

Overheidsondernemingen in de vennootschapsbelasting

Staatssteunproof?

Naam: Joëlla (J.L.) Scholte
Studentnummer: 342324
Scriptiebegeleider: Dhr. R.B.N. van Ovost
Plaats: Rotterdam
Datum: mei 2016

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 – Inleiding	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	6
1.3 Opzet	7
Hoofdstuk 2 – Historie belastingplicht overheidsbedrijven.....	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Verloop belastingplicht overheidsbedrijven	8
2.3 Notitie 25 september 2007	11
2.3.1 De indirecte ondernemingsvariant.....	11
2.3.2 De Ondernemingsvariant	12
2.3.3 De verdringingsvariant	13
2.3.4 De Opsommingsvariant	14
2.4 Uitwerking Ondernemingsvariant	15
2.5 Nadere Analyse.....	16
2.6 Conclusie	17
Hoofdstuk 3 – Wettelijk Kader en regelgeving voor en na 2016	18
3.1 Inleiding.....	18
3.2 Begrip publiekrechtelijke rechtspersoon	18
3.3 Wetgeving tot 1-1-2016	18
3.3.1. Directe overheidsbedrijven	18
3.3.2 Indirecte overheidsbedrijven	19
3.4 Wetgeving vanaf 1-1-2016	22
3.4.1 Directe overheidsbedrijven	22
3.4.2 Indirecte overheidsbedrijven	23
3.4.3 Vrijstellingen.....	23
3.5 Conclusie	32
Hoofdstuk 4 – Staatssteun	33
4.1 Inleiding.....	33
4.2 Algemeen.....	33
4.3 Artikel 107 VwEU, lid 1	35
4.3.1 Begunstiging	36
4.3.2 Selectiviteit	36

4.3.3 Met staatsmiddelen bekostigd.....	37
4.3.4 Vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer.....	38
4.4 Artikel 107 VwEU, lid 2 & lid 3.....	38
4.5 Artikel 108 VwEU en navolgende procedures omtrent staatssteun.....	39
4.6 Vrijstellingen met betrekking tot staatssteun.....	41
4.6.1 De algemene minimisregel.....	42
4.6.2 De algemene groepsvrijstelling.....	42
4.6.3 Diensten Algemeen Economisch Belang.....	43
4.7 Conclusie.....	46
Hoofdstuk 5 – Venootschapsbelastingvrijstelling, staatssteun?.....	47
5.1 Inleiding.....	47
5.2 Toetsing artikel 107, lid 1 VwEU.....	47
5.2.1 Begunstiging.....	47
5.2.2 Selectiviteit.....	48
5.2.3 Met staatsmiddelen bekostigd.....	50
5.2.4 Vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer.....	51
5.2.5 Uitkomst toetsing artikel 107, lid 1 VwEU.....	53
5.3 Verenigbaarheid.....	54
5.3.1 Artikel 107, leden 2 en 3 VwEU.....	54
5.3.2 Artikel 106, lid 2 VwEU.....	54
5.4 Conclusie.....	55
Hoofdstuk 6 - ‘Venootschapsbelastingplicht, tenzij..’ staatssteunproof?!.....	56
6.1 Inleiding.....	56
6.2 Toetsing objectieve vrijstellingen.....	56
6.2.1 Vrijstelling voor interne activiteiten.....	56
6.2.2 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen.....	58
6.2.3 Vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden.....	59
6.2.4 Vrijstelling voor quasi-inbesteding.....	62
6.2.5 Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten.....	63
6.3 Toetsing subjectieve vrijstellingen.....	64
6.3.1. Vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs.....	64
6.3.2 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen.....	67
6.3.3. Vrijstelling voor Zeehavenbeheerders.....	69

6.4 Conclusie	75
Hoofdstuk 7 – Conclusie.....	78
Bijlage	85
Literatuurlijst	86
Jurisprudentie.....	86
Hoge Raad:	86
Hof van Justitie Europese Gemeenschappen:.....	86
Overige Rechtspraak:	86
Kamerstukken en Beleid.....	87
Vakliteratuur.....	89
Overige Bronnen	90

Hoofdstuk 1 – Inleiding

1.1 Aanleiding

Al geruime tijd staat de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven in de belangstelling¹. Met name speelt de vraag of overheidsbedrijven die in concurrentie treden met private ondernemingen onderworpen moeten worden aan vennootschapsbelasting.

Vanaf 1956 werden Nederlandse publiekrechtelijke lichamen niet in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken. De Europese Commissie (hierna: EC) heeft vanaf 1986 voorgesteld om overeenstemming te bereiken tussen lidstaten om publiekrechtelijke lichamen te onderwerpen aan de vennootschapsbelasting². De EC is in 1997 gestart met een onderzoek naar publiekrechtelijke lichamen welke niet in de heffing van de vennootschapsbelasting werden betrokken.

In de Eerste en Tweede Kamer der Staten Generaal komen vanaf 1996, wanneer de werkgroep ‘Markt en Overheid’ wordt ingesteld, overheidsbedrijven steeds meer onder de aandacht. De werkgroep ‘Markt en Overheid’ komt in 1997 met een rapport, waarin de werkgroep de regering adviseert om voor organisaties met exclusieve of bijzondere marktrechten, wet en regelgeving te formuleren³. De werkgroep adviseerde om op de meeste overheidsbedrijven vennootschapsbelasting te heffen, om ongelijke concurrentie zo veel mogelijk te verminderen⁴.

Op 2 mei 2013 heeft de EC een brief aan de Nederlandse staat verzonden, waarin de EC concludeert dat de voormalige vrijstelling van vennootschapsbelasting van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen kwalificeert als oneigenlijke staatssteun aan overheidsbedrijven⁵. Op basis van art. 107, lid 1, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Rome (hierna: VwEU) wordt de toenmalige steun aan de Nederlandse overheidsbedrijven aangemerkt als onverenigbare steun. Tevens heeft de EC in de brief aan Nederland verzocht om de voormalige belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven af te

¹ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3

² European Commission (1986), The Single European Act

³ Kamerstukken II, 1996/97, 24 036, nr. 45

⁴ Kamerstukken II 1996/97, 24036 nr. 45, Brief ministers met het eindrapport van de werkgroep 'Markt en overheid' - Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit 8 april 1997

⁵ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven

schaffen. In de zin van het Europese Unie (hierna: EU) – recht moest Nederland ervoor zorgen dat overheidsbedrijven welke economische activiteiten uitoefenen hetzelfde behandeld worden als private ondernemingen voor de vennootschapsbelasting⁶.

Op 21 mei 2013 heeft de Nederlandse Staat de EC bericht dat zij, onder voorbehoud van goedkeuring van de regering, maatregelen zal nemen om overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen op dezelfde wijze te onderwerpen aan de vennootschapsbelasting als private ondernemingen⁷. Binnen een termijn van achttien maanden werd getracht de nieuwe wetgeving in werking te laten treden. Concreet hield dit in dat de nieuwe wet per 1 januari 2015 tot wet werd verheven en de wet per 1 januari 2016 in werking trad⁸.

Op 14 april 2014 heeft de regering het conceptvoorstel vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven gepubliceerd⁹. Uitgangspunt van dit conceptvoorstel is een gelijk speelveld te creëren. Concurrerende overheidsondernemingen worden niet langer vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Naar aanleiding van het conceptvoorstel is op 16 september 2014 (Prinsjesdag) het wetsvoorstel Wet modernisering Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen ingediend bij de Tweede Kamer¹⁰. Op 26 mei 2015 is het wetsvoorstel door de Eerste Kamer aangenomen. Per 1 januari 2016 is tot slot de wet in werking getreden.

De nieuwe regeling moest leiden tot diverse resultaten. Het ministerie van Financiën wilde voldoen aan de eisen van de EC, om overheidsondernemingen die een onderneming drijven, vennootschapsbelastingplichtig te maken¹¹. Zodoende werd aangesloten bij de doelstelling om een gelijk speelveld te creëren en het voorkomen van verstoringen van concurrentieverhoudingen¹². Hiernaast moest de nieuwe regeling ook tot andere resultaten leiden. Het ministerie van Financiën had als doel om een evenwicht te vinden in het belang van de EC en het belang van de Nederlandse overheid. Het belang van de Nederlandse

⁶ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven

⁷ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11, bijlage bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 21 mei 2013 aan de voorzitter van de Tweede Kamer

⁸ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11, bijlage bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 21 mei 2013 aan de voorzitter van de Tweede Kamer

⁹ Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 84

¹⁰ Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen

¹¹ Notitie afschaffing van de vrijstelling voor vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven per 1 januari 2016

¹² Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, MvT

overheid is in deze om overheidsbedrijven zo min mogelijk met administratieve lastenverzwaring te confronteren¹³. Tevens dienden de uitvoeringskosten van de belastingdienst zoveel mogelijk te worden beperkt¹⁴. Het kabinet had als doelstelling om bij de fiscale behandeling van overheidsbedrijven materieel zo min mogelijk te kijken naar de wijze waarop overheidsbedrijven juridisch zijn vormgegeven. Eveneens diende de samenwerking tussen overheidsbedrijven zo min mogelijk fiscaal te worden verstoord. Tot slot diende de belastingheffing van overheidsondernemingen te passen binnen de systematiek van de wet vennootschapsbelasting 1969 (hierna: wet Vpb)¹⁵.

De afschaffing van de vrijstelling voor overheidsbedrijven had nadrukkelijk niet tot doel om meer belastingopbrengsten te genereren¹⁶. Toch werden de budgettaire opbrengsten van het wetsvoorstel geschat op zo'n 100 miljoen per jaar¹⁷.

1.2 Probleemstelling

In het voorgaande is geconstateerd dat sinds de jaren 90 druk werd uitgeoefend op de wetgever om concurrentieverstorings bij overheidsondernemingen weg te nemen. Pas door een formeel onderzoek verricht door de EC is de wetgever tot handeling overgegaan.

Bovenstaande is voor mij de aanleiding tot het schrijven van deze masterthesis. In deze thesis wordt getracht te onderzoeken of er, net zoals de EC heeft betoogd, sprake is van onverenigbare staatssteun bij de vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven welke gold tot 1-1-2016. Daarnaast is per 1-1-2016 de wet aangepast en lagen er, zoals hiervoor uiteengezet, aan deze nieuwe regeling meerdere doelstellingen ten grondslag. Door de verscheidende doelstellingen zal ik onderzoeken of er genoeg oog is geweest voor het staatssteunaspect. In deze thesis wordt daarom tevens onderzocht of de nieuwe vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven staatssteunproof is.

Zodoende luidt de probleemstelling als volgt:

'In hoeverre is er sprake van onverenigbare staatssteun in de oude vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven en in hoeverre is de nieuwe vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven staatssteunproof?'

¹³ Notitie afschaffing van de vrijstelling voor vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven per 1 januari 2016

¹⁴ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, MvT

¹⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, MvT

¹⁶ Notitie afschaffing van de vrijstelling voor vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven per 1 januari 2016

¹⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, MvT

Om tot antwoord van de probleemstelling te komen wordt een literatuur en jurisprudentie onderzoek verricht.

1.3 Opzet

Ter beantwoording van de tweeledige hoofdvraag wordt in hoofdstuk 2 de historie omtrent de belastingplicht voor overheidsbedrijven behandeld. In hoofdstuk 3 wordt de wetgeving met betrekking tot overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting vóór 1-1-2016 en vanaf 1-1-2016 behandeld. Vervolgens komt in hoofdstuk 4 staatssteun aan bod. In dit hoofdstuk worden de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU besproken, alsmede de rechtvaardiging dan wel goedkeuring voor staatssteun. Voorts in hoofdstuk 5 wordt de oude regeling, oftewel de regeling welke gold tot 1-1-2016, getoetst aan de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU. Tevens worden in dit hoofdstuk de bevindingen van de EC uiteengezet. In hoofdstuk 5, wordt het eerste deel van de hoofdvraag behandeld. In hoofdstuk 6 wordt onderzocht of de nieuwe regeling, oftewel de regeling die gold vanaf 1-1-2016, staatssteunproof is. Hierbij worden alle nieuw gevormde vrijstellingen één voor één onder de loep genomen. In hoofdstuk 6 wordt het tweede deel van de hoofdvraag behandeld. Tot slot vormt hoofdstuk 7 de samenvatting en de conclusie, waarin een antwoord zal worden gegeven op de probleemstelling.

Hoofdstuk 2 – Historie belastingplicht overheidsbedrijven

2.1 Inleiding

De vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven kent een lange historie. In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de overwegingen die in der loop der jaren de revue zijn gepasseerd of overheidsondernemingen al dan niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zouden moeten zijn.

2.2 Verloop belastingplicht overheidsbedrijven

De belastingplicht van overheidsbedrijven heeft zich in de afgelopen eeuw ontwikkeld waarbij verschillende fasen te onderscheiden zijn. Zo gold er tot 1942 dat overheidsbedrijven niet aan belasting naar de winst werden onderworpen¹⁸. Aan de niet-onderworpenheid van overheidsbedrijven is onder de Duitse bezetting een einde gemaakt. Van daadwerkelijke heffing van overheidsbedrijven is uiteindelijk weinig tot niets terechtgekomen. Geen belasting is geheven, met uitzondering van Staatsmijnen, van directe overheidsbedrijven. Van indirecte overheidsbedrijven is sinds 1945 geen belasting meer geheven.

Een nieuwe fase brak aan met de Wet belastingheffing van overheidsbedrijven van 28 juni 1956. De regering maakte in de memorie van toelichting een afweging tussen opvattingen over de vraag of overheidsbedrijven al dan niet belastingplichtig dienen te zijn¹⁹. In de memorie van toelichting werd een onderscheid gemaakt tussen overheidsbedrijven die concurreren met gelijksoortige private ondernemingen en overheidsbedrijven die ten opzichte van het particuliere bedrijfsleven meer een monopolistische positie innemen.

Met betrekking tot de concurrerende overheidsbedrijven werd opgemerkt dat belastingheffing van particuliere bedrijven en een gelijktijdige vrijstelling van overheidsbedrijven leidt tot een voorsprong voor overheidsbedrijven, waardoor het evenwicht in concurrentieverhoudingen verstoord kan worden. Er ontstaat een voordeel voor een overheidsbedrijf doordat het overheidsbedrijf de mogelijkheid krijgt om de verkoopprijs van het product te verlagen tot op het niveau welke een particulier bedrijf niet kan volgen. Dit leidt tot een bredere winststrook voor overheidsondernemingen en tegelijkertijd tot een lagere winst en kleinere liquiditeit van particuliere ondernemingen. Resumerend is de uitkomst dat concurrerende

¹⁸ Kamerstukken 1954/55, 3816, p. 3, MvT

¹⁹ Kamerstukken II 1954/55, 3816, p. 4–5, MvT

overheidsbedrijven, op grond van gelijkheid met particuliere ondernemingen, in de heffing dienen te worden betrokken.

Met betrekking tot overheidsbedrijven die een meer monopolistische positie innemen werd een andere afweging gemaakt. Anders dan bij concurrerende overheidsbedrijven zijn bij overheidsbedrijven met een meer monopolistische positie, concurrentieverhoudingen niet of nauwelijks in het geding. Daarnaast werd bevonden dat bij overheidsbedrijven met een meer monopolistische positie het rechtstreeks dienen van het gemeenschapsbelang meer op de voorgrond staat dan bij concurrerende overheidsbedrijven.

Als argument tegen een belastingvrijstelling voor overheidsmonopoliebedrijven wordt aangevoerd dat de gunstigere liquiditeitspositie zou kunnen leiden tot een minder juiste investeringspolitiek. Aan dit laatste argument is verder geen aandacht geschonken.

Aan het einde van de 20^{ste} eeuw brak er wederom een nieuwe fase aan. De overtuiging groeide dat de regeling van de subjectieve belastingplicht van overheidsbedrijven toe was aan vernieuwing. In een bijlage bij de Rijksbegroting 1995 werd het onderwerp ‘Herziening artikel 2, lid 7 Vennootschapsbelasting’ opgenomen²⁰. Vervolgens in de Rijksbegrotingen van 1997 en 1998 verscheen het onderwerp weer in een bijlage waarbij het deze keer aangeduid werd met de titel ‘Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven’²¹. Op 12 mei 1999 heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën een contourenschets inzake de verruiming van vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven aan de Tweede Kamer gezonden²². Hierbij is een concept wetswijziging toegevoegd. De concept wetswijziging hield in grote lijnen in dat directe overheidsbedrijven belastingplichtig worden indien zij in concurrentie treden met private ondernemingen²³. Indirecte overheidsondernemingen zullen volgens het concept belastingplichtig worden, tenzij ze onder een (nog te definiëren) vrijstelling vallen. Via de contourenschets wilde de regering de reacties uit de maatschappij peilen om zodoende meer inzicht te krijgen in de gevolgen van een vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven. De contourenschets leverde veel vragen en kritiek op. De kritiek betrof vooral de administratieve lastendruk, de waarderingsproblematiek in samenhang met de openingsbalans en de gevolgen voor de financiën. Door deze kritiek en de moeizame discussie rondom het Wetsvoorstel ‘markt en overheid’ is niet verder gegaan met de Contourenschets. In plaats van de Contourenschets is

²⁰ Kamerstukken II 1994/95, nr. 23 900 hoofdstuk IXB

²¹ Kamerstukken II 1996/97, nr. 25 000 hoofdstuk IXB en Kamerstukken II 1996/97, nr. 25 600 hoofdstuk IXB

²² Brief van 12 mei 1999, nr. AFP99/190M

²³ V-N 1999/25.14, p. 2250

in de jaren daarna de belastingplicht voor overheidsondernemingen geleidelijk uitgebreid. Dit vond plaats door middel van een ‘case by case’ benadering. Daarnaast zijn een beperkt aantal concurrerende indirecte overheidsbedrijven vennootschapsbelastingplichtig gemaakt, zoals Energiebedrijven, NOB Holding NV, NV Luchthaven Schiphol en NV KLIQ.

Vanaf 2003 is vanuit de Staten-Generaal meerdere malen aandacht gevraagd voor de problematiek van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Zo werd er in het Belastingplan 2004 eveneens aandacht geschonken aan de vernieuwing van de belastingplicht van overheidsbedrijven²⁴. Bij de behandeling van het Belastingplan 2005 werd door de regering de samenhang met de Mededingingswet benadrukt en werd als voorlopige lijn een beoordeling per geval geopperd. Door de behandeling van het Belastingplan 2005 heeft in oktober 2005 de toenmalige Staatssecretaris van Financiën een brief aan de Tweede Kamer gezonden waarbij de Staatssecretaris specifiek inging op de positie van aan universiteiten gelieerde vennootschappen.

Bij de behandeling van het Belastingplan 2006 werd het onderwerp dit maal aangesneden door de Eerste Kamer. Er werd een motie ingediend door het lid Essers, welke inhield dat de regering opgeroepen werd om vóór 1 juli 2006 een notitie te maken over een gestructureerde en geïntegreerde benadering van de problematiek²⁵. De staatssecretaris stemde ermee in met een notitie te zullen komen. De motie werd echter ingetrokken doordat de problematiek over het onderwerp behandeld zou worden in een komend wetsvoorstel met gedragsregels voor ‘markt en overheid’.

De Minister van Financiën zette het onderwerp bij een brief van 24 oktober 2006 in de ijskast. Hiermee nam de Eerste Kamer geen genoegen en vroeg aan de staatssecretaris om een notitie vóór Prinsjesdag 2007. De staatssecretaris stemde in zijn brief van 23 mei 2007 toe in een notitie²⁶.

²⁴ Kamerstukken II 2003/04, 29210, nr. 22

²⁵ Kamerstukken I 2005/06, 30 306, D

²⁶ Kamerstukken I 2006/07, 30804, F.

2.3 Notitie 25 september 2007

De Staatssecretaris van Financiën heeft op 27 september 2007 aan de Eerste en de Tweede Kamer de notitie ‘Belastingheffing overheidsbedrijven’ aangeboden²⁷. In de notitie worden mogelijke varianten genoemd om de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven te moderniseren. De notitie betreft de volgende 4 varianten:

- De vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven wordt opgeheven (indirecte ondernemingsvariant)
- Indien er sprake is van een onderneming geldt er belastingplicht (ondernemingsvariant)
- Indien een overheidsbedrijf belastingplichtige ondernemingen verdringt geldt er een belastingplicht (verdringingsvariant)
- De lijst met belaste activiteiten uitbreiden (opsommingsvariant)

2.3.1 De indirecte ondernemingsvariant

De indirecte ondernemingsvariant houdt in dat de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven zou komen te vervallen. Het idee achter deze variant is, dat indien de overheid activiteiten laat verrichten door afzonderlijke privaatrechtelijke rechtspersonen, deze activiteiten bij lange na niet altijd overheidstaken in eigenlijke zin zullen zijn. Dit is vaker het geval bij activiteiten die ondergebracht zijn in een BV, NV, coöperatie en dergelijke. Dit komt doordat deze rechtsvormen naar hun aard gericht zijn op het uitoefenen van een op winst gerichte onderneming. Minder vaak komt dit voor bij activiteiten die ondergebracht zijn in een vereniging of stichting, welke niet noodzakelijkerwijs het winststrevingsdoel hebben.

De indirecte ondernemingsvariant heeft tot doel dat het voor een privaatrechtelijke onderneming niet langer uitmaakt of deze in handen is van de overheid of van een particuliere partij. NV's en BV's worden, ongeacht door welke partij zij in handen zijn, integraal belastingplichtig. Dit geldt niet indien de activiteiten een algemeen maatschappelijk of sociaal belang behartigen en er zodoende een vrijstelling voor is opgenomen. Verenigingen en stichtingen worden ongeacht door welke partij zij in handen zijn, belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Er is in deze sprake van het drijven van onderneming, *indien met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid deelgenomen wordt aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen.*

De indirecte ondernemingsvariant kan er voor zorgen dat de meest duidelijke vorm van

²⁷ Kamerstukken II 2007/08, nr. 31 213, nr. 1

mogelijke oneerlijke concurrentie, namelijk die tussen de indirecte overheidsbedrijf en de marktsector, op wordt gelost. Of dit ook werkelijk opgelost wordt hangt af van hoe de vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang eruit zien. Deze variant zorgt echter in ieder geval nog niet voor een volledig gelijk speelveld, doordat bij deze variant de directe overheidsbedrijven vrijgesteld blijven, terwijl deze ook concurrerende markgerichte activiteiten kunnen uitoefenen. Tevens kan de overheid de belastingplicht voor indirecte overheidsondernemingen ontlopen door de activiteiten niet langer indirect maar direct door de overheid te laten verrichten.

2.3.2 De Ondernemingsvariant

Met de ondernemingsvariant vervalt de vrijstelling niet alleen voor indirecte overheidsondernemingen maar ook voor directe overheidsondernemingen.

Overheidsbedrijven zullen belast worden volgens de algemene geldende regels, waar gekeken wordt naar de rechtsvorm waarin ondernemingen gedreven worden.

Indirecte overheidsbedrijven worden op dezelfde manier belast als bij de indirecte ondernemingsvariant. NV's en BV's worden integraal belastingplichtig en verenigingen en stichtingen worden belast voor zover zij een onderneming drijven.

Directe overheidsbedrijven daarentegen worden belast voor zover zij een onderneming drijven. Tevens worden zij belast indien zij (mogelijk) in concurrentie treden (de concurrentietoets)²⁸.

Bij de ondernemingsvariant dient, net als bij de indirecte ondernemingsvariant, goed naar de vrijstellingen gekeken te worden. Doordat de vrijstelling bij de ondernemingsvariant ook uit de publieke taken van de directe overheidsbedrijven moeten bestaan, zullen de vrijstellingen meer uitgebreid moeten worden dan het geval zal zijn bij de indirecte ondernemingsvariant.

Een groot voordeel van de ondernemingsvariant is dat de ondernemingsvariant een volledig gelijk speelveld kan creëren. Dit komt doordat zowel directe als indirecte overheidsondernemingen in de heffing worden betrokken en zij bovendien de algemene regels voor de belastingplicht volgen. Of er daadwerkelijk een gelijk speelveld wordt gecreëerd, hangt ook bij deze variant af van hoe de vrijstellingen van algemeen maatschappelijk of

²⁸ Art. 4, onderdeel a van de conceptwettekst

sociaal belang eruit gaan zien. Door immers verschillende toetsingscriteria te hanteren voor directe en indirecte overheidsondernemingen is geen sprake van rechtsvormneutraliteit.

2.3.3 De verdringingsvariant

Bij de verdringingsvariant worden directe en indirecte overheidsbedrijven belastingplichtig indien zij in concurrentie treden met belaste ondernemers of ondernemingen. Hierbij hoeft geen sprake te zijn van een winststreven of van deelname aan het economisch verkeer. Het in concurrentie treden kan in zeer ruime zin al aan de orde zijn. Als een overheidsbedrijf goederen of diensten levert die ook door private ondernemingen zouden kunnen worden aangeboden kan er al sprake zijn van verdringing.

De verdringingsvariant kan voor indirecte overheidsbedrijven gunstiger uitpakken dan de ondernemingsvariant. Dit is het geval indien een overheids-BV of NV niet in concurrentie treedt. In dit geval is de overheids-BV of NV wel belastingplichtig onder de ondernemingsvariant, maar niet belastingplichtig onder de verdringingsvariant.

Voor directe overheidsbedrijven zou de verdringingsvariant juist ongunstiger kunnen uitvallen dan de ondernemingsvariant. Bij de verdringingsvariant kan het zijn dat sommige in-huis-diensten van overheidsbedrijven belastingplichtig worden doordat zij in concurrentie treden met particuliere ondernemingen. Om ongewenste effecten te voorkomen, zullen ook bij deze variant de vrijstellingen uitgebreid moeten worden. Te denken valt dan aan een vrijstelling voor interne activiteiten.

Bij deze variant is het mogelijk om een gelijk speelveld te creëren, echter kan er discussie ontstaan of het gebied waarover een gelijk speelveld ontstaat niet te ruim is. Eveneens geldt bij deze variant dat het afhangt van de invulling van de vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang, of er daadwerkelijk een gelijk speelveld gecreëerd wordt. Een groot voordeel van het concurrentie criterium is de rechtsvormneutraliteit. Directe en indirecte overheidsondernemingen worden immers aan dezelfde toets onderworpen. Stevens, Kluft en Reimert zijn dan ook van mening dat zowel voor de directe als de indirecte overheidsonderneming het concurrentie criterium als uitgangspunt moet worden genomen²⁹.

²⁹ S.A. Stevens, J. Kluft, M.A.H. Reimert, De belastingplicht van overheidsbedrijven. Langzaam op weg naar een onafwendbaar nieuw tijdperk WFR 2012/988, par. 7.3.1

Ook Heithuis is voorstander van het concurrentie criterium³⁰. Volgens Heithuis maakt dit systeem het transparanter en doorzichtiger. Ook is Heithuis van mening dat een materiële overheidsonderneming niet belast zou moeten worden als deze niet in concurrentie treedt met derden, zoals wel gebeurt onder de ondernemingsvariant. Tot slot noemt ook Heithuis de rechtsvormneutraliteit als groot voordeel van de verdringingsvariant.

2.3.4 De Opsommingsvariant

Ten tijde van de regeling waren de volgende activiteiten belaste activiteiten: landbouw, mijnbouw, handel, nijverheid, vervoer en bouwkas. In de opsommingsvariant zou dit uitgebreid kunnen worden met andere categorieën overheidsbedrijven welke in concurrentie treden met private ondernemingen. Hierdoor zal de huidige systematiek gehandhaafd worden. Niet van belang is of het overheidsbedrijf winst maakt dan wel deelneemt aan het economisch verkeer. Onder de opsommingsvariant kan een onderscheid worden gemaakt in een gedetailleerde opsomming van bedrijfsactiviteiten (specifieke opsommingsvariant) of juist een veelomvattend begrip (algemene opsommingsvariant).

2.3.4.a. De Specifieke Opsommingsvariant

De specifieke opsommingsvariant komt neer op voortzetting van de toen huidige ‘case-by-case’ benadering. Dit zal echter niet gemakkelijk zijn. Er ontbreekt namelijk een gedetailleerd overzicht van het totaal aan overheidsactiviteiten, hierdoor kan het zijn dat bij deze variant de opsomming geleidelijk wordt aangevuld. Tevens kan er een discussie ontstaan over de vraag of een bepaalde taak wel of niet tot een publieke taak van de overheid behoort. Daarnaast is een specifieke uitbreiding weer snel achterhaald.

Een gelijk speelveld zal met deze variant niet gemakkelijk worden bereikt. Dit komt door het ontbreken van een gedetailleerd overzicht van het totaal aan overheidsactiviteiten.

2.3.4.b. De Algemene opsommingsvariant

Bij een uitbreiding met de algemene opsommingsvariant wordt een gehele sector belastingplichtig gemaakt. Te denken valt aan alle dienstverleningsbedrijven. Deze variant komt zeer dicht bij een algehele belastingplicht voor overheidsbedrijven. Dit heeft als gevaar dat publieke taken ook belast worden. Dit komt met name doordat de overheid diverse taken verricht en een belaste taak een onderdeel kan vormen van een publieke taak of van een

³⁰ E.W.J. Heithuis, Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen, WFR 2014/746, par. 3

activiteit welke niet tot concurrentie leidt met private ondernemingen. Om ongewenste effecten tegen te gaan dienen ook bij deze variant de vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang te worden uitgebreid.

Echter voor het creëren van een gelijk speelveld wordt het probleem verlegd van de afbakening van belastingplichtige activiteiten van de overheid naar de afbakening van de publieke activiteiten van de overheid. Naar mijn mening kan de wetgeving in dit geval complex worden. Er dient namelijk eerst een lijst te komen met opgesomde sectoren welke onder de vennootschapsbelastingplicht vallen. Vervolgens dient er op de opgesomde lijst belaste sectoren vrijstellingen gemaakt worden.

2.4 Uitwerking Ondernemingsvariant

Naar aanleiding van de notitie van 25 september 2007 heeft de Tweede Kamer zijn voorkeur aangegeven voor de ondernemingsvariant. Hierdoor is een onderzoek gestart naar de ondernemingsvariant. De staatssecretaris heeft in een brief van 9 juli 2009 aan de Tweede Kamer het eerste resultaat van dit onderzoek neergelegd³¹. De brief bevat slechts een korte tussenrapportage, doordat het achterhalen van relevante gegevens veel tijd in beslag neemt. De staatssecretaris brengt in een brief van 12 januari 2010 de Tweede Kamer wederom op de hoogte van vertraging in het onderzoek³².

In een brief van 11 mei 2012 aan de Tweede Kamer werd het resultaat van het onderzoek bekend³³. De staatssecretaris is van mening dat de ondernemingsvariant vanuit de systematiek van de wet de meest logische keuze is. Echter brengt de ondernemingsvariant een aantal praktische problemen met zich mee. Ten eerste leidt de ondernemingsvariant tot substantiële additionele administratieve lasten voor overheidslichamen. Dit geldt vooral bij de directe overheidsbedrijven. Zij dienen een openingsbalans op te maken en een afgescheiden boekhouding te maken. Naast de verzwarende administratieve lasten, bestaat ook het gevaar dat semi-publieke taken in de belastingheffing betrokken worden. Dit kan een prijsverhogend effect tot gevolg hebben.

Door deze effecten is de staatssecretaris op zoek gegaan naar een alternatief voor de ondernemingsvariant, waarbij de indirecte ondernemingsvariant is voorgesteld. In de notitie van 25 september 2007 is echter aangegeven dat de indirecte ondernemingsvariant tot nadeel heeft dat activiteiten die oorspronkelijk door een indirect overheidsbedrijf werden uitgevoerd,

³¹ Brief van 9 juli 2009, nr. DB2009/300M, V-N 2009/33.18

³² Brief van 12 januari 2010, nr. DB2009/573U, V-N 2010/4.17

³³ Brief van 11 mei 2012, nr. DB/2012/205M, Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7, V-N 2012/32.4

ondergebracht kunnen worden in een direct overheidsbedrijf. Zodoende kan de belastingplicht ontgaan worden. Om dit te voorkomen zal de staatssecretaris in overleg gaan met lagere overheden om te bezien welke activiteiten zijn ondergebracht in privaatrechtelijke lichamen en welke activiteiten zich hiervoor zouden kunnen lenen.

Over het voorstel van de indirecte ondernemingsvariant heeft een schriftelijk overleg plaatsgevonden tussen de Tweede Kamer en de staatssecretaris³⁴. Op 17 april 2013 heeft een algemeen overleg³⁵ plaatsgevonden en naar aanleiding daarvan heeft op 25 april 2013 de Tweede Kamer gedebatteerd over de belastingplicht van overheidsbedrijven³⁶. Twee maanden later op 25 juni 2013 heeft er wederom een algemeen overleg plaatsgevonden³⁷. In 2014 blijkt dat de Tweede Kamer weer een voorkeur heeft voor de ondernemingsvariant.

2.5 Nadere Analyse

De ondernemingsvariant is naar mijn mening vanuit de gedachtegang van een gelijk speelveld en de systematiek van de vennootschapsbelasting – in het kort het belasten van ondernemingswinsten – de meest logische optie. Onder de ondernemingsvariant worden overheidsondernemingen in de vennootschapsbelasting hetzelfde behandeld als particuliere bedrijven. Enkel de rechtsvormneutraliteit tussen indirecte en directe overheidsondernemingen komt in het geding, doordat niet dezelfde toets wordt gebruikt voor directe en indirecte overheidsondernemingen. Naar mijn mening echter zou deze discrepantie opgelost kunnen worden met vrijstellingen.

Bovendien ben ik van mening dat de overige drie varianten minder geschikt zijn. Zo ben ik van mening dat de verdringingsvariant te ver gaat. Ik ben het met Jonker en Hoffer³⁸ eens dat de verdringingsvariant het meest vergaand is. Jonker en Hoffer noemen als voorbeeld dat immers al sprake zou zijn van verdringing indien een bezoeker tegen betaling een kopie van zijn paspoort wil laten maken bij het gemeentehuis. Per slot van rekening moet men bij de supermarkt er ook voor betalen. Daarenboven is er al sprake van verdringing indien de overheid een activiteit verricht welke ook door een private onderneming verricht *zou kunnen worden*. Naar mijn mening gaat het te ver om te spreken van verdringing als een activiteit verricht *zou kunnen worden* door een private partij, op dit moment immers voert een private

³⁴ Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr.9 en Brief van 6 maart 2013, nr. DB/2013/80U, V-N 2013/25.12

³⁵ Kamerstukken II 2012/13 31213, nr.2

³⁶ Handelingen II 2012/13, nr. 80, item 8

³⁷ Kamerstukken II, 2012/13, 31213, nr. 21

³⁸ G.J. de Jong en M.H.N. Hoffer, Overheidsbedrijven gelijk belast?, WFR 2011/427

partij die activiteiten niet uit, waardoor er in mijn ogen op dit moment geen sprake is van concurrentie en/of verdringing. Tot slot ben ik van mening dat het concurrentie criterium te vaag is om als maatstaf voor belastingplicht te gelden, mede omdat er bij overheidsondernemingen vaak een kleine scheidslijn bestaat tussen wel of niet in concurrentie treden.

Tevens ben ik van mening dat bij de opsommingsvariant de wetgever slechts blijft reageren op incidenten, waardoor het stelsel niet fundamenteel wijzigt.

Ten slotte ben ik van mening dat de indirecte ondernemingsvariant wellicht een gelijk speelveld creëert voor indirecte overheidsondernemingen, maar dat bij lange na niet een volledig gelijk speelveld wordt gecreëerd doordat immers de vrijstelling voor directe overheidsondernemingen blijft bestaan. De commentator van Vakstudie Nieuws is daarnaast van mening dat inbreuk wordt gemaakt op de rechtsvormneutraliteit³⁹. Daarbij komt dat, reeds genoemd in paragraaf 2.2.1, de overheid de belastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven kan ontlopen, door de activiteiten niet langer indirect maar direct te laten verrichten.

2.6 Conclusie

De vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen kent een lange historie. In 2007 zijn vier varianten geopperd om de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven te moderniseren, te weten de indirecte ondernemingsvariant, de ondernemingsvariant, de verdringsvariant en de opsommingvariant. Uiteindelijk is voor de ondernemingsvariant gekozen waarbij indirecte overheidsondernemingen in de vorm van NV's en BV's integraal belastingplichtig worden. Ook directe overheidsondernemingen in de vorm van stichtingen en verenigingen worden vennootschapsbelastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven óf indien zij (mogelijk) in concurrentie treden.

³⁹ V-N 2012/23.4.

Hoofdstuk 3 – Wettelijk Kader en regelgeving voor en na 2016

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het wettelijk kader geschetst welke ziet op de belastingheffing van overheidsbedrijven. Tevens wordt in dit hoofdstuk de regelgeving omtrent de belastingheffing van overheidsbedrijven besproken welke gold tot 1-1-2016 en de wetgeving welke geldt na 1-1-2016.

3.2 Begrip publiekrechtelijke rechtspersoon

Onder publiekrechtelijke rechtspersonen kan worden verstaan een overheidsinstelling welke in het privaatrecht fungeert als een zelfstandig subject en waarvan door publiekrechtelijke regels de organisatorische inrichting wordt bepaald. In de eerste plaats is zodoende onder het privaatrecht een publiekrechtelijke rechtspersoon een zelfstandig rechtssubject. Het ‘publiekrechtelijk’-deel geeft enkel aan dat de inrichting van de organisatie waaraan rechtspersoonlijkheid is toegewezen, wordt beheerst door regels van het publiekrecht⁴⁰. Als publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen ingevolge artikel 2:1 Burgelijk Wetboek worden genoemd; de Staat, provincies, waterschappen, en gemeenten.

3.3 Wetgeving tot 1-1-2016

In deze paragraaf wordt de wetgeving van directe en indirecte overheidsbedrijven besproken welke gold tot 1-1- 2016. Tot 1-1-2016 werd slechts in uitzonderingsgevallen vennootschapsbelasting geheven van overheidsondernemingen. Publiekrechtelijke rechtspersonen waren derhalve ‘vrijgesteld van vennootschapsbelasting, tenzij..’ .

3.3.1. Directe overheidsbedrijven

Bedrijven welke direct door publiekrechtelijke rechtspersonen worden uitgeoefend, worden aangeduid als directe overheidsbedrijven. Een directe overheidsonderneming was belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien middels artikel 2, lid 1, onderdeel g, juncto lid 3 wet Vpb werd voldaan aan de volgende twee cumulatieve eisen:

1. De onderneming moet eigendom zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon; en

⁴⁰ J.A.F. Peters, Publiekrechtelijke rechtspersonen, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1997, p. 1-2

2. Het bedrijf moet genoemd zijn onder de in artikel 2, lid 3 opgenomen limitatieve opsomming.

Voor vereiste 2 was in artikel 2, lid 3 de volgende limitatieve opsomming opgenomen:

“Als ondernemingen als bedoeld zijn in het eerste lid, onderdeel g, worden aangemerkt:

1°. landbouwbedrijven;

2°. nijverheidsbedrijven met uitzondering van die welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;

3°. mijnbouwbedrijven;

4°. handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben;

5°. vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;

6°. bouwkassen.

Onder nijverheidsbedrijven worden mede begrepen bedrijven die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren alsmede bedrijven die netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte.”

Uit dit wettelijke systeem volgt dat er in beginsel voor directe overheidsbedrijven geen vennootschapsbelastingplicht bestond, tenzij de door het overheidsbedrijf verrichte activiteiten in bovenstaande wettelijke opsomming staat.

Indien een publiekrechtelijke rechtspersoon meerdere ondernemingen exploiteert, zijn de verschillende ondernemingen zelfstandig belastingplichtig. Dit heeft als gevolg dat de overdracht van activa en passiva naar andere ondernemingen van de publiekrechtelijke rechtspersoon kan leiden tot een realisatie van stille reserves. Tevens is verliesverrekening tussen de verschillende zelfstandige ondernemingen niet mogelijk.

3.3.2 Indirecte overheidsbedrijven

Naast dat de overheid taken direct uitvoert, kan de overheid taken ook indirect (laten) uitvoeren. De overheid maakt dan gebruik van een privaatrechtelijke rechtspersoon. Het gaat daarbij vaak om een B.V. of N.V. waarvan de publiekrechtelijke rechtspersoon direct of indirect *alle* aandelen houdt. Ook kan gebruik worden gemaakt van een vereniging of

stichting waarbij de publiekrechtelijke rechtspersoon de bestuurders van de vereniging of stichting benoemd en ontslaat⁴¹.

In het geval dat een publiekrechtelijke rechtspersoon er voor heeft gekozen om haar onderneming onder te brengen in een privaatrechtelijke rechtspersoon (bijvoorbeeld een N.V. of B.V.) dan zou die rechtspersoon in beginsel onbeperkt belastingplichtig zijn op basis van artikel 2, lid 1 onderdeel a wet Vpb. De belastingplicht van indirecte overheidsondernemingen werd echter ingeperkt op basis van artikel 2, lid 7 wet Vpb, indien werd voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. *Uitsluitend* publiekrechtelijke rechtspersonen zijn middellijk of onmiddellijk aandeelhouders, leden of deelnemers.
2. De bestuurders kunnen *enkel* door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen ontslagen en benoemd worden en bij liquidatie komt een overschot toe aan de publiekrechtelijke rechtspersoon.

Indien werd voldaan aan de bovenstaande voorwaarden, was een indirecte overheidsonderneming slechts belastingplichtig als werd voldaan aan de onderstaande voorwaarden:

1. Indien een onderneming wordt uitgeoefend zoals was omschreven als in artikel 2, lid 3 wet Vpb; of
2. Als het lichaam wordt genoemd onder de in artikel 2, lid 7, onderdelen a tot en met r wet Vpb genoemde lichamen.

De volgende lichamen vielen onder de tweede categorie genoemde lichamen, welke dus per definitie belastingplichtig waren;

- a. *het Nederlands Meetinstituut NV;*
- b. *de N.V. Nederlands Inkoopcentrum (NIC);*
- c. *de Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij;*
- d. *De Koninklijke Nederlandse Munt N.V.;*
- e. *lichamen waarin een rechtspersoon, aan wie een distributiebedrijf toebehoort in de zin van de [Wet energiedistributie](#), een belang heeft, alsmede lichamen die met een zodanige rechtspersoon in een groep zijn verbonden in de zin van [artikel 24b van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#), welke lichamen activiteiten verrichten die*

⁴¹ Artikel, 2 lid 7 wet Vpb

eerstgenoemde rechtspersoon ingevolge [artikel 12, eerste lid, van de Wet energiedistributie](#) niet zelf mag verrichten, tenzij die lichamen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;

f. lichamen die een bedrijf uitoefenen als bedoeld in het derde lid, tweede volzin, met uitzondering van lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;

g. NOB Holding N.V.;

h. de N.V. Luchthaven Schiphol;

i. de N.V. KLIQ;

j. de N.V. Bank Nederlandse Gemeenten;

k. de Nederlandse Waterschapsbank N.V.;

l. Fortis Bank (Nederland) N.V.;

m. ASR Nederland N.V.;

n. ABN AMRO Group N.V.;

o. de Nederlandse Investeringsbank voor Ontwikkelingslanden N.V.;

p. Ultra Centrifuge Nederland N.V.;

q. SNS REAAL N.V.;

r. Propertize B.V.;

alsmede de lichamen waarin deze rechtspersonen een belang hebben en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan, met uitzondering van lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren.

De subjectieve belastingplicht van de indirecte overheidsbedrijven begint en eindigt indien zij (concurrerende) activiteiten verricht en staakt. De belastingplicht kan ook op een andere manier wijzigen. Indien een publiekrechtelijke rechtspersoon niet langer *alle* aandelen van een B.V. of N.V. bezit, eindigt de vrijstelling. Hetzelfde geldt bij een wijziging in de statutaire regeling van de bestuursbenoeming bij een vereniging of stichting.

Indien alle aandelen worden gehouden door een publiekrechtelijke rechtspersoon en aan de overige voorwaarden is voldaan, is het indirect overheidsbedrijf vrijgesteld van vennootschapsbelasting. De vrijstelling echter, hoeft niet in alle gevallen positief te zijn. In het geval dat een vrijgestelde overheidsonderneming een belaste onderneming overneemt, dient de overgenomen (belaste) onderneming af te rekenen over alle open en stille reserves⁴². De reserves kunnen aldus niet worden overgenomen, omdat zij anders verloren zouden gaan.

⁴² Artikel 3.61 wet IB 2001, juncto artikel 15d wet Vpb

Dit heeft als gevolg dat een vrijgestelde overheidsonderneming in vergelijking met een niet vrijgesteld bedrijf benadeeld wordt in het geval een niet-vrijgestelde onderneming wordt overgenomen. De vrijstelling van het overheidsbedrijf, en zo ook de eindafrekening van het overgenomen belaste bedrijf, kan echter zeer eenvoudig worden voorkomen door als publiekrechtelijke overheidsonderneming niet alle aandelen te houden⁴³.

3.4 Wetgeving vanaf 1-1-2016

In deze paragraaf zal de wetgeving met betrekking tot de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven vanaf 1-1-2016 worden uiteengezet. Waar het uitgangspunt bij de wetgeving tot 1-1-2016 was *'vrijgesteld, tenzij..'*, is het uitgangspunt van de wetgeving na 1-1-2016 *'belast, tenzij..'* Niet langer is het belasten van overheidsondernemingen de uitzondering, maar is het belasten van overheidsondernemingen de regel.

3.4.1 Directe overheidsbedrijven

De belastingplicht voor directe overheidsondernemingen is opgenomen in artikel 2, lid 1 onderdeel g wet Vpb; *'publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, die niet al op grond van de onderdelen a, b, c, d en e belastingplichtig zijn, voor zover zij een onderneming drijven'*. Voor de vraag of een directe overheidsonderneming belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting staat de vraag centraal of met de gebezigde activiteiten een materiële onderneming wordt gedreven. Een onderneming is: *'De organisatie die erop is gericht met behulp van arbeid en veelal van kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijk productieproces met het oogmerk om winst te behalen'*⁴⁴. Als het oogmerk om winst te behalen ontbreekt, dan kan er alsnog sprake zijn van een materiele onderneming als aan het concurrentie criterium is voldaan van artikel 4 wet Vpb. Bij het concurrentie criterium wordt getoetst of de verrichte activiteiten (kunnen) concurreren met activiteiten welke door private partijen worden uitgeoefend.

Indien blijkt dat sprake is van een onderneming, is de onderneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig en niet de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf.

Het systeem van de vennootschapsbelastingplicht van directe overheidsondernemingen lijkt erg op het systeem welke al langere tijd wordt gehanteerd voor stichtingen en verenigingen.

⁴³ S.A. Stevens, 'De subjectieve belastingplicht van overheidslichamen en -bedrijven', *WFR* 1999/79, p. 80 en HR 19 februari 1992, nr. 27 794, BNB 1992/151

⁴⁴ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Aantekening 5.1 Begrip 'onderneming' onder Wet IB 2001 bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.2

Deze vergelijking is gemaakt doordat overheidsbedrijven net als stichtingen en verenigingen doorgaans zonder winstoogmerk activiteiten verrichten. Stichtingen en verenigingen hoeven, indien zij een onderneming drijven, slechts één aangifte in te dienen. Voor de verschillende ondernemingen van één publiekrechtelijke rechtspersoon geldt een gezamenlijke belastingplicht. Voor ondernemingen van de Staat geldt dat deze wel individueel belastingplichtig zijn. Een uitzondering wordt hierop gemaakt voor ondernemingen van de Staat die behoren tot hetzelfde ministerie.

Directe overheidsbedrijven zijn indien zij een materiele onderneming drijven in beginsel belastingplichtig. Hierop kan een uitzondering gemaakt worden door middel van een vrijstelling. In paragraaf 3.4.3 wordt nader in gegaan op deze vrijstellingen.

3.4.2 Indirecte overheidsbedrijven

Artikel 2, lid 7 welke tot 1-1-2016 gold, is per 1-1-2016 komen te vervallen. Dit betekent dat in beginsel door de werking van artikel 2, lid 1, onderdeel a wet Vpb alle overheidsondernemingen die gedreven worden door middel van een privaatrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig worden. Betreft de privaatrechtelijke rechtspersoon een N.V. of B.V dan wordt geacht dat zij een onderneming drijft met haar gehele vermogen. In dit geval wordt de indirecte overheidsonderneming integraal belastingplichtig voor al haar gedreven activiteiten. Is de privaatrechtelijke rechtspersoon een stichting of vereniging dan wordt wederom aangesloten bij het ondernemingscriterium en het concurrentiecriterium. Indien er sprake is van een onderneming, wordt enkel het ondernemingsvermogen in de vennootschapsbelasting betrokken.

Op de regel dat overheidsbedrijven in beginsel belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, wordt een uitzondering gemaakt in de vorm van vrijstellingen. In de volgende paragraaf zal hier nader op in worden gegaan.

3.4.3 Vrijstellingen

Aan de voor 1-1-2016 reeds bestaande subjectieve⁴⁵ en objectieve⁴⁶ vrijstellingen, zijn een flink aantal nieuwe subjectieve en objectieve vrijstellingen toegevoegd. Publiekrechtelijke en

⁴⁵ Bij een subjectieve vrijstelling is in beginsel sprake van vennootschapsbelastingplicht, maar worden bepaalde lichamen niettemin vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting: zie de artikelen 5, 6 en 6a van de Wet Vpb (oud)

⁴⁶ Bij een objectieve vrijstelling blijft bij het bepalen van het object van heffing (de winst) een gedeelte

privaatrechtelijke overheidsbedrijven hebben de keuze om een objectieve vrijstelling, indien voldaan aan de voorwaarden, toe dan wel niet toe te passen. Bij de subjectieve vrijstellingen is deze keuze er niet. Daarnaast is bij de subjectieve vrijstelling het gehele lichaam vrijgesteld, waar bij de objectieve vrijstelling enkel (een gedeelte van) het resultaat dat wordt behaald met een specifieke activiteit is vrijgesteld.

3.4.3.1 De objectieve vrijstellingen

Met de objectieve vrijstellingen, ook wel de algemene vrijstellingen genoemd, wordt beoogd te bereiken dat het fiscale stelsel materieel zo min mogelijk een beslissende rol zal spelen bij de afweging in welke juridische vorm activiteiten verricht gaan worden⁴⁷.

Als is vastgesteld dat er sprake is van een belaste activiteit, kan het zijn dat één van de objectvrijstellingen van toepassing is op (een gedeelte van) het resultaat dat wordt behaald met de desbetreffende activiteiten.

De volgende vijf objectvrijstellingen zijn van toepassing⁴⁸:

1. de vrijstelling voor interne activiteiten
2. de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen
3. de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden
4. de vrijstelling voor quasi-inbesteding
5. de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten

Tussen de vijf objectvrijstellingen bestaat geen rangorde. Hiernaast kunnen directe evenals indirecte overheidsondernemingen niet alle objectvrijstellingen toepassen. Sommige objectvrijstellingen zijn gereserveerd voor directe dan wel indirecte overheidsondernemingen. Zo is de objectvrijstelling voor interne activiteiten enkel toepasbaar voor directe overheidsbedrijven, waar de objectvrijstelling voor quasi-inbesteding enkel toepasbaar is voor indirecte overheidsbedrijven.

1. De vrijstelling voor interne activiteiten

daarvan buiten aanmerking: zie bijvoorbeeld de artikelen 8c en 8d van de Wet Vpb (oud)

⁴⁷ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 15

⁴⁸ De vijf objectvrijstellingen worden hieronder uiteengezet.

In artikel 8e, lid 1, aanhef en onderdeel 1, sub 1 en 2 wet Vpb is de objectvrijstelling voor interne activiteiten opgenomen. Vrijgesteld van vennootschapsbelasting zijn voordelen die behaald worden met activiteiten welke verricht worden voor:

- de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf (sub 1), of
- een privaatrechtelijk overheidslichaam van deze publiekrechtelijke rechtspersoon

Overheidsondernemingen kunnen alleen aanspraak maken op de vrijstelling voor interne diensten indien (een onderdeel van) een publiekrechtelijke rechtspersoon ook activiteiten aan derden verricht naast de interne activiteiten⁴⁹. De objectvrijstelling voor interne activiteiten is in het leven geroepen om te voorkomen dat voordelen welke aan interne activiteiten worden toegerekend niet belast worden met vennootschapsbelasting, indien en voor zover een andere vrijstelling niet al van toepassing is⁵⁰. Door toepassing van de vrijstelling voor interne activiteiten worden zowel positieve dan wel negatieve resultaten behaald met interne activiteiten vrijgesteld van vennootschapsbelasting⁵¹.

De vrijstelling voor interne activiteiten is van toepassing voor kwalificerende activiteiten⁵², waarbij deze activiteiten verricht moet worden binnen de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf ('eigen kring') en/of voor activiteiten welke worden verricht aan een privaatrechtelijke overheidslichaam welke in zijn geheel (100%) in handen is van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Van het volledig in handen zijn van een publiekrechtelijke overheidslichaam is sprake indien⁵³:

- Uitsluitend de publiekrechtelijke rechtspersoon middellijk of onmiddellijk vennoot, aandeelhouder, lid of deelgerechtigde is, of
- De bestuurders uitsluitend, middellijk of onmiddellijk door die publiekrechtelijke rechtspersonen worden ontslagen en benoemd en het vermogen van het privaatrechtelijke overheidslichaam bij liquidatie in zijn geheel toekomst aan de publiekrechtelijke rechtspersoon.

⁴⁹ Overheidsondernemingen die enkel interne diensten verrichten en daarnaast geen activiteiten verrichten aan derden, zijn per definitie niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting, doordat zij geen materiele onderneming drijven, doordat zij niet deelnemen aan het economisch verkeer.

⁵⁰ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 16

⁵¹ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 16-17.

⁵² Met kwalificerende activiteiten wordt bedoeld activiteiten niet zijnde activiteiten zoals genoemd in artikel 8e lid 7 en artikel 8f lid 3 wet Vpb.

⁵³ Artikel 8e, lid 6 wet Vpb

2. de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen is opgenomen in artikel 8e, eerste lid, onderdeel c wet Vpb overeenkomstig artikel 8f, eerste lid, onderdeel c wet Vpb.

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is er gekomen omdat het kabinet het onwenselijk achtte dat voordelen die behaald worden met activiteiten die door het samenwerkingsverband worden verricht belast worden met vennootschapsbelasting, terwijl deze activiteiten zonder het samenwerkingsverband niet belast of vrijgesteld zouden zijn. Daarnaast is er in het (Europese) aanbestedingsrecht ook een uitzondering gemaakt voor samenwerkingsverbanden tussen overheden⁵⁴.

Activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband tussen privaatrechtelijke overheidslichamen en/of publiekrechtelijke rechtspersonen zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting, mits aan de volgende 3 cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

- De activiteiten worden verricht voor de middellijk of onmiddellijk in het samenwerkingsverband deelnemend privaatrechtelijk overheidslichaam, publiekrechtelijke rechtspersoon of voor de privaatrechtelijke overheidslichaam van het genoemde publiekrechtelijke rechtspersoon.
- De activiteiten die door het samenwerkingsverband worden verricht, zouden niet tot belastingplicht leiden of de voordelen hieruit zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de middellijk of onmiddellijk deelnemende lichamen of rechtspersonen afzonderlijk.
- De kosten van het samenwerkingsverband worden naar evenredigheid verdeeld over de lichamen en rechtspersonen van het samenwerkingsverband aan de hand van de afname van de activiteiten.

Naast deze cumulatieve eisen kan er alleen sprake zijn van een samenwerkingsvrijstelling indien de samenwerking daadwerkelijk reëel is. Van een (verkapte) dienst mag geen sprake zijn. Een overeenkomst van opdracht, zoals een dienstverleningsovereenkomst wordt dan ook niet als een samenwerkingsovereenkomst betiteld.

3. de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden

⁵⁴ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 21

De vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden is opgenomen in artikel 8e, eerste lid, sub b Vpb overeenkomstig artikel 8f, eerste lid, sub b wet Vpb. Deze vrijstelling is van toepassing zodra een publiekrechtelijke rechtspersoon dan wel een privaatrechtelijk overheidslichaam activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Een uitzondering op deze vrijstelling wordt gemaakt indien met de activiteiten in concurrentie wordt getreden met ondernemingen welke gedreven worden door natuurlijke personen dan wel door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a t/m e wet Vpb.

Of sprake is van een publiekrechtelijke bevoegdheid of van een overheidstaak is niet altijd direct helder. Toch is niet gekozen voor een limitatieve lijst met overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Er is sprake van een open norm, welke in de praktijk zal moeten worden ingevuld. Een open norm kan voor de belastingplichtige leiden tot veel rechtsonzekerheid. Een voordeel echter van een open norm, is dat er rekening kan worden gehouden met specifieke omstandigheden. Ook kan de toepassing van de wet meebewegen met de maatschappelijke ontwikkelingen⁵⁵.

Als een taak bij (Grond)wet is opgelegd, is in elk geval sprake van een overheidstaak. Als uitgangspunt kan daarnaast worden genomen dat indien wordt gehandeld ‘als overheid’ in de omzetbelasting, sprake is van een overheidstaak⁵⁶.

Voorbeelden van (duidelijke) overheidstaken zijn de politie, brandweer en de luchtverkeersleiding⁵⁷. Er zijn echter activiteiten welke lastiger te onderscheiden zijn als overheidstaak dan wel als een evident commerciële activiteit. Dit is bijvoorbeeld het geval als een gemeente een bepaalde activiteit tot haar taak rekent omdat de private markt deze activiteit niet verricht en de gemeente het van belang vindt dat deze activiteit wel wordt verricht. Te denken valt aan bijvoorbeeld theaters en musea.

Aan de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden wordt overigens soms niet aan toegekomen, omdat er in dat geval geen sprake zal zijn van een onderneming in fiscaalrechtelijke zin. Indien immers niet aan het economisch verkeer wordt deelgenomen, is er geen sprake van een materiële onderneming, waardoor er derhalve geen

⁵⁵ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 19

⁵⁶ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 18

⁵⁷ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 18

belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is. Een geval waarbij niet deel wordt genomen aan het economisch verkeer is bijvoorbeeld wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon activiteiten verricht zonder vergoeding aan een individuele afnemer. Hierbij kan gedacht worden aan de sfeer van de openbare orde en veiligheid zoals de 112-meldkamer, crisisbeheersing, brandbestrijding of algemene infectieziektebestrijding. Ook kan gedacht worden aan activiteiten op het gebied van bijvoorbeeld milieu zoals het opruimen van zwerfafval, het ophalen van huishoudelijk afval⁵⁸ en openbare reiniging en riolering.

Bij andere activiteiten zoals de afgifte van vergunningen en ontheffingen, het voltrekken van huwelijken, de afgifte van identiteitsbewijzen, het innen van parkeerbelasting voor parkeren op de openbare weg en het innen van marktgelden, is wel sprake van deelname aan het economisch verkeer. Indien naast deelname aan het economisch verkeer met deze activiteiten overschotten worden behaald, kan er sprake van een materiële onderneming. In dat geval is de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden van toepassing, mits in concurrentie wordt getreden met private partijen.

Als voorbeeld van overheidstaken welke mogelijk in concurrentie treden met private ondernemingen kunnen genoemd worden: crematoria, leerlingenvervoer, exploitatie van vastgoed waaronder de exploitatie van sporthallen en zwembaden, re-integratie en het aanbieden van cursussen⁵⁹.

4. de vrijstelling voor quasi-inbesteding

In artikel 8f, lid 1, aanhef en onder a is de objectvrijstelling voor quasi-inbesteding weergegeven. Er is sprake van ‘quasi-inbesteding’ indien een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit niet aan de markt uitbesteedt, maar in plaats daarvan de activiteit nog steeds zelf verricht door gebruik te maken van een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam⁶⁰.

Met de vrijstelling voor quasi-inbesteding wordt neutraliteit nagestreefd. Neutraliteit ten opzichte van de keuze tussen inbesteding (de activiteit intern verrichten) en quasi-inbesteding (de activiteit onderbrengen in een volledig door een publiekrechtelijke rechtspersoon middellijk of onmiddellijk gehouden privaatrechtelijke overheidslichaam)⁶¹.

⁵⁸ Huishoudelijk afval dient niet verward te worden met bedrijfsafval

⁵⁹ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 19

⁶⁰ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 19

⁶¹ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 19

De vrijstelling voor quasi-inbesteding is van toepassing op resultaten (positief dan wel negatief) behaald met activiteiten welke verricht worden door een *privaatrechtelijke overheidslichaam* aan:

- de publiekrechtelijke rechtspersoon die haar volledig (100%) beheerst, zoals bedoeld in artikel 8e lid 6 wet Vpb, of
- een ander privaatrechtelijke overheidslichaam dat volledig (100%) in handen is van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon.

5. de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten

De vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten staat omschreven in artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, sub 3 wet Vpb. Deze vrijstelling geldt voor activiteiten die op basis van een dienstverleningsovereenkomst worden verricht door privaatrechtelijke overheidslichamen of publiekrechtelijke rechtspersonen, indien de activiteiten bij de dienstafnemer zouden worden aangemerkt als een overheidstaak en waarmee niet in concurrentie wordt getreden.

Door deze vrijstelling kunnen zonder heffing van vennootschapsbelasting activiteiten welke onder de overheidstakenvrijstelling vallen onder een dienstverleningsovereenkomst aan een (ander(e)) privaatrechtelijk overheidslichaam of publiekrechtelijke rechtspersoon worden uitbested. Zonder de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten zou anders de aanbieder van de dienst over de activiteiten onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting. Zodoende zorgt deze vrijstelling ervoor dat er zo min mogelijk fiscale overwegingen ten grondslag liggen aan de keuze van de organisatorische vorm.

3.4.3.2 De subjectieve vrijstellingen

Naast de in de vorige paragraaf benoemde objectieve vrijstellingen, zijn er in de wetgeving vanaf 1-1-2016 ook (nieuwe) subjectieve vrijstellingen te vinden. De regeling kent drie subjectieve vrijstellingen, ook wel de specifieke vrijstellingen genoemd. Het gaat om een vrijstelling voor academische ziekenhuizen, voor bekostigd onderzoek en onderwijs en om een vrijstelling voor zeehavenbeheerders. Indien een subjectieve vrijstelling van toepassing is, is het gehele lichaam vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

1. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen staat omschreven in artikel 6b, lid 1, sub a wet Vpb juncto artikel 8g, eerste lid wet Vpb. Academische ziekenhuizen verrichten diverse activiteiten. Tussen deze activiteiten kan een onderscheid gemaakt worden in basiszorg, onderzoek, onderwijs en overige activiteiten⁶². Academische ziekenhuizen welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verrichten als genoemd in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, zijn vrijgesteld voor vennootschapsbelasting. Met uitsluitend of nagenoeg uitsluitend wordt 90% of meer bedoeld.

Indien de subjectvrijstelling voor academische ziekenhuizen van toepassing is, is het lichaam vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. Hiermee wordt een gelijk speelveld gecreëerd in vergelijking met lichamen die uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend zorg verlenen⁶³.

Mocht het zo zijn dat de activiteiten van het lichaam *niet* uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (oftewel voor minder dan 90%) bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis, is van rechtswege de objectvrijstelling voor publieke taken van toepassing voor de voordelen welke worden behaald met de basiszorg, de toppreferente zorg en met onderzoek⁶⁴.

2. De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs

In artikel 6b, eerste lid, sub b wet Vpb juncto artikel 8g, derde lid wet Vpb staat de vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs beschreven. De vrijstelling is van toepassing op lichamen die voor uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ($\geq 90\%$) als activiteit onderwijs of onderzoek verrichten, waarbij het onderwijs en onderzoek hoofdzakelijk ($\geq 70\%$) bekostigd dient te worden uit publieke middelen. Met publieke middelen wordt bedoeld bekostigd uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met genoemde college- of les gelden, uit les gelden als bedoeld in artikel 3 van de Les- en cursusgeldwet of uit bijdragen van ANBI's waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.

⁶² Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 24

⁶³ Deze lichamen vallen onder de zorgvrijstelling, artikel 5, eerste lid, sub c wet Vpb

⁶⁴ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 25

De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs zorgt ervoor dat indien een lichaam bekostigd onderzoek en onderwijs verricht en de activiteiten worden aangemerkt als materiele onderneming, het gehele lichaam niet belast wordt.

Evenals bij de vrijstelling voor academische ziekenhuizen is er sprake van een objectvrijstelling indien *niet* uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend activiteiten worden verricht in het kader van bekostigd onderwijs en onderzoek⁶⁵. Ook indien het lichaam wel uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verricht in het kader van bekostigd onderwijs of onderzoek, maar de activiteiten *niet* voldoen aan het hoofzakelijkheids criterium van bekostiging, dan geldt tevens de object vrijstelling. Enkel de resultaten uit overige activiteiten, zoals onderwijs en onderzoeksactiviteiten die *niet* hoofdzakelijk worden bekostigd door wettelijk collegegeld, publieke middelen of instellingscollegegeld, worden belast met vennootschapsbelasting.

3. De vrijstelling voor zeehavenbeheerders

De derde subjectieve vrijstelling is de vrijstelling voor zeehavenbeheerders welke omschreven staat in artikel 6c wet Vpb. De vrijstelling geldt voor de volgende vijf indirecte overheidsondernemingen en één directe overheidsonderneming: Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., N.V. Port of Den Helder, Havenschap Moerdijk en Zeeland Seaports N.V..

Deze zeehavens zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting omdat Nederland van mening was dat om een gelijk speelveld te creëren op Europees niveau, zeehavens van andere lidstaten ook onder de spreekwoordelijke loep dienen te worden genomen. De Nederlandse zeehavens treden mede in concurrentie met zeehavens in andere Europese lidstaten welke wellicht ook gesteund worden door die lidstaten⁶⁶. Enkel een belastingplicht voor de Nederlandse zeehavens kan dan als oneerlijk gevonden worden. De vrijstelling voor de Nederlandse zeehavens is echter wel een tijdelijke vrijstelling. In het wetsvoorstel staat omschreven dat de vrijstelling zal vervallen zodra een gelijk Europees speelveld voor zeehavens is bereikt.

⁶⁵ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 25

⁶⁶ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 26

Staatssecretaris Wiebes rekent erop dat zeehavens over boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017 niet langer vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting⁶⁷. De vrijstelling zal aldus Wiebes aangemerkt worden als onrechtmatige staatssteun, waardoor de EC Nederland kan dwingen om de vrijstelling op te heffen. Dit kan door het starten van een procedure bij het Hof van Justitie.

Inmiddels heeft de EC op 21 januari 2016 besloten dat de nieuwe vrijstelling van zeehavens onrechtmatige staatssteun is⁶⁸. Aangezien er feitelijk ook een vrijstelling bestond voor de toetreding van Nederland tot de Europese Unie wordt de steun als bestaande steun aangemerkt. De steun hoeft derhalve niet te worden terug betaald. Wel moet Nederland binnen een tijdsbestek van twee maanden de EC verzekeren dat de vrijstelling uiterlijk 1 januari 2017 daadwerkelijk afgeschaft is.

Het feit dat andere lidstaten mogelijk ook steun verlenen aan hun zeehavens is geen excuus om zelf staatssteun te verlenen. Staatssteunonderzoeken richten zich dan ook altijd op individuele lidstaten. Desalniettemin lijkt het erop dat, ondanks een gelijk speelveld nog ver te zoeken is, de vrijstelling voor zeehavens per 1 januari 2017 opgeheven zal zijn⁶⁹.

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de wetgeving met betrekking tot de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven tot 1-1-2016 en vanaf 1-1-2016 besproken. Waar bij de wetgeving tot 1-1-2016 het uitgangspunt was ‘vrijgesteld, tenzij..’, is het uitgangspunt van de wetgeving na 1-1-2016 ‘belast, tenzij..’. Niet langer worden in de regel overheidsondernemingen vrijgesteld, maar worden zij in beginsel belast. Enkel indien een objectieve of subjectieve vrijstelling van toepassing is, blijven de resultaten (van de activiteiten) van het lichaam vrijgesteld.

⁶⁷ Einde tijdelijke vrijstelling vennootschapsbelastingplicht voor Nederlandse zeehavens in zicht, V-N 2015/65.18

⁶⁸ Besluit van de Commissie van 21.1.2016 betreffende steunmaatregel SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland - Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen

⁶⁹ Ook zonder gelijk Europees speelveld einde tijdelijke vrijstelling zeehavens, V-N 2016/5.15

Hoofdstuk 4 – Staatssteun

4.1 Inleiding

De belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven welke gold tot 1-1-2016 wordt door de EC gezien als staatssteun welke onverenigbaar is met de interne markt. In dit hoofdstuk zal onderzocht worden wanneer sprake is van (on)verenigbare staatssteun.

Allereest zal kort ingegaan worden op de algemene beginselen van de Europese Unie omtrent fiscale regelgeving. Vervolgens zal in gegaan worden op de artikelen omtrent staatssteun, waarbij de voorwaarden van onverenigbare staatssteun uiteen worden gezet. Ten slotte wordt aandacht besteed aan de vrijstellingen, dan wel goedgekeurde steun.

4.2 Algemeen

Blijkens artikel 3, lid 3 Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU) en artikel 26 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is één van de doelstellingen van de Europese Unie het tot stand brengen van een interne markt. Terra en Wattel zijn zelfs van mening dat de gedachte van de Europese Unie een fiscale gedachtegang is⁷⁰. Dit komt doordat bij de totstandkoming van een interne markt voornamelijk fiscale belemmeringen verholpen dienen te worden. Naar mijn mening zijn deze fiscale belemmeringen het gevolg van de grote vrijheid die lidstaten hebben om hun wetgeving omtrent belastingen zelf op te stellen. Een interne markt komt tot stand met passende middelen, te weten via het gemeenschappelijk beleid, de vier vrijheden⁷¹, harmonisatie en het mededingingsregime⁷².

Lidstaten zijn in beginsel vrij in het vormen van hun directe belastingsystemen, dit behoort tot de exclusieve bevoegdheden van lidstaten. Lidstaten zijn zodoende vrij in het vormen van het systeem van de vennootschapsbelasting.

Echter om schadelijke belastingconcurrentie te verminderen, is in de resolutie van 1 december 1997 een gedragscode opgesteld inzake belastingregelingen voor ondernemingen⁷³. De Commissie heeft bij de gedragscode toegezegd richtsnoeren te zullen opstellen. De richtsnoeren zijn uitgewerkt in de mededeling van de Commissie over fiscale staatssteun in

⁷⁰ J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer 2012, p. 5

⁷¹ Gecodificeerd in de artikelen 45 tot en met 66 VwEU

⁷² Artikel 3, lid 6 VEU en artikel 3 t/m 6 VwEU

⁷³ PbEG 1998 C2/1

het bedrijfsleven van 10 december 1998⁷⁴. Deze mededeling heeft er voor gezorgd dat de regels omtrent staatssteun duidelijker zijn geworden.

De mededingingsregels van het VwEU zijn enkel van toepassing op ‘ondernemingen’. Het VwEU bevat echter geen omschrijving van het begrip onderneming, zodat gekeken dient te worden naar de jurisprudentie van het Hof van Justitie (hierna: HvJ). Krachtens de jurisprudentie van het HvJ is een onderneming “*elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en wijze waarop zij wordt gefinancierd*”⁷⁵. De vraag die rijst is wat er onder een economische activiteit wordt verstaan. Volgens de jurisprudentie van het HvJ wordt onder een economische activiteit verstaan “*iedere activiteit die bestaat uit het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt*”. Het begrip onderneming is derhalve naar mijn mening een breed begrip. Tevens is niet van belang of er al dan niet een winststreven bestaat of dat er daadwerkelijk winst wordt behaald.

Steeds vaker doet de EC onderzoek naar staatssteun⁷⁶. Afgevraagd kan worden of het streng controleren van de EC op staatssteun een goede maatregel is. De EC is van mening dat staatssteun onverenigbaar is met de interne markt indien de positieve impact van staatssteun (het behalen van een doelstelling van gemeenschappelijk belang) kleiner is dan het negatieve neveneffect (verstoring van de mededinging en het handelsverkeer)⁷⁷. Hier schuilt naar mijn mening een gevaar in. Als positief effect wordt alleen gezien het behalen van positieve effecten voor de Europese Unie in het algemeen en als geheel. Hierdoor kunnen lidstaten zelf niet bepalen wat zij belangrijk vinden en waaraan zij steun zouden willen verlenen.

Staatssteun is daarnaast een middel om marktfalen te corrigeren. Er is sprake van marktfalen als de markt niet tot een economisch doelmatige uitkomst leidt⁷⁸. Stiglitz noemt de volgende vormen van marktfalen⁷⁹: ontbreken van perfecte concurrentie, imperfecte informatie, onvolledige markten, werkeloosheid en andere macro-economische factoren, behoefte aan collectieve goederen en externaliteiten. Aalbers en Hessel zijn van mening dat zelfs als de markt optimaal zou werken, vervoersbedrijven er bijvoorbeeld niet voor zouden kiezen om na

⁷⁴ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, PbEG 98C 384/3. Hierna aangeduid met ‘mededeling’ in de tekst en ‘Mededeling PbEG 98C 384/3’ in de voetnoten.

⁷⁵ Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 23 april 1991, Höfner en Elser, Zaak C-41/90, Jurispr. p. I-9797, punt 21 (NJ 1993, 592; red)

⁷⁶ Bijvoorbeeld bij multinationals zoals Starbucks, bij banken of bij luchtvaartmaatschappijen.

⁷⁷ Actieplan Staatssteun, Brussel 7.6.2005 COM(2005) 107 definitief, p.7

⁷⁸ Actieplan Staatssteun, Brussel 7.6.2005 COM(2005) 107 definitief, p.8

⁷⁹ Stiglitz (2000), Economics of the public sector, W.W. Norton & Company, New York/London, p. 77-85.

tiener 's avonds te rijden. Ook zullen commerciële marktdeelnemers er niet voor kiezen de huurprijzen lager te maken voor personen die een marktconforme prijs niet kunnen betalen. Aalbers en Hessel zijn daarom van mening dat bij marktfalen gekeken dient te worden naar of de markt naar zijn aard tekortschiet en niet of deze feitelijk niet werkt⁸⁰.

Daarenboven ben ik van mening dat door de controles op staatssteun binnen Europa, lidstaten mogelijk niet langer kunnen concurreren met landen buiten Europa, welke mogelijk ook gesteund worden. Dit komt doordat de EC alleen onderzoek kan verrichten naar staatssteun bij lidstaten.

4.3 Artikel 107 VwEU, lid 1

In de artikelen 107 en 108 VwEU zijn hoofdzakelijk de staatssteunbepalingen vastgelegd. In artikel 107 VwEU wordt de inhoud weergegeven en in artikel 108 VwEU worden de procedures beschreven inzake staatssteun.

In lid 1 van artikel 107 VwEU staan voorwaarden vastgelegd wanneer sprake is van onverenigbare staatssteun. In lid 2 is vastgelegd wanneer steun verenigbaar is met de interne markt en in lid 3 is beschreven wanneer steunmaatregelen als verenigbaar kunnen worden beschouwd.

In lid 1 van artikel 107 VwEU staat het volgende benoemd:

“Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt”.

Uit dit lid heb ik vier cumulatieve voorwaarden worden afgeleid die in beginsel tot onverenigbare staatssteun leiden. De cumulatieve voorwaarden zijn: begunstiging, selectiviteit, bekostigd met staatsmiddelen en vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer. Hieronder zal elke voorwaarde uiteen worden gezet.

⁸⁰ M. Aalbers en B. Hessel, De nieuwe regels voor DAEB en staatssteun en hun betekenis voor decentrale overheden (II). Aspecten van concrete toepassing, p. 5 en 6

4.3.1 Begunstiging

Onder begunstiging wordt verstaan een voordeel, die de lasten van een onderneming verlicht welke de onderneming anders zelf had moeten dragen⁸¹. Van een economisch voordeel is sprake, als een onderneming onder marktconforme voorwaarden het voordeel niet had verkregen⁸². Niet alleen bij positieve voordelen, maar ook bij lastenverlichting is sprake van begunstiging. Bij lastenverlichting kan bijvoorbeeld gedacht worden aan kwijtschelding van belastingschuld of een uitzonderlijke andere spreiding van betalingen.

Onder een voordeel wordt niet verstaan, een onderneming die in tegenstelling tot andere ondernemingen, niet benadeeld wordt⁸³. Derhalve leidt een ‘niet-benadeling’ niet tot een begunstiging in de zin van lid 1 van artikel 107 VwEU.

Om te beoordelen of een (steun)maatregel een voordeel bevat is niet het doel van de (steun)maatregel van belang, maar het uiteindelijke effect⁸⁴. Daarnaast dient bij de beoordeling of sprake is van een begunstiging voor een onderneming, een vergelijking gemaakt te worden met andere ondernemingen welke normaal belast worden en eveneens onder het nationale belastingsysteem vallen⁸⁵. Niet juist is een vergelijking van ondernemingen welke aan een ander belastingstelsel onderworpen zijn. Door een gebrek aan harmonisatie in de belastingstelsels is het niet mogelijk een vergelijking tussen lidstaten te maken⁸⁶. Hierdoor onderzoekt de EC elke wetgeving van een lidstaat afzonderlijk.

4.3.2 Selectiviteit

Aan het selectiviteitsvereiste wordt voldaan, indien bepaalde ondernemingen of producties een voordeel ontvangen⁸⁷. Als een (steun)maatregel niet beschikbaar is voor ondernemingen welke zich juridisch en feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden, wordt in beginsel voldaan aan het selectiviteitsvereiste. Echter indien de begunstiging wordt gerechtvaardigd door de aard en opzet van een belastingstelsel gaat het selectiviteitsvereiste niet op. Met de aard en opzet wordt bedoeld “*het rechtstreeks voortvloeien uit de hoofd- of basisbeginselen van het belastingstelsel van een lidstaat*”⁸⁸.

⁸¹ Mededeling PbEG 98C 384/3, punt 9

⁸² HvJ EG 11 juli 1996, Zaak C--39/94, Jur. 1996, p. I--354, punt 60

⁸³ J.A. Winter, Nationale Steunmaatregelen en het gemeenschapsrecht, Deventer: Kluwer 1981, p. 219, 220

⁸⁴ Mededeling PbEG 98C 384/3, punt 15

⁸⁵ R. Luja, Staatssteun in de winstfeer: een stand van zaken, TFO 2010/61

⁸⁶ M. Weterings en C. van der Linden, Staatssteun in en rondom zeehavens, WFR 2015/165

⁸⁷ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 12

⁸⁸ Mededeling, Pbeg 98C 384/3, punt 16

Selectiviteit kan ontstaan door bepalingen van wettelijke of bestuursrechtelijke aard.

Daarnaast kan selectiviteit voortkomen door het discretionair optreden van de Belastingdienst⁸⁹. Dit kan komen door de ondoorzichtigheid van de beslissingen van overheidsdiensten en de manoeuvreerruimte waarover zij soms beschikken⁹⁰.

Uit punt 13 van de mededeling blijkt dat selectiviteit optreedt als de werkingssfeer van een (steun)maatregel tot gevolg heeft dat slechts een beperkt aantal ondernemingen of producties voordeel hebben van een maatregel. Ook hier geldt dat het uiteindelijke effect van de (steun)maatregel prevaleert boven het doel van de maatregel⁹¹. Ingevolge punt 14 van de mededeling blijkt vervolgens dat het afdoende is om te spreken van selectiviteit, indien bepaalde ondernemingen of producties meer van een maatregel profiteren dan andere ondernemingen of producties.

Om te beoordelen of sprake is van selectiviteit moet eerst worden vastgesteld welke algemene maatregel van toepassing is⁹². Vervolgens moet worden vastgesteld of de uitzondering of differentiatie op de regel gerechtvaardigd is, door de aard en opzet van het belastingstelsel. Zodra dit niet het geval is, wordt aan het selectiviteitsvereiste voldaan en is er mogelijk sprake van een staatssteun.

4.3.3 Met staatsmiddelen bekostigd

In de derde plaats dienen voordelen direct of indirect met staatsmiddelen te worden bekostigd of deze dienen aan de staat te kunnen worden toegerekend⁹³. Onder ‘direct door de staat bekostigd’ wordt bedoeld de bekostiging door de centrale en decentrale overheden. Met ‘indirect door de staat bekostigd’ wordt bedoeld een voordeel die bekostigd wordt door een van overheidswege ingesteld publiek- of privaatrechtelijk lichaam.

Vermeld onder het criterium begunstiging, hoeft niet alleen sprake te zijn van begunstiging bij een positief voordeel, maar kan er ook sprake van een begunstiging indien er een beperkte belastingplicht bestaat voor bepaalde ondernemingen. Door een beperkte belastingplicht voor bepaalde ondernemingen, kan de Staat inkomsten mislopen in het geval dat die bepaalde ondernemingen enkel winsten maken.

⁸⁹ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 12

⁹⁰ A. Baas, J.A. de Winter, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Toezicht op overheidssteun, Algemene uitvoeringsregelingen deel I, Kluwer: Deventer 2010, p. 435

⁹¹ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 15

⁹² Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 16

⁹³ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 10 en zie bijvoorbeeld HvJ EG 16 mei 2002, Stardust Marine, Zaak C-482/99

In het kader van fiscale uitgaven, is daarom per saldo een verlies aan belastingopbrengsten hetzelfde als een verbruik van staatsmiddelen⁹⁴.

4.3.4 Vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

Als laatste criterium dient de (steun)maatregel het handelsverkeer tussen lidstaten negatief te beïnvloeden en de mededinging (dreigen te) vervalsen⁹⁵. Aan dit criterium wordt vrij snel voldaan, doordat het begrip ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer een vrij ruime uitleg heeft. Uit vaste rechtspraak volgt dan ook dat aan het criterium ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer wordt voldaan, zodra de onderneming welke begunstigd wordt een economische activiteit uitoefent welke het voorwerp is van handel tussen lidstaten⁹⁶. Enkel het feit dat de positie van de begunstigde onderneming wordt versterkt ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer, is voldoende om te spreken van een ongunstige verstoring van het handelsverkeer.

De grootte van de steun is hierbij niet van belang⁹⁷. Bij zeer geringe steun kan zelfs aan dit criterium worden voldaan⁹⁸. Desalniettemin speelt de grootte van de steun, en de grootte van de beïnvloeding van het handelsverkeer, wel een rol bij een eventuele goedkeuring van de steun door het proportionaliteitsvereiste. Echter is dit pas van belang nadat is vastgesteld of sprake is van een steunmaatregel.

Daarnaast is evenmin van belang of de begunstigde onderneming over de grens actief is om te kunnen spreken van een negatieve verstoring van het handelsverkeer⁹⁹. Indien echter een (steun)maatregel enkel een lokale en/of beperkte invloed heeft, wordt niet aan het criterium ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer voldaan¹⁰⁰.

4.4 Artikel 107 VwEU, lid 2 & lid 3

In lid 2 van artikel 107 VwEU worden steunmaatregelen genoemd die per definitie verenigbaar zijn met de interne markt. Deze steunmaatregelen vallen zodoende niet onder de cumulatieve toets van lid 1 van artikel 107 VwEU.

In lid 2 wordt als eerste genoemd steunmaatregelen van sociale aard aan individuele

⁹⁴ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 10

⁹⁵ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 11

⁹⁶ Zie bijvoorbeeld, HvJ EG 17 september 1980 Philip Morris/Commissie, zaak 730/79, Jur. 1980, p. 2671

⁹⁷ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 11

⁹⁸ Bij zeer geringe steun kan ook sprake zijn van de 'minimis-regel'

⁹⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 21 maart 1991, Italië/Commissie, zaak C-303/88, Jur., 1991, I-1433, r.o. 27

¹⁰⁰ Zie bijvoorbeeld ABRvS 13 februari 2013, Ouddorp Duin, Zaaknr. 201111694/1/A2

verbruikers. Daarnaast worden steunmaatregelen welke leiden tot herstel van de schade veroorzaakt door bijvoorbeeld natuurrampen of door andere buitengewone gebeurtenissen aangemerkt als steun welke verenigbaar is met de interne markt. Ten slotte zijn steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland die nadeel ondervinden van de deling van Duitsland, verenigbaar met de interne markt.

Lid 3 van artikel 107 VwEU is bedoeld om de EC een mogelijkheid te bieden om bepaalde steunmaatregelen als verenigbaar met de interne markt aan te merken. De EC weegt economische en sociale gegevens af, om te bepalen of een steunmaatregel al dan niet verenigbaar is met de interne markt. De EC heeft hier een ruime beoordelingsvrijheid, doordat het Gerecht van eerste aanleg (hierna: GvEA) en het HvJ de beoordeling van de EC slechts marginaal kunnen toetsen.

In lid 3 worden in de onderdelen a tot en met d voornamelijk steunmaatregelen genoemd ter bevordering van economische ontwikkeling of bedrijvigheid en steunmaatregelen ter bevordering en instandhouding van het cultureel erfgoed. Ten slotte is onderdeel e van lid 3 een restcategorie opgenomen. Hier kunnen steunmaatregelen die aangewezen zijn bij besluit door de Raad en op voorstel door de Commissie aangemerkt worden als verenigbaar met de interne markt.

4.5 Artikel 108 VwEU en navolgende procedures omtrent staatssteun

In artikel 108 VwEU zijn de procedurele aspecten inzake staatssteun opgenomen. In lid 1 wordt de EC verplicht de steunmaatregelen aan een voortdurend onderzoek te onderwerpen. De EC dient bij het toetsen van de maatregelen, de procedure te volgen zoals vermeld in het tweede lid en de nader uitgewerkte verordeningen¹⁰¹.

In artikel 108 VwEU is tevens opgenomen dat de EC in beginsel van elk voornemen tot invoering of wijziging van een steunmaatregel op de hoogte moet worden gebracht. Deze aanmeldplicht is er, zodat de EC kan onderzoeken of de steunmaatregel verenigbaar dan wel onverenigbaar is met de interne markt. Totdat de EC zich heeft uitgesproken over de steunmaatregel, geldt er de zogenoemde stand-still bepaling. Dit betekent dat de lidstaat voordat de EC zich heeft uitgesproken geen steun mag verlenen. Doet een lidstaat dit wel, of meldt een lidstaat de steun in zijn geheel niet, dan is derhalve sprake van verboden

¹⁰¹ Verordening (EG) nr. 659/1999, PbEG I 83/1 en Verordening (EG) nr. 794/2004, PbEU L 140/1

staatssteun¹⁰². Er kan zodoende sprake zijn van onrechtmatige steun welke wel verenigbaar is met de interne markt. Dit is het gevolg indien de steunmaatregel niet aangemeld wordt, maar wel verenigbaar is.

Bestaande steun kan eveneens onderworpen worden aan onderzoek van de EC. Hierbij geldt een verjaringstermijn van 10 jaar. Aan de hand van een zogenoemde balancing test wordt beoordeeld of de staatsteunmaatregel verenigbaar is met de interne markt, waarbij gekeken wordt naar de geschiktheid, het doel en naar de proportionaliteit van de maatregel.

Als uit het onderzoek van de EC blijkt dat de steunmaatregel onverenigbaar is met de interne markt moet de reeds uitgekeerde steun inclusief rente worden teruggevorderd overeenkomstig het nationale recht van een lidstaat. Indien bestaande steun welke niet tijdig is aangegeven bij de EC wel verenigbaar blijkt te zijn behoeft de steun niet te worden terug betaald. De standstill bepaling is echter wel overschreden waardoor de rente teruggevorderd dient te worden. Doel van de terugvordering is het terugkeren naar de vorige toestand, zodat de concurrentievervalsing weggenomen wordt en zodoende de marktsituatie hersteld wordt. De EC kan bij het HvJ naleving van de terugvorderingsverplichting afdwingen. Belanghebbenden (zoals concurrenten) kunnen dit afdwingen bij de nationale rechter¹⁰³. In eerste instantie goedgekeurde steun of bestaande steun daterend van voor 1958 hoeft niet te worden teruggevorderd. In deze gevallen draagt de EC dienstige maatregelen aan tot aanpassing van de steun¹⁰⁴.

Het terug betalen van steun inclusief rente kan naar mijn mening in sommige gevallen tot vergaande gevolgen leiden. Indien de steun relatief groot was en/of voor een langere periode, kan het om 'relatief' forse bedragen gaan. Dit kan in het ergste geval leiden tot het faillissement. Daarnaast in het kader van rechtszekerheid, zou het kunnen zijn dat ondernemingen zich niet bewust zijn dat de verkregen steun van de overheid mogelijk onverenigbaar is. Immers kan de steun al jaren verkregen worden, zonder dat er een haan naar kraait. Als dan 'opeens' de EC een onderzoek in stelt, kan dit voor een onderneming geheel onverwacht zijn. En de staatsmiddelen welke verkregen zijn, zullen dan al lang gebruikt zijn. Zoals reeds vermeld, kan dit leiden tot zelfs het faillissement.

¹⁰² P.J.G. Kapteyn en P. Verloren van Themaat, Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Deventer: Kluwer 2003

¹⁰³ Artikel 108, lid 2 VwEU

¹⁰⁴ M. Weterings en C. van der Linden, Staatssteun in en rondom zeehavens, WFR 2015/165

Eenzelfde doet zich voor bij rulings¹⁰⁵. Indien een onderneming een ruling met de Belastingdienst aangaat, biedt dit voor de onderneming zekerheid voor zover zijzelf hun afspraken nakomen. Indien vervolgens blijkt dat er sprake is van onrechtmatige steun en dat er tot terugvordering geconcludeerd wordt, wordt het lastig te verklaren hoe het kan dat ondernemingen gedwongen kunnen worden om met terugwerkende kracht over een periode van tien jaren belasting na te betalen, terwijl zij hun afspraken hebben nageleefd¹⁰⁶. Hier komt nog eens bij dat het de overheid is die deze bedragen ontvangt (met rente). Luja zal het dan ook niet verbazen dat in deze gevallen terugvordering achterwege mag blijven, vanwege een voor die gelegenheid tolerante uitleg van het begrip gerechtvaardigd vertrouwen¹⁰⁷.

4.6 Vrijstellingen met betrekking tot staatssteun

Indien is vastgesteld dat er sprake is van steun, kan er gekeken worden of de steun verenigbaar is met de interne markt. In principe is staatssteun verboden, maar door bepaalde steun toe te staan, wil de EC bereiken dat grote verschillen in de economische ontwikkeling tussen en binnen lidstaten worden verkleind. Anderzijds wordt bepaalde steun gewenst geacht wanneer deze bijdraagt aan het behalen van bepaalde doelstellingen van het Europees beleid. Indien de EC de steun wenselijk acht, heeft zij deze vrijgesteld van de aanmeldingsplicht. Steunmaatregelen welke onder de algemene minimisregel blijven van € 200.000 verdeeld over drie belastingjaren¹⁰⁸ of die onder de algemene groepsvrijstelling¹⁰⁹ vallen zijn vrijgesteld van de aanmeldingsplicht. Evenals zijn tegenprestaties van diensten van algemeen economisch belang (hierna: DAEB) met een maximum van € 500.000 verdeeld over drie belastingjaren vrijgesteld van de aanmeldingsplicht¹¹⁰. Ten slotte zijn compensaties bij specifieke taken bij kleine DAEB vrijgesteld van de aanmeldingsplicht¹¹¹. Hieronder zullen deze vrijstellingen nader uitgewerkt worden.

¹⁰⁵ Een ruling is kort gezegd een afspraak tussen een belastingplichtige en de fiscus

¹⁰⁶ R. Luja, Fiscale rulings en staatssteun – tussen rechtszekerheid en belastingontwijking, NJB 90, 10 april 2015

¹⁰⁷ R. Luja, Fiscale rulings en staatssteun – tussen rechtszekerheid en belastingontwijking, NJB 90, 10 april 2015

¹⁰⁸ Verordening (EU) nr. 1407/2013

¹⁰⁹ Verordening (EU) nr. 651/2014

¹¹⁰ Verordening (EU) nr. 360/2012

¹¹¹ Besluit 2012/21/EU

4.6.1 De algemene minimisregel

Decentrale overheden mogen één onderneming, in welke vorm ook, verdeeld over drie belastingjaren, steunen tot € 200.000. Steun tot € 200.000 heeft slechts een beperkt effect op het handelsverkeer tussen lidstaten¹¹². Doordat het handelsverkeer tussen lidstaten niet wordt beïnvloed, wordt niet voldaan aan alle cumulatieve voorwaarden van staatssteun ingevolge artikel 107, lid 1 VwEU.

Om de algemene minimisregel te mogen verlenen dienen ondernemingen die steun ontvangen een verklaring in te vullen. Voor de sectoren visserij¹¹³, landbouw¹¹⁴ en vervoer¹¹⁵ gelden andere (lagere) drempels. Daarnaast is er een aparte de-minimis voor DAEB, welke hierna ter sprake zal komen.

4.6.2 De algemene groepsvrijstelling

Decentrale overheden maken veelvuldig gebruik van de algemene groepsvrijstelling doordat de vrijstelling een ruime toepassingsmogelijkheid heeft en veel steun categorieën bevat. Om de algemene groepsvrijstelling toe te passen dient de EC in kennis te worden gesteld.

De volgende steun categorieën vallen onder de algemene groepsvrijstelling¹¹⁶:

- Regionale steun;
- Steun voor het MKB;
- Steun om het MKB toegang tot financiering te geven;
- Steun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie;
- Opleidingssteun;
- Steun t.b.v. kwetsbare werknemers en werknemers met een handicap;
- Steun voor milieubescherming en hernieuwbare energie;
- Steun tot herstel van de schade veroorzaakt door bepaalde natuurrampen;
- Sociale vervoerssteun ten behoeve van bewoners van afgelegen gebieden;
- Steun voor breedbandinfrastructuur;
- Steun voor cultuur en instandhouding van het erfgoed;

¹¹² Europa Decentraal, De-minimis

¹¹³ Meer informatie over de-minimis voor visserij is te vinden in: Verordening (EU) Nr. 717/2014 van de Commissie van 27 juni 2014 inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de de-minimissteun in de visserij- en aquacultuursector

¹¹⁴ Meer informatie over de-minimis voor landbouw is te vinden in: Verordening (EU) Nr. 1408/2013 van de Commissie van 18 december 2013 inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de de-minimissteun in de landbouwsector

¹¹⁵ Meer informatie over de-minimis voor vervoer is te vinden in: Verordening (EU) Nr. 1407/2013

¹¹⁶ Verordening (EU) nr. 651/2014

- Steun voor sportinfrastructuur en multifunctionele recreatieve infrastructuur;
- Steun voor lokale infrastructuurvoorzieningen

Om van de algemene groepsvrijstelling gebruik te maken dient zowel aan de algemene als de specifieke voorwaarden te worden voldaan. De algemene voorwaarden, zoals dat de vrijstelling een stimulerend effect moet hebben, geldt voor elke categorie. De specifieke voorwaarden zijn er voor elke categorie afzonderlijk. De EC heeft voor elke categorie een ‘handige’ checklist gemaakt, zodat gekeken kan worden of de algemene groepsvrijstelling van toepassing is.

4.6.3 Diensten Algemeen Economisch Belang

In de Commissiegids DAEB uit 2013 worden DAEB omschreven als ‘economische activiteiten die het algemeen belang dienen en die de markt, zonder het overheidsoptreden, anders niet (of niet onder dezelfde voorwaarden inzake objectieve kwaliteit, veiligheid, betaalbaarheid, gelijke behandeling of algemene toegang) had verricht’¹¹⁷. Diensten van algemeen (economisch) belang, zijn derhalve diensten die het publieke belang dienen. Zodoende zijn diensten van algemeen (economisch) belang, (economische) diensten welke een publiek belang dienen. Daarnaast zouden deze diensten, wanneer zij niet door de overheid zouden worden uitgevoerd, niet (vanzelf) door de markt naar maatschappelijk aanvaardbare voorwaarden worden verricht. Er is zodoende sprake van een bepaalde vorm van marktfalen¹¹⁸. Daarnaast wordt met maatschappelijk aanvaardbare voorwaarden bedoeld dat de overheid zorg moet dragen dat de diensten een bepaalde kwaliteit, een betaalbare prijs en een algemene toegang dienen te hebben.

Indien er sprake is van zogenoemde Diensten van Algemeen Belang (hierna: DAB), is er geen sprake van een economische activiteit. Derhalve vallen deze diensten niet onder de verdragsregels met betrekking tot de mededinging en de interne markt^{119 120}.

Los van de hiervoor gegeven omschrijving van het begrip DAEB is niet verder gedefinieerd welke diensten precies DAEB zijn. Hier is zodoende een ruime beoordelingsbevoegdheid

¹¹⁷ Werkdocument van de diensten van de Commissie, Brussel, 29.4.2013 SWD(2013) 53 final/2, p. 22

¹¹⁸ Europa Decentraal, Diensten van Economisch Algemeen Belang

¹¹⁹ Eventueel kunnen bepaalde aspecten van de DAB onder een algemene verdragsregel vallen, zoals het verbod op discriminatie.

¹²⁰ Werkdocument van de diensten van de Commissie, Brussel, 29.4.2013 SWD(2013) 53 final/2, p. 22

voor decentrale overheden weggelegd¹²¹. De EC kan slechts inbreuk maken op deze ruime beoordelingsvrijheid indien sprake is van een ‘kennelijke fout’, of bij sectoren welke op EU-niveau zijn geharmoniseerd¹²² en waardoor doelstellingen van algemeen economisch belang in aanmerking zijn genomen¹²³.

Van een kennelijke fout is sprake indien er bijvoorbeeld een ongeschikte maatregel is ontworpen om het marktfalen tegen te gaan of doordat de diensten zich niet specifiek onderscheiden van andere economische activiteiten¹²⁴.

Door middel van een toewijzingsbesluit worden de verplichtingen vastgelegd van zowel de gemeente die de DAEB aan de onderneming oplegt, als de onderneming die de DAEB in opdracht van de gemeente verricht.

Artikel 106, lid 2 VwEU stelt dat ondernemingen die DAEB uitvoeren, in beginsel onder de regels van de Verdragen vallen en in het bijzonder de mededingingsregels. Slechts indien de mededingingsregels het uitvoeren van de publieke dienst verhindert, is het staatssteunverbod niet van toepassing. In jurisprudentie van het HvJ, met name in het Altmark-arrest¹²⁵, is de werking van artikel 106, lid 2 VwEU nader uitgewerkt.

Uit het Altmark-arrest kan worden afgeleid dat wanneer ondernemingen compensatie van de overheid krijgen om DAEB uit te voeren, deze ondernemingen in werkelijkheid geen financieel voordeel ontvangen en die maatregel dus niet tot gevolg heeft dat die ondernemingen in een gunstigere mededingspositie worden gebracht in vergelijking met

¹²¹ Werkdocument van de diensten van de Commissie, Brussel, 29.4.2013 SWD(2013) 53 final/2, p. 22

¹²² Zo zijn de telecomsector, de postsector en de energiesector op EU-niveau geharmoniseerd; zie Richtlijn 2002/22/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 maart 2002 inzake de universele dienst en gebruikersrechten met betrekking tot elektronische-communicatienetwerken en -diensten ("Universeledienstrichtlijn"), PB L 108 van 24.4.2002, p. 51 (gewijzigd bij Richtlijn 2009/136/EG, PB L 337 van 18.12.2009, p. 11); Richtlijn 97/67/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 1997 betreffende gemeenschappelijke regels voor de ontwikkeling van de interne markt voor postdiensten in de Gemeenschap en de verbetering van de kwaliteit van de dienst, PB L 15 van 21.1.1998, p. 14 (gewijzigd bij Richtlijn 2002/39/EG, PB L 176 van 5.7.2002, p. 21 en Richtlijn 2008/06/EG, PB L 52 van 27.2.2008, p. 3), en Richtlijn 2009/72/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 betreffende gemeenschappelijke regels voor de interne markt voor elektriciteit, PB L 211 van 14.8.2009, p. 55.

¹²³ Arrest van 18 mei 2000, zaak C-206/98, Commissie/België, Jurispr. 2000, p. I-3509, punt 45.

¹²⁴ Arrest van 10 december 1991, zaak C-179/90, *Merci convenzionali porto di Genova SpA / Siderurgica Gabrielli SpA*, Jurispr. 1991, p. I-5889, punt 27; arrest van 17 juli 1997, zaak C-242/95, *GT-Link A/S / Danske Statsbaner (DSB)*, Jurispr. 1997, p. I-4449, punt 53, en arrest van 27 november 2003, gevoegde zaken C-34/01 tot C38/01, *Enirisorse SpA / Ministero delle Finanze*, Jurispr. 2003, p. I-14243, punten 33-34.

¹²⁵ HvJ EG 24 juli 2003, zaak C-280/00, *Altmark Trans GmbH en Regierungspräsidium Magdeburg / Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Jurispr. 2003

ondernemingen die met hen concurreren. Om een dergelijke compensatie niet aan te merken als staatssteun dient aan de volgende cumulatieve voorwaarden te worden voldaan¹²⁶:

- De begunstigde onderneming dient daadwerkelijk DAEB uit te voeren en de verplichtingen tot het uitvoeren van die diensten moet duidelijk omschreven staan;
- Vooraf dienen de criteria op basis waarvan de compensatie wordt berekend, op een objectieve en transparante wijze te worden vastgesteld, zodat voorkomen wordt dat de compensatie een economisch voordeel oplevert voor de begunstigde onderneming in vergelijking met concurrerende ondernemingen;
- De compensatie mag niet hoger zijn dan de kosten die gemaakt worden bij de uitvoering van de DAEB, rekening houdend met de opbrengsten alsook met een redelijke winst;
- Indien een onderneming is geselecteerd die niet tegen de laagste kosten de DAEB kan uitvoeren, moet de compensatie worden vastgesteld op basis van de kosten welke een goed beheerde, gemiddelde onderneming zou hebben gemaakt om de DAEB uit te voeren. Hierbij mag eveneens rekening worden gehouden met de opbrengsten en een redelijke winst.

Als aan de bovenstaande voorwaarden van het Altmark arrest wordt voldaan, is er geen sprake van verboden staatssteun en is aanmelding bij de EC voor compensatie voor DAEB niet nodig. Indien niet aan alle bovenstaande voorwaarden is voldaan, maar wel aan de bovenste drie, kan gebruik worden gemaakt van het DAEB pakket. Het DAEB pakket bestaat uit vier instrumenten. De *Mededeling*¹²⁷, waarin begrippen uit het staatssteunrecht worden toegelicht. De *DAEB de-minimisverordening*¹²⁸, waarin staat beschreven dat steun aan ondernemingen die DAEB verrichten maximaal € 500.000 verdeeld over drie belastingjaren mag zijn. Daarnaast bestaat het DAEB pakket uit het *Vrijstellingbesluit DAEB*¹²⁹. Onder het Vrijstellingsbesluit DAEB hoeft de steun, welke wordt gegeven aan ondernemingen die DAEB verrichten, niet te worden aangemeld bij de EC indien aan de eerste drie voorwaarden van het Altmark-arrest wordt voldaan. Wel dient de steun niet meer te bedragen dan € 15

¹²⁶ HvJ EG 24 juli 2003, zaak C-280/00, Altmark Trans GmbH en Regierungspräsidium Magdeburg / Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, Jurispr. 2003, punt 2

¹²⁷ Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02

¹²⁸ Verordening (EU) Nr. 360/2012 van de Commissie van 25 april 2012 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun verleend aan diensten van algemeen economisch belang verrichtende ondernemingen

¹²⁹ Besluit van de Commissie van 20 december 2011 betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, verleend aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen C(2011) 9380, 2012/21/EU

miljoen op jaar basis¹³⁰.

Dit plafond geldt niet voor medische zorg door ziekenhuizen, kinderopvang, sociale huisvesting, toegang tot de arbeidsmarkt en herintreding en zorg voor en sociale inclusie van kwetsbare groepen¹³¹. Ten slotte kent het DAEB pakket de *DAEB Kaderregeling*¹³². Indien steun aan ondernemingen die DAEB verrichten niet ingericht kan worden met één van de voorgaande manieren kan de EC de steun verenigbaar met de interne markt verklaren op basis van de Kaderregeling. Dit is doorgaans steun boven de 15 miljoen euro op jaarbasis. Deze steun dient zodoende aangemeld te worden bij de EC.

Ter verduidelijking is in bijlage 1 een beslisboom opgenomen, die laat zien in welke volgorde beoordeeld moet worden of compensatie aan ondernemingen die DAEB verrichten geen steun, dan wel verenigbare of onverenigbare steun is.

4.7 Conclusie

Lidstaten zijn in beginsel vrij om hun vennootschapsbelastingstelsel zelf in te richten. Echter voor het behoud van een interne markt mogen lidstaten geen staatssteun toekennen. Van onverenigbare staatssteun is sprake indien bepaalde ondernemingen of producties begunstigd worden op kosten van de staat en die het handelsverkeer ongunstig beïnvloeden en de mededinging (dreigen te) vervalsen.

Een steunmaatregel dient in beginsel aangemeld te worden bij de EC. Waarna de EC onderzoekt of de steunmaatregel verenigbaar of onverenigbaar is met de interne markt. Daarnaast verricht de EC een voortdurend onderzoek bij bestaande steunmaatregelen. Indien een steunmaatregel onverenigbaar is met de interne markt, betekent dit dat de steun niet uitgevoerd mag worden dan wel moet worden stop gezet en eventueel terug gedraaid moet worden.

¹³⁰ Artikel 2, lid 1, onderdeel a DAEB Vrijstellingsbesluit, C(2011) 9380, 2012/21/EU

¹³¹ Artikel 2, lid 1, onderdeel b en c DAEB Vrijstellingsbesluit, C(2011) 9380, 2012/21/EU

¹³² Mededeling van de Commissie EU, kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst (2011), 2012/C 8/03

Hoofdstuk 5 – Vennootschapsbelastingvrijstelling, staatssteun?

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt getoetst of de regeling tot 1-1-2016, de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven, al dan niet verenigbare steun was. Dit zal gedaan worden door toetsing aan artikel 107, lid 1 VwEU. Bij de toetsing van elk criterium zal allereerst de bevinding van de EC uiteengezet worden alvorens ik zelf toe kom aan de toetsing van de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU. Daarna zal gekeken of de eventuele steun, verenigbare of onverenigbare staatssteun vormt.

5.2 Toetsing artikel 107, lid 1 VwEU

Om van staatssteun ingevolge artikel 107, lid 1 VwEU te spreken moet aan de onderstaande vier voorwaarden *cumulatief* worden voldaan.

5.2.1 Begunstiging

Zoals in hoofdstuk 4 aan bod is gekomen wordt onder begunstiging verstaan een voordeel dat de lasten van een onderneming verlicht die de onderneming anders zelf had moeten dragen. Niet alleen positieve prestaties, doch ook bij lastenverlichting is sprake van begunstiging.

In de oude regeling waren overheidsbedrijven in beginsel van vennootschapsbelasting vrijgesteld, terwijl private ondernemingen in beginsel aan vennootschapsbelasting waren onderworpen. Ergo werden, volgens de EC, overheidsbedrijven die economische activiteiten verrichten welke niet waren opgenomen in artikel 2, lid 3 wet Vpb (oud) of in artikel 2, lid 7 wet Vpb (oud) duidelijk fiscaal begunstigd¹³³. Door de vennootschapsbelastingvrijstelling is er sprake van een lastenverlichting welke normaal zou behoren tot de bedrijfskosten van een onderneming. Hierdoor is de EC van mening dat de maatregel een voordeel inhoudt voor overheidsbedrijven die economische activiteiten op de markt uitoefenen, maar niet belastbaar zijn op grond van artikel 2, lid 1 onderdeel g, juncto artikel 2, lid 3 Wet Vpb (oud) of artikel 2, lid 7 Wet Vpb (oud).

Ik sluit mij aan bij het feit dat belastingvrijstelling een lastenverlichting betekent die een onderneming anders zelf had moeten dragen. Echter spreekt de site ‘Europa Decentraal’ over

¹³³ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 60

een economisch voordeel indien de staat een eenzijdig voordeel verstrekt aan een onderneming zonder dat die onderneming een tegenprestatie hoeft te leveren die opweegt tegen de steun van de overheid¹³⁴. In dit kader is het van belang de tegenprestatie van de vrijgestelde overheidsondernemingen mee te nemen. De toen nog vrijgestelde overheidsondernemingen voerden grotendeels overheidstaken uit, waar mogelijk een positief extern effect aan vast hangt. In dit kader is er sprake van een tegenprestatie in de vorm van een positief extern effect. Vanzelfsprekend was er sprake van een begunstiging bij taken die de overheid uitoefende waar geen positief extern effect mee te behalen viel. Het begrip ‘tegenprestatie’ of ‘eenzijdig voordeel’ ben ik overigens nergens anders tegen gekomen, waardoor ik van mening ben dat aan het criterium ‘begunstiging’ is voldaan. Inzake overheidstaken wordt nader in gegaan bij de vrijstelling DAEB in paragraaf 5.3.2.

5.2.2 Selectiviteit

Er is sprake van selectiviteit indien bepaalde ondernemingen of producties een voordeel ontvangen¹³⁵. De EC heeft volgens vaste rechtspraak¹³⁶ in drie fasen bepaald wanneer sprake is van selectiviteit¹³⁷. Ten eerste is de gewone of normale vennootschapsbelastingregeling in Nederland onderzocht en vastgesteld, ook wel het ‘referentiesysteem’ genoemd. In de tweede plaats is gekeken of de maatregel in zoverre van de normale regeling verschilt dat die een onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden. Ten derde is onderzocht of een mogelijke afwijking rechtstreeks voortvloeit uit de basis-of hoofdbeginselen van het Nederlandse belastingstelsel en er zodoende voor de selectiviteit een rechtvaardiging bestaat.

1. Referentiesysteem

Als referentiesysteem geldt het Nederlandse systeem van vennootschapsbelasting, zoals omschreven staat in de wet Vpb. Uit de wet Vpb kan worden afgeleid dat volgens de normale regels in Nederland gevestigde bedrijven vennootschapsbelasting moeten betalen over hun winsten minus aftrekbare kosten¹³⁸.

Ik sluit mij geheel aan bij het door de EC uiteengezette referentiesysteem.

2. Afwijking van het referentiesysteem

¹³⁴ Europa Decentraal, Criteria staatssteun – marktconformiteit.

¹³⁵ Mededeling, PbEG 98C 384/3, punt 12

¹³⁶ Zie bijvoorbeeld C-88/03, Portugal/Commissie, Jurispr. 2006, p. I-7115, punt 56

¹³⁷ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 62

¹³⁸ Artikel 7 wet Vpb

Overheidsbedrijven waren in tegenstelling tot private bedrijven in beginsel van vennootschapsbelasting vrijgesteld. Overheidsbedrijven waren slechts belastingplichtig als zij activiteiten verrichtten welke genoemd stonden in de artikelen 2, lid 3 wet Vpb juncto artikel 2 lid 7 wet Vpb.

De Nederlandse autoriteiten hebben toegegeven dat steeds meer overheidsbedrijven activiteiten verrichtten waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen¹³⁹. Daarnaast is de lijst van activiteiten in artikel 2, lid 3 wet Vpb sinds 1956 materieel niet gewijzigd. Er is zodoende in de lijst geen rekening gehouden met de toenemende mate van goederen en diensten welke overheidsbedrijven op de markt aanbieden waarmee in concurrentie werd getreden. De EC doelt met name op het verschil tussen de belaste activiteiten welke zijn opgesomd in artikel 2, lid 3 Wet Vpb en de notie economische activiteit in de zin van het EU-recht. De EC oordeelt dat de oude regeling toeliet dat een substantieel aantal overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen vrijgesteld zijn, terwijl zij zich in dezelfde feitelijke positie bevinden als privébedrijven¹⁴⁰. Dit wijst op selectiviteit. Daarnaast erkennen de Nederlandse autoriteiten dat het per geval beoordelen op belastingplicht niet garandeert dat alle overheidsbedrijven die economische activiteiten verrichten, ook verplicht werden om belasting te betalen. Zodoende is de EC van oordeel dat de oude regeling overheidsbedrijven die economische activiteiten verrichten en die niet in de lijst zijn opgenomen – duidelijk - bevoordeelt¹⁴¹.

3. Rechtvaardiging door de opzet van de wet Vpb

Door de Nederlandse autoriteiten zijn geen argumenten aangeleverd die kunnen onderbouwen dat de selectieve maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de wet Vpb voortvloeit. De EC heeft evenmin een dergelijke rechtvaardiging kunnen vaststellen¹⁴².

Ik sluit mij aan bij de conclusie van de EC dat er geen rechtvaardiging is voor het feit dat sommige overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting.

¹³⁹ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 55

¹⁴⁰ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 65

¹⁴¹ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 66

¹⁴² Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 69

5.2.3 Met staatsmiddelen bekostigd

Bij het criterium met staatsmiddelen bekostigd moet het gaan om steunmaatregelen die in welke vorm ook met staatsmiddelen worden bekostigd. In de zaak Banco Exterior de España is door het HvJ EU beslist dat een belastingvrijstelling aan bepaalde ondernemingen aan te merken valt als staatssteun, hoewel er geen staatsmiddelen worden overgedragen¹⁴³. De EC is daarom van mening dat de Nederlandse overheid, door overheidsbedrijven vrij te stellen tenzij zij activiteiten verrichten welke genoemd waren in artikel 2, lid 3 wet Vpb (oud) of genoemd waren in artikel 2, lid 7 wet Vpb (oud), inkomsten mis loopt¹⁴⁴. Volgens de EC is met de oude regeling een verlies aan staatsmiddelen gemoeid en is de maatregel zodoende met staatsmiddelen bekostigd.

Naar mijn mening gaat de EC met dit oordeel (te) kort door de bocht. De EC gaat er in zijn oordeel vanuit dat de Nederlandse overheid belastingopbrengsten mis loopt door de vrijstelling. Echter door verliesgevende overheidsondernemingen belastingplichtig te laten worden, kan dit de overheid geld kosten in het kader van verliesverrekening¹⁴⁵. Immers enkel winstgevende ondernemingen leveren geld op voor de overheid. Daarbij komt dat juist overheidsinstanties doorgaans niet tot doel hebben om winst te genereren (overschotten kunnen wel bestaan).

Doch heeft het Ministerie van Financiën bij het wetsvoorstel de budgettaire opbrengsten geraamd op, naar de mening van Van Strien¹⁴⁶ een *relatief bescheiden*, 100 miljoen euro per jaar¹⁴⁷. Hoe echter dit bedrag is opgebouwd is niet uiteengezet. Waarna ik het bedrag van 100 miljoen euro of überhaupt een opbrengst van de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven niet meer ben tegen gekomen. Naar mijn mening is het dus de vraag of met de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven een opbrengst gemoeid is, en daarom kan des te meer afgevraagd worden of met de vrijstelling in de oude regeling de overheid inkomsten mis liep. En zodoende of de vrijstelling überhaupt met staatsmiddelen was bekostigd.

Tevens kan afgevraagd worden of het eigenlijk wel zin heeft om belastingen van

¹⁴³ Arrest van 15 maart 1994 in zaak C-387/92, Jurispr. 1994, p. I-00877

¹⁴⁴ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 58

¹⁴⁵ Zoals in het geval van de bosbouwvrijstelling

¹⁴⁶ J. Van Strien, Van de mug, de olifant en de paarse krokodil - Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen, Tax blog EY

¹⁴⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, MvT

overheidsbedrijven te heffen, als deze belastingopbrengsten daarna weer worden gebruikt voor het drijven van diezelfde overheidsonderneming. Dit komt neer op het rondpompen van geld, kortweg de zogenoemde vestzak-broekzak operatie. Met als gevolg overbodige administratieve lasten en bureaucratie, welke eveneens kosten met zich mee brengt. Ook Van Strien noemt de zogenoemde vestzak- broekzak operatie¹⁴⁸.

Belastingplicht van overheidsbedrijven leidt naast administratieve kosten ook tot een hogere afdracht aan de EU, doordat door de belastingopbrengst het BBP groeit.

Daarnaast kan afgevraagd worden of er bij het kasrondje sprake is van nieuwe staatssteun. Dit kan plaatsvinden bij gemeentes welke belasting betalen aan het Rijk en daarna bij het Rijk hiervoor compensatie vragen, doordat gemeentes meer kosten hebben en daardoor minder publieke taken kunnen uitvoeren. Indien het Rijk deze compensatie verleent, kan wederom sprake zijn van staatssteun. Hierdoor wordt het probleem aldus verlegd.

Daarom roept de compensatie bij Luja nieuwe vragen op met betrekking tot (indirecte) steun¹⁴⁹.

5.2.4 Vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

Eén van de criteria voor toepassing van artikel 107, lid 1 VwEU is dat de maatregel het handelsverkeer tussen lidstaten negatief dient te beïnvloeden en de mededinging (dreigt te) vervalsen. De EC is inzake dit punt het volgende van mening: *“In onderhavig geval kan het zich voordoen dat overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen en de belastingvrijstelling genieten, aan de intracommunautaire handel deelnemen. Havenbedrijf Rotterdam NV en NV Luchthaven Maastricht bijvoorbeeld, beide van belasting vrijgesteld volgens de huidige wet, zijn duidelijk overheidsbedrijven die aan de intracommunautaire handel deelnemen. Bijgevolg geldt voor de Wet Vpb, die in een belastingvrijstelling van overheidsbedrijven voorziet, dat deze het intracommunautaire handelsverkeer ongunstig beïnvloedt en de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen.”*¹⁵⁰

Naar mijn mening gaat de EC met dit kleine stukje uitleg te gemakkelijk met dit criterium om. Al hoewel vrij snel aan dit criterium wordt voldaan, doordat het begrip ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer een vrij ruime uitleg heeft, dient een onderneming die begunstigd wordt een economische activiteit uit te oefenen welke het voorwerp is van handel

¹⁴⁸ J. Van Strien, Van de mug, de olifant en de paarse krokodil - Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen, Tax blog EY

¹⁴⁹ R. Luja, De overheid: Europees ondernemer tegen wil en dank?, WFR-7034, 30 januari 2014

¹⁵⁰ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 61

*tussen lidstaten*¹⁵¹. Er dient zodoende sprake te zijn van concurrentie in het *intracommunautaire handelsverkeer*. De EC is van mening dat zich dit in onderhavig geval kan voordoen en komt vervolgens met twee voorbeelden waarbij dit zich duidelijk voordoet. Mijn inziens geeft de EC met het woord ‘kan’ aan dat dit zich niet in alle gevallen afspeelt. Waarna de EC op basis van twee voorbeelden de conclusie trekt dat de gehele vennootschapsbelastingvrijstelling van overheidsbedrijven het handelsverkeer tussen lidstaten negatief beïnvloedt. Zelf ben ik van mening dat het Havenbedrijf Rotterdam NV¹⁵² en NV Luchthaven Maastricht wel degelijk in concurrentie treden met ondernemingen in andere lidstaten, maar dat dit nog niet betekent dat een gemeente die bijvoorbeeld lokaal huisafval ophaalt in concurrentie treedt met ondernemingen in andere lidstaten. Een maatregel welke een lokale en/of beperkte invloed heeft, beïnvloedt immers het handelsverkeer niet ongunstig¹⁵³. Concluderend ben ik van mening dat de vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsbedrijven in sommige gevallen leidt tot een negatieve beïnvloeding van het handelsverkeer en een vervalsing van de mededinging, maar dat dit zeker niet voor elk overheidsbedrijf geldt. Het had derhalve een optie geweest om enkel die activiteiten die het internationale handelsverkeer beïnvloedden, toe te voegen aan de lijst met belaste activiteiten.

Tot slot heeft de EC op 29 april 2015 een zevental¹⁵⁴ besluiten genomen over het zogenoemde ‘interstatelijk effect’. Voordat deze besluiten er waren nam de EC vaak zekerheidshalve aan dat een (steun)maatregel het interstatelijk handelsverkeer kan beïnvloeden. Waarna werd gekeken of steunmaatregel eventueel verenigbaar was met de interne markt. Enkel in die gevallen dat de EC daadwerkelijk kon vaststellen dat een steunmaatregel het interstatelijk handelsverkeer niet ongunstig zou kunnen beïnvloeden, was de EC bereid om maatregel verenigbaar met de interne markt te verklaren¹⁵⁵.

Met het zevental besluiten lijkt het erop dat de EC deze strenge beoordeling van het criterium ‘interstatelijk handelsverkeer’ heeft laten varen. Uit het zevental besluiten volgt dat zolang een (steun)maatregel het handelsverkeer niet meer dan marginaal kan beïnvloeden, er geen

¹⁵¹ Zie bijvoorbeeld, HvJ EG 17 september 1980 Philip Morris/Commissie, zaak 730/79, Jur. 1980, p. 2671

¹⁵² De vrijstelling voor zeehavens zal in hoofdstuk 6 nader worden besproken.

¹⁵³ Zie bijvoorbeeld ABRvS 13 februari 2013, Ouddorp Duin, Zaaknr. 201111694/1/A2

¹⁵⁴ Czech Republic - Hradec Králové public hospitals (SA.37432), Germany – Medical centre in Durmersheim (SA.37904), Germany - Städtische Projektgesellschaft "Wirtschaftsbüro Gaarden - Kiel" (SA.33149), Germany – Landgrafen-Klinik (SA.38035), The Netherlands – Investment aid for Lauwersoog port (SA.39403), United Kingdom - Glenmore Lodge (SA. 37963), United Kingdom - Member-owned golf clubs (SA.38208)

¹⁵⁵ L. Ament, Puur lokaal, wat mag er allemaal? – Wanneer steun wel of niet het Europees handelsverkeer beïnvloedt, Oktober 2015, Factsheet Zuiver Lokaal, Europa Decentraal

sprake is van staatssteun¹⁵⁶.

Ten tijde van het oordeel dat de oude regeling het handelsverkeer ongunstig beïnvloedde, was het zevental besluiten nog niet genomen. Destijds hanteerde de EC het strikte criterium van het interstatelijk effect. Nu de EC dit strikte criterium losgelaten lijkt te hebben, is des te meer de vraag of de EC met de wetenschap van het zevental besluiten destijds tot hetzelfde oordeel zou zijn komen. Mijn inziens, zoals hierboven verkondigd, leidde de vennootschapsbelastingvrijstelling in sommige gevallen zeker tot een negatieve verstoring van het internationale handelsverkeer, edoch in sommige gevallen was dit beslist niet het geval.

5.2.5 Uitkomst toetsing artikel 107, lid 1 VwEU

De EC komt tot het oordeel dat overheidsondernemingen onder de oude regeling een selectief voordeel genieten die de mededinging kan vervalsen en de handel tussen lidstaten ongunstig kan beïnvloeden. Derhalve is volgens de EC de verleende vrijstelling staatssteun ingevolge artikel 107, lid 1 VwEU¹⁵⁷.

Ik ben echter van mening dat met name bij de criteria ‘met staatsmiddelen bekostigd’ en negatieve beïnvloeding van het handelsverkeer’ de EC te kort door de bocht gaat. Kort gezegd kan afgevraagd worden of de Nederlandse overheid daadwerkelijk belastinginkomsten misliep bij de belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven. En of de belastingplicht voor overheidsbedrijven niets anders is dan de zogenoemde broekzak-vestzakoperatie. Daarnaast kan sterk afgevraagd worden of de met de vennootschapsbelastingvrijstelling het internationale handelsverkeer daadwerkelijk negatief wordt beïnvloed.

Indien er geen sprake is van met staatsmiddelen bekostigd en/of negatieve verstoring van het handelsverkeer is er, doordat cumulatief aan de eisen moet worden voldaan, geen sprake van staatssteun conform artikel 107, lid 1 VwEU. Voor het vervolg van dit hoofdstuk zal uit gegaan worden dat de vrijstelling staatssteun vormde overeenkomstig artikel 107, lid 1 VwEU.

¹⁵⁶ Voor nadere informatieve verwijs ik naar de Factsheet Zuiver Lokaal

¹⁵⁷ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 70

5.3 Verenigbaarheid

5.3.1 Artikel 107, leden 2 en 3 VwEU

De EC is van mening dat de oude vennootschapsbelastingregeling staatssteun lijkt te vormen in zin van artikel 107, lid 1 VwEU¹⁵⁸. De volgende stap is na te gaan of de staatssteun verenigbaar dan wel onverenigbaar is met de interne markt. Staatssteun is verenigbaar met de interne markt als de regeling ziet op een uitzondering overeenkomstig artikel 107, leden 2 en 3 VwEU.

Zelf heeft Nederland niet aangegeven dat de regeling valt onder de uitzonderingen van artikel 107, leden 2 en 3, VwEU. De EC is dan ook, naar mijn mening terecht, kort van stof. De EC is van mening dat geen van de uitzonderingen van lid 2 van toepassing is, doordat de oude regeling geen enkele van de in de bepaling genoemde doelstellingen tot doel heeft¹⁵⁹. Met betrekking tot lid 3 is de EC van mening dat de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen wordt verleend zonder onderscheid te maken naar de door de desbetreffende ondernemingen nagestreefde doelstellingen¹⁶⁰. In het kort is naar mijn mening de algehele belastingvrijstelling zodoende te algemeen. Het is derhalve mogelijk dat bepaalde taken van overheidsbedrijven onder de uitzonderingen in lid 3 kunnen vallen, maar dat Nederland, zoals de EC noemt, daar geen onderscheid in heeft gemaakt. Tevens noemt Nederland zelf ook geen beweegredenen, zodat ik van mening ben dat indien er sprake is van staatssteun, sprake is van *onverenigbare* staatssteun op basis van artikel 107, lid 2 en 3 VwEU.

5.3.2 Artikel 106, lid 2 VwEU

Steun kan echter ook verenigbaar worden verklaard ingevolge artikel 106, lid 2 VwEU. Dit is het geval indien de ontvanger van de steun, DAEB verricht. De Nederlandse overheid heeft niet aangegeven dat dit geval is, zelfs niet in bepaalde specifieke gevallen¹⁶¹.

Ik ben van mening dat zeker in bepaalde gevallen DAEB worden verricht en dat hierop een belastingvrijstelling terecht is, mits voldaan aan het de voorwaarden van het DAEB-kader. Het feit dat Nederland dit niet heeft aangegeven hoeft naar mijn mening geen rechtvaardiging

¹⁵⁸ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 71

¹⁵⁹ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 73

¹⁶⁰ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 75

¹⁶¹ Brief Staatssteun SA.25338, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, onderdeel 76

voor de EC te zijn om artikel 106, lid 2 VwEU niet toe te passen. Dat Nederland zodoende geen onderscheid maakte naar de door de betrokken overheidsondernemingen nagestreefde doelstellingen is gechargeerd gezegd 'niet handig'. Hierdoor vindt artikel 106, lid 2 VwEU geen toepassing. Waardoor op basis van dit artikel, de eventuele verleende staatssteun, onverenigbaar is.

5.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is de regeling tot 1-1-2016 getoetst aan de criteria van staatssteun. Er is sprake van staatssteun indien bepaalde ondernemingen worden begunstigd op kosten van de staat, welke het handelsverkeer ongunstig beïnvloeden en de mededinging dreigen te vervalsen. Bij de oude regeling was sprake van begunstiging, doordat overheidsondernemingen die geen activiteiten uitoefenden die genoemd waren in artikel 2 lid 3 juncto lid 7 wet Vpb (oud) een lastenverlichting hadden in de vorm van een belastingvrijstelling. Tevens werd voldaan aan het selectiviteitsvereiste. Uit de systematiek van de wet Vpb volgt dat bedrijven vennootschapsbelasting betalen over hun winsten. Overheidsondernemingen welke geen activiteiten uitoefenden die genoemd stonden in artikel 2 lid 3 juncto lid 7 wet Vpb (oud), betaalden, zonder dat daar een rechtvaardiging voor was, *geen* vennootschapsbelasting. Wat betreft de criteria 'met staatsmiddelen bekostigd' en 'negatieve beïnvloeding van het handelsverkeer' ben ik van mening dat de EC te kort door de bocht gaat. Het is maar de vraag of er, nu er voor overheidsondernemingen vennootschapsbelastingplicht is, inkomsten worden behaald. Zo niet, dan kan gesteld worden dat de Nederlandse overheid geen belastinginkomsten mis liep met de vennootschapsbelastingvrijstelling. Daarenboven ben ik van mening dat, zeker met de komst van het zevental besluiten over het interstatelijk effect, niet alle vrijgestelde overheidsondernemingen het handelsverkeer ongunstig beïnvloedden. Op basis hiervan kan afgevraagd worden of de EC wel tot het juiste oordeel is gekomen. Nu de EC heeft besloten dat sprake is van onverenigbare staatssteun en Nederland zijn regeling inmiddels heeft aangepast, zal in het volgende hoofdstuk getoetst worden of de nieuwe regeling staatssteunproof is.

Hoofdstuk 6 - 'Vennootschapsbelastingplicht, tenzij..' staatssteunproof?!

6.1 Inleiding

Nu de wet is aangepast van “in beginsel een vennootschapsbelastingvrijstelling” naar “in beginsel een vennootschapsbelastingplicht”, zal in dit hoofdstuk worden gekeken of de nieuwe regeling al dan niet staatssteunproof is. Dat er in de nieuwe regeling in beginsel sprake is van een vennootschapsbelastingplicht kan als een stapje in de goede richting worden gezien. In de nieuwe regeling zijn er evenwel vrijstellingen opgenomen. Ook is er bij de doelstellingen van het wetsvoorstel geen rekening gehouden met Europeesrechtelijke aspecten¹⁶². Bovendien ontbreekt er in de toelichting op het wetsvoorstel een analyse in hoeverre de nieuwe vrijstellingen zijn toegestaan in het kader van de bedoelde uitzonderingen van het VwEU¹⁶³.

In het onderstaande zullen de vrijstellingen getoetst worden aan de staatssteuncriteria en haar uitzonderingen. Allereerst komen de objectieve vrijstellingen aan bod, waarna de subjectieve vrijstellingen behandeld zullen worden.

6.2 Toetsing objectieve vrijstellingen

6.2.1 Vrijstelling voor interne activiteiten

In artikel 8e lid 1, aanhef en onderdeel 1, sub 1 en 2 wet Vpb is de objectvrijstelling voor interne activiteiten opgenomen. Resultaten behaald met activiteiten die worden verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf of een privaatrechtelijke overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon worden vrijgesteld.

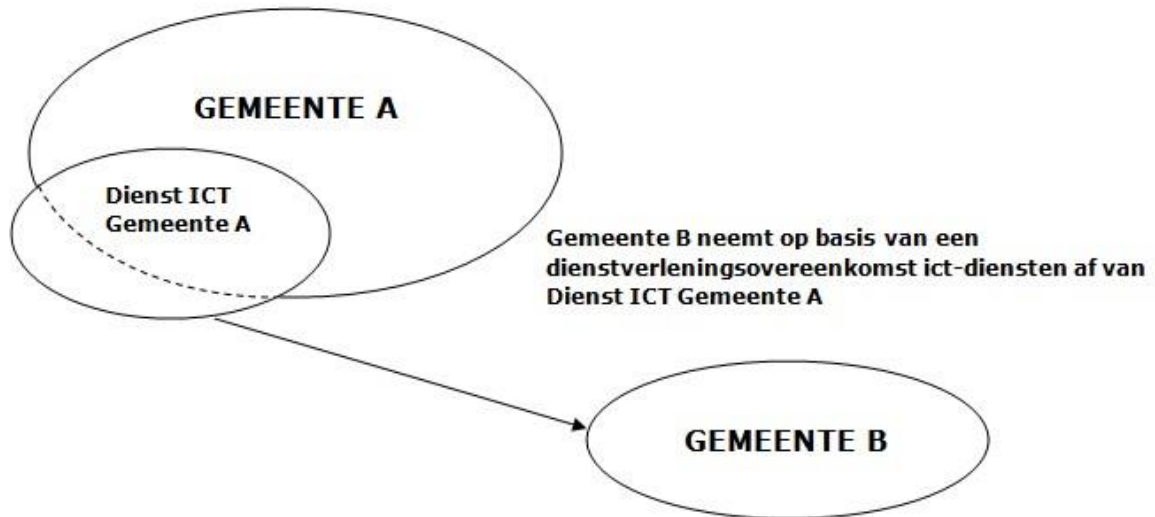
De vrijstelling voor interne activiteiten is alleen van toepassing voor zover het publiekrechtelijke lichaam naast de interne activiteiten ook nog activiteiten aan derden verricht en deze activiteiten samen een (geclusterde) activiteit vormen. De resultaten behaald met de interne activiteiten zouden zonder de vrijstelling worden belast met vennootschapsbelasting.

¹⁶² Raad van State, no.WO6.14.0252/III, 's-Gravenhage, 4 september 2014, p.11

¹⁶³ Raad van State, no.WO6.14.0252/III, 's-Gravenhage, 4 september 2014, p.9

Als voorbeeld¹⁶⁴ kan genoemd worden een dienst ICT van gemeente A die zowel diensten voor de eigen gemeente (gemeente A) verricht als diensten levert aan gemeente B. Dit ziet er als volgt uit:

Figuur 1



In het geval dienst ICT van gemeente A, enkel diensten zou leveren aan haar eigen gemeente, zou er geen sprake zijn van een deelname aan het economisch verkeer, waardoor er geen sprake is van een onderneming. Nu de dienst ICT van gemeente A ook aan gemeente B ICT-diensten levert, is er sprake van een deelname aan het economisch verkeer en zou de hele dienst ICT als onderneming aangemerkt kunnen worden, terwijl feitelijk een deel van de diensten interne diensten zijn. Met de vrijstelling voor interne activiteiten blijft het deel van de winst van de dienst ICT dat ziet op de diensten die geleverd worden aan de eigen gemeente (gemeente A) van rechtswege buiten de heffing.

Naar mijn mening vormt de vrijstelling voor interne activiteiten geen staatssteun omdat met de interne activiteiten niet wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Indien er geen deelname aan het economisch verkeer is, is er geen economische activiteit. Concluderend ben ik van mening dat de objectvrijstelling voor interne activiteiten staatssteunproof is.

¹⁶⁴ Voorbeeld ontleend uit Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, MvT, p. 19

6.2.2 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen

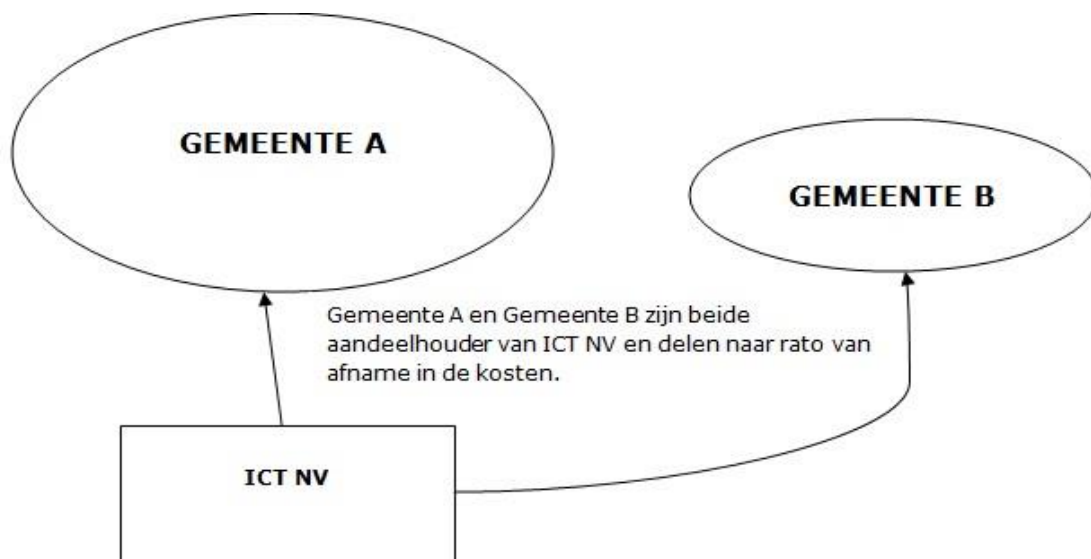
In artikel 8e, eerste lid, onderdeel c wet Vpb overeenkomstig artikel 8f, eerste lid, onderdeel c is de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke lichamen opgenomen. Voordelen behaald met activiteiten die verricht zijn in een dergelijk samenwerkingsverband zijn vrijgesteld, mits:

- De activiteiten worden verricht voor het middellijk of onmiddellijk in het samenwerkingsverband deelnemend privaatrechtelijk overheidslichaam, publiekrechtelijke rechtspersoon of voor het privaatrechtelijke overheidslichaam van het genoemde publiekrechtelijke rechtspersoon.
- De activiteiten die door het samenwerkingsverband worden verricht, zouden niet tot belastingplicht leiden of de voordelen hieruit zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de middellijk of onmiddellijk deelnemende lichamen of rechtspersonen afzonderlijk.
- De kosten van het samenwerkingsverband worden naar evenredigheid verdeeld over de lichamen en rechtspersonen van het samenwerkingsverband aan de hand van de afname van de activiteiten.

De vrijstelling voor samenwerking kan bijvoorbeeld¹⁶⁵ van toepassing zijn op ICT-diensten die worden verricht door een BV of NV waarin twee privaatrechtelijke overheidslichamen tezamen alle aandelen houden en de kosten aan de hand van afname naar evenredigheid worden verdeeld. Dit ziet er als volgt uit:

¹⁶⁵ Voorbeeld ontleend uit Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, MvT, p. 26

Figuur 2



In dit geval zou de vrijstelling quasi-inbesteding van toepassing zijn indien de activiteiten zonder samenwerkingsverband, afzonderlijk, worden verricht.

Door de cumulatieve voorwaarden en het feit dat er in het (Europese) aanbestedingsrecht een uitzondering wordt gemaakt voor samenwerkingsverbanden tussen overheden¹⁶⁶, ben ik van mening dat er bij de samenwerkingsvrijstelling geen sprake is van staatssteun.

Doordat de resultaten van activiteiten vrijgesteld zouden zijn of niet tot belastingplicht zou leiden indien de activiteiten zouden worden uitgevoerd door de middellijk of onmiddellijk deelnemende lichamen of rechtspersonen afzonderlijk, ben ik van mening dat het geen verstoring oplevert wanneer de activiteiten door het samenwerkingsverband zouden worden verricht. Er wordt immers feitelijk niet aan het economisch verkeer deelgenomen (ingeval er geen belastingplicht bestaat, de vrijstelling interne activiteit of de vrijstelling quasi-inbesteding van toepassing is) of er is sprake van een overheidstaak.

6.2.3 Vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden

In artikel 8e, eerste lid, sub b Vpb overeenkomstig artikel 8f, eerste lid sub b wet Vpb is de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden opgenomen.

Onder deze objectvrijstelling vallen resultaten behaald met activiteiten die verricht zijn in

¹⁶⁶ Kamerstukken II 2014-2015, 34003, nr. 3, p. 21

verband met de uitoefening van een overheidstaak dan wel publiekrechtelijke bevoegdheid, mits in concurrentie wordt getreden met natuurlijke personen dan wel met lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a t/m e wet Vpb.

Voorbeelden van echte overheidstaken zijn de politie en brandweer¹⁶⁷. Bij activiteiten als het voltrekken van huwelijken, het innen van marktgelden en het innen van parkeerbelasting voor parkeren op de openbare weg en de afgifte van identiteitsbewijzen kan de vrijstelling van overheidstaken van rechtswege van toepassing zijn, indien niet in concurrentie wordt getreden.

In hoofdstuk 4 is genoemd dat onder DAEB wordt verstaan ‘economische activiteiten die het algemeen belang dienen en die de markt, zonder het overheidsoptreden, anders niet (of niet onder dezelfde voorwaarden inzake objectieve kwaliteit, veiligheid, betaalbaarheid, gelijke behandeling of algemene toegang) had verricht’. Indien er sprake is van DAB is er geen sprake van een economische activiteit. De vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden is naar mijn mening een DA(E)B is. Zeker door het concurrentie criterium, kan ervan worden uitgegaan dat zonder overheidsoptreden de markt de activiteit die het algemeen belang dient niet of niet onder dezelfde voorwaarden zou uitvoeren. Daarnaast is er een ruime beoordelingsbevoegdheid, ten opzichte van wat onder een DA(E)B wordt verstaan, voor decentrale overheden weggelegd¹⁶⁸.

De vrijstelling voor overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden dient echter wel getoetst te worden aan het DA(E)B-kader (de Altmarkcriteria, DEAB-pakket). Allereerst dient opgemerkt te worden dat de Nederlandse overheid er niet voor heeft gekozen om bij de inrichting van deze vrijstelling het specifieke DA(E)B-kader mee te nemen.

Op basis van het Altmark-arrest wordt verkregen compensatie niet als staatssteun aangemerkt als voldaan wordt aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

1. De begunstigde onderneming dient daadwerkelijk DAEB uit te voeren en de verplichtingen tot het uitvoeren van die diensten moet duidelijk omschreven staan;
2. Vooraf dienen de criteria op basis waarvan de compensatie wordt berekend, op een objectieve en transparante wijze te worden vastgesteld, zodat voorkomen wordt dat de compensatie een economisch voordeel oplevert voor de begunstigde onderneming in vergelijking met concurrerende ondernemingen;

¹⁶⁷ Voorbeeld ontleend uit Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, MvT, p. 20 en 21

¹⁶⁸ Werkdocument van de diensten van de Commissie, Brussel, 29.4.2013 SWD(2013) 53 final/2, p. 22

3. De compensatie mag niet hoger zijn dan de kosten die gemaakt worden bij de uitvoering van de DAEB, rekening houdend met de opbrengsten alsook met een redelijke winst;
4. Indien een onderneming is geselecteerd die niet tegen de laagste kosten de DAEB kan uitvoeren, moet de compensatie worden vastgesteld op basis van de kosten welke een goed beheerde, gemiddelde onderneming zou hebben gemaakt om de DAEB uit te voeren. Hierbij mag eveneens rekening worden gehouden met de opbrengsten en een redelijke winst.

Indien wordt gekeken naar de Nederlandse objectvrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden zoals deze in de wet omschreven staat, kan er geconcludeerd worden dat aan geen enkele voorwaarden van het Altmark-arrest wordt voldaan. Dat de criteria van het Altmark-arrest niet in de wet zijn overgenomen, hoeft niet perse te betekenen dat daadwerkelijke compensatie voor activiteiten die het algemeen belang dienen niet worden ingericht via het Altmark-arrest. De vrijstelling zoals in de wet omschreven voldoet echter niet aan de Altmark-criteria.

Indien niet aan alle criteria van het Altmark-arrest wordt voldaan, maar wel aan de bovenste drie voorwaarden kan gebruik worden gemaakt van het DAEB-pakket¹⁶⁹. Het DAEB-pakket bestaat uit de Mededeling, de DAEB de-minimisverordening, het Vrijstellingbesluit DAEB en de DAEB Kaderregeling. Doordat de objectvrijstelling als geformuleerd in de wet aan in beginsel geen enkele voorwaarde voldoet kan derhalve geen gebruik worden gemaakt van het DAEB-pakket.

Zoals hiervoor benoemd kan het zijn dat (onbewust) toch aan de (bovenste drie) voorwaarden van het Altmark-arrest wordt voldaan, waardoor compensatie niet of als verenigbare steun wordt aangemerkt. De vrijstelling zoals omschreven staat in de wet is in zijn huidige vorm niet staatssteunproof. Het zou derhalve wenselijk zijn om de vrijstelling in overeenstemming met het DAEB-Kader te maken. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door aanvullende regels in een Besluit op te nemen, uiteraard komt hierbij wel een administratieve lastenbezwaren om de hoek kijken.

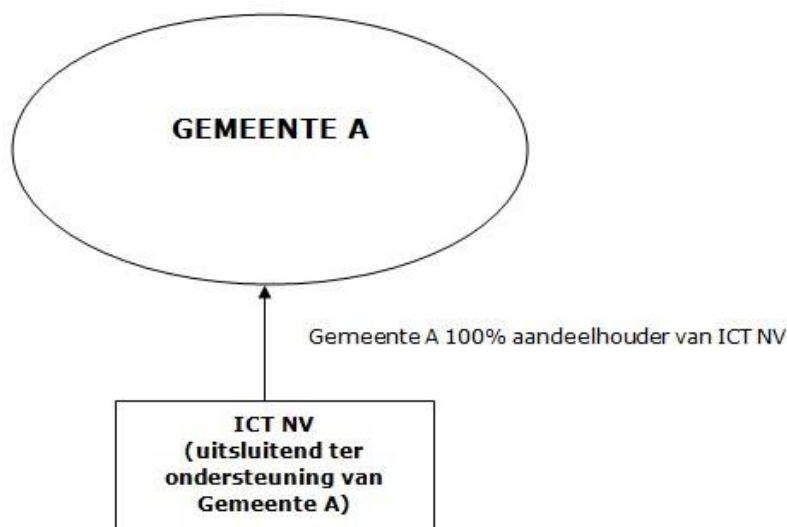
¹⁶⁹ Voor meer informatie over het DAEB-pakket verwijs ik paragraaf 4.6.3.

6.2.4 Vrijstelling voor quasi-inbesteding

De vrijstelling voor quasi-inbesteding is in artikel 8f, lid 1, aanhef en onder a te vinden. De vrijstelling is van toepassing op resultaten behaald met activiteiten welke worden verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam aan een publiekrechtelijke rechtspersoon die het voorgenoemde privaatrechtelijke overheidslichaam volledig beheerst of aan een ander privaatrechtelijke overheidslichaam dat volledig in handen is van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon.

Ter illustratie kan het volgende voorbeeld¹⁷⁰ worden gegeven:

Figuur 3



In dit voorbeeld laat gemeente A de dienst ICT door een NV verrichten. De NV is volledig in handen van Gemeente A.

Met de objectvrijstelling voor quasi-inbesteding wordt voorkomen dat resultaten van privaatrechtelijke overheidslichamen worden belast indien zij deze uitoefenen voor een publiekrechtelijk overheidslichaam. Derhalve is sprake van quasi-inbesteding indien een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit niet door de markt laat verrichten maar nog steeds zelf verricht door middel van een privaatrechtelijk overheidslichaam.

Met de vrijstelling quasi-inbesteding wordt mijn inziens, net als bij de vrijstelling voor interne activiteiten, niet aan het economisch verkeer deelgenomen. Het publieke overheidslichaam verricht de activiteit in principe nog steeds zelf, enkel wordt gebruik gemaakt van een

¹⁷⁰ Voorbeeld ontleend uit Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, MvT, p. 22

privaatrechtelijk overheidslichaam welke in handen is van een publiek overheidslichaam. Tevens wordt in het aanbestedingsrecht quasi-inbesteding gezien als een interne aangelegenheid¹⁷¹. Doordat niet aan het economisch verkeer wordt deelgenomen, is er geen economische activiteit en kan er zodoende geen sprake zijn van staatssteun.

6.2.5 Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten

In artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, sub 3 wet Vpb staat de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten omschreven. Resultaten behaald met activiteiten welke worden verricht op basis van een dienstverleningsovereenkomst door een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam aan een dienstafnemer, zijn vrijgesteld indien de activiteiten bij de dienstafnemer zouden worden aangemerkt als een overheidstaak¹⁷². De resultaten zijn echter niet vrijgesteld indien er met de activiteiten in concurrentie wordt getreden.

Mijn inziens wordt, net als bij de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden, in feite een DA(E)B verricht. De DA(E)B wordt echter niet door de ‘uitbesteder’ zelf verricht maar uitbesteed aan de aanbieder. Met het concurrentie criterium wordt aan het Europeesrechtelijke criterium voldaan, dat zonder de overheid de markt de activiteit die het algemeen belang dient niet of niet onder dezelfde voorwaarden zou uitvoeren.

Edoch bij de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten is er net als bij de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden geen rekening gehouden met het DAEB-kader. Zonder alle criteria te noemen¹⁷³, wordt eveneens niet aan de voorwaarden voldaan. Ergo, is de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten in zijn huidige vorm niet staatssteunproof. Het zou naar mijn mening raadzaam zijn om de vrijstelling conform het DAEB-kader in te richten. Dit zal echter wel leiden tot administratieve lastenverzwaring.

¹⁷¹ Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, MvT, p. 22

¹⁷² Voor voorbeelden van overheidstaken verwijs ik naar de paragrafen 3.4.3.1 en 6.2.3

¹⁷³ Voor de criteria verwijs ik naar paragraaf 4.6.3 en naar de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden.

6.3 Toetsing subjectieve vrijstellingen

6.3.1. Vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs

6.3.1.1 Theoretisch Kader

De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs is van toepassing op lichamen die voor uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ($\geq 90\%$) als activiteit onderwijs of onderzoek verrichten, waarbij het onderwijs en onderzoek hoofdzakelijk ($\geq 70\%$) bekostigd dient te worden uit publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met genoemde college- of les gelden of uit les gelden als bedoeld in artikel 3 van de Les- en cursusgeldwet of uit bijdragen van ANBI's waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.

Alvorens toe te komen aan de toetsing van de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU, is het van belang vast te stellen of er sprake is van een onderneming op basis van het EU-recht. Indien er geen sprake is van een onderneming kan er geen staatssteun zijn in de zin van artikel 107, lid 1 VwEU.

Zoals reeds genoemd wordt onder een onderneming verstaan “*elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm of de wijze waarop zij wordt gefinancierd en ongeacht of er sprake is van een winstoogmerk*”¹⁷⁴. Eveneens eerder genoemd wordt onder een economische activiteit verstaan “*iedere activiteit die bestaat uit het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt*”¹⁷⁵.

Onderwijs wordt door het HvJ niet aangemerkt als een ‘economische activiteit’ indien “*het onderwijs (...) wordt gegeven door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit de staatskas worden gefinancierd*”¹⁷⁶.

Het HvJ heeft bepaald dat kinderopvang, basis- en voortgezet onderwijs¹⁷⁷, beroepsonderwijs¹⁷⁸ en universitair onderwijs¹⁷⁹ geen economische activiteiten zijn, voor zover deze activiteiten *niet* hoofdzakelijk ($\geq 50\%$) door de ouders of leerlingen dan wel studenten worden bekostigd.

¹⁷⁴ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 23 april 1991, Höfner en Elser, Zaak C-41/90, Jurispr. p. I-9797, punt 21 (NJ 1993, 592; red)

¹⁷⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 18 juni 1988, Commissie/Italië, Zaak C-35/96, Jurispr. p. 3851, r.o. 36

¹⁷⁶ HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05, r.o. 68.

¹⁷⁷ C-318/05 (Commissie/Duitsland), [2007], ECR I-6957; C-76/05 (Schwartz), [2007], ECR-6949.

¹⁷⁸ 263/86 (Humble), [1988], ECR-6849.

¹⁷⁹ C-109/92 (Wirth), [1993], ECR I6447.

Zolang zodoende bovenstaande activiteiten voor *niet* meer dan 50% worden bekostigd door leerlingen, studenten of ouders is er geen sprake van een economische activiteit en kan er dus *geen* sprake zijn van verboden staatssteun.

De EC heeft onderzoek verricht naar de vrijstelling van bekostigd onderwijs en onderzoek en is van mening dat in artikel 6b wet Vpb duidelijk wordt geëist dat het onderwijs of onderzoek moet worden bekostigd uit publieke middelen of uit wettelijk collegegeld en dat door het niet-economisch karakter van onderwijs en onderzoeksdiensten, onderwijsinstellingen niet als onderneming kunnen worden aangemerkt in de zin van artikel 107, lid 1 VwEU¹⁸⁰.

Naar mijn mening is de bekostigingseis van de vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs van 70% ruim voldoende in vergelijking met de door de EU gestelde 50%. De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs echter, kent een activiteiteneis van 90%, waardoor voor de overige 10% toch sprake is van een economische activiteit en er daarmee sprake kan zijn van een onderneming. Deze overige activiteiten (ook wel commerciële activiteiten genoemd), welke als economische activiteit worden aangemerkt, zijn doordat het subject is vrijgesteld, vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Hierna zal de vrijstelling bekostigd onderzoek en onderwijs en daarmee zodoende de overige dan wel commerciële activiteiten worden getoetst aan de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU.

6.3.1.2 Begunstiging vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs

Er is sprake van een voordeel doordat de lasten van een onderwijsinstelling worden verlicht. Zonder toepassing van de subjectieve vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs zou er over de commerciële activiteiten (=maximaal 10%) vennootschapsbelasting moeten worden betaald. Door deze vrijstelling wordt de financiële positie van een onderwijsinstelling verbeterd.

6.3.1.3 Selectiviteit vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs

1. Referentiesysteem

Als referentiesysteem geldt het Nederlandse systeem van vennootschapsbelasting, zoals omschreven staat in de wet Vpb (2015).

¹⁸⁰ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punten 58 en 59

2. Afwijking van het Referentiesysteem

Bij de vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs wordt afgeweken van de hoofdregel, doordat instellingen die onder de vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs vallen en die ook commerciële activiteiten (maximaal 10%) verrichten vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting. Dit terwijl andere instellingen welke niet onder de vrijstelling vallen, deze vrijstelling voor commerciële activiteiten niet hebben.

3. Rechtvaardiging door de opzet van de wet Vpb

Voor de vrijstelling over de overige, commerciële, activiteiten is geen rechtvaardiging te vinden in de Wet Vpb. Derhalve is er sprake van selectiviteit.

6.3.1.4 Met staatsmiddelen bekostigd vrijstelling bekostigd onderzoek en onderwijs

De commerciële activiteiten (=maximaal 10%) worden onder de subjectieve vrijstelling bekostigd onderzoek en onderwijs vrijgesteld. Doordat de vrijstelling zich derhalve ook uitstrekt over de commerciële activiteiten (=maximaal 10%) loopt de Staat inkomsten mis. Ergo, wordt aan de derde voorwaarde van staatssteun voldaan.

6.3.1.5 Vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer vrijstelling bekostigd onderzoek en onderwijs

Door toepassing van de vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs op commerciële activiteiten (maximaal 10%) kan naar mijn mening in beginsel in concurrentie worden getreden met het intracommunautaire handelsverkeer. Mijn inziens beperkt de vrijstelling zich niet tot activiteiten die louter een zuiver lokaal karakter hebben. Onderwijs wordt per slot van rekening ook verzorgd voor buitenlandse studenten.

Wel kan afgevraagd worden of met de commerciële activiteiten méér dan marginaal het handelsverkeer kan worden beïnvloed. Nu er geen winstmaximum meer bestaat van 15.000 euro¹⁸¹, kan het resultaat op commerciële activiteiten hoog oplopen, waarmee flink in concurrentie kan worden getreden en naar mijn mening het handelsverkeer meer dan marginaal kan worden beïnvloed. Ook bij VNO-NCW en MKB-Nederland wekte het schrappen van het winstmaximum verbazing¹⁸². Zij zijn daarnaast van mening dat in het kader

¹⁸¹ In het conceptwetsvoorstel was een winstmaximum opgenomen van 15.000 euro. Dit betekende dat de vrijstelling automatisch van toepassing zou zijn bij ten minste 90% vrijgestelde activiteiten, tenzij de jaarwinst van de commerciële activiteiten niet hoger zou zijn dan 15.000 euro.

¹⁸² Brief aan de Tweede Kamer, Commentaar VNO-NCW en MKB-Nederland op het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, 14/11.425/K/Lou, 1 oktober 2014

van concurrentie het onjuist is dat het resultaat van commerciële activiteiten in een Vpb-vrijstelling wordt meegetrokken. Zelfs met een winstmaximum van 15.000 euro sluiten zij concurrentieverstoring niet uit. VNO-NCW en MKB-Nederland dringen er zodoende op aan om de ‘vrije ruimte’ voor commerciële activiteiten te schrappen, zodat er minder concurrentieverstoring is¹⁸³.

Tevens vraagt Stevens zich af of de marge van 10% voor commerciële activiteiten in overeenstemming is met het EU-recht, met name ook omdat zo’n marge bij de andere objectieve vrijstellingen is komen te vervallen doordat de EC hiertegen klaarblijkelijk bezwaren had¹⁸⁴.

Dat de EC de marge van de vrijstelling voor bekostigd onderwijs en onderzoek kennelijk wel goed vindt, is naar mijn mening op zijn zachts gezegd opmerkelijk te noemen.

6.3.1.6 Resumerend vrijstelling bekostigd onderzoek en onderwijs

De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs is voor het gedeelte van de bekostigingsseis staatssteunproof. Immers zolang onderwijs voor meer dan 50% uit de staatskas wordt gefinancierd wordt door het HvJ onderwijs niet als een economische activiteit aangemerkt en is er daarmee geen sprake van staatssteun. Voor het gedeelte echter van de vrije ruimte van 10%, waarmee commerciële resultaten, van onderwijsinstellingen worden vrijgesteld is sprake van staatssteun doordat aan de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU wordt voldaan. Hierbij kan de algemene minimis-regeling mogelijk uitkomst bieden, waardoor er waarschijnlijk enkel nog in een paar gevallen sprake is van staatssteun. Om staatssteun in te perken zou er naar mijn mening een winstklem ingevoerd moeten worden. Om ongewenste concurrentie geheel uit te sluiten kan naar mijn mening het beste de subjectvrijstelling afgeschaft worden. Een objectvrijstelling is voldoende om enkel die resultaten van activiteiten die daadwerkelijk met onderzoek en onderwijs zijn gemoeid vrij te stellen.

6.3.2 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen is van toepassing indien academische ziekenhuizen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (=90%) activiteiten verrichten als genoemd in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek.

¹⁸³ Brief aan de Tweede Kamer, Commentaar VNO-NCW en MKB-Nederland op het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, 14/11.425/K/Lou, 1 oktober 2014

¹⁸⁴ S.A. Stevens, Vpb-plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1

Indien de werkzaamheden niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (oftewel voor minder dan 90%) bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis, is de objectvrijstelling van toepassing op de voordelen welke worden behaald met de basiszorg, topprefrente zorg en met onderzoek.

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen is er gekomen om een gelijk speelveld te creëren tussen publieke en private ziekenhuizen. De EC gaat niet in op de vrijstelling voor academische ziekenhuizen doordat de vrijstelling verband houdt met de zorgvrijstelling van artikel 5 wet Vpb. Zodoende laat de EC de beoordeling van de vrijstelling van academische ziekenhuizen uit de wet Vpb onverlet¹⁸⁵.

De vraag die hier speelt is niet alleen of de vrijstelling van academische ziekenhuizen in de wet Vpb staatssteunproof is maar ook of de zorgvrijstelling staatssteunproof is.

Het is algemeen bekend dat ziekenhuizen in beginsel een onderneming zijn en derhalve onder de staatssteunregels vallen. Zeker doordat de ‘Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg’ is aangenomen is het mogelijk dat private investeerders kunnen participeren in een ziekenhuis, waardoor er commerciële aanbieders op de ziekenhuismarkt actief kunnen zijn.

Bij sommige activiteiten welke ziekenhuizen uitvoeren kan sprake zijn van een DAEB, maar dat geldt zeker niet voor alle activiteiten. Derhalve ben ik van mening dat de EC de zorgvrijstelling onder de loep zou moeten nemen¹⁸⁶.

Daarnaast is een integrale vrijstelling niet in overeenstemming met de Altmark-criteria. In dit opzicht is een deel van de zorgvrijstelling en daarmee ook de vrijstelling voor academische ziekenhuizen niet staatssteunproof.

Bovendien is naar mijn mening de marge van 10% niet in overeenstemming met de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU. Ik verwijs hierbij naar de uitleg bij de vrijstelling voor bekostigd onderwijs en onderzoek waar eveneens een marge van 10% wordt gehanteerd. Net als bij de vrijstelling voor bekostigd onderwijs en onderzoek ben ik van mening dat er een winstklem ingevoerd zou moeten worden om ongewenste concurrentie te verminderen. Om concurrentievervalsing geheel uit te sluiten ben ik van mening dat een objectvrijstelling beter

¹⁸⁵ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, voetnoot 6

¹⁸⁶ De zorgvrijstelling vormt geen onderdeel van dit onderzoek, zodat hier geen nadere aandacht aan wordt besteed.

aansluit.

6.3.3. Vrijstelling voor Zeehavenbeheerders

De zeehavens Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., N.V. Port of Den Helder, Havenschap Moerdijk en Zeeland Seaports N.V. zijn (tijdelijk) vrijgesteld van vennootschapsbelasting. De EC heeft op 21 januari 2016 beslist dat de vrijstelling van zeehavens onrechtmatige staatssteun is. Hieronder zal allereerst de mening van de EC uiteengezet worden, alvorens ik zelf toe kom aan toetsing van de criteria van artikel 107 VwEU.

6.3.3.1 Begunstiging vrijstelling voor zeehavenbeheerders

De EC is van mening dat zeehavenbeheerders door de vennootschapsbelastingvrijstelling worden begunstigd¹⁸⁷. De vrijstelling levert voor zeehavens een belastingvoordeel op, waardoor de lasten worden verlicht welke normaal gesproken behoren tot de exploitatiekosten van een onderneming.

Ik sluit mij aan bij het oordeel van de EC, door de vrijstelling worden de lasten verlicht (onder de voorwaarde dat er positieve resultaten zijn), welke een onderneming normaliter zelf zou moeten dragen.

6.3.3.2 Selectiviteit vrijstelling voor zeehavenbeheerders

1. Referentiesysteem

Als referentiesysteem geldt het Nederlandse systeem van vennootschapsbelasting, zoals omschreven staat in de wet Vpb (2015). Uit de wet Vpb volgt dat, volgens de normale regels, in Nederland gevestigde ondernemingen vennootschapsbelasting dienen te betalen over hun winst.

2. Afwijking van het Referentiesysteem

De EC merkt op dat de vrijstelling voor publieke zeehavens een afwijking vormt van het in Nederland geldende algemene vennootschapsbelastingstelsel. Onder de wet Vpb 2015 zijn overheidsbedrijven in beginsel vennootschapsbelastingplichtig. De zes genoemde publieke zeehavens zijn echter van belasting vrijgesteld, terwijl zij zich volgens de EC, gelet op het doel van de wet Vpb (het belasten van winst bij vennootschappen), in een met andere

¹⁸⁷ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punten 63 t/m 65

particuliere ondernemingen en overheidsondernemingen juridisch en feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden. Ergo, is er volgens de EC sprake van selectiviteit¹⁸⁸.

De betrokken zeehavens betwisten dat met de vennootschapsbelastingvrijstelling een selectief voordeel wordt behaald. Zij zijn van mening dat ten aanzien van alle zeehavens in Nederland hetzelfde vennootschapsbelastingstelsel op eenzelfde wijze wordt toegepast¹⁸⁹.

De EC is het met het argument van de belanghebbenden niet eens. De EC is zoals reeds genoemd van mening, dat ondernemingen waarvan de inkomsten – zoals bij de zeehavens – zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting, een duidelijk selectief voordeel genieten in vergelijking met ondernemingen welke zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden. Met ondernemingen welke zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden wordt door de EC bedoeld zowel ondernemingen die zich in dezelfde sector bevinden, als ondernemingen die in een andere sector werkzaam zijn¹⁹⁰.

Ikzelf ben het gedeeltelijk met de EC eens. Mijn inziens is er sprake van selectiviteit, doordat Nederlandse niet-publiekrechtelijke zeehavens – zoals zeehaven IJmuiden N.V. - niet vrijgesteld van vennootschapsbelasting zijn, maar de zes publiekrechtelijke zeehavens wel. Naar mijn mening is een vergelijking met ondernemingen die zich in dezelfde sector bevinden beter dan een vergelijking tussen ondernemingen welke in een andere sector werkzaam zijn. Indien er wel een vergelijking wordt gemaakt tussen verschillende sectoren kunnen lidstaten naar mijn mening niet langer beslissen waar zij meer of minder belasting op willen heffen om zodoende de markt te sturen. Lidstaten hebben hierdoor minder de vrijheid om hun eigen directe belastingstelsel te bepalen.

3. Rechtvaardiging door de opzet van de wet Vpb

De omstandigheid dat zeehavens in andere lidstaten vergelijkbare vrijstellingen hebben of het ontbreken van een gelijk speelveld op Europees niveau kan geen rechtvaardiging voor de selectiviteit vormen. Ergo, de beoordeling op het criterium selectiviteit is gebaseerd op een interne vergelijking binnen een lidstaat.

¹⁸⁸ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punten 75 en 76

¹⁸⁹ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 77

¹⁹⁰ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 78

Daarenboven hebben de Nederlandse autoriteiten geen argumenten aangedragen die de vrijstelling voor de aard en opzet van het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel zouden rechtvaardigen¹⁹¹. Evenals de mening van de EC, is er mijns inziens geen rechtvaardigingsgrond¹⁹².

6.3.3.3 Met staatsmiddelen bekostigd vrijstelling voor zeehavenbeheerders

Zoals eerder genoemd wordt een vrijstelling gelijkgesteld met het derven van inkomsten, welke door de Staat wordt bekostigd. Bij de zeehavens, hebben zowel de Nederlandse autoriteiten als de belanghebbenden dit gegeven evenmin betwist¹⁹³. Eveneens sluit ik mij bij dit standpunt aan, onder de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een positief resultaat bij de zeehavens. Bij een verliesgevend overheidslichaam levert het de staat immers geen belastinginkomsten op, zodra dit overheidslichamen vennootschapsbelastingplichtig wordt.

6.3.3.4 Vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer vrijstelling voor zeehavenbeheerders

De EC is van mening dat publieke zeehavens, duidelijk overheidsondernemingen zijn die actief zijn in het handelsverkeer tussen lidstaten. Bijgevolg beïnvloedt de vennootschapsbelastingvrijstelling voor de betrokken zeehavens het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig en dreigt zij de mededinging te vervalsen¹⁹⁴.

Ingevolge de betrokken zeehavens is er geen sprake van verstoring van de mededinging. Volgens de betrokken zeehavens verkrijgen de zeehavens in de Hamburg-Le Havre range allerlei vormen van overheidssteun. Derhalve zijn de Nederlandse publiekrechtelijke zeehavens van mening dat de vennootschapsbelastingvrijstelling niet leidt tot een bevoordeling, maar hooguit tot een iets minder benadeelde positie van de Nederlandse zeehavens in vergelijking met andere Europese zeehavens¹⁹⁵.

¹⁹¹ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 82

¹⁹² Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 82

¹⁹³ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punten 61 en 62

¹⁹⁴ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 66

¹⁹⁵ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 67

De EC deelt dit standpunt niet. Volgens de EC wordt de mededinging vervalst indien de concurrentiepositie van de begunstigde onderneming ten opzichte van concurrerende ondernemingen wordt versterkt. Om van vervalsing van de mededinging te spreken is het derhalve voldoende dat de begunstigde onderneming dankzij de steun een sterkere concurrentiepositie kan krijgen dan het geval was geweest als de steun niet was gegeven. Het maakt hierbij niet uit dat zeehavens in andere lidstaten misschien ook staatssteun genieten. Zodoende is de EC van mening dat met de vrijstelling voor zeehavens de mededinging wordt verstoord.

Ikzelf ben het eens met het feit dat de positie van Nederlandse publiekrechtelijke zeehavens versterkt wordt ten opzichte van de situatie waarin zij niet zouden worden vrijgesteld. Echter indien elke zeehaven in Europa op een gelijke wijze zou worden beoordeeld is naar mijn mening geen sprake van ongelijke concurrentie. Tevens is menigeen van mening dat er amper sprake is van concurrentievervalsing ten opzichte van publieke zeehavens in andere lidstaten¹⁹⁶.

PwC heeft daarnaast een onderzoek verricht waaruit blijkt dat het opheffen van de vennootschapsbelastingvrijstelling voor Nederlandse publiekrechtelijke zeehavens zou leiden tot juist een internationaal ongelijk(er) speelveld¹⁹⁷. Evenzo blijkt uit een onderzoek uit 2014 van RHV-Erasmus in samenwerking met Ecorys dat op het gebied van zeehavens er nog lang geen sprake is van een level playing field¹⁹⁸. Naar de mening van Stevens leidt het afschaffen van de vrijstelling voor zeehavens ook niet tot een gelijk speelveld, doordat een aantal buitenlandse havens niet belastingplichtig is¹⁹⁹.

De Tweede Kamer zegt dat concurrerende Europese havens, zoals die van Hamburg en Antwerpen, voorlopig geen belastingaanslag krijgen opgelegd en daarnaast allerlei vormen van staatssteun ontvangen. Zij zijn daarom van mening dat de Nederlandse zeehavens in het kader van een gelijk speelveld maar ook in het kader van werkgelegenheid en investeringen, door het Rijk op een andere manier moet worden bijgestaan. Een mogelijkheid die wordt genoemd is om de havens bij te staan door bijvoorbeeld infrastructurele taken door het Rijk te

¹⁹⁶ Zie bijvoorbeeld M. Weterings en C. van der Linden, Staatssteun in en rondom zeehavens, WFR 2015/165 of S.A. Stevens, Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen, WFR 2014/1270 of D.E. Sprundel en L.C. Touw, Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer braafste jongetje van de klas, WFR 2014/31

¹⁹⁷ Een rechtsvergelijkend onderzoek in Nederland, België, Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk, PwC in opdracht van de VNG, 28 maart 2014

¹⁹⁸ Onderzoek RHV---Erasmus/Ecorys, aangeboden door de regering aan de Tweede Kamer per brief van 6 maart 2014, Kamerstukken II 2013/14, 29 862, nr. 24

¹⁹⁹ S.A. Stevens, Het wetsvoorstel Vpb---plicht overheidsondernemingen, WFR 2014/1270

laten uitvoeren. Te denken valt aan baggerwerkzaamheden en andere duurzame infrastructurele projecten met een publiek karakter. Op deze manier worden de Nederlandse havens niet benadeeld²⁰⁰. Mijn inziens is maar de vraag of met deze mogelijkheden tot bijstaan geen nieuwe staatssteun op de loer ligt. De voorwaarden voor DAEB dienen hierbij goed in acht te worden genomen²⁰¹.

Er klinken ook andere geluiden dan het bijstaan van Nederlandse zeehavens door het Rijk. Zo is minister Schultz van Haegen van mening dat de beïnvloeding van haventarieven met publieke middelen tot het verleden moet gaan behoren. Daarnaast is een verordening over havendiensten aangenomen. De verordening moet zorg dragen voor liberalisering van diensten en de financiën van havens duidelijker maken²⁰². Naar mijn mening is inzicht in geldstromen van havens een stap in de goede richting. Echter kan het nog jaren duren voordat die inzichten daadwerkelijk tot maatregelen zullen leiden.

Resumerend worden naar mijn mening met de Nederlandse publiekrechtelijke zeehavens economische activiteiten uitgeoefend waarmee in concurrentie wordt getreden. Tevens ben ik van mening, zoals reeds genoemd, dat de positie met de vennootschapsbelastingvrijstelling versterkt wordt ten opzichte van de situatie zonder vrijstelling. Ik ben echter van mening dat er op de korte termijn geen gelijk speelveld gecreëerd wordt indien de vrijstelling wordt afgeschaft. Derhalve zou het in het kader van een gelijk speelveld verstandiger zijn om de Nederlandse vrijstelling af te schaffen, zodra de concurrerende zeehavens in andere lidstaten ook geen overheidssteun meer krijgen. Afschaffing per 1 januari 2017 levert geen gelijk speelveld op, zeker niet als de Tweede Kamer (begrijpelijkerwijs) probeert nieuwe ‘steun’ te verlenen aan de zeehavens. Op deze manier zouden we terug bij af zijn.

6.3.3.5 Verenigbaarheid vrijstelling voor zeehavenbeheerders

Zoals hierboven uiteengezet is, is de EC van mening dat er sprake is van staatssteun, ingevolge artikel 107, lid 1 VwEU. Middels artikel 107, leden 2 en 3 VwEU moet worden nagegaan of sprake is van verenigbare dan wel onverenigbare staatssteun.

De Nederlandse autoriteiten hebben geen argumenten met betrekking tot verenigbaarheid

²⁰⁰ Zie bijvoorbeeld: NOS, Tweede Kamer wil zeehavens helpen in handhaven concurrentiepositie, 4 april 2016

²⁰¹ Voor de voorwaarden verwijs ik naar paragraaf 4.6.3

²⁰² NRC, De Rotterdamse havens moeten gewoon alles zelf betalen, 16 maart 2016

aangevoerd²⁰³. Naast het feit dat Nederland zelf geen argumenten heeft aangedragen is de EC van mening dat de vennootschapsbelastingvrijstelling voor Nederlandse publiekrechtelijke lichamen exploitatiesteun is en derhalve wordt verleend zonder onderscheid te maken naar de nagestreefde doelstellingen van de betrokken ondernemingen. De EC is op basis van bovenstaande redenen van mening dat er geen sprake is van verenigbaarheid²⁰⁴.

Ik deel de mening van de EC, doch zie ik mogelijkheden om in bepaalde (specifieke) gevallen een vrijstelling te handhaven. Zo zijn overeenkomstig artikel 107, lid 3 VwEU met de interne markt verenigbaar: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen, en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

Steun aan Europese zeehavens zou een betere concurrentiepositie en meer werkgelegenheid voor Europa kunnen betekenen. Indien zeehavens met het oog op deze doelstellingen worden gesteund, zou er een grotere kans tot verenigbaarheid bestaan.

Naast artikel 107, leden 2 en 3 VwEU is overheidssteun ook verenigbaar conform artikel 106, lid 2 VwEU. In dit geval dient er sprake te zijn van een DAEB. De Nederlandse autoriteiten hebben niet aangegeven dat er sprake is van een DAEB. De EC constateert, net als bij artikel 107, lid 3 VwEU, dat de vennootschapsbelastingvrijstelling hoe dan ook aan de zeehavens wordt verleend zonder onderscheid te maken naar de nagestreefde doelstellingen van de betrokken ondernemingen. Concluderend is de EC van mening dat er geen sprake is van een DAEB.

Ik sluit mij aan bij het oordeel van de EC, maar zie ik ook hier mogelijkheden om (bepaalde) steun te kunnen blijven verlenen aan zeehavens.

Europa-Decentraal is van mening dat (zee)havens onder DAEB zouden kunnen vallen²⁰⁵. Om hieraan te kunnen voldoen moet vanzelfsprekend wel aan de voorwaarden worden voldaan²⁰⁶.

²⁰³ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 86

²⁰⁴ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punten 88 en 89

²⁰⁵ <https://www.europadecentraal.nl/onderwerp/vervoer/vervoer-en-staatssteun/havens/>, geraadpleegd op 8 april 2016

²⁰⁶ Voor de voorwaarden verwijst ik naar hoofdstuk 4

Tevens vallen technisch-nautische dienstverlening, zoals loodsen, slepen en vastmeren onder DAEB²⁰⁷. Deze dienstverlening is een DAEB vanwege de veiligheid in havens.

Hiernaast zijn (zee)havens tot dusver niet opgenomen in de AGVV. De EC zou havens en luchthavens graag willen opnemen, waarbij bijvoorbeeld investeringssteun tot aan 120 miljoen voor zeehavens vrijgesteld zou zijn van aanmeldingsplicht. Het voorstel moet zorgen voor een eenvoudigere implementatie van toegestane staatssteun voor havens en luchthavens²⁰⁸.

6.3.3.6 Resumerend vrijstelling voor zeehavenbeheerders

De vennootschapsbelastingvrijstelling voor Nederlandse publiekrechtelijke zeehavens is staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1 VwEU. Het feit dat zeehavens in andere lidstaten op een andere wijze (misschien wel méér) worden gesteund, doet niets af aan het feit dat er sprake is van beïnvloeding van de mededinging. Ik ben echter van mening dat in het kader van een gelijk speelveld het eerlijker zou zijn om de Nederlandse vrijstelling pas af schaffen zodra er in Europa ook daadwerkelijk een gelijk speelveld wordt gecreëerd.

Daarnaast is er sprake van onverenigbare staatssteun doordat niet wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 107, leden 2 en 3 VwEU en er daarnaast geen sprake is van een DAEB. Nederland zou echter in plaats van één subjectieve vrijstelling die zonder nagestreefde doelstellingen geldt, over kunnen stappen naar steun in de vorm van artikel 107, lid 3 VwEU en/of DAEB. Ten slotte is sprake van bestaande steun, doordat publieke zeehavens zowel in de oude regeling (tot 1-1-2016) als in de nieuwe regeling (vanaf 1-1-2016) zijn vrijgesteld en de nieuwe wet ten aanzien van de zeehavens geen nieuwe steunelementen of het aantal begunstigden heeft uitgebreid²⁰⁹. Nu het bestaande steun betreft hoeft de gegeven steun niet te worden teruggevorderd.

6.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht of de nieuwe regeling, waarbij overheidsondernemingen in beginsel vennootschapsbelastingplichtig zijn, staatssteunproof is. In het kader van staatssteun is het correct dat er in beginsel een vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven

²⁰⁷ Mededeling inzake een Europees Havenbeleid, artikel 3

²⁰⁸ <https://www.europadecentraal.nl/onderwerpen/staatssteun/vrijstellingen/algemene-groepsvrijstellingsverordening/>, geraadpleegd op 8 april 2016

²⁰⁹ Besluit van de Commissie van 21-01-2016 betreffende steunmaatregel SA. 25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, Brussel, 21.1.2016 C(2016) 167 final, punt 100

geldt, maar zijn er een aantal vrijstellingen opgenomen.

Bij de objectieve vrijstellingen interne activiteit en quasi investering wordt er met de interne activiteiten niet deelgenomen aan het economisch verkeer. Derhalve is er geen sprake van een economische activiteit, waardoor er geen sprake kan zijn van staatssteun. Ook de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke lichamen is door de strikte eisen staatssteunproof.

De vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden en de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten zouden niet als steun hoeven te worden aangemerkt indien rekening zou worden gehouden met het DA(E)B-kader. Dit is echter op dit moment niet het geval waardoor deze vrijstellingen in hun huidige vorm naar mijn mening niet staatssteunproof zijn. Wenselijk is het mijn inziens om de vrijstellingen conform het DAEB-kader aan te passen.

Na de objectieve vrijstellingen zijn de subjectieve vrijstellingen onder de loep genomen. De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs is grotendeels staatssteunproof, doordat onderwijs door het HvJ niet als economische activiteit wordt aangemerkt indien het onderwijs voor meer dan 50% uit de staatskas wordt gefinancierd. Onder de vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs echter, is er een vrije ruimte van 10%, waarmee resultaten behaald met commerciële activiteiten door onderwijsinstellingen zijn vrijgesteld. Door toetsing aan de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU is naar mijn mening sprake van staatssteun. Om staatssteun te verminderen zou er naar mijn mening een winstklem ingevoerd moeten worden. Om echter ongewenste concurrentie geheel uit te sluiten is het wenselijk de subjectvrijstelling af te schaffen en het enkel bij een objectvrijstelling te houden.

De tweede subjectieve vrijstelling, namelijk de vrijstelling van academische ziekenhuizen is in haar huidige vorm, niet staatssteunproof. Ten eerste worden ziekenhuizen aangemerkt als ondernemingen. Wel kan er sprake zijn van een DAEB, echter is de vrijstelling in haar huidige vorm om verscheidenen redenen niet in overeenstemming met het DAEB-kader. Tevens is de open ruimte ter grootte van 10% niet in overeenstemming met de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU. Raadzaam is het naar mijn mening om een winstklem in te voeren, of nog beter de subjectvrijstelling af te schaffen en het bij een objectvrijstelling te houden.

Bij de derde en tevens laatste subjectvrijstelling, de vrijstelling voor zeehavenbeheerders, is er sprake van staatssteun. Ondanks dat zeehavens in andere lidstaten (op een ergere wijze)

gesteund worden, doet dit niets af aan het feit dat er sprake is van beïnvloeding van de mededinging. Dat Nederland probeert haar zeehavens zo lang mogelijk te steunen, is naar mijn mening terecht. In het kader van een gelijk speelveld, zou het gelijk en daarmee eerlijker zijn, om de Nederlandse zeehavenbeheerders vrijstelling pas af te schaffen zodra er in Europa ook daadwerkelijk een gelijk speelveld wordt gecreëerd.

Concluderend ben ik van mening dat Nederland bij het maken van het wetsvoorstel de Europeesrechtelijke aspecten beter in het oog had moeten houden. De vrijstellingen die gemaakt zijn, hadden op een andere manier vorm gegeven kunnen worden zodat overheidsbedrijven niet langer onverenigbare staatssteun verkrijgen. Dit was immers de reden waarom de vennootschapsbelastingregeling überhaupt gewijzigd is. Zodoende ben ik van mening dat de nieuwe regeling een stap in de goede richting is om staatssteun in te perken, maar dat de huidige regeling bij lange na niet staatssteunconform is. In sommige gevallen echter, zoals bij de vrijstelling voor zeehavens, is het mijn inziens niet meer dan begrijpelijk hoe Nederland heeft gehandeld. Nederland hoeft daarom naar mijn mening ook niet altijd het braafste jongetje van de klas te zijn.

Hoofdstuk 7 – Conclusie

Tot 1 januari 2016 waren overheidsbedrijven niet vennootschapbelastingplichtig, tenzij er een uitzondering van toepassing was. Al langere tijd echter speelde de vraag of overheidsbedrijven die in concurrentie traden met private ondernemingen onder de vennootschapsbelasting moesten vallen.

Op 2 mei 2013 is door de EC een brief aan de Nederlandse staat verzonden, waarin de EC concludeert op basis van artikel 107 VwEU dat de voormalige vrijstelling van vennootschapsbelasting van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen kwalificeert als oneigenlijke staatssteun aan overheidsbedrijven. Hierdoor kreeg Nederland de opdracht om de voormalige belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven af te schaffen. Overheidsbedrijven welke economische activiteiten uitoefenen moesten niet langer voor de vennootschapsbelasting anders worden behandeld als private ondernemingen die dezelfde activiteiten uitoefenen. Nederland moest daarom de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven aanpassen, zodat een gelijk speelveld gecreëerd zou worden tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen die dezelfde economische activiteiten uitoefenen.

Per 1 januari 2016 is de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in werking getreden, waarbij overheidsbedrijven niet langer in beginsel vrijgesteld zijn, maar waarbij overheidsbedrijven in beginsel belastingplichtig zijn. Wel zijn er een aantal uitzonderingen gemaakt op de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven. Deze uitzonderingen zijn in de vorm van objectieve en subjectieve vrijstellingen in de wet opgenomen. Het is echter de vraag of door het opnemen van deze vrijstellingen wel een gelijk speelveld wordt gecreëerd en derhalve of de nieuwe vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven staatssteunproof is. Het voorgaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

‘In hoeverre is er sprake van onverenigbare staatssteun in de oude vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven en in hoeverre is de nieuwe vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven staatssteunproof?’

Allereerst is de historie omtrent de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven in kaart gebracht. In een notitie van 25 september 2007 werden mogelijke varianten genoemd om de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven te moderniseren. De notitie betrof de volgende 4 mogelijke varianten:

- De indirecte ondernemingsvariant;
- De ondernemingsvariant;
- De verdringingsvariant;
- De opsommingsvariant.

Bij de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is uiteindelijk gekozen voor de ondernemingsvariant, waarbij indirecte overheidsondernemingen in de vorm van NV's en BV's integraal belastingplichtig worden en waarbij directe overheidsondernemingen in de vorm van stichtingen en verenigingen vennootschapsbelastingplichtig worden voor zover zij een onderneming drijven of indien zij in concurrentie treden. Met de ondernemingsvariant worden overheidsondernemingen voor de wet Vpb hetzelfde behandeld als particuliere bedrijven, verenigingen en stichtingen.

Vervolgens is uiteengezet hoe de vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven er tot 1-1-2016 uit zag en vanaf 1-1-2016 eruit ziet. Kort gezegd was het uitgangspunt bij de wetgeving tot 1-1-2016 'vrijgesteld, tenzij..' en is het uitgangspunt van de wetgeving na 1-1-2016 'belast, tenzij..'. In de nieuwe regeling zijn er daarnaast, zoals gezegd, objectieve en subjectieve vrijstellingen opgenomen.

In hoofdstuk 4 is in gegaan op staatssteun. Hierin kwam ter sprake dat lidstaten in beginsel vrij zijn om hun vennootschapsbelastingstelsel in te richten. Voor het behoud echter van een interne markt mogen lidstaten geen staatssteun toekennen. Van onverenigbare staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1 VwEU is sprake indien bepaalde ondernemingen of producties begunstigd worden op kosten van de staat en welke daarmee het handelsverkeer ongunstig beïnvloeden en de mededinging (dreigen te) vervalsen.

Een steunmaatregel dient in beginsel aangemeld te worden bij de EC. Waarna de EC onderzoekt of de steunmaatregel verenigbaar of onverenigbaar is met de interne markt. Daarnaast verricht de EC een voortdurend onderzoek bij bestaande steunmaatregelen. Indien een steunmaatregel onverenigbaar is met de interne markt, betekent dit dat de steun niet uitgevoerd mag worden dan wel moet worden stop gezet en eventueel terug gedraaid moet worden.

Nadat de staatssteuncriteria uiteengezet zijn, is in hoofdstuk 5 het eerste deel van de probleemstelling behandeld. In dit hoofdstuk is er getoetst of er bij de vennootschapsbelastingregeling welke gold tot 1-1-2016 sprake was van onverenigbare

staatssteun aan overheidsbedrijven.

Aan het eerste criterium, namelijk begunstiging, werd naar mijn mening voldaan doordat overheidsondernemingen die vrijgesteld waren een lastenverlichting hadden in de vorm van een belastingvrijstelling. Ook aan het tweede criterium, selectiviteit, werd voldaan. Uit de systematiek van de wet Vpb volgt dat bedrijven vennootschapsbelasting betalen over hun winsten. Vrijgestelde overheidsondernemingen echter betaalden geen vennootschapsbelasting. Hiervoor bestond geen rechtvaardiging.

Bij het derde criterium, met staatsmiddelen bekostigd, is de EC van mening dat met de vrijstelling voor overheidsondernemingen de overheid inkomsten mis loopt, waardoor de regeling met staatsmiddelen wordt bekostigd. Naar mijn mening gaat de EC met dit oordeel te kort door de bocht. Zo is het maar de vraag of er, met de vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen, inkomsten worden behaald. Indien er geen inkomsten worden behaald, kan er gesteld worden dat de Nederlandse overheid geen (belasting)inkomsten mis liep met de vennootschapsbelastingvrijstelling.

Bij het laatste criterium, vervalsen van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer, is de EC van mening dat aan dit criterium wordt voldaan doordat het zich *kan* voordoen dat vrijgestelde overheidsbedrijven die economische activiteiten verrichten aan de intracommunautaire handel deelnemen. Het feit dat de EC aangeeft dat het zich ‘kan’ voordoen geeft naar mijn mening aan dat dit zich niet per se in alle gevallen voordoet. Hiernaast heeft de EC op 28 april 2015 een zevental besluiten genomen over het ‘interstatelijk effect’. Met de komst van deze besluiten lijkt het erop dat de EC minder streng is bij de beoordeling van het interstatelijk effect. Ten tijde van het oordeel van de EC dat de oude vennootschapsregeling het handelsverkeer ongunstig beïnvloedde waren het zevental besluiten nog niet genomen. Hierdoor is des te meer de vraag of de EC met de wetenschap van nu destijds tot het juiste oordeel is gekomen. Mijn inziens leidde de vrijstelling voor overheidsbedrijven in sommige gevallen absoluut tot een negatieve verstoring van het internationale handelsverkeer, maar in sommige gevallen was dit zeker niet het geval.

Nu de EC heeft geoordeeld dat er bij de oude regeling sprake is van onverenigbare staatssteun is de wet aangepast naar in beginsel een vennootschapsbelastingplicht. Wel zijn er in de nieuwe regeling vrijstellingen opgenomen. Deze vrijstellingen zijn in hoofdstuk 6 getoetst aan de staatssteuncriteria. Dit heeft geleid tot de volgende uitkomsten:

- *Vrijstelling voor interne activiteiten*

Met de vrijstelling voor interne activiteiten worden resultaten behaald met activiteiten die worden verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf of een privaatrechtelijke overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon vrijgesteld. Met de vrijstelling voor interne activiteiten wordt er niet aan economisch verkeer deelgenomen, waardoor er geen sprake is van een economische activiteit. Derhalve is de objectvrijstelling voor interne activiteiten staatssteunproof is.

- *Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen*

Resultaten behaald met activiteiten die verricht worden in een samenwerkingsverband zijn onder voorwaarden vrijgesteld. Met de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden wordt niet aan het economisch verkeer deelgenomen doordat indien de ondernemingen de activiteiten afzonderlijk zouden verrichten er geen belastingplicht zou bestaan of er een vrijstelling zou gelden. Naar mijn mening is hierdoor de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden staatssteunproof.

- *Vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden*

Resultaten behaald met activiteiten die verricht zijn in verband met de uitoefening van een overheidstaak dan wel publiekrechtelijke bevoegdheid zijn vrijgesteld, mits in concurrentie wordt getreden met natuurlijke personen dan wel met lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a t/m e wet Vpb.

In het EU-recht wordt een DAEB niet als staatssteun aangemerkt. De vrijstelling voor overheidstaken zou in beginsel staatssteunproof zijn, ware het niet dat de Nederlandse overheid geen rekening heeft gehouden met het DAEB-kader. Wenselijk zou het zijn om de vrijstelling voor overheidstaken in overeenstemming met het DAEB-Kader te maken.

- *Vrijstelling voor quasi-inbesteding*

De vrijstelling voor quasi-inbesteding is van toepassing op resultaten behaald met activiteiten welke worden verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam aan een publiekrechtelijke rechtspersoon die het voorgenoemde privaatrechtelijke overheidslichaam volledig beheerst of aan een ander privaatrechtelijke overheidslichaam dat volledig in handen is van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Mijn inziens wordt met de vrijstelling quasi-inbesteding, net zoals bij

de vrijstelling voor interne activiteiten, feitelijk niet aan het economisch verkeer deelgenomen. Het publieke overheidslichaam verricht de activiteit in principe nog steeds zelf, enkel wordt er gebruik gemaakt van een privaatrechtelijk overheidslichaam welke in handen is van een publiek overheidslichaam. De vrijstelling is derhalve staatssteunproof.

- *Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten*

Resultaten behaald met activiteiten welke worden verricht op basis van een dienstverleningsovereenkomst door een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam aan een dienstafnemer, zijn vrijgesteld indien de activiteiten bij de dienstafnemer zouden worden aangemerkt als een overheidstaak. De resultaten zijn echter niet vrijgesteld indien er met de activiteiten in concurrentie wordt getreden. Naar mijn mening wordt net zoals bij de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden in feite een DA(E)B uitgeoefend. Ook bij deze vrijstelling wordt geen rekening gehouden met het DA(E)B kader, waardoor de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten in zijn huidige vorm niet staatssteunproof is, als het geen DA(E)B taak is.

- *Vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs*

De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs is van toepassing op lichamen die voor uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ($\geq 90\%$) als activiteit onderwijs of onderzoek verrichten, waarbij het onderwijs en onderzoek hoofdzakelijk ($\geq 70\%$) bekostigd dient te worden uit publieke middelen, uit wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld als bedoeld in hoofdstuk 7, titel 3, paragraaf 2, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, uit buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met genoemde college- of les gelden of uit les gelden als bedoeld in artikel 3 van de Les- en cursusgeldwet of uit bijdragen van ANBI's waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd.

Onderwijs wordt door het HvJ niet als een economische activiteit aangemerkt indien het onderwijs voor meer dan 50% wordt gefinancierd uit de staatskas. De vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs is voor het gedeelte van de bekostigingseis derhalve staatssteunproof. Echter bij de vrije ruimte van 10%, waarmee commerciële resultaten, van onderwijsinstellingen worden vrijgesteld is sprake van onverenigbare staatssteun.

Om staatssteun te verminderen zou er naar mijn mening een winstklem ingevoerd moeten worden. Om echter ongewenste concurrentie geheel uit te sluiten is het wenselijk de subjectvrijstelling af te schaffen en het enkel bij een objectvrijstelling te houden.

▪ *Vrijstelling voor academische ziekenhuizen*

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen is van toepassing indien academische ziekenhuizen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ($\geq 90\%$) activiteiten verrichten als genoemd in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek.

Ziekenhuizen worden in beginsel als een onderneming aangemerkt en vallen derhalve onder de staatssteunregels. Bij sommige activiteiten welke ziekenhuizen uitvoeren kan sprake zijn van een DAEB, maar dat geldt zeker niet voor alle activiteiten. Daarnaast is een integrale vrijstelling niet in overeenstemming met de Altmark-criteria. In dit opzicht is een deel van de zorgvrijstelling en daarmee ook de vrijstelling voor academische ziekenhuizen niet staatssteunproof. Daarenboven is naar mijn mening de marge van 10% niet in overeenstemming met de criteria van artikel 107, lid 1 VwEU. Net als bij de vrijstelling voor bekostigd onderwijs en onderzoek ben ik van mening dat er een winstklem ingevoerd zou moeten worden om ongewenste concurrentie te verminderen. Om concurrentievervalsing geheel uit te sluiten ben ik van mening dat een objectvrijstelling voldoende is.

▪ *Vrijstelling voor Zeehavenbeheerders*

De zeehavens Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., N.V. Port of Den Helder, Havenschap Moerdijk en Zeeland Seaports N.V. zijn (tijdelijk) vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

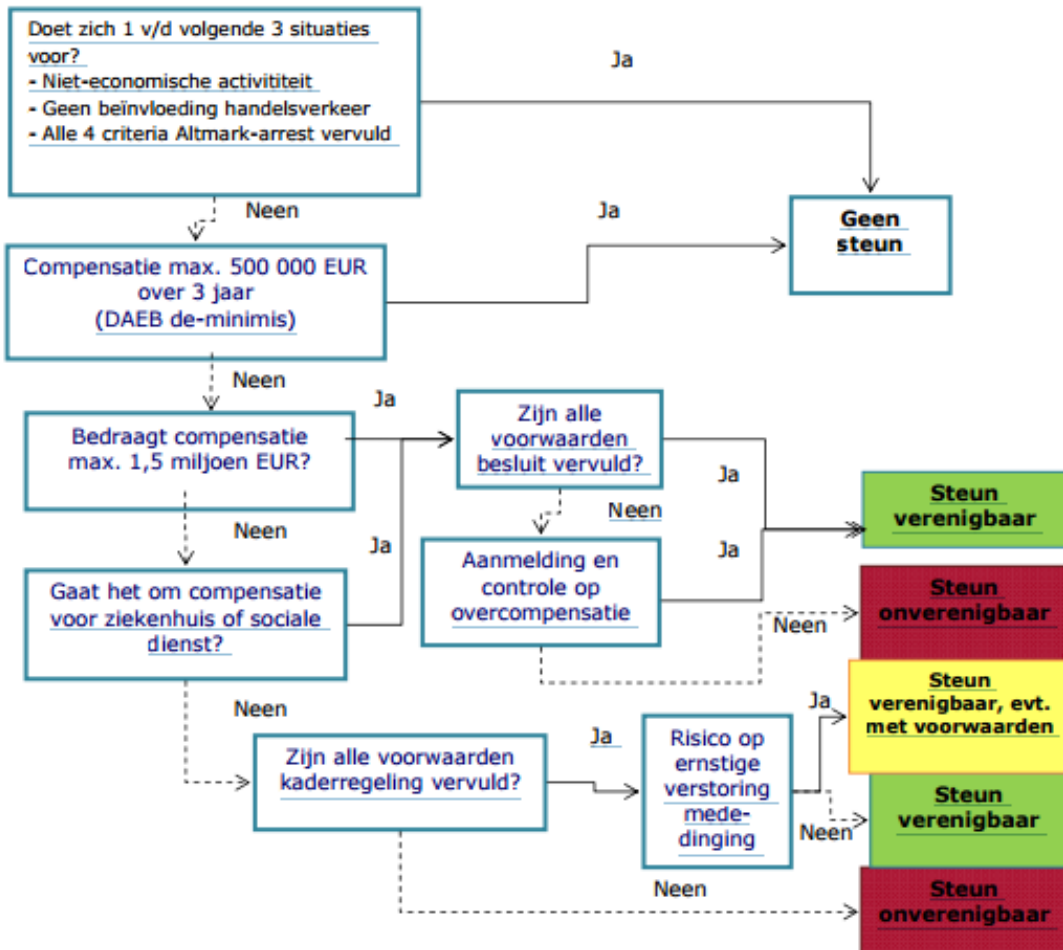
Met de vrijstelling voor zeehavenbeheerders is sprake van onverenigbare staatssteun. De aangelegenheid dat zeehavens in andere lidstaten op een andere wijze (misschien wel méér) worden gesteund, doet niets af aan het feit dat er sprake is van beïnvloeding van de mededinging. Mijn inziens zou het in het kader van een gelijk speelveld echter eerlijker zijn om de Nederlandse vrijstelling pas af te schaffen zodra er in Europa ook daadwerkelijk een gelijk speelveld wordt gecreëerd.

Concluderend kan gesteld worden dat in de oude vennootschapsbelastingregeling zeker in bepaalde gevallen sprake was van onverenigbare staatssteun. Wel is de EC naar mijn mening te kort door de bocht gegaan bij de criteria ‘met staatsmiddelen bekostigd’ en ‘vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer’.

Hiernaast kan gesteld worden dat de nieuwe vennootschapsbelastingregeling voor overheidsbedrijven een stapje in de goede richting is wat betreft een gelijk speelveld. Echter is de nieuwe regeling bij lange na niet staatssteunproof. Mijn inziens had Nederland bij het maken van het wetsvoorstel de Europeesrechtelijke aspecten beter in het oog moeten houden. Indien Nederland de Europeesrechtelijke aspecten beter in het oog had gehouden, hadden de vrijstellingen in beginsel kunnen blijven bestaan, mits anders vorm gegeven. Dit geldt niet voor de vrijstelling voor zeehavenbeheerders, echter hoe Nederland hier heeft gehandeld is naar mijn mening ten slotte niet meer dan begrijpelijk.

Bijlage

Bijlage 1:²¹⁰



²¹⁰ Bijlage afkomstig uit het Werkdocument van de diensten van de Commissie, Brussel, 29.4.2013 SWD(2013) 53 final/2, p. 32

Literatuurlijst

Jurisprudentie

Hoge Raad:

- HR 19 februari 1992, nr. 27 794, BNB 1992/151

Hof van Justitie Europese Gemeenschappen:

- HvJ EG 17 september 1980, zaak 730/79
- HvJ EG 18 juni 1988, zaak C-35/96
- HvJ EG 27 september 1988, C-263/86
- HvJ EG 21 maart 1991, zaak C-303/88
- HvJ EG 23 april 1991, zaak C-41/90
- HvJ EG 10 december 1991, zaak C-179/90
- HvJ EG 7 december 1993, zaak C-109/92
- HvJ EG 15 maart 1994 in zaak C-387/92
- HvJ EG 11 juli 1996, zaak C--39/94
- HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-242/95
- HvJ EG 19 mei 1999, zaak C-6/97
- HvJ EG 18 mei 2000, zaak C-206/98
- HvJ EG 16 mei 2002, zaak C-482/99
- HvJ EG 24 juli 2003, zaak C-280/00
- HvJ EG 27 november 2003, zaken C-34/01 tot C38/01
- HvJ EG 11 september 2007, zaak C-76/05
- HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05

Overige Rechtspraak:

- ABRvS 13 februari 2013, Zaaknr. 201111694/1/A2
- Czech Republic - Hradec Králové public hospitals (SA.37432)
- Germany – Medical centre in Durmersheim (SA.37904)
- Germany - Städtische Projektgesellschaft "Wirtschaftsbüro Gaarden - Kiel" (SA.33149)
- Germany – Landgrafen-Klinik (SA.38035)
- Raad van State, no.WO6.14.0252/III, 's-Gravenhage, 4 september 2014

- The Netherlands – Investment aid for Lauwersoog port (SA.39403)
- United Kingdom - Glenmore Lodge (SA. 37963)
- United Kingdom - Member-owned golf clubs (SA.38208)

Kamerstukken en Beleid

- Actieplan Staatssteun, Brussel 7.6.2005 COM(2005) 107 definitief
- Besluit van de Commissie van 20 december 2011 betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, verleend aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen C(2011) 9380, 2012/21/EU
- Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland - Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen
- Besluit 2012/21/EU
- Brief aan de Tweede Kamer, Commentaar VNO-NCW en MKB-Nederland op het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, 14/11.425/K/Lou, 1 oktober 2014
- Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven
- Brief ministers met het eindrapport van de werkgroep 'Markt en overheid' - Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit 8 april 1997
- Brief van 12 mei 1999, nr. AFP99/190M
- Brief van 9 juli 2009, nr. DB2009/300M
- Brief van 12 januari 2010, nr. DB2009/573U
- Brief van 11 mei 2012, nr. DB/2012/205M
- Brief van 6 maart 2013, nr. DB/2013/80U
- DAEB Vrijstellingsbesluit , C(2011) 9380, 2012/21/EU
- European Commission (1986), The Single European Act
- Handelingen II 2012/13, nr. 80
- Kamerstukken 1954/55, 3816, MvT

- Kamerstukken II 1994/95, nr. 23 900 hoofdstuk IX
- Kamerstukken II, 1996/97, 24 036, nr. 45
- Kamerstukken II 1996/97, nr. 25 000 hoofdstuk IXB
- Kamerstukken II 1996/97, nr. 25 600 hoofdstuk IXB
- Kamerstukken II 2003/04, 29210, nr. 22
- Kamerstukken I 2005/06, 30 306, D
- Kamerstukken I 2006/07, 30804, F
- Kamerstukken II 2007/08, nr. 31 213, nr. 1
- Kamerstukken II 2012/13 31213, nr. 2
- Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7
- Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr.9
- Kamerstukken II 2012/13, 31 213, nr. 11
- Kamerstukken II, 2012/13, 31213, nr. 21
- Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 84
- Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3
- Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, MvT
- Notitie afschaffing van de vrijstelling voor vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven per 1 januari 2016
- Mededeling inzake een Europees Havenbeleid
- Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, PbEG 98C 384/3
- Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02
- Mededeling van de Commissie, kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst (2011), 2012/C 8/03
- PbEG 1998 C2/1
- Richtlijn 2002/22/EG
- Richtlijn 2002/39/EG, PB L 176
- Richtlijn 2009/136/EG, PB L 337
- Verordening (EG) nr. 659/1999, PbEG I 83/1
- Verordening (EG) nr. 794/2004, PbEU L 140/1

- Verordening (EU) nr. 360/2012
- Verordening (EU) nr. 1407/2013
- Verordening (EU) Nr. 1408/2013
- Verordening (EU) nr. 651/2014
- Verordening (EU) Nr. 717/2014
- Werkdocument van de diensten van de Commissie, Brussel, 29.4.2013 SWD(2013) 53 final/2

Vakliteratuur

- M. Aalbers en B. Hessel, De nieuwe regels voor DAEB en staatssteun en hun betekenis voor decentrale overheden (II). Aspecten van concrete toepassing
- L. Ament, Puur lokaal, wat mag er allemaal? – Wanneer steun wel of niet het Europees handelsverkeer beïnvloedt, Oktober 2015, Factsheet Zuiver Lokaal, Europa Decentraal
- Baas, J.A. de Winter, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Toezicht op overheidssteun, Algemene uitvoeringsregelingen deel I, Kluwer: Deventer 2010
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Aantekening 5.1 Begrip ‘onderneming’ onder Wet IB 2001 bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.2
- G.J. de Jong en M.H.N. Hoffer, Overheidsbedrijven gelijk belast?, WFR 2011/427
- P.J.G. Kapteyn en P. Verloren van Themaat, Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Deventer: Kluwer 2003
- R. Luja, De overheid: Europees ondernemer tegen wil en dank?, WFR-7034, 30 januari 2014
- R. Luja, Fiscale rulings en staatssteun – tussen rechtszekerheid en belastingontwijking, NJB 90, 10 april 2015
- R. Luja, Staatssteun in de winstsfeer: een stand van zaken, TFO 2010/61
- J.A.F. Peters, Publiekrechtelijke rechtspersonen, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1997
- D.E. Sprundel en L.C. Touw, Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer braafste jongetje van de klas, WFR 2014/31
- S.A. Stevens, De subjectieve belastingplicht van overheidslichamen en –bedrijven, WFR 1999/79

- S.A. Stevens, Het wetsvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen, WFR 2014/1270
- S.A. Stevens, Vpb-plicht van overheidsondernemingen, TFO 2015/138.1
- Stiglitz (2000), Economics of the public sector, W.W. Norton & Company, New York/London
- J. Van Strien, Van de mug, de olifant en de paarse krokodil - Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen, Tax blog EY
- J.M. Terra en P.J. Wattel, European Tax Law, Deventer: Kluwer 2012
- M. Weterings en C. van der Linden, Staatssteun in en rondom zeehavens, WFR 2015/165
- J.A. Winter, Nationale Steunmaatregelen en het gemeenschapsrecht, Deventer: Kluwer 1981
- Vakstudie Nieuws 1999/25.14
- Vakstudie Nieuws 2012/23.4
- Vakstudie Nieuws 2015/65.18

Overige Bronnen

- Europa Decentraal – <https://www.europadecentraal.nl/onderwerp/staatssteun/>
- Een rechtsvergelijkend onderzoek in Nederland, België, Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk, PwC in opdracht van de VNG, 28 maart 2014
- Onderzoek RHV---Erasmus/Ecorys, aangeboden door de regering aan de Tweede Kamer per brief van 6 maart 2014, Kamerstukken II 2013/14, 29 862, nr. 24
- NOS, Tweede Kamer wil zeehavens helpen in handhaven concurrentiepositie, 4 april 2016
- NRC, De Rotterdamse havens moeten gewoon alles zelf betalen, 16 maart 2016