwEU) neergelegd.³⁷ Hierin staan de bevoegdheden van de EU, en op welke manier deze bevoegdheden uitgeoefend kunnen worden. De staatssteunartikelen in het VwEU gaan over het verbod op kartel, op misbruik van machtspositie, op fusies die tot een machtspositie leiden, op staatssteun en het verbod op overheidsingrijpen dat mededinging vervalst. Gezien de reikwijdte van dit onderzoek, wordt er alleen diep ingegaan op het verbod op staatssteun. Onlangs heeft de EC geconcludeerd dat de huidige vrijstelling onverenigbare staatssteun is in de van artikel 107, eerste lid, VwEU. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld de luchthaven Maastricht Aachen Airport. Op grond van de huidige regeling is de luchthaven Maastricht Aachen Airport niet vennootschapsbelastingplichtig. Aan de andere kant is de luchthaven Schiphol N.V. wel vennootschapsbelastingplichtig. Dit is naar mijn mening niet eerlijk, omdat allebei de luchthavens in dezelfde sector opereren. Stevens legt deze naar mijn mening een oneerlijke situatie uit, door te beargumenteren dat het streekvliegveld van de luchthaven Maastricht Aachen Airport nooit echt concurreerde op de Europese markt waardoor het niet noodzakelijk was om de belastingplicht van de luchthaven Maastricht Aachen Airport wettelijk te regelen. Volgens de EC is dit een selectieve

³³ European Commission (1986). *The Single European Act*.

³⁴ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*.

³⁵ Ibid, noot 34.

³⁶ Artikel 2 EG-verdrag.

³⁷ Artikel 101, 102, 106, 107, 108 en 109 VwEU-verdrag.

belastingvrijstelling die in strijd is met het staatssteunrecht: op grond van het VwEU-verdrag is staatssteun verboden.³⁸ Ondanks de belastingvrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven wordt gezien als een vorm van staatssteun, bestaat deze regeling al voor de inwerkingtreding van het VwEU-verdrag. Voor bestaande staatssteun geldt een ander regime die verder in dit hoofdstuk wordt uitgewerkt. Alvorens aan de bepaling van de bestaande of nieuwe staatssteun te komen, moet de vraag beantwoordt worden wanneer er sprake is van verboden staatssteun.

Hierdoor vormt de staatssteunbepalingen van de EU de kern van dit hoofdstuk. In dit hoofdstuk wordt er getoetst of de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven in strijd is met de staatssteunbepalingen van de EU. Paragraaf 2 staat in teken van de staatssteunbepalingen. Daarin komen achtereenvolgens de volgende onderwerpen aan bod: staatssteunbepalingen, toegelaten staatssteun en de stand-still bepaling. In paragraaf 3 wordt de huidige regeling voor overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting getoetst aan de staatssteunbepalingen.

3.1 Staatssteunbepalingen.

De staatssteunbepalingen zijn voornamelijk in artikel 107 en 108 van het VwEU-verdrag neergelegd. Artikel 107 VwEU gaat over de inhoud, en artikel 108 VwEU heeft betrekking op de procedures ervan. Op grond van het eerste lid van artikel 107 VwEU zijn steunmaatregelen onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt indien steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen. Hieruit is te ontlede dat er voorwaarden zijn waaraan moet worden voldaan om te kunnen spreken van verboden staatssteun (staatssteun die in strijd is met het VwEU-verdrag).³⁹

De cumulatieve voorwaarden die in beginsel leiden tot een verboden staatssteun zijn als volgt:

1. De steunmaatregel moet door de staat worden verleend of met staatsmiddelen worden bekostigd;
2. De steunmaatregel moet ten goede komen aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties die een selectieve steunmaatregel krijgt;
3. De selectieve steunmaatregel moet voor het begunstigde voordeel opleveren;
4. De steunmaatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen, waardoor het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloedt of kan worden beïnvloedt.
- 5.

3.2 (Verboden) Staatssteun

³⁸ Hierbij zijn er uitzonderingen op staatssteun waarbij de doelstelling van algemeen belang dient toch goed te keuren, indien deze de mededinging niet zodanig verstoort dat het gemeenschappelijk belang kan schaden.

³⁹ Adriaanse, P.C. (2006). *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*. Deventer: Kluwer. p. 19.

De steunmaatregel moet door de staat zijn verleend of met staatsmiddelen worden bekostigd. Naast de centrale overheid worden de decentrale overheden en de door publieke- en privaatrechtelijke instellingen die van overheidswege zijn ingesteld of aangewezen gekwalificeerd als de staat. Het gevolg hiervan is dat ook zij aan de staatssteunbepalingen moeten houden. Steunmaatregelen kunnen direct of indirect worden bekostigd uit staatsmiddelen. Staatsmiddelen worden door het HvJ EU vrij ruim gehanteerd en kunnen op verschillende manieren plaatsvinden. Gedacht kan worden aan subsidies, laag rentedragende leningen, garanties, voordelen in natura en uitstel van betaling.

De steunmaatregel moet ten goede komen aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties. Voor het ondernemingsbegrip wordt voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 het ondernemingsbegrip uit de Wet IB 2001 gehanteerd en het ondernemingsbegrip van artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 enkel in geval van indirecte overheidsbedrijven. Op grond van de voornoemde worden vennootschapsbelastingplichtigen geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen.⁴⁰ Het drijven van een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het economische verkeer beoogd wordt winst te behalen. Ten aanzien van de staatssteunbepalingen is het van belang wat er onder het Europeesrechtelijke ondernemingsbegrip wordt verstaan. Europese rechtspraak van onderneming wordt door Adriaanse samengevat als elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd.⁴¹ Daarbij is elk handeling een economische activiteit, indien er goederen worden aangeboden of diensten worden verleend.⁴² Het verschil tussen de twee ondernemersbegrippen ontstaat bij het beogen van winst. Het niet beogen van winst is niet voldoende om buiten het ondernemingsbegrip voor deze bepaling te vallen.⁴³ Onder productie wordt een bedrijfssector of een bepaald gebied verstaan. Verlening van een steunmaatregel aan deze ondernemingen of producties moet selectief zijn. Selectiviteit houdt in dat het beperkt is tot een bepaalde groep. De steunmaatregel zorgt voor een afwijkende behandeling van de algemeen geldende regeling voor een groep belastingplichtigen.⁴⁴ Indien er een afwijkende behandeling ten opzichte van de geldende regeling wordt geconstateerd kan deze maatregel een verboden staatssteunmaatregel zijn in de zin van artikel 107, eerste lid, VwEU.

De selectieve steunmaatregel moet voor de begunstigde een voordeel opleveren. Dit voordeel zou de onderneming onder het gewone zakelijke verkeer niet hebben verkregen.⁴⁵ Dit roept al gauw de

⁴⁰ Geldt alleen voor de belastingplichtigen genoemd in artikel 2, lid 1 onderdeel a, b, c en d, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁴¹ Adriaanse, P.C. (2006). *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*. Deventer: Kluwer. p. 24.

⁴² HvJ EG 12 september 2000, gevoegde zaken C-180/98 tot C-184/98 (Pavlov/St. Pensioenfonds Medische Specialisten), ro. 75.

⁴³ Adriaanse, P.C. (2006). *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*. Deventer: Kluwer. p. 25.

⁴⁴ Vaste rechtspraak maakt een onderscheid in de beoordeling van de selectiviteit van een dergelijke maatregel. Beoordeling geschiedt in drie fasen waarbij in de eerste fase de geldende regeling wordt onderzocht en vastgesteld, vervolgens wordt de in het geding zijnde steunmaatregel op de geldende regeling losgelaten om te beoordelen of het verleend voordeel selectief is. Ten slotte moet er worden beoordeeld of dit selectief voordeel uit de aard of het opzet van het belastingstelsel voortvloeit en om die reden dit selectief voordeel door de aard of opzet van het belastingstelsel te rechtvaardigen is.

⁴⁵ Hessel, B, et al, (2005). *Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht*. Den Haag: Boom Juridische uitgevers. p. 94.

vraag op wat er dan met voordeel wordt bedoeld. Volgens het HvJ EU is er al snel sprake van voordeel indien hiertegenover geen marktconforme tegenprestatie staat.⁴⁶ Voordeel impliceert niet alleen positieve prestaties, ook lastenverlichting van de onderneming die normaal gesproken door de onderneming verschuldigd zou zijn kent zijn kwalificatie als een voordeel.⁴⁷ Belastingvrijstelling of een beperkte belastingplicht levert voor ondernemingen in winstsituaties een voordeel op doordat de winsten simpelweg niet of maar beperkt worden belast.

Na te hebben vastgesteld dat er een selectief voordeel is, moet de desbetreffende maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen, waardoor het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloed of kan worden beïnvloed. Door het 'dreigt te vervalsen' op te nemen bewerkstelligd dat een mogelijke concurrentieverstoring al voldoende is. Ditzelfde geldt ook voor het handelsverkeer dat daardoor ongunstig beïnvloed kan worden. Doordat vervalsing van mededinging en de beïnvloeding van het handelsverkeer hierdoor moeilijk is vast te stellen, oordeelt de EC vaak al snel dat aan dit criterium wordt voldaan. De EC gebruikt ter illustratie van dit criterium in haar onderzoek naar de onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting de Port of Rotterdam en de luchthaven Maastricht Aachen NV als voorbeeld.⁴⁸ Ze zijn beide onder de huidige geldende regeling vrijgesteld van heffing. Het is evident dat ze allebei deelnemen aan de intracommunautaire handel met als bijgevolg dat deze regeling ervoor zorgt dat de belastingvrijstelling van overheidsbedrijven de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen en het handelsverkeer hierdoor ongunstig wordt beïnvloed of kan worden beïnvloed.

Tot slot moet artikel 106 van het VwEU-verdrag in ogenschouw worden genomen. Op basis van artikel 106, eerste lid, VwEU mogen de lidstaten geen steunmaatregelen verlenen aan openbare bedrijven en de ondernemingen waaraan zij bijzondere of uitsluitende rechten verlenen, die in strijd zijn met de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag.

Een maatregel die cumulatief voldoet aan de hierboven genoemde voorwaarden, kwalificeert als staatssteun, en is in beginsel verboden. Niettemin kan op grond van het tweede en derde lid van artikel 107 VwEU die steunmaatregel verenigbaar worden geacht zijn met de gemeenschappelijke markt binnen de EU.

3.1.b Toelaatbare staatssteun

Een steunmaatregel kan vele vormen aannemen, die in beginsel verboden zijn. Dit betekent niet dat overheid nooit een onderneming mag steunen. Als de overheid een beleid wil stimuleren, bijvoorbeeld werkgelegenheid, innovaties en investeringen in bepaalde sectoren, is dit zelfs geoorloofd.⁴⁹ Verlening van steun moet wel in overeenstemming zijn met de staatssteunbepalingen van het VwEU-Verdrag. Op basis van artikel 107, tweede lid, VwEU wordt een steunmaatregel geacht

⁴⁶ HvJ EG 28 november 2005, zaak C-280/00 (Altmark).

⁴⁷ Zaak 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit van de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal, Jurispr. 1961, blz. 3, punt 19.

⁴⁸ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. onderdeel 61.

⁴⁹ Deloitte. (2008, 7 juni). *Staatssteun, onrechtmatig of geoorloofd?* http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/Local%20Assets/Documents/nl_nl_staatssteun_onrechtmatig_of_geoorloofd_251108.pdf

verenigbaar te zijn met de interne markt als de steunmaatregel van sociale aard is, aan individuele verbruikers toekomt en op voorwaarde dat deze toegepast wordt zonder onderscheid te maken naar de oorsprong van de producten. Ook wordt een steunmaatregel geacht verenigbaar te zijn met de interne markt, indien de steunmaatregel schade een herstellend karakter heeft, en desbetreffende schade is veroorzaakt door een natuurramp of een andere buitengewone gebeurtenis zoals terrorisme, oorlog, bosbrand of explosie.⁵⁰ Artikel 107, derde lid, VwEU geeft een opsomming aan steunmaatregelen die als met de interne markt verenigbaar kunnen worden beschouwd. Het gaat daarbij om onder andere een maatregel ter bevordering van de economische ontwikkeling, verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang en cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed. Daarnaast moet artikel 106 van het VwEU-verdrag in ogenschouw worden genomen. Op basis van artikel 106, eerste lid, VwEU mogen de lidstaten geen steunmaatregelen verlenen, die in strijd zijn met het VwEU-verdrag. Een voorbeeld hiervan is als de staat aandelen in een onderneming koopt voor een prijs hoger dan de marktwaarde. Ondernemingen die zijn belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang (hierna DAEB) worden op grond van artikel 106, tweede lid, VwEU niet aangemerkt in strijd te zijn met het VwEU-verdrag. Deze ondernemingen vallen slechts onder werking van de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag, voorzover de toepassing daarvan van de hun toevertrouwde bijzondere taken niet verhindert.

DAEB diensten waarvan de overheid meent dat de uitvoering daarvan in het algemeen belang is.⁵¹ Daarbij wordt de uitvoering van een dienst opgelegd aan een onderneming met economische activiteit doordat de markt volgens de overheid niet op de gewenste wijze voor de desbetreffende dienst wordt voorzien. Dit impliceert dat als er geen economische activiteit wordt verricht er ook geen sprake kan zijn van een DAEB en dus ook de DAEB staatssteunregels niet van toepassing zijn. Om de steun staatssteunproof te maken, mag de steun alleen bestaan uit de compensatie van de noodzakelijke kosten die de onderneming moet maken voor de uitvoering van een DAEB. De basis daarvoor werd gelegd in het Altmark-arrest. Daarin zette het Hof van Justitie (HvJ EU) voorwaarden uiteen waaraan zo een compensatie moet voldoen.⁵² Is daaraan voldaan, dan is er geen sprake van (verboden) staatssteun maar van een (toelaatbare) compensatie.

In het Altmark-arrest is bepaald dat er aan de verplichting van openbare dienst aan voorwaarden moet zijn voldaan. De Altmark-voorwaarden houden kort in dat de begunstigde daadwerkelijk belast moet zijn geweest met de uitvoering van een openbare dienstverplichting. Vooraf moet op objectieve en transparante wijze de paramaters vastgesteld zijn op basis waarvan de compensatie wordt berekend. Deze compensatie mag niet hoger zijn dan noodzakelijk is voor het uitvoeren van een DAEB (moet vergelijkbaar zijn met de kosten en de winst die een gemiddelde onderneming zou maken). De onderneming die de DAEB gaat uitvoeren, moet ten slotte geselecteerd worden door middel van een aanbestedingsprocedure. Naast de Altmark-voorwaarden is in de jurisprudentie het 'market economy investor principle' ontwikkeld.

⁵⁰ Joris, T. (1994). *Nationale steunmaatregelen en het Europees gemeenschapsrecht*. Antwerpen: Maklu. p. 94-95.

⁵¹ Decentrale overheden hebben volgens de Europese regelgeving en de rechtspraak van het HvJ EU een ruime beleidsvrijheid bij het omschrijven en laten uitvoeren van een DAEB.

⁵² HvJ EG 24 juli 2003, zaak C-280/00.

Het market economy investor principle⁵³ zorgt er voor dat de staat optreedt als een onafhankelijke derde. Er wordt hierbij van uitgegaan dat indien de staat een wederprestatie verricht waarbij een onafhankelijke derde onder dezelfde voorwaarden en omstandigheden dit ook zou hebben gedaan, hoeft in eerste instantie geen sprake te zijn van staatssteun. Voorts heeft de EC in mededelingen aangegeven wanneer er geen sprake is van staatssteun. Mededelingen zijn gebaseerd op jurisprudenties van het HvJ EU. Voorbeelden hiervan zijn de mededelingen van de EC over staatssteun en directe belastingen op ondernemingen, over publieke omroepen, over staatssteun in de vorm van garanties en mededelingen over staatssteunelementen bij verkoop van gronden en gebouwen door openbare instanties. In de mededeling over staatssteun en directe belastingen aan ondernemingen geeft de EC aan dat een dergelijke steun de positie van een onderneming versterkt of kan versterken ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen.⁵⁴ Een geringe steun wordt al geacht de mededinging te vervalsen,⁵⁵ waardoor in dit kader relevant is dat in de-minimisverordeningen maximum bedragen zijn vastgesteld. Een lidstaat kan tot een bedrag van 200.000 euro, gerekend over een periode van drie belastingjaren, aan een bepaalde onderneming steun verlenen zonder dat er sprake is van vervalsing van de mededinging.⁵⁶ Het HvJ EU heeft geoordeeld dat financiële steun verleend door een lidstaat aan een onderneming voor een sterkere positie zorgt ten opzichte van andere ondernemingen, waardoor het handelsverkeer tussen lidstaten geacht wordt ongunstig te zijn beïnvloed.⁵⁷ Aangezien er al gauw door de EC en HvJ EU een verstoring van de mededinging aanwezig wordt geacht, is A-G Capotorti van mening dat de mededinging niet wordt vervalst ingeval er geen vergelijkbare of substitutieproducten in de markt zijn.⁵⁸ Dit is mijn inzien logisch doordat er dan sprake is van een markt met monopolie waarin er geen concurrentie effecten kunnen optreden.

Na vast te hebben gesteld dat een steunmaatregel in strijd is met het bepaalde in artikel 107 VwEU, is de kwalificatie van nieuwe of bestaande steunmaatregel van belang welke gevolgen dat heeft.

3.2 Bestaande of nieuwe staatssteun

Gevolgen van bijvoorbeeld een onrechtmatig verleend staatssteun hangt af van de kwalificatie of een staatssteun bestaande of nieuwe is. De kwalificatie met betrekking tot bestaande of nieuwe

⁵³ Als de voorwaarden van een overheidsinvestering in een onderneming hetzelfde is als een investering die een onderneming op de markt zou doen, dan is er geen sprake van staatssteun. De overheid gedraagt zich in dit geval als een onderneming op de markt. Dit geldt bijvoorbeeld bij de oprichting van een onderneming of een overdracht van het eigendomsrecht.

⁵⁴ Mededeling van de EC over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen. *Publicatieblad Nr. C 384 van 10/12/1998 blz. 0003 – 000*.

⁵⁵ HvJ EG 1998 (Vlaams Gewest/ EC), ECR II-717, paragraaf 48-49.

⁵⁶ Verordening (EU) Nr. 1407/2013 van de EC van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de EU op de-minimissteun.

⁵⁷ HvJ EG 1980 (Philip Morris Holland BV/EC), ECR 2671, paragraaf 11.

⁵⁸ Conclusie Advocaat Generaal Capotorti van 17 september 1980 (Philip Morris Holland BV/EC), ECR 2671.

staatssteun is van belang, omdat de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag geen directe werking hebben.⁵⁹

In 1999 heeft de Raad van de EU officieel een verordening afgekondigd tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het verdrag van de Europese Gemeenschap (thans artikel 108 VwEU).⁶⁰ Op grond van deze verordening is steun elk maatregel die aan de cumulatieve criteria van artikel 107, eerste lid, VwEU voldoet.⁶¹ In deze verordening wordt een onderscheid gemaakt in bestaande en nieuwe staatssteun. Bestaande staatssteun wordt hier in vijf verschillende categorieën gedeeld.⁶² Krachtens de onderdelen van artikel 1 onderdeel b van de Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999 is een bestaande steun:

- i) Steun die al bestond voor de inwerkingtreding van het EG-verdrag (thans VwEU-verdrag) of een steun die al bestond voordat een lidstaat toetrad tot de EU;
- ii) Steun die door de EC of door de Raad is goedgekeurd;
- iii) Steun die geacht wordt te zijn goedgekeurd door de EC, maar waarop de EC niet binnen de gestelde termijn een beschikking heeft afgegeven;
- iv) Steun die ten aanzien van verjaring (zijnde 10 jaar) voor terugvordering is verstreken;
- v) Steun die door de ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt steun is geworden zonder dat de betrokken lidstaat er wijzigingen erin heeft aangebracht, terwijl deze steun op moment van inwerkingtreding geen steun vormde.

Steun die op grond van hierboven als bestaande staatssteun wordt gekwalificeerd, wordt continu door de EC in samenwerking met de lidstaten onderworpen aan een onderzoek.⁶³ De EC kan de lidstaten voorstellen om dienstige maatregelen te nemen indien zij ervan overtuigd zijn dat de desbetreffende steunmaatregel niet meer kan worden gehandhaafd.⁶⁴ In zo een situatie wordt een lidstaat in gelegenheid gesteld om binnen één maand hierop te reageren waarna vervolgens het oordeel van de EC volgt.⁶⁵ Op grond van dezelfde verordening vormt alle steun die geen bestaande steun is (waaronder begrepen ook wijzigingen in bestaande steun) nieuwe staatssteun. In artikel 4, eerste lid, van de Verordening EG nr. 794/2004, wordt een wijziging in bestaande steun gedefinieerd als iedere wijziging, met uitzondering van aanpassingen van louter formele of administratieve aard die de beoordeling van de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt niet kunnen beïnvloeden.⁶⁶

⁵⁹ Kapteyn, P.J.G. VerLoren van Themaat, P., (1995). *Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen na Maastricht*. Deventer: Kluwer. p.480.

⁶⁰ Adriaanse, P.C. (2006). *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*. Deventer: Kluwer. p.32

⁶¹ Artikel 1, onderdeel a van de Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag.

⁶² Artikel 1, onderdeel b van de Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag.

⁶³ Artikel 108 VwEU-verdrag.

⁶⁴ Artikel 18 van de Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag.

⁶⁵ Adriaanse, P.C. (2006). *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*. Deventer: Kluwer. p.33.

⁶⁶ Verordening (EG) nr. 794/2004 van de EC van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening

Als er sprake is van een nieuwe steun, moet deze op grond van artikel 108, derde lid, VwEU door de desbetreffende lidstaat worden aangemeld bij de EC. De EC start een procedure waarbij de steunmaatregel wordt onderzocht. Hierna geldt de 'standstill' bepaling. Voordat de EC haar goedkeuring geeft over de steun, mag de steun door een lidstaat niet uitgevoerd worden.

Standstill bepaling van de Verordening houdt in dat de aangemelde steun niet tot uitvoering gebracht mag worden zolang de EC geen beschikking tot goedkeuring van de desbetreffende steun heeft afgegeven of wordt geacht die te hebben gegeven.⁶⁷ Als er geen aanmelding van een steunmaatregel heeft plaatsgevonden of die maatregel in de standstill periode toch wordt verleend, wordt dit aangemerkt als onrechtmatig verleende staatssteun. Tevens worden nieuwe steunmaatregelen waarop een negatieve beschikking is afgegeven maar die toch worden verleend, beschouwd als onrechtmatig verleend staatssteun.⁶⁸

Indien nieuwe steun in onrechtmatig in gevallen als hierboven wordt verleend, kan de EC de verleende steun door de lidstaten laten terugvorderen.⁶⁹ Daarbij is de onderneming die de steun heeft ontvangen degene die de last van de onrechtmatig verkregen steun dient te dragen, en is over de verkregen steun ook een bedrag aan rente schuldig. De beschikking van 20 juli 1999 van de EC (nr. 1999/705/EG) vormt daar een goed voorbeeld van. Daarin werd geëist dat de door de Nederlandse staat verleende steun aan pomphouders in de grensstreek met Duitsland moest worden teruggenomen met rente.⁷⁰ In tegenstelling tot nieuwe steun vindt er bij bestaande steun geen terugvordering plaats.

(EG) nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag.

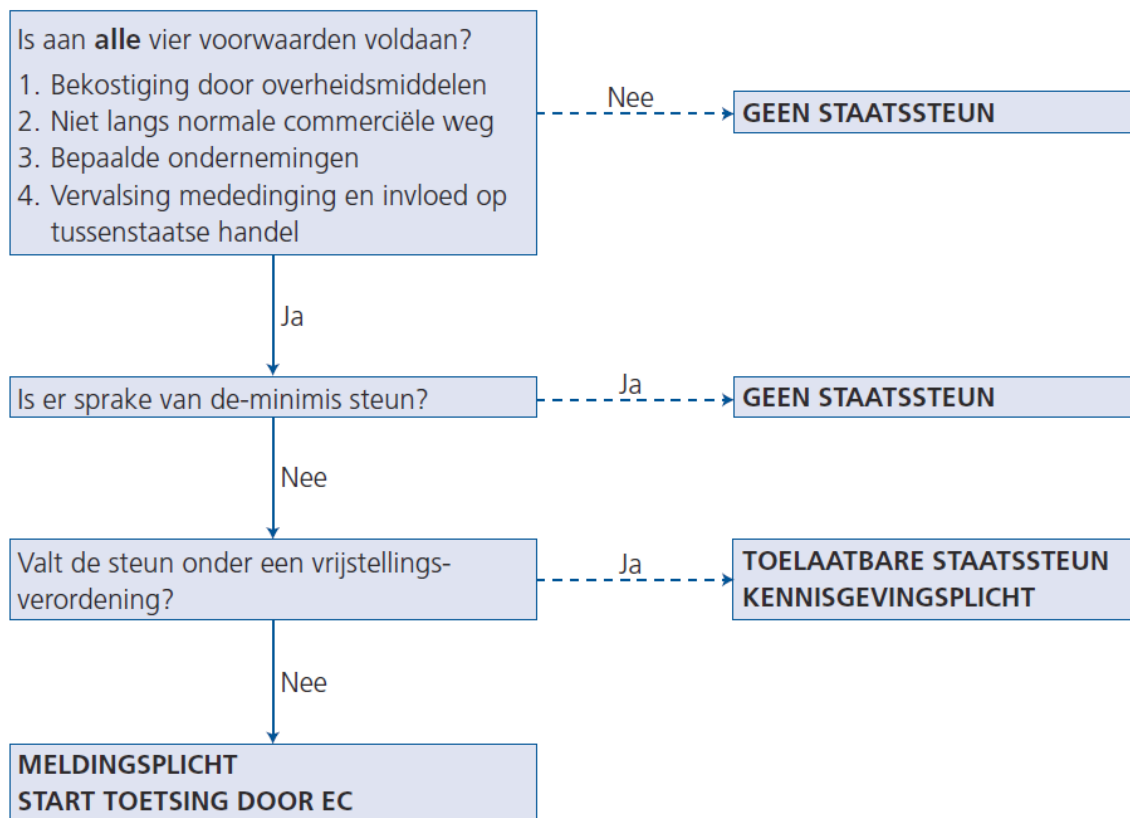
⁶⁷ Adriaanse, P.C., *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*, Kluwer, Deventer, 2006, p.34.

⁶⁸ Visser, K-J. Fiscale maatregelen en communautaire steunmaatregelen: formele procedures en terugvordering. *WFR 2000/863*, p. 2

⁶⁹ Artikel 14 van de Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag.

⁷⁰ Ouden, W. (2005). *Staatssteun en de Nederlandse Rechter*. Deventer: Kluwer. p. 66

Schematisch overzicht:



Bron: Deloitte. Staatssteun, onrechtmatig of geoorloofd?

3.3 Toetsing Belastingvrijstelling overheidsondernemingen aan de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag.

Gezien de functie van dit hoofdstuk met betrekking tot de onderzoeken probleemstelling, wordt in dit paragraaf de belastingvrijstelling en de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven getoetst aan de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag. Op grond daarvan zijn steunmaatregelen onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt indien steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen. Om in beginsel te kunnen spreken van een verboden staatssteun, moet er worden voldaan de voorgenoemde bepaling. In de hiernavolgende zal worden getoetst of de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven voldoet aan die vier voorwaarden

- **Bekostiging door de staat.**

In hoofdstuk 2 is vastgesteld dat slechts de ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen die genoemd zijn in artikel 2, eerste lid, onderdeel g en derde lid, Wet op de VPB 1969, onderworpen zijn aan de belastingheffing. Het betreft hier een limitatieve opsomming van een kleine groep ondernemingen, die mijns inziens onvolledig is om alle in concurrentie tredende overheidsbedrijven te belasten. Andere ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen krijgen een vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting die door de staat wordt verleend. Artikel 2, zevende lid, Wet Vpb 1969 gaat over de belastingheffing van indirecte overheidsbedrijven. Hierin wordt er terug verwezen naar de bepaling van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969. Deze bepaling leidt tot vrijstelling van vennootschapsbelasting voor veel directe en indirecte overheidsbedrijven. De vrijstelling wordt door de staat verleend, komt namelijk voort uit de Wet Vpb 1969. Bij een belastingvrijstelling c.q. beperkte belastingplicht worden middelen niet direct overgedragen. Het HvJ EU heeft in de zaak Banco Exterior de España geconcludeerd dat het verlenen van een belastingvrijstelling aan bepaalde ondernemingen aan te merken is als een staatssteun, terwijl er geen staatsmiddelen worden overgedragen.⁷¹ Indien als gevolg van een steunmaatregel het aantal belastingplichtigen toeneemt waardoor ook de belastingopbrengsten toenemen, is het voor de bepaling of het is bekostigd uit de middelen van de staat niet relevant. De EC houdt hieromtrent het standpunt vast dat de steunmaatregel in de vorm van een belastingvrijstelling een verlies aan staatsmiddelen gemoeid gaat en dus de steunmaatregel met staatsmiddelen wordt bekostigd.⁷²

Met betrekking tot de vraag of de vennootschapsbelastingvrijstelling een staatssteun is die in strijd zit met de staatssteunbepalingen, wordt er aan de eerste voorwaarde voldaan.

- ***De aanwezigheid van een onderneming of productie die een selectief steunmaatregel krijgt.***

De steunmaatregel die door de staat is verleend of bekostigd, moet ten goede komen aan bepaalde ondernemingen of producties. Door de Nederlandse autoriteiten is erkend dat steeds meer overheidsbedrijven economische activiteiten uitoefenen waarmee in concurrentie wordt getreden met private bedrijven. Hierdoor kwalificeren deze economische activiteiten als ondernemingen in de zin van de desbetreffende staatssteunbepaling.⁷³ De geldende regels van de Wet op de Vpb 1969 impliceren dat in Nederland gevestigde bedrijven onderworpen zijn aan de heffing. In vergelijking met private bedrijven zijn overheidsbedrijven krachtens dezelfde wet in beginsel vrijgesteld van vennootschapsbelasting. In hoofdstuk twee hebben we gezien dat directe overheidsbedrijven belastingplichtig zijn indien ze een onderneming drijven welke staan opgesomd in de wet. De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn notitie van 2012 verklaard dat de limitatieve lijst van deze ondernemingen sinds 1956 materieel niet is gewijzigd, terwijl de overheidsbedrijven steeds meer economische activiteiten zijn gaan uitvoeren. Daardoor zijn ze geleidelijk aan meer en meer gaan concurreren met private bedrijven die wel vennootschapsbelasting moeten betalen. De Nederlandse autoriteiten erkennen dat het belastingplichtig maken van een beperkt aantal indirecte overheidsbedrijven, niet garandeert dat alle indirecte overheidsbedrijven die hetzelfde economische

⁷¹ Arrest van 15 maart 1994 in zaak C-387/92, Jurispr. 1994, blz. I-00877

⁷² Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. Onderdeel 58.

⁷³ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. Onderdeel 55

activiteit uitvoeren verplicht onderworpen zullen worden.⁷⁴ Hierdoor is sprake van een ongelijkheid tussen overheidsbedrijven en private bedrijven. De overheidsbedrijven genieten in beginsel en vrijstelling voor de vennootschapsbelasting. Dit is in afwijking van het geldende stelsel van de vennootschapsbelasting. De afwijking doet zich voor doordat aan een selectieve groep een voordeel wordt verleend. De afwijkende behandeling doet zich ook voor bij de indirecte overheidsbedrijven. In de bepaling van de indirecte overheidsbedrijven wordt terug verwezen naar artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969. Het standpunt van de EC over de belastingvrijstelling c.q. beperkte belastingplicht is dat zij het aanmerkt als een selectief voordeel.⁷⁵ Volgens de EC bestaat hiervoor geen rechtvaardigingsgrond, die rechtstreeks uit de beginselen van het Nederlandse belastingstelsel voortvloeit. De opzet van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is het heffen van belasting op winsten van lichamen, waardoor volgens de EC voormeld selectieve voordeel een afwijkende behandeling is ten opzichte van de algemeen geldende regeling. Mijn inzien is het opnemen van een vrijstelling in zekere zin altijd selectief, waardoor er al snel aan deze voorwaarde zal worden voldaan.⁷⁶

- ***Steunmaatregel moet een voordeel voor de begunstigde opleveren.***

De steunmaatregel die door de staat is verleend of bekostigd, moet ten goede komen aan bepaalde ondernemingen of producties die hierdoor een voordeel krijgen. Publiekrechtelijke rechtspersonen die een belaste onderneming drijven op grond van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 zoals landbouwbedrijven, mijnbouwbedrijven en bouwkassen worden gelijk behandeld als private ondernemingen die soortgelijke ondernemingen drijven. Krachtens de Wet Vpb 1969 zijn overheidsbedrijven in beginsel vrijgesteld in tegenstelling tot private bedrijven. De EC is van oordeel dat dit duidelijk een fiscaal voordeel is.⁷⁷ Hierboven is opgemerkt dat sprake is van selectiviteit. Door de belastingvrijstelling worden overheidsbedrijven bevoordeeld door het feit dat de lasten verminderen die normaliter tot de bedrijfskosten behoren; er hoeft immers geen vennootschapsbelasting te worden gedragen. Dit geldt ook voor de indirecte overheidsbedrijven die slechts belastingplichtig zijn voor zover deze een onderneming in de zin van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 drijven.

- ***Steunmaatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen waardoor het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloed of kan beïnvloed.***

Tot slot moet een voordeel als gevolg van steunmaatregel aan bepaalde ondernemingen toekomen, waarna deze steunmaatregel de mededinging vervalst of dreigen te vervalsen, waardoor het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloed of kan worden beïnvloed. Het HvJ EU heeft in de zaak van Philip Morris Holland BV (730/79 EC ECR 2671, 17 september 1980) uitgesproken, dat een financiële steun van een lidstaat aan een bepaalde onderneming voor een

⁷⁴ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. Onderdeel 60.

⁷⁵ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. Onderdeel 58

⁷⁶ Er worden voorwaarden vastgelegd waaraan een belanghebbende moet voldoen. Wordt er voldaan aan de voorwaarden, dan is de uitzondering van toepassing.

⁷⁷ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. Onderdeel 60

versterkende positie ten opzichte van de binnen- en buitenlandse concurrenten kan zorgen waardoor er een kans is dat het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloedt. Zoals het al eerder is opgemerkt, is een belastingvrijstelling een vorm van een financiële steun. Het voordeel dat kan ontstaan door vrijgesteld te zijn van vennootschapsbelasting zal door overheidsbedrijven normaal gesproken worden meegenomen in de consumentenprijzen. Het in rekening brengen van lagere consumentenprijzen leidt tot een betere concurrentiepositie, en aldus tot een vervalsing van de mededinging. Dit verhoudt zich slecht met andere vergelijkbare ondernemingen die niet kunnen genieten van een steun. De benadeelde ondernemingen hebben hieromtrent al klachten bij de EC ingediend.⁷⁸

Diensten van bijvoorbeeld een rijksuniversiteit, zoals postacademisch onderwijs en cursussen, zijn niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Voor het verlenen van dezelfde diensten zijn particuliere universiteiten wel onderworpen aan de vennootschapsbelasting. De niet-onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting levert doorgaans een voordeel op welke door deze rijksuniversiteiten meegenomen kunnen worden in de consumentenprijzen. Het is moeilijk en veel werk om in geval van rijksuniversiteiten te bewijzen dat het belastingvoordeel wordt meegenomen in de prijzen waardoor het handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed, maar het is in ieder geval wel mogelijk. De limitatieve opsomming van indirecte overheidsbedrijven in artikel 2, zevende lid, Wet Vpb 1969 heeft enigszins wel recht gedaan aan het beginsel van de mededinging. Deze indirecte overheidsbedrijven zijn vennootschapsbelastingplichtig. Op basis van hierboven lijkt een belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven de mededinging te vervalsen of in ieder geval dreigt te vervalsen, waardoor het handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloedt of kan beïnvloeden. Mijns inziens is dit samenhangend aan een inflexibel karakter van een wetgeving die door correcties van limitatieve opsommingen is geprobeerd om het effect van concurrentievervalsing tegen te voorkomen.

De vrijstelling c.q. beperkte belastingplicht van vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven is op grond van het hierboven niet verenigbaar met de interne markt, en bestaat langer dan de inwerkingtreding van het EG-verdrag (thans VwEU-verdrag). Het is de vraag of de beperkte belastingplicht van overheidsbedrijven in categorie i of categorie v van de bestaande steun uit paragraaf 3.2.3 behoort. De limitatieve opsomming van artikel 2, eerste lid, onderdeel g en derde lid, Wet Vpb 1969 heeft de concurrentievervalsing voor een deel voorkomen. Door de uitbreiding van de EU en hierdoor de ontwikkeling op de gemeenschappelijke markt, is de limitatieve opsomming echter onvolledig geworden.⁷⁹ Dit komt doordat de overheidsbedrijven in toenemende mate zich hebben toegelegd in marktactiviteiten wat bij het ontstaan van beperkte belastingplicht van overheidsbedrijven waarschijnlijk niet was voorzien. Andersom opereren particuliere bedrijven steeds meer op markten waarin voorheen overheden uitsluitend of voornamelijk actief waren. Hierdoor kan de vennootschapsbelastingvrijstelling van overheidsbedrijven - die op grond van artikel 107 VwEU kwalificeert als een vorm van een verboden staatssteun - naar mijn mening worden aangemerkt als een bestaande staatssteun die onder de categorie ' i ' geplaatst moet worden. De EC

⁷⁸ onderdeel 7 en Peters, J.A.F., et al. (2003). *De Wet markt en overheid: beschouwingen over een omstreden wetsvoorstel*. Den Haag: SDU uitgeverij BV. pp.2-3

⁷⁹ Dit onvolledig zijn lijkt in tweeërlei opzichten zich voor te (kunnen) doen, namelijk: het aantal verschillende (genoemde) ondernemingen, alsook de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten.

is het met dit standpunt eens.⁸⁰ De Essentie van belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven bestond voor de inwerkingtreding van het VwEU-verdrag. De huidige Wet Vpb is in 1969 ingevoerd, waarbij de bepalingen die reeds in de belastingwet 1956 bestonden zijn overgenomen. Nadien is geen nieuwe afwijking gevonden.

3.4 Bevindingen.

Op basis van het voorgaande kom ik tot de volgende bevindingen inzake de toetsing van de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven aan de in het VwEU opgenomen staatssteunbepalingen:

- De belastingvrijstelling c.q. beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven is in strijd met artikel 107 VwEU.
- Belastingvrijstelling c.q. beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven kwalificeert als een bestaande staatssteun. Consequentie hiervan is dat er maatregelen getroffen moet worden om de desbetreffende vrijstelling af te schaffen.
- Er is sprake van een ongelijke behandeling tussen de overheidsbedrijven en de private bedrijven.
- Het is merkwaardig dat overheidsbedrijven in beginsel vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting, terwijl private bedrijven waarmee in concurrentie wordt getreden wel vennootschapsbelastingplichtig zijn.
- Door een limitatieve lijst op te nemen van ondernemingen die vennootschapsbelastingplichtig zijn, is geprobeerd de concurrentievervalsing enigszins te beperken. Mijns inziens is deze limitatieve lijst onvolledig. Overheidsbedrijven hebben zich in toenemende mate toegelegd in marktactiviteiten wat bij het ontstaan van beperkte belastingplicht van overheidsbedrijven waarschijnlijk niet was voorzien. Andersom opereren particuliere bedrijven steeds meer op markten waarin voorheen overheden uitsluitend of voornamelijk actief waren.
- Nederland moet de fiscale regeling voor overheidsbedrijven conform staatssteunbepalingen van het VwEU maken of de huidige belastingvrijstelling c.q. beperkte belastingplicht af schaffen.

⁸⁰ Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. Onderdeel 82.

Hoofdstuk 4: Conceptwetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven.

4. Inleiding.

Invoering van de belastingplicht voor overheidsbedrijven hing al een lange tijd in de lucht. De toenmalige minister van Financiën deed in 1999 met de Contourenschets een voorstel om verstoring van een gelijk speelveld op te lossen. Essentie van de oplossing was dat ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen waarmee ze concurreren met andere belastingplichtigen, in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. De specifieke regeling van de indirecte overheidsbedrijven zou moeten vervallen waardoor de normale regels van de Wet Vpb 1969 zou gelden. In plaats van een vervolg aan het Contourenschets te geven, werd de belastingplicht van overheidsbedrijven geleidelijk uitgebreid door case by case benadering.⁸¹ Uit meerdere verzoeken vanuit de Eerste en de Tweede Kamer verscheen pas in 2007 de notitie Belastingplicht overheidsbedrijven. Daarin zijn een viertal mogelijke varianten opgenomen. Ook de EC had twee oplossingen aangedragen in haar persbericht van 2 mei 2013, waarop de toenmalige staatssecretaris van Financiën per brief van 21 mei 2013 aan Eerste en Tweede kamer te kennen gaf dat Nederland binnen een termijn van 18 maanden een wetgeving zal vaststellen met het doel om overheidsbedrijven die economische activiteiten verrichten per 1 januari 2016 op dezelfde wijze als private bedrijven in heffing van vennootschapsbelasting te betrekken. Op 14 april 2014 verscheen het conceptwetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven.

In dit hoofdstuk wordt het voorlopige wetsvoorstel behandeld. Het gaat om de vraag of het wetsvoorstel een oplossing biedt voor de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven welke in strijd is met de staatssteunbepalingen van de EU. Eerst wordt in paragraaf 2 van dit hoofdstuk het conceptwetsvoorstel kort behandeld. In paragraaf 3 worden belangrijke knelpunten van het conceptwetsvoorstel neergelegd. Daar worden alleen de onderdelen rechtsvormneutraliteit, belastingplicht, concurrentie criterium en vrijstellingen behandeld om te beoordelen of de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven een oplossing zal bieden voor het creëren van een level playing field tussen private bedrijven en overheidsbedrijven. Reden voor deze onderdelen is dat deze direct verbonden zijn met het subject en object van vennootschapsbelasting en de meeste kritiek op deze onderdelen zijn gericht. Ten slotte wordt er een opsomming gegeven van bevindingen ten aanzien van het conceptwetsvoorstel.

⁸¹ Kamerstukken II 2007/08, 31 213, nr. 1.

Joaquin Almunia, vicevoorzitter EC:

‘de (...) vrijstelling van vennootschapsbelasting die uit hoofde van artikel 2, lid 1, onder g), artikel 2, lid 3, en artikel 2, lid 7, Wet Vpb aan Nederlandse overheidsbedrijven wordt verleend, onverenigbare staatssteun is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU en dat die steun als bestaande steun kwalificeert.

(...)In het licht van het bovenstaande is de EC van oordeel dat Nederland dienstige maatregelen moet nemen om de bestaande belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven af te schaffen (...)1.’

4.1 Conceptwetsvoorstel.

Volgens de EC moeten economische activiteiten die concurreren met economische activiteiten van private bedrijven in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken. De nieuwe regeling moet tegemoetkomen aan de bezwaren van de EC ten aanzien van de selectieve belastingvrijstelling van overheidsbedrijven. Ondanks het feit dat overheidsondernemingen belastingplichtig zullen worden, is Slot van mening dat de belastingplicht niet het juiste middel is om de oneerlijke concurrentie als gevolg van een selectieve belastingvrijstelling te bestrijden.⁸² Zijns inziens is dat indien overheidsbedrijven geen winsten maakt, er ook helemaal niets valt te belasten. Ondanks de wet Markt en Overheid⁸³ overheden dwingt om diensten minimaal tegen de kostprijs te verrichten, maakt deze ondernemingen niet winstgevend. Volgens hem is het creëren van een level playing field wel mogelijk door de overheden te dwingen om tegen marktprijzen diensten te verrichten.

⁸² Slot, B. (2014, 6 mei). Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen. *WFR 2014/616*.

⁸³ Overheden concurreren regelmatig met bedrijven. De Wet markt en overheid zorgt ervoor dat voor overheidsinstanties en bedrijfsleven een gelijk speelveld geldt.

Kern van het conceptwetsvoorstel wordt gevormd door omkering van de hoofdregel en de uitzondering. Onder de huidige regeling geldt nog de hoofdregel dat een overheidsbedrijf vrijgesteld is, tenzij deze onder de limitatieve opsomming van de Wet Vpb 1969 belastingplichtig is. Als dit conceptwetsvoorstel wordt aangenomen, zal een overheidsonderneming belastingplichtig worden tenzij deze wordt vrijgesteld onder de nieuwe regeling. Voor directe overheidsondernemingen zal in beginsel belastingplicht ontstaan voor zover de activiteiten een onderneming vormen. Met betrekking tot de indirecte overheidsondernemingen geldt de zelfde regeling als voor de rechtspersonen van particulieren. Daarnaast zijn er vrijstellingen opgenomen om de hoeveelheid aan belaste overheidsactiviteiten te beperken. Uit doelmatigheidsredenen wordt er beoogd om de samenhangende administratieve lasten van belastingplicht zo veel mogelijk te beperken. Het moet bij de fiscale behandeling van de overheidsondernemingen zo min mogelijk onderscheid worden gemaakt naar de wijze waarop deze zijn opgericht. Daarnaast moet de nieuwe regeling in overeenstemming zijn met het Europese recht en moet de belastingplicht voor overheidsondernemingen passen binnen het stelsel en de systematiek van de Wet Vpb 1969. Belastingplicht moet zo min mogelijk voor fiscale belemmeringen zorgen tussen samenwerkende overheidslichamen. Typische overheidsbevoegdheden en overheidstaken waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen zullen niet tot belastingplicht leiden. De belanghebbenden kregen de mogelijkheid om tot 12 mei jl. op het voorstel te reageren om ervoor te zorgen dat op Prinsjesdag 2014 het definitieve wetsvoorstel ingediend kan worden.⁸⁴ Deze gelegenheid heeft ervoor gezorgd dat de problemen van het conceptwetsvoorstel aan het licht zijn gekomen. Ondanks dat de belanghebbenden vinden dat er meer een level playing field zal ontstaan, is er veel kritiek geleverd. De reacties op het conceptwetsvoorstel waren over het algemeen gericht op de onduidelijkheid van het concept.⁸⁵ De Memorie van Toelichting Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen biedt niet voldoende houvast om de onduidelijkheden weg te nemen. Zo is het bijvoorbeeld onduidelijk op basis van welke criteria er moet worden bepaald of een of meer activiteiten van eenzelfde overheidslichaam kwalificeert tot een gezamenlijke onderneming of deze als verschillende ondernemingen op zich zelf kwalificeren. Ook is er onduidelijkheid over de winstsplitsing en de toerekening van resultaten tussen belaste en vrijgestelde activiteiten. Deze zullen samen met andere knelpunten hiernamaals besproken worden.

De nieuwe regeling treedt per 1 januari 2016.⁸⁶ Streven wordt om de wetgeving per 1 januari 2015 te wijzigen om vervolgens deze effectief toe te passen op boekjaren die een aanvang op of na 1 januari 2016 hebben. Het jaar 2015 zal dan gebruikt worden om alle betrokkenen een jaar in de gelegenheid te stellen zich aan de nieuwe wetgeving aan te passen.

4.2 Relevante knelpunten conceptwetsvoorstel.

⁸⁴ Wetsvoorstel raadplegen via [file:///C:/Users/336202ky/Downloads/Consultatieversie%20wettekst%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/336202ky/Downloads/Consultatieversie%20wettekst%20(1).pdf)

⁸⁵ Zie hieromtrent bijvoorbeeld de NOB: commentaar op conceptwetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen, Belastingplicht voor overheidsbedrijven op komst en Prinsjesdag echt helderheid?

⁸⁶ Concept MvT, paragraaf 1, pagina 1.

Zowel directe als indirecte overheidsondernemingen worden in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken. De limitatieve lijst en de specifieke regeling van de huidige regeling voor de directe en de indirecte overheidsbedrijven lijken met de komst van het conceptwetsvoorstel te vervallen. Verenigingen en stichtingen die door publiekrechtelijke rechtspersonen dan wel overheidslichamen worden gedreven zijn belastingplichtig, indien en voor zover er een onderneming wordt gedreven. Hoewel hiermee beoogd wordt een level playing field te creëren, zijn er onduidelijkheden met betrekking tot het conceptwetsvoorstel. Dankzij de internetconsultatie hebben de belanghebbenden reacties uitgebracht over het conceptwetsvoorstel. Over het algemeen zijn de reacties gericht op de rechtsvormneutraliteit, belastingplicht, concurrentie criterium en de vrijstellingen.

4.2.a Knelpunten conceptwetsvoorstel: Rechtsvormneutraliteit.

Voorafgaand aan het conceptwetsvoorstel, is er door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) gepleit voor het zelf kunnen bepalen in welke vorm de gemeenten een bepaalde activiteit uitvoeren.⁸⁷ Minister van Infrastructuur en Milieu had al in haar brief van 6 maart 2014 aangekondigd dat de rechtsvorm van een overheidsonderneming niet meer uitmaakt voor de belastingplicht. De wetgever heeft de rechtsvormneutraliteit bevestigd en opgenomen in het MvT-concept: "... dat bij de fiscale behandeling van overheidsactiviteiten zo min mogelijk onderscheid worden gemaakt naar de vorm waarin de activiteiten plaatsvinden"⁸⁸. Echter moet er niet alleen worden beoogd voor een gelijke behandeling naar de rechtsvorm voor de belastingplicht. Voorop gesteld dat de overheidsbedrijven en private bedrijven elkaars gelijken zijn moeten de fiscale gevolgen niet afhankelijk zijn van de gekozen rechtsvorm.⁸⁹ Met betrekking tot de ongelijke fiscale behandeling geeft Slot op 6 mei 2014 in zijn artikel *Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen* een voorbeeld. In dat voorbeeld gaat het om een onderneming die binnen een bestuursorgaan wordt gedreven. Desbetreffende onderneming levert prestaties die voor 80% zijn vrijgesteld en voor 20% zijn belast. Volgens de conceptwettekst wordt deze onderneming integraal belastingplichtig waarop deze kan verzoeken voor een vrijstelling voor de vrijgestelde activiteiten. De belaste activiteiten of een deel hiervan kunnen ook doorgaans in een besloten vennootschap worden ondergebracht, om ervoor te zorgen dat de verhouding tussen de vrijgestelde en de belaste activiteiten binnen de onderneming voldoet aan het 90% criterium (in het onderdeel van de vrijstellingen wordt hier dieper op ingegaan). Dus een deel van de belaste activiteiten kleefte aan de vrijgestelde activiteiten en is daarom vrijgesteld. Hierdoor wordt de overheidsonderneming op grond van artikel 5a van het concept volledig vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. De ongelijkheid vindt plaats bij overheden die ondernemingsactiviteiten niet in een besloten vennootschap willen of kunnen onderbrengen.

4.2.b Knelpunten conceptwetsvoorstel: Belastingplicht.

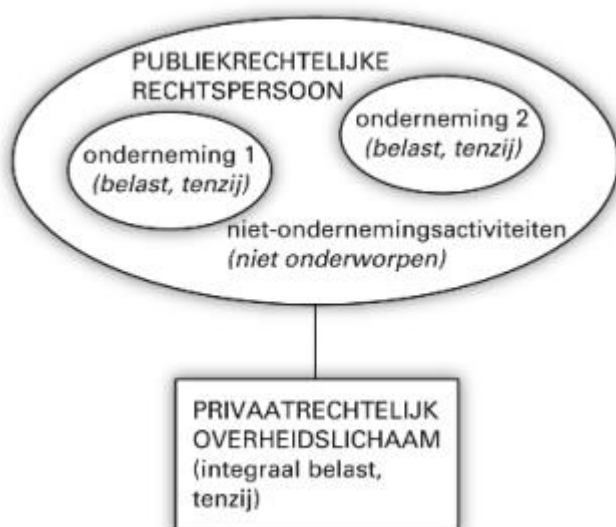
⁸⁷ VNG, (2013, 5 april). *Aandachtspunten VNG over belastingplicht overheidsbedrijven*.

<http://www.vng.nl/onderwerpenindex/belastingen/rijksbelastingen/nieuws/aandachtspunten-vng-over-belastingplicht-overheidsbedrijven>

⁸⁸ MvT concept, punt 4.2.3.

⁸⁹ Slot, B. (2014, 6 mei). *Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen*. *WFR 2014/616*.

De omkering van de hoofdregel en de uitzondering van ‘... niet belastingplichtig, tenzij ...’ in ‘... belastingplichtig, tenzij ...’ zal in beginsel belastingplicht ontstaan voor Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen voor zover de activiteiten een (materiele) onderneming vormen.⁹⁰ Voor de directe overheidsbedrijven leidt dit automatisch tot belastingplicht tenzij deze krachtens de wet zijn vrijgesteld. Huidige indirecte overheidsbedrijven zullen privaatrechtelijk overheidslichaam worden genoemd.⁹¹ Hierop zijn de normale regels van de Wet Vpb 1969 van toepassing. Privaatrechtelijke overheidslichamen worden onbeperkt belastingplichtig indien het de rechtsvorm heeft van een coöperatie, naamloze of besloten vennootschap en beperkt belastingplichtig in de vorm van een stichting of vereniging.



bron: Met Prinsjesdag echt helderheid?

Stevens merkt op dat ten opzichte van de specifieke regeling van de indirecte overheidsbedrijven een belangrijke verbetering is⁹². Uit de tekst van de wet blijkt naar zijn oordeel dat ook de vennootschappen waarvan alle aandelen worden gehouden door een stichting, die zelf kwalificeert als een privaatrechtelijk overheidslichaam, aangemerkt kan worden als een privaatrechtelijk overheidslichaam. Uitgangspunt van de zelfstandige belastingplicht wordt gehandhaafd:⁹³ de ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen worden ieder afzonderlijk belastingplichtig. De wetgever heeft voor dit voorstel gekozen omdat hij administratieve lastenverzwaring voorziet

⁹⁰ Artikel 2 (2) van het concept.

⁹¹ Artikel 5a (6) van het concept: Onder een privaatrechtelijk overheidslichaam wordt verstaan een lichaam waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt, of een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen als bedoeld in onderdeel artikel 5a (1) a van het concept onmiddellijk of middellijk aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn.

⁹² S.A. Stevens. Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties. *Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06*.

⁹³ Stevens, S.A. Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties. *Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06*.

indien alle gegevens van de belaste activiteiten van een publiekrechtelijk rechtspersoon moeten worden verzameld om deze vervolgens in een aangifte te verwerken. Nadeel hiervan is wel dat de resultaten van de verschillende ondernemingen niet onderling verrekend kunnen worden. Ook zal er belastingheffing plaatsvinden indien activa tussen de verschillende ondernemingen van een en dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon worden overgedragen. Zelfstandige belastingplicht biedt wel een voordeel ten opzichte van een vrijstelling. We zullen verder in dit hoofdstuk zien dat het conceptwetsvoorstel vrijstellingen bevat die afhankelijk zijn van de maximale hoogte van de winst van iedere afzonderlijke onderneming. Als de verschillende ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon beschouwd worden als een onderneming, zal deze maximale hoogte eerder bereikt worden dan ingeval iedere onderneming afzonderlijk belast wordt. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is voorstander van een keuzeregeling waarbij de belastingplichtige zelf een afweging kan maken om behandeld te worden als een gezamenlijke onderneming of ieder onderneming afzonderlijk te belasten.⁹⁴ Een keuzeregeling brengt wel planningsmogelijkheden met zich mee, maar aangezien het conceptwetsvoorstel geen budgettaire doelstelling heeft is NOB van oordeel dat dit facto niet zwaar zal wegen.

Door de wetgever is niet gekozen om aan te sluiten bij het Europeesrechtelijk begrip economische activiteit, die nauw aansluit bij het ondernemingsbegrip van de staatssteunbepalingen van het VwEU. Voor de invulling van het ondernemingsbegrip wordt er aangesloten bij het ondernemingsbegrip voor de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969.⁹⁵ Gekozen invulling, te weten duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee beoogd wordt door deelname aan het economische verkeer winst te behalen of redelijkerwijs te behalen is, is naar de mening van de NOB niet in strijd met de staatssteunbepalingen. Bij publiekrechtelijke rechtspersonen zal er altijd sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Echter bij de deelname aan het economische verkeer spelen er volgens Stevens twee aspecten een rol.⁹⁶ In de eerste plaats is vereist dat een publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht ten behoeve van derden. Het tweede vereiste is dat er goederen worden geleverd of diensten worden verricht. Krachtens artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, ten eerste van het conceptwetsvoorstel leidt het verrichten van activiteiten aan derden in beginsel tot belastingplicht. Interne activiteiten worden op grond van dit artikel vrijgesteld doordat zij niet deelnemen aan het economische verkeer.^{97 / 98} Er is hierover echter enige onduidelijkheid doordat een 'optieregeling' is opgenomen in het tweede lid van voormeld artikel 5a. Die optieregeling biedt de mogelijkheid om vrijgesteld te worden voor de winst

⁹⁴ De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs EC Wetsvoorstellen (2014, 12 mei). Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. <http://taxlive.nl/documents/10180/32395/NOB+commentaar+concept+wetsvoorstel+Modernisering+vennootschapsbelastingplicht+overheidsondernemingen/abe9e445-b03e-4e5f-a5a9-e7cd0cc7efdb>

⁹⁵ Mr. L.W.L. Coppens; mr. M.J.W. van der Geld (2014, 26 juni). Vennootschapsbelasting en overheid: met Prinsjesdag echt helderheid? *NtFR*.

⁹⁶ Stevens, S.A. Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties. *Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06*.

⁹⁷ Activiteiten van (ondersteunende) aard ten behoeve van andere diensten van een publiekrechtelijke rechtspersoon houden geen deelname in aan het economische verkeer. Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 7 december 2001, nr. 98/04031, V-N 2002/7.23. Hof Den Haag heeft met betrekking tot een stichting beslist die administratieve diensten verrichtte voor scholen die zij zelf exploiteerde en voor andere scholen. Er was alleen sprake van belastingplicht voor zover de diensten werden verricht voor de derde scholen.

⁹⁸ Een voorbeeld van een interne activiteit is een ict dienst van gemeente A die primair voor de eigen gemeente diensten levert of aan een niet belastingplichtige BV waarvan de gemeente alle aandelen houdt.

behaald met de interne activiteiten. De NOB vindt dit artikel overbodig, omdat er bij interne activiteiten überhaupt niet aan het economische verkeer wordt deelgenomen. Het tweede vereiste legt Stevens uit aan de hand van de vaste jurisprudentie met betrekking tot de omzetbelasting. Een goed of dienst moet onder een bezwarende titel worden verricht tegen een vergoeding. Er moet een causaal verband zijn tussen de vergoeding en de prestatie die wordt verricht.

4.2.c Knelpunten conceptwetsvoorstel: Concurrentie.

Het in concurrentie treden is een belangrijk onderdeel van de belastingplicht van het conceptwetsvoorstel.⁹⁹ Deze vormt namelijk het slot op de deur. Het huidige artikel 4 Wet Vpb 1969 zal na aanpassing van overeenkomstige toepassing worden verklaard zodat een werkzaamheid die concurreert met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen en privaatrechtelijke lichamen als het drijven van een onderneming zal worden beschouwd. Met deze bepaling beoogt de wetgever de belangen van particuliere ondernemers te waarborgen en in het bijzonder daarvan verboden staatssteun te bestrijden waarin het concurrentie criterium een belangrijk onderdeel vormt. Echter is het wel vereist dat er in concurrentie wordt getreden, het enkel drijven van een onderneming is niet voldoende voor de belastingplicht.¹⁰⁰ Het in concurrentie treden wordt door de Hoge Raad (BNB 1957/238) ruim uitgelegd, waardoor al potentieel in concurrentie treden al voldoende is. Maar bij de beoordeling moeten niet alle omstandigheden worden meegenomen. A-G Wattel heeft in dat kader in zijn conclusie van 14 juli 2011 geconcludeerd dat het moet gaan om een marktverstoring van enige betekenis¹⁰¹. Marktverstoring duidt op de daadwerkelijke aanwezigheid van een verstoring, terwijl de Hoge Raad een potentiële verstoring ook als een verstoring ziet. De NOB pleit hieromtrent om dan dichter aan te sluiten bij de Mededingingswet, aangezien de doelstelling het creëren van een level playing field is.

Overigens is het op basis van het voorgenoemde opmerkelijk dat er belastingplicht kan ontstaan indien er tussen de publiekrechtelijke rechtspersonen concurrentie is. Hierdoor kan een vrijstelling voor bijvoorbeeld een overheidstaak vervallen, aangezien met deze activiteit in concurrentie wordt getreden.¹⁰² De vraag van NOB in hoeverre de feitelijke uitvoering van overheidstaken en –bevoegdheden per definitie tot belastingplicht leiden, is dan terecht gesteld. Een ander kritiekpunt vanuit de NOB wordt geleverd tegen de onduidelijkheid tussen het onderscheid van de uitoefening van een overheidstaak en een interne activiteit.¹⁰³ In de MVT van het concept wordt het voorbeeld gegeven van een huisvuilophaaldienst welke kwalificeert als een interne overheidstaak. Echter

⁹⁹ Conclusie A-G Wattel 14 juli 2011, nr. 10/03228, *NFR 2011/2078*.

¹⁰⁰ Dinnissen, A. De toepassing van artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. *WFR 1976/165*.

¹⁰¹ A-G Wattel 14 juli 2011, punt 5.16: 'De (potentiele) concurrentie moet reëel zijn, dus zich in elk geval op de relevante markt (kunnen) voordoet, zowel naar product als naar plaats en tijd'.

¹⁰² De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs EC Wetsvoorstellen (2014, 12 mei). Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheids ondernemingen.

<http://taxlive.nl/documents/10180/32395/NOB+commentaar+concept+wetsvoorstel+Modernisering+vennootschapsbelastingplicht+overheids ondernemingen/abe9e445-b03e-4e5f-a5a9-e7cd0cc7efdb>

¹⁰³ De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs EC Wetsvoorstellen (2014, 12 mei). Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheids ondernemingen.

<http://taxlive.nl/documents/10180/32395/NOB+commentaar+concept+wetsvoorstel+Modernisering+vennootschapsbelastingplicht+overheids ondernemingen/abe9e445-b03e-4e5f-a5a9-e7cd0cc7efdb>

ontbreekt er een verduidelijking van het verschil hiervan.¹⁰⁴ Onderscheid daarin is ook van belang ten aanzien van de vrijstellingen genoemd in artikel 5a en 5b van het conceptwetsvoorstel. Potentiële reikwijdte van de vennootschapsbelastingplicht van publiekrechtelijke rechtspersonen wordt dus ruim gehanteerd. Met het opnemen van vrijstellingen in het conceptwetsvoorstel wordt er geprobeerd om het aantal belastingplichtigen te beperken.

4.2.d Knelpunten conceptwetsvoorstel: Vrijstellingen.

Met het concept wordt voorgesteld om de belastingplicht van de publiekrechtelijke rechtspersonen te beperken door het opnemen van een aantal vrijstellingen. Ten aanzien van de vrijstellingen, kan er onderscheid worden gemaakt in generieke en specifieke vrijstellingen. De generieke vrijstellingen bestaan uit subjectieve vrijstellingen en gelden van rechtswege.¹⁰⁵ Deze komen te vervallen indien de winst behaald met de belaste activiteiten meer dan € 15.000 per jaar bedraagt. Voorwaarde is wel dat de activiteiten van de onderneming of privaatrechtelijk overheidslichaam geheel of nagenoeg geheel (90% vereiste) bestaat uit activiteiten genoemd in artikel 5a, eerste lid, van het conceptwetsvoorstel. Dat zijn interne activiteiten, activiteiten verricht in het kader van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden en activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband.¹⁰⁶ De vrijstelling geldt dan dus voor de gehele winst van de onderneming en met betrekking tot het overheidslichaam is deze integraal vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. De vrijstellingen worden inhoudelijk niet verder behandeld. Voor een uitgebreide behandeling van de vrijstellingen, zie MvT-concept.

Administratieve lastenverzwaring en de uitvoeringslasten van de Belastingdienst wordt enigszins beperkt door het opnemen van vrijstellingen.¹⁰⁷ Doordat de onderneming als het overheidslichaam is vrijgesteld, hoeft er geen aangifte te worden gedaan. Indien er niet wordt voldaan aan het 90% criterium of de winst van de belaste activiteiten bedragen meer dan € 15.000 per jaar, kan er verzocht worden om de onderneming of het overheidslichaam gedeeltelijk vrij te stellen van de vennootschapsbelastingheffing.¹⁰⁸ In dat geval worden alleen de belaste activiteiten in de heffing betrokken. Slot is een voorstander om het 90% criterium aan te passen met het hoofdzakelijkheidsvereiste van 70%.¹⁰⁹ Dit zal naar zijn mening leiden tot verhoging van het eenvouds- en doelmatigheidsvereiste van de wet. Volgens hem zal het 90% criterium voor problemen leiden bij de continue toets of een belanghebbende van rechtswege is vrijgesteld. Dit is te vergelijken met artikel 4 BRV fictieve onroerende zaaklichamen. In de praktijk is het onbegonnen werk om continue te toetsen of er wordt voldaan aan de voorwaarden. Overigens lijkt het volgens Slot het 90% criterium in strijd te zijn met het uitgangspunt dat verhoging van de administratieve lasten zoveel mogelijk moeten worden beperkt. Hierop heeft Stevens gereageerd dat

¹⁰⁴ MvT-concept, pagina 8.

¹⁰⁵ S.A. Stevens. Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties. *Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06*. Onderdeel 6.1.

¹⁰⁶ MvT-concept, onderdeel 4.2.

¹⁰⁷ MvT-concept, onderdeel 4.2.

¹⁰⁸ Artikel 5a, tweede lid, van het Concept Modernisering vennootschapsbelastingplicht. overheidsondernemingen.

¹⁰⁹ Slot, B. (2014, 6 mei). Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen. *WFR 2014/616*.

hoofdzakelijkheidsvereiste meer verstoring van de concurrentieverhouding tot gevolg heeft.¹¹⁰ Volgens Stevens is dit een politieke kwestie waarbij een afweging gemaakt moet worden tussen het beperken van de administratieve lastenverzwaring of het streven naar een level playing field.

Betreffende de maximale jaarwinst van € 15.000 voor de belaste activiteiten, wordt gepleit om aan te sluiten bij de de-minimisverordening.¹¹¹ In de de-minimisverordening is voor de staatssteunbepaling een de-minimisregeling opgenomen waardoor er van verboden staatssteun geen sprake is indien een onderneming tot een maximumbedrag van € 200.000 (over drie jaren) steun krijgt. Op grond van artikel 22 Wet Vpb 1969 komt een maximumbedrag van € 200.000, in de vorm van een belastingvrijstelling, overeen met een winst van (maximaal) € 800.000. Naar mijn mening verdient de aanbeveling om aan te sluiten bij de de-minimisverordening ook de voorkeur. Echter zal ook hier een politieke afweging gemaakt moeten worden tussen enerzijds beperking administratieve lastenverzwaring en anderzijds het creëren van een level playing field.

De specifieke vrijstellingen bestaan uit de vrijstellingen voor bekostigd onderwijs¹¹², academische ziekenhuizen¹¹³ en de vijf zeehavenbedrijven¹¹⁴ van Rotterdam, Amsterdam, Zeeland, Moerdijk en Groningen. Opmerkelijk is de vrijstelling voor de zeehavenbedrijven. Slechts de zeehavenbedrijven genoemd in de conceptwettekst zullen vrijgesteld worden van de vennootschapsbelasting. Reden hiervoor is dat concurrerende havens in de EU ook niet of nauwelijks aan de winstbelasting zijn onderworpen.¹¹⁵

Het conceptwetsvoorstel en de Memorie van toelichting bieden geen voldoende houvast voor de overige knelpunten. Gedacht kan worden aan de bepaling en toerekening van resultaten, toerekening van het vermogen, het opstellen van de openingsbalans en de afbakening van belaste en niet-belaste activiteiten. De overige knelpunten zijn ook niet relevant voor de bepaling of er een level playing field zal worden gecreëerd met de vennootschapsbelastingplicht voor de overheidsondernemingen.

Hieronder volgen schematische overzichten die stapsgewijs doorlopen kan worden om de belastingplicht van een overheidslichaam te bepalen.¹¹⁶

¹¹⁰ Stevens, S.A. Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties. *Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06*. Onderdeel 6.2.

¹¹¹ De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs EC Wetsvoorstellen (2014, 12 mei). Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. Onderdeel 3.

¹¹² Artikel 6b van het conceptwetsvoorstel.

¹¹³ Artikel 6c van het conceptwetsvoorstel.

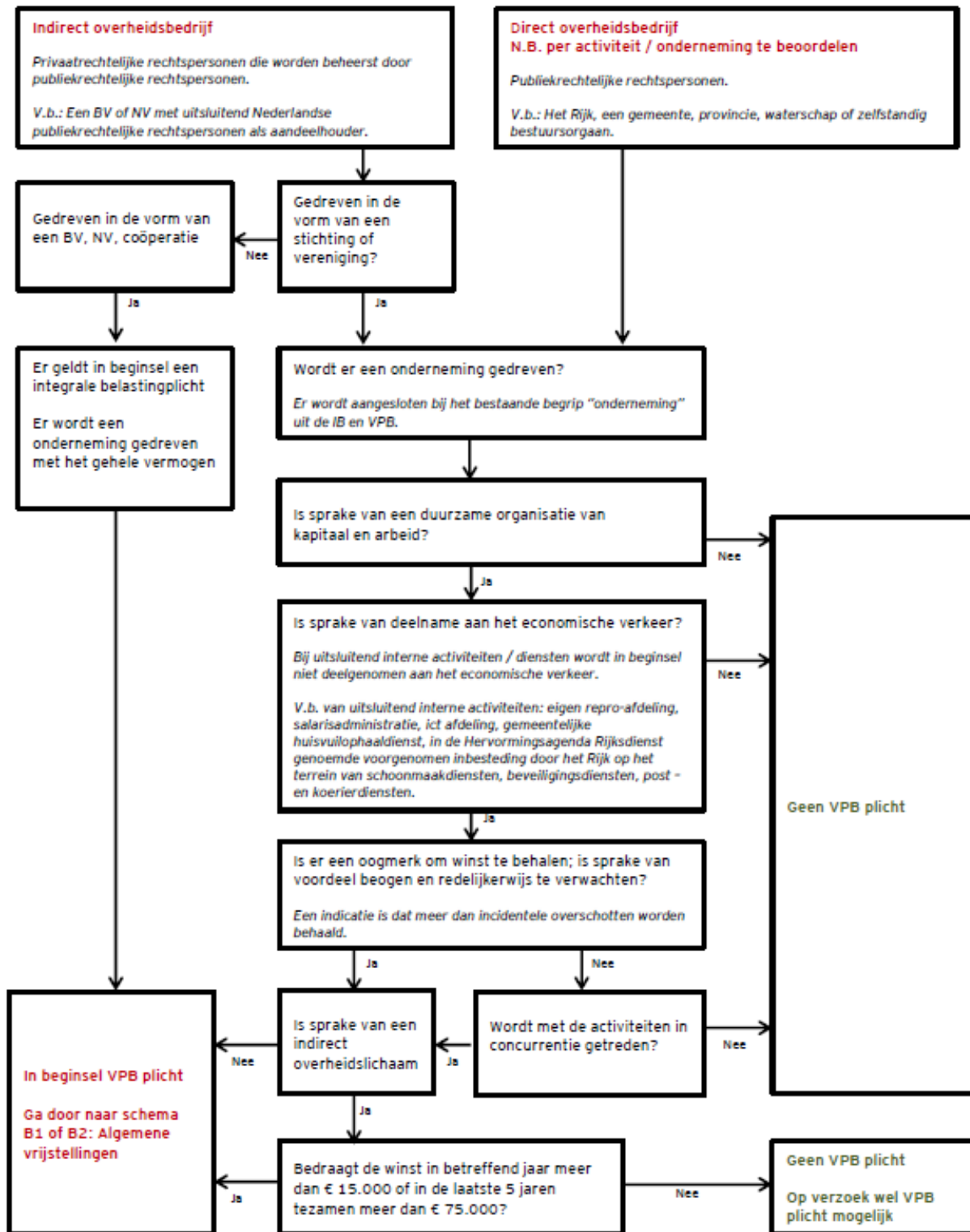
¹¹⁴ Artikel 6d van het conceptwetsvoorstel.

¹¹⁵ (18 april 2014). Toch geen vennootschapsbelasting zeehavens. *Telegraaf*.

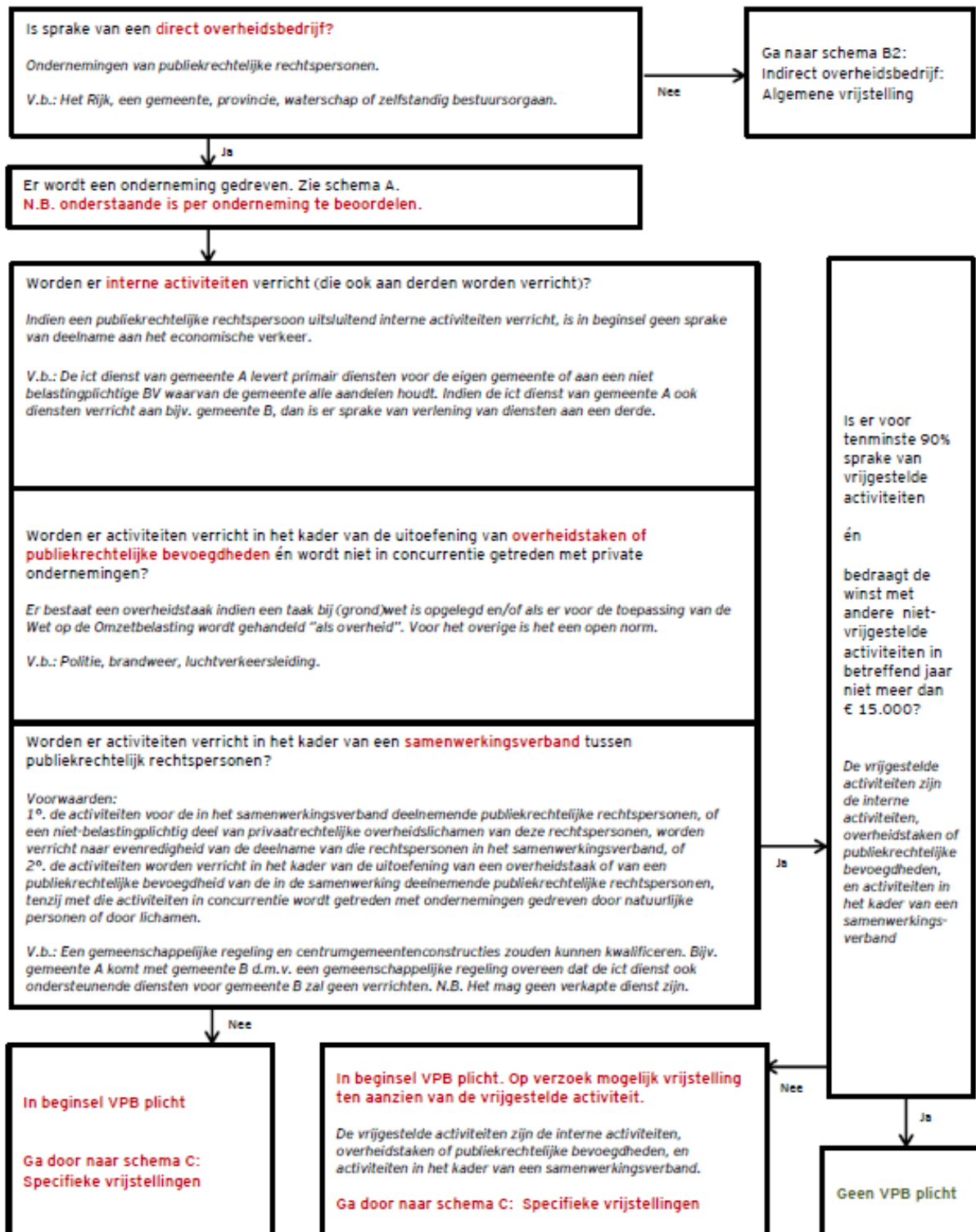
http://www.telegraaf.nl/mijnbedrijf/22527749/Toch_geen_vennootschapsbelasting_zeehavens_.html

¹¹⁶ Ernst & Young (2014). Stroomschema concept wetsvoorstel vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Stroomschema_concept_wetsvoorstel_vennootschapsbelastingplicht_overheidsbedrijven/\\$FILE/EY-Overzicht-belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Stroomschema_concept_wetsvoorstel_vennootschapsbelastingplicht_overheidsbedrijven/$FILE/EY-Overzicht-belastingplicht-overheidsbedrijven.pdf)

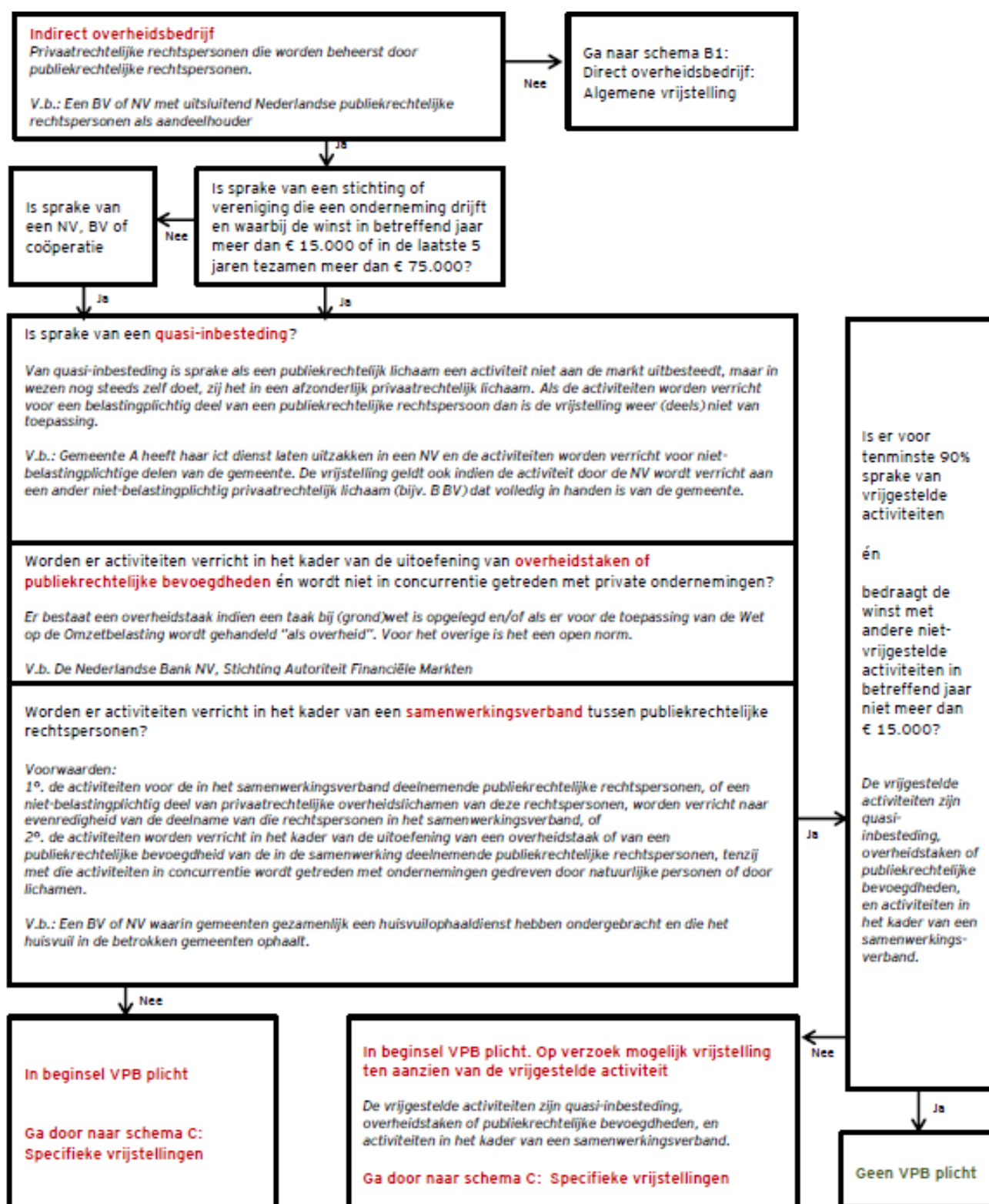
**Schema A: Schematisch overzicht
belastingplicht.**



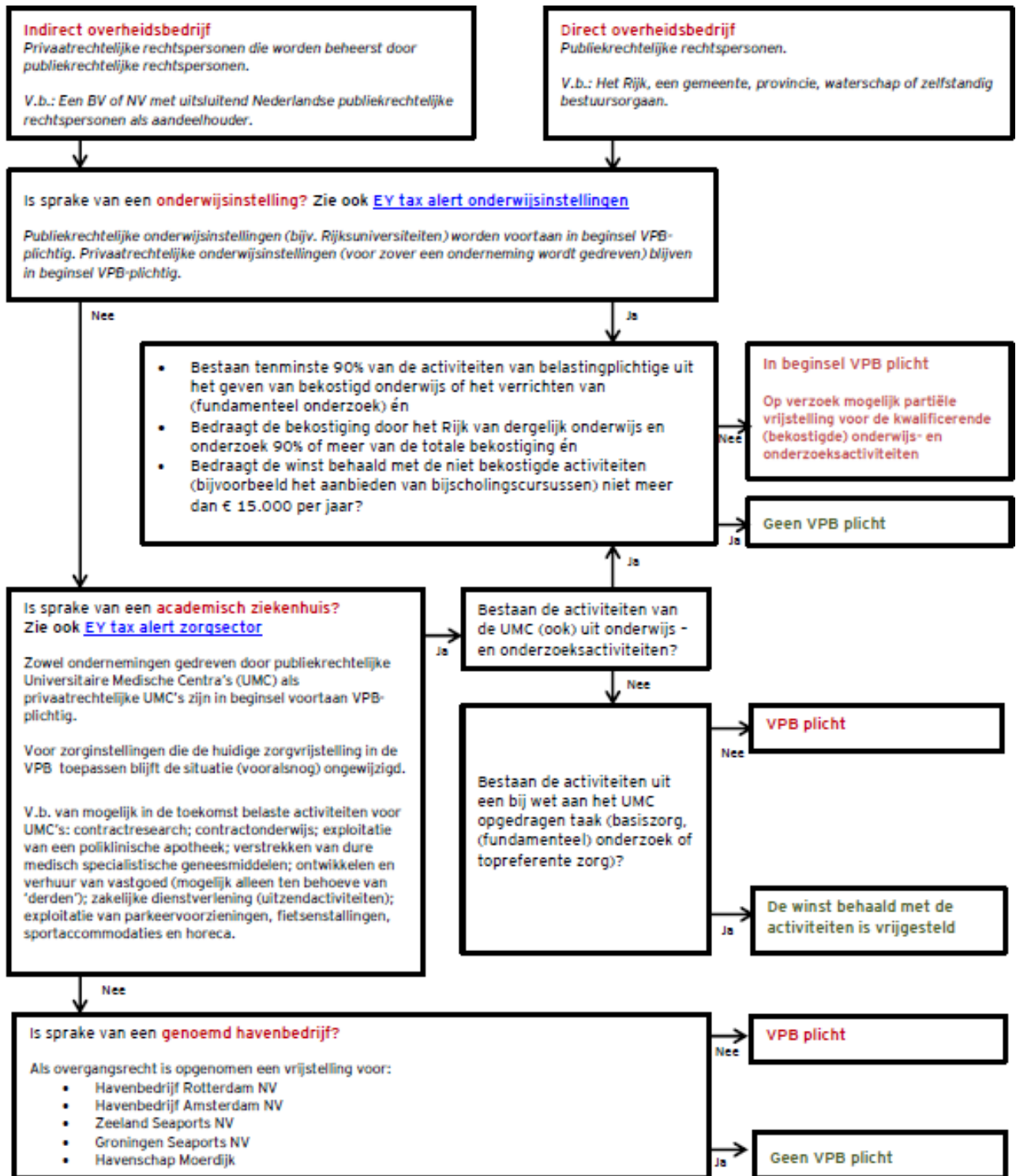
Schema B1: Schematisch overzicht algemene vrijstelling voor een direct overheidslichaam.



Schema B2: Schematisch overzicht algemene vrijstellingen voor indirecte overheidslichaam.



Schema C: Schematisch overzicht specifieke vrijstellingen voor onderwijsinstelling, academisch ziekenhuis of havenbedrijf.



4.3 Bevindingen

Op basis van het voorgaande kom ik tot de volgende bevindingen inzake de toetsing of het conceptwetsvoorstel een oplossing biedt voor de huidige regeling voor overheidsbedrijven die in strijd zijn met de in het VwEU-verdrag opgenomen staatssteunbepalingen:

- Met het conceptwetsvoorstel wordt een level playing field (gelijk speelveld) gecreëerd tussen overheidsbedrijven en private bedrijven.
- Ongelijkheid ontstaat door de belastingvrijstelling voor de overheidsbedrijven. Om een level playing field te creëren, moeten de overheidsbedrijven belastingplichtig worden of private bedrijven moeten ook in beginsel vrijgesteld worden. Aangezien de private bedrijven niet vrijgesteld zullen worden, heeft doorwerking naar de Wet IB 2001, wordt een level playing field bereikt door overheidsondernemingen in beginsel te belasten.
- Met het conceptwetsvoorstel worden overheidsbedrijven belastingplichtig, tenzij er een uitzondering volgt.
- ‘Belastingplichtig, tenzij’ zorgt voor een level playing field.
- Gezien dat publiekrechtelijke lichamen bij de wet geregeld zijn, zal een level playing field bereikt worden door de selectieve belastingvrijstelling te wijzigen.
- Voorgesteld concept is behoorlijk complex.
- Zoals de conceptwettekst nu er voorstaat, levert de vennootschapsbelastingplicht knelpunten.
- De voorgestelde wet, zal in de wettekst zelf gewijzigd moeten worden om alle onduidelijkheden weg te nemen.

Mijn inzien is level playing field (gelijke speelveld) een uitvloeisel van het gelijkheidsbeginsel. Gelijke gevallen moeten gelijk worden behandeld.

Het is de vraag of publiekrechtelijke en privaatrechtelijke lichamen gelijkwaardig zijn om het gelijkheidsbeginsel hierop toe te passen. Want in hoeverre is er sprake van gelijke gevallen? En op basis van welke criteria dient te worden geconstateerd dat er sprake is van gelijke gevallen?

Ondanks het beoogde uitgangspunt van het creëren van een level playing field bereikt zal worden, zal de fiscale consequenties op basis van het conceptwetsvoorstel niet gelijk zijn. Spelregels worden gelijk, echter betekent dit niet dat overheidsbedrijven de vennootschapsbelasting zullen toerekenen aan de consumentenprijzen.

Hoofdstuk 5: Conclusie

Overheidsbedrijven die in concurrentie treden met private bedrijven zijn alleen vennootschapsbelastingplichtig, indien de onderneming expliciet is opgenomen in de Wet Vpb 1969. Overheidsbedrijven kan mede worden onderverdeeld in directe- en indirecte overheidsbedrijven. Het verschil hierin ontstaat doordat directe overheidsbedrijven worden uitgeoefend door publiekrechtelijke rechtspersonen. Indirecte overheidsbedrijven worden uitgeoefend door privaatrechtelijke rechtspersonen waarvan het volledige kapitaal en of het zeggenschap in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen. Ondanks de wetgever streeft om directe en indirecte overheidsbedrijven gelijk te behandelen, verloopt de regeling niet symmetrisch. Bij de directe overheidsbedrijven gaat het om een objectafbakening die door werkt naar het subject. Belaste activiteit van een indirecte overheidsbedrijf leidt er voor dat de gehele onderneming vennootschapsbelastingplichtig wordt. Overheidsbedrijven hebben zich in toenemende mate toegelegd in marktactiviteiten wat bij het ontstaan van beperkte belastingplicht van overheidsbedrijven waarschijnlijk niet was voorzien. Andersom opereren private bedrijven steeds meer op markten waarin voorheen overheden uitsluitend of voornamelijk actief waren. Door een limitatieve lijst op te nemen van ondernemingen die vennootschapsbelastingplichtig zijn geworden, is geprobeerd de concurrentievervalsing enigszins te beperken.

De EC doet al vanaf 1997 onderzoek naar de belastingplicht van overheidsbedrijven in diverse landen waaronder Nederland ook valt. Uit die onderzoek blijkt dat Nederlandse overheidsbedrijven vennootschapsbelastingvrijstelling genieten, die in strijd zijn met de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag. De EC heeft Nederland verzocht om de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven af te schaffen. In deze scriptie stond daarom de volgende hoofdvraag centraal:

“In hoeverre is de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven in strijd met de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag en in hoeverre biedt het conceptwetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen een mogelijkheid om deze staatssteun te bestrijden?”

De belastingvrijstelling wordt bekostigd door de staat en komt ten goede aan overheidsbedrijven. Dit levert voor de overheidsbedrijven een voordeel op waarna deze belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven de mededinging vervalst of dreigen te vervalsen, waardoor het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloed of kan worden beïnvloed. Op grond hiervan is de belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven niet verenigbaar met de interne markt, en dus is de belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven in strijd met de staatssteunbepalingen van het VwEU-verdrag.

Nederland moet dienstige maatregelen nemen om de huidige regeling van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven af te schaffen. Voornoemde moet een level playing field creëren tussen private bedrijven en overheidsbedrijven. Er is een conceptwetsvoorstel gepubliceerd om het beoogde doel van level playing field te kunnen creëren. Het conceptwetsvoorstel is nogal complex en is er vanuit de publiek veel reacties gekomen. Reacties zijn merendeel gericht op de rechtsvormneutraliteit, belastingplicht, concurrentie criterium en vrijstellingen. Als het conceptwetsvoorstel wordt aangenomen worden overheidsbedrijven

'belastingplichtig, tenzij' in plaats van 'vrijgesteld, tenzij'. Dit leidt in beginsel tot vennootschapsbelastingplicht voor de overheidsbedrijven en dus een gelijktrekking met de private bedrijven. Dankzij deze gelijktrekking zal de huidige staatssteun voor overheidsbedrijven worden bestreden!

Literatuurlijst

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

HR BNB 1957/238

HR 2 april 1967, nr. 15705, *BNB* 1967/112.

HR 10 september 1986, nr. 23468, *BNB* 1986/319.

HvJ EG 1980 (Philip Morris Holland BV/EC), ECR 2671.

HvJ EG 1998 (Vlaams Gewest/ EC), ECR II-717.

HvJ EG 12 september 2000, gevoegde zaken C-180/98 tot C-184/98.

HvJ EG 24 juli 2003, zaak C-280/00.

HvJ EG 28 november 2005, zaak C-280/00.

HvJ EG 1998 (Vlaams Gewest/ EC), ECR II-717.

Hof Den Haag 7 december 2001, nr. 98/04031, V-N 2002/7.23.

Zaak 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit van de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal, Jurispr. 1961, blz. 3, punt 19.

Conclusie A-G Capotorti van 17 september 1980 (Philip Morris Holland BV/EC), ECR 2671.

Conclusie A-G Wattel 14 juli 2011, nr. 10/03228, *NTFR* 2011/2078.

Kamerstukken II 1954/55, 3816.

Kamerstukken II, 1959/1960, 6000.

Kamerstukken I 2006/07, 30 306 en 30 307, D.

Kamerstukken II, 2007/2008, 31213.

Verordening (EG) van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999.

Verordening (EG) nr. 794/2004 van de EC van 21 april 2004.

Verordening (EU) Nr. 1407/2013 van de EC van 18 december 2013.

Artikel 2 Wet VPB 1969.

Artikel 4 AWR.

Artikel 2 EG-verdrag.

Artikel 101 VwEU-verdrag.

Artikel 102 VwEU-verdrag.

Artikel 106 VwEU-verdrag.

Artikel 107 VwEU-verdrag.

Artikel 108 VwEU-verdrag.

Artikel 109 VwEU-verdrag.

Adriaanse, P.C. (2006). *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*. Deventer: Kluwer.

E.A. Brood. (1989). *De vestigingsplaats van vennootschappen (Fm nr. 48)*. Deventer: Kluwer.

Dool, R.P., & Heithuis, E.J.W. (2009). *Compendium van de vennootschapsbelasting 8^e druk*. Deventer: Kluwer.

Geld, J.A.G. (2010). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting 6e druk*. Deventer: Kluwer. p.64.

Hessel, B, et al, (2005). *Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht*. Den Haag: Boom Juridische uitgevers.

Joris, T. (1994). *Nationale steunmaatregelen en het Europees gemeenschapsrecht*. Antwerpen: Maklu.

L.G.M. Stevens. (2001). *Inkomstenbelasting 2001*. Deventer: Kluwer.

Kapteyn, P.J.G., VerLoren van Themaat, P. (1995). *Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen na Maastricht*. Deventer: Kluwer.

Peters, J.A.F., et al. (2003). *De Wet markt en overheid: beschouwingen over een omstreden wetsvoorstel*. Den Haag: SDU uitgevers BV.

Stevens, S.A. (2003). *De belaste overheid*. Deventer: Kluwer.

Stevens, L.G.M. (2008). *Elementair belastingrecht 25e druk*. Deventer: Kluwer.

Stevens, S.A. (2009). *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.

Ouden, W. (2005). *Staatssteun en de Nederlandse Rechter*. Deventer: Kluwer.

Vries, N.H., & Vries, R.J. (2006). *Cursus Belastingrecht: vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.

Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 20, 2008, onderdeel 20.1.

Europese Commissie (2 mei 2013). *Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven*. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-395_nl.htm

European Commission, The Single European Act. 1986.

http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_singleact_nl.htm

EC, Brussel, 02.05.2013 C(2013) 2372 final.

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_1434332_131_2.pdf

VNG (2014, 28 maart). *De winstbelastingpositie van gemeenten ter zake van grondbedrijven, havenbedrijven en afvalbeheerbedrijven*.

<https://www.vng.nl/files/vng/brieven/2014/attachments/20140328-pwc-rapport-fiscale-positie-overheidsbedrijven-belastingplicht.pdf>

VNG (2013, 5 april). *Aandachtspunten VNG over belastingplicht overheidsbedrijven*.

<http://www.vng.nl/onderwerpenindex/belastingen/rijksbelastingen/nieuws/aandachtspunten-vng-over-belastingplicht-overheidsbedrijven>

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs EC Wetsvoorstellen (2014, 12 mei). Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen.

<http://taxlive.nl/documents/10180/32395/NOB+commentaar+concept+wetsvoorstel+Modernisering+vennootschapsbelastingplicht+overheidsondernemingen/abe9e445-b03e-4e5f-a5a9-e7cd0cc7efdb>

Dinnissen, A. De toepassing van artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. *WFR 1976/165*.

Visser, K-J. Fiscale maatregelen en communautaire steunmaatregelen: formele procedures en terugvordering. *WFR 2000/863*.

Halprin, P.E., Vogel, M.M. (2008). *Artikel 2: Beschrijving van de wijzigingen*.

www.ndfr.nl

(18 april 2014). Toch geen vennootschapsbelasting zeehavens. *Telegraaf*.

http://www.telegraaf.nl/mijnbedrijf/22527749/_Toch_geen_vennootschapsbelasting_zeehavens_.html

Captain, M. (2013, 2 mei). EC ziet vrijstelling vennootschapsbelasting als staatssteun. *BN*.

<http://www.bnr.nl/nieuws/beurs/996965-1305/ec-ziet-vrijstelling-vennootschapsbelasting-als-staatssteun>

Slot, B. (2014, 6 mei). Naar een effectieve en doelmatige belastingplicht voor overheidsondernemingen. *WFR 2014/616*.

Mr. L.W.L. Coppens; mr. M.J.W. van der Geld (2014, 26 juni). Vennootschapsbelasting en overheid: met Prinsjesdag echt helderheid? *NTFR*.

Stevens, S.A. Consultatie over de belastingplicht van overheidsorganisaties. *Maandblad Belasting Beschouwingen 2014/06*.

<http://www.minbuza.nl/ecer/dossiers/mededinging/mededinging-algemeen.html>

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/Local%20Assets/Documents/nl_nl_staatssteun_onrechtmatig_of_geoorloofd_251108.pdf

[file:///C:/Users/336202ky/Downloads/Consultatieversie%20wettekst%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/336202ky/Downloads/Consultatieversie%20wettekst%20(1).pdf)