

Belastingplicht van overheidsbedrijven, nu wel een level playing field?

Een onderzoek naar het verschil in fiscale behandeling tussen directe en
indirecte overheidsbedrijven

Imane Al Hor 382958
Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics
Bachelor Fiscale Economie
Begeleider: M.H.M. Smeets
Datum: juli 2016



Inhoudsopgave

HOOFDSTUK 1: INLEIDING	4
<i>1.1. Aanleiding</i>	<i>4</i>
<i>1.2. Probleemstelling</i>	<i>5</i>
<i>1.3. Afbakening en verantwoording van de opzet.....</i>	<i>5</i>
HOOFDSTUK 2: ONDERNEMEN IN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING	7
<i>2.1. Inleiding.....</i>	<i>7</i>
<i>2.2. Winstbelasting in Nederland.....</i>	<i>7</i>
<i>2.3. Het begrip ‘onderneming’</i>	<i>8</i>
<i>2.3.1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.....</i>	<i>9</i>
<i>2.3.2. Deelname aan het economische verkeer</i>	<i>10</i>
<i>2.3.3. Winstoogmerk</i>	<i>11</i>
<i>2.4. Het begrip ‘publiekrechtelijke rechtspersonen’</i>	<i>12</i>
<i>2.5. Overheidsbedrijven</i>	<i>12</i>
<i>2.6. Tussenconclusie</i>	<i>13</i>
HOOFDSTUK 3: BELASTINGPLICHT	14
<i>3.1. Inleiding.....</i>	<i>14</i>
<i>3.2. Subjectieve belastingplicht.....</i>	<i>14</i>
<i>3.2.1. Directe overheidsbedrijven.....</i>	<i>15</i>
<i>3.2.2. Indirecte overheidsbedrijven.....</i>	<i>17</i>
<i>3.3. Het verschil in behandeling van belastingheffing</i>	<i>18</i>
<i>3.4. Tussenconclusie</i>	<i>20</i>
HOOFDSTUK 4: HET CONCURRENTIECRITERIUM	22
<i>4.1. Inleiding.....</i>	<i>22</i>
<i>4.2. Oorzaak overheidskwestie</i>	<i>22</i>
<i>4.3. Doelstellingen van de Europese Commissie</i>	<i>24</i>
<i>4.4. Het concurrentie criterium</i>	<i>25</i>

<i>4.5. In concurrentie treden</i>	26
<i>4.6. Tussenconclusie</i>	29
HOOFDSTUK 5: TOETSING	31
<i>5.1. Inleiding</i>	31
<i>5.2. Toetsen aan het concurrentie criterium</i>	31
<i>5.3. Toetsen aan de doelstellingen</i>	33
HOOFDSTUK 6: CONCLUSIE	36
<i>6.1. Inleiding</i>	36
<i>6.2. Conclusie</i>	36
LITERATUURLIJST	39

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1. Aanleiding

Met ingang van 1 januari 2016 geldt voor overheidsbedrijven een nieuwe wetgeving. Ook zij zijn voortaan belastingplichtig voor de Vennootschapsbelasting. De Europese Commissie heeft Nederland in mei 2013 verzocht de wetgeving omtrent de belastingvrijstellingen van overheidsbedrijven aan te passen.¹ Het uitgangspunt was dat er een 'level playing field' gecreëerd moet worden ten aanzien van private ondernemingen. Overheidsbedrijven die in concurrentie treden met private ondernemingen zouden worden bevoordeeld door de vrijstelling van belastingplicht. Overheden die een onderneming drijven en winsten behalen, zoals private ondernemingen dat doen, moeten met ingang van 2016 ook onderworpen zijn aan belastingplicht. Zo wil de Europese Commissie concurrentievervalsing tegengaan. De vrijstellingen worden namelijk gezien als staatssteun wat verboden is binnen de EU op grond van artikel 107 lid 1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. In 2015 is de wetgeving voor de belastingplicht voor overheden tot stand gekomen en deze is per 1 januari 2016 in werking getreden.²

Artikel 2 lid 1, onderdeel g van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) regelde tot en met 2015 de belastingvrijstelling voor publieke lichamen met uitzondering van de in het derde en zevende lid genoemde ondernemingen. Er werd uitgegaan van het principe 'niet belastingplichtig, tenzij'. Op dit punt is een wijziging aangebracht om de belastingplicht voor publieke lichamen te regelen namelijk, 'belast, tenzij'. Door deze wijziging bestaat er belastingplicht voor publiekrechtelijke lichamen voor zover zij een onderneming drijven. Hiermee wordt beoogd oneerlijke concurrentie met private ondernemingen tegen te gaan.

Lichamen die stellen dat de belastingplicht voor hen buiten beschouwing blijft, bijvoorbeeld omdat zij geen winststreven hebben, kunnen alsnog belastingplichtig zijn op grond van het concurrentie criterium van artikel 4, onderdeel a Wet Vpb. Dit criterium houdt in dat ondernemingen die deelnemen aan het economische verkeer en een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid hebben maar waarbij het winstoogmerk ontbreekt toch in

¹ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

² Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen van 4 juni 2015, *Stb.* 2015, 207.

de heffing van de vennootschapsbelasting kunnen worden betrokken. De reden hiervoor is dat weliswaar geen winst wordt beoogd, maar dat deze wel behaald wordt en in concurrentie wordt getreden met andere ondernemingen. Het wel of niet hebben van een winstoogmerk zou dus bepalen of je belastingplichtig bent of vrijgesteld. Hierdoor voelden private ondernemingen zich benadeeld.

Nu de nieuwe wet is ingegaan zal oneerlijke concurrentie tussen private ondernemingen en publiekrechtelijke rechtspersonen moeten afnemen. Dan rijst de vraag of er ook geen oneerlijke verhouding bestaat tussen de publiekrechtelijke lichamen zelf, namelijk tussen directe en indirecte overheden. Door de wetswijziging wordt beoogd een gelijk speelveld te creëren met private ondernemingen, maar of dit nu ook het geval is op het niveau van de overheid is nog onduidelijk. Dit vraagt om onderzoek.

1.2. Probleemstelling

In deze scriptie wil ik onderzoeken in hoeverre er verschil bestaat in de wijze waarop directe en indirecte overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. Hierbij wil ik nagaan of dit verschil in overeenstemming is met de doelstellingen van de Europese Commissie en het concurrentie criterium van artikel 4 Wet Vpb. De probleemstelling die in dit onderzoek centraal staat, luidt als volgt:

“In hoeverre bestaat er een verschil in de wijze waarop directe en indirecte overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken? Is dit in overeenstemming met het concurrentie criterium van artikel 4 sub a Wet Vpb en de doelstelling van de Europese Commissie m.b.t. het tegengaan van concurrentievervalsing?”

1.3. Afbakening en verantwoording van de opzet

In dit onderzoek staat de subjectieve belastingplicht van overheidsbedrijven centraal, omdat de wetswijziging slechts hierop betrekking heeft. De subjectieve vrijstellingen van de artikelen 5, 6, 6a, 6b en 6c Wet Vpb worden voor dit onderzoek buiten beschouwing gelaten, vanwege de beperkte tijdspanne en omvang waarbinnen dit onderzoek moet worden verricht. Ook wordt door middel van deze afbakening duidelijkheid gecreëerd en blijft het onderzoek overzichtelijk. In het tweede hoofdstuk zal ingegaan worden op de wijze waarop winsten

belast worden in Nederland. Ook volgt een uiteenzetting van het begrip 'onderneming drijven' waarna kort zal worden uitgelegd wat publiekrechtelijke rechtspersonen zijn en wat onder overheidsbedrijven wordt verstaan. Hoofdstuk drie behandelt eerst de subjectieve belastingplicht van lichamen en vervolgens gebeurt dit afzonderlijk voor zowel directe als indirecte overheidsbedrijven. In ditzelfde hoofdstuk worden de verschillen tussen deze bedrijven aangekaart. In het vierde hoofdstuk wordt de totstandkoming van de wetswijziging besproken, waarbij ook de doelstellingen van de Europese Commissie aan bod komen. Ook het concurrentie criterium wordt in dit hoofdstuk uitgelegd waarbij tevens een toets wordt geformuleerd voor de beoordeling of sprake is van het 'in concurrentie treden'. In hoofdstuk vijf worden de verschillen getoetst aan zowel het concurrentie criterium als de doelstellingen van de Europese Commissie. Tot slot zal in het zesde en laatste hoofdstuk een conclusie worden getrokken.

Hoofdstuk 2: Ondernemen in de Vennootschapsbelasting

2.1. Inleiding

Dit hoofdstuk zal beginnen met een korte introductie van het winstbelastingstelsel in Nederland. Vervolgens zal worden ingegaan op de begrippen 'onderneming' en 'publiekrechtelijke rechtspersonen'. Tot slot zal in vogelvlucht een uitleg volgen over de twee soorten overheidsbedrijven.

2.2. Winstbelasting in Nederland

Binnen het belastingstelsel in Nederland wordt een onderscheid gemaakt tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.

Een natuurlijk persoon wordt in de Inkomstenbelasting belast over het genoten inkomen. Een voorbeeld van een natuurlijk persoon is de ondernemer. Een ondernemer wordt in artikel 3.4 van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 gedefinieerd als een belastingplichtige voor wiens rekening een onderneming gedreven wordt en die rechtstreeks verbonden wordt voor verbintenissen betreffende die onderneming. Dit is alleen het geval als de ondernemer zelf aansprakelijk is voor de schulden van de onderneming en de risico's draagt, ook bij faillissement.

Een rechtspersoon is een organisatie die als juridische eenheid opereert met eigen rechten en plichten. De bestuurders van de rechtspersoon hebben zeggenschap en zijn niet persoonlijk aansprakelijk voor schulden. Rechtspersonen kunnen, mits zij behoren tot de in het artikel 2 en 3 Wet Vpb genoemde lichamen, worden belast in de vennootschapsbelasting. Het tarief voor winsten tot en met €200.000 bedraagt 20% en alle winsten boven dit bedrag worden belast tegen een tarief van 25%.³

Winsten die behaald worden door de in artikel 2 van de Wet Vpb genoemde lichamen worden op grond van deze wet in Nederland belast met vennootschapsbelasting. Het gaat hier om lichamen zoals B.V.'s, N.V.'s, coöperaties, stichtingen en verenigingen en andere lichamen die genoemd staan in Wet. De lichamen genoemd in artikel 2 lid 1, onderdelen a tot en met d Wet Vpb worden op grond van het vijfde lid van dit artikel geacht een onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Zij zijn onbeperkt belastingplichtig voor hun genoten

³ Art. 22 Wet Vpb 1969.

winsten. Voor stichtingen en verenigingen geldt dat zij beperkte belastingplicht hebben, namelijk voor zover zij een onderneming drijven. Van het deel van een stichting of vereniging waar geen onderneming gedreven wordt, wordt de winst niet in aanmerking genomen voor de vennootschapsbelasting. Ook publiekrechtelijke lichamen zijn met ingang van 1 januari 2016 belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven, tenzij het gaat om een van de vrijgestelde subjecten of prestaties die specifiek worden genoemd in de Wet Vpb.

2.3. Het begrip ‘onderneming’

Voordat verder ingegaan kan worden op de verschillende overheidsondernemingen⁴ zal allereerst worden besproken wat een onderneming precies is. Dit begrip wordt nergens in de wet specifiek gedefinieerd en moet door middel van jurisprudentie worden uitgelegd. In beginsel moeten de volgende voorwaarden cumulatief gelden wil er sprake zijn van een onderneming⁵:

- er moet een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid zijn, én
- er moet worden deelgenomen aan het economische verkeer, én
- er is sprake van een winstoogmerk en winsten kunnen redelijkerwijs worden verwacht. Op het moment dat dit winstoogmerk ontbreekt, kan toch nog sprake zijn van een onderneming indien in concurrentie getreden wordt met andere ondernemingen op grond van het concurrentie criterium van artikel 4, onderdeel a Wet Vpb.

Voor de lichamen genoemd in artikel 2 lid 1, onderdelen a tot en met d Wet Vpb wordt bij fictie al vastgesteld dat zij een onderneming drijven met hun gehele vermogen.⁶ Stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen daarentegen zijn beperkt belastingplichtig, namelijk voor zover zij een onderneming drijven. Voor deze lichamen moeten de voorwaarden cumulatief gelden wil sprake zijn van een onderneming. Indien aan één van de bovenstaande voorwaarden niet wordt voldaan, kan niet gesproken worden van een onderneming en geldt geen belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Of wel of geen sprake is van het drijven van een onderneming hangt af van de activiteiten die binnen

⁴ Waar in deze scriptie gesproken wordt over overheidsondernemingen wordt dit gelijkgesteld aan overheidsbedrijven.

⁵ HR 29 oktober 2005, nr. 41 071, r.o. 3.1, *BNB* 2006/80.

⁶ Art. 2 lid 5 Wet Vpb.

het lichaam worden verricht. Deze activiteiten kunnen naar hun aard van elkaar verschillen en moeten worden getoetst aan de drie criteria. Deze toets moet voor elke afzonderlijke activiteit gedaan worden om te beoordelen of hiermee een onderneming wordt gedreven. Activiteiten moeten dan wel een zekere zelfstandigheid hebben om deze afzonderlijk te beoordelen. Als activiteiten naar hun aard verschillen, maar toch sterk met elkaar samenhangen, hoeft geen afzonderlijke toets te worden gedaan en kunnen deze als één geheel getoetst worden.⁷

2.3.1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Deze eerste voorwaarde van ondernemerschap kan worden beoordeeld door te kijken naar een aantal zaken, zoals de omvang van de organisatie, de duur en aard van de werkzaamheden, het wel of niet aanwezig zijn van ondernemingsrisico's en de beschikbaarheid van kapitaal en arbeid. Het duurzaamheidsvereiste heeft betrekking op de activiteiten en wil zeggen dat de ondernemingsuitoefening gericht moet zijn op continuïteit.⁸ Dit vereiste geldt uitsluitend voor de objectieve onderneming, een onderneming zoals deze zich in het maatschappelijk verkeer presenteert⁹, en niet voor de betrokken belastingplichtige.¹⁰ Dit betekent dat wanneer vastgesteld is dat binnen een firma sprake is van een (duurzame) onderneming dit voor alle participanten, de subjectieve belastingplichtigen, in die firma geldt. Dit geldt ook als een van de participanten maar tijdelijk, dus niet duurzaam, participeert.¹¹ Normaliter wordt al gauw aangenomen dat sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waardoor al snel aan deze voorwaarde wordt voldaan.¹²

⁷ Zie blz. 7 van de bijlage bij *Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7*.

⁸ HR 7 oktober 1981, nr. 20 733, *BNB* 1981/299.

⁹ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. & Schuver, B.F. (2015). *Inkomstenbelasting: inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, 11e herziene druk. Deventer: Kluwer, p. 81.

¹⁰ HR 12 september 2008, nr. 43 401, *BNB* 2009/230.

¹¹ HR 18 maart 1998, nr. 32 958, *BNB* 1998/230.

¹² Stevens, S.A. (2009). *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting. Fiscale brochures*. Deventer: Kluwer, p. 84.

2.3.2. Deelname aan het economische verkeer

Deelname aan het economische verkeer is de tweede voorwaarde en kent geen wettelijke definitie in de fiscaliteit. Uit jurisprudentie blijkt dat wanneer activiteiten binnen de besloten kring worden verricht geen sprake is van deelname aan het economische verkeer, tenzij sprake is van het tegen betaling verrichten van diensten ten behoeve van individuen.¹³ Bij een besloten kring kan gedacht worden aan een belangenorganisatie die presteert aan haar leden. Alleen de leden kunnen genieten van deze prestatie en niet een willekeurige derde, tenzij deze derde ook lid wordt van de belangenorganisatie. Wanneer deze derde na de verkrijging van een lidmaatschap alsnog een betaling moet voldoen voor de verrichte prestaties wordt toch deelgenomen aan het economische verkeer. Een voorbeeld van een situatie waarbij activiteiten buiten de besloten kring worden verricht, is wanneer de belangenorganisatie prestaties zou verrichten voor bijvoorbeeld een zelfstandig bedrijf. Hier zal een betaling tegenover staan en dit geschiedt buiten de besloten kring, waardoor er sprake is van deelname aan het economische verkeer.

Ook moet een individuele afnemer aan te wijzen zijn aan wie de prestatie verricht wordt. Wanneer zuiver collectieve goederen worden aangeboden door publiekrechtelijke lichamen en er geen individuele afnemer aan te wijzen is, is geen sprake van deelname aan het economische verkeer.¹⁴ Dit zijn namelijk goederen waar iedereen van profiteert en waarbij het genot van de prestatie van de één niet ten koste gaat van het genot van de ander. Voorbeelden hiervan zijn dijken, fietspaden en openbare prullenbakken. Er is dus niet direct een individu aan te wijzen aan wie deze prestatie geleverd wordt, waardoor

¹³ Hof Amsterdam 1 april 2009, nr. 07/00837, V-N 2009/40.12. *Deze zaak handelt over de belastingplicht van stichtingen en verenigingen in de vennootschapsbelasting. In de toelichting op de intrekking van het cassatieberoep geeft de staatssecretaris de volgende stand van zaken weer van de 'besloten kring'-jurisprudentie:*

1. *Het verrichten van diensten aan een besloten groep, die niet of nauwelijks kan wijzigen, neigt naar de kwalificatie dat geen sprake is van deelname aan het economische verkeer;*
2. *Wanneer echter eenvoudig toegetreden kan worden tot de besloten groep om alsnog tegen betaling diensten te ontvangen, kan wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer;*
3. *Richten de verleende diensten zich uitsluitend op de algemene belangenbehartiging van de leden, dan is geen sprake van deelname aan het economische verkeer;*
4. *Is sprake van het tegen betaling, ook wanneer geen sprake is van betaling per dienst maar bijdrage van een vast jaarbedrag, verrichten van individuele diensten ten behoeve van leden, dan is weer wel sprake van deelname aan het economische verkeer.*

¹⁴ Zie blz. 8 van de bijlage bij Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7.

geen sprake is van een individuele afnemer en zodoende niet van deelname aan het economische verkeer.

2.3.3. *Winstoogmerk*

De laatste voorwaarde van het drijven van een onderneming is het aanwezig zijn van een winstoogmerk. Van Houte stelt dat het winstoogmerk van een lichaam moet worden afgeleid aan de hand van de volgende drie regels: (i) er is sprake van een voordeel op het niveau van het lichaam; (ii) de activiteiten van het lichaam moeten worden verdeeld in bedrijfshandelingen en overige handelingen; (iii) de bedrijfshandelingen zijn verricht met het oogmerk om winst te behalen.¹⁵ Het gaat dus om bedrijfsactiviteiten waarmee structurele overschotten worden behaald.¹⁶ Of deze overschotten de bedoeling zijn geweest of niet is niet van belang. Indien winsten incidenteel worden behaald zonder dat dit werd beoogd, wordt niet uitgegaan van een winstoogmerk.¹⁷

Wanneer het winstoogmerk ontbreekt, kan alsnog aan belastingplicht worden toegekomen door het concurrentie criterium van artikel 4, onderdeel a Wet Vpb. Dit criterium houdt in dat toch sprake kan zijn van het drijven van een onderneming wanneer in concurrentie getreden wordt met andere ondernemingen zonder dat winsten worden beoogd.¹⁸ Op markten waarin niet-belastingplichtige lichamen actief zijn, ontstaat concurrentie die gevoeld wordt door private ondernemingen.¹⁹ Dit komt doordat concurrerende ondernemingen een onderneming drijven en wél belastingplichtig zijn. Zij zijn relatief duurder dan niet-belastingplichtige lichamen, omdat zij de belasting moeten doorberekenen in de prijzen of in hun winstmarge moeten snijden. Er is sprake van oneerlijke concurrentie. Om dit tegen te gaan, wordt het winstoogmerk dus ook geacht aanwezig te zijn indien in concurrentie getreden wordt, waardoor belastingvrijgestelde ondernemingen toch belastingplichtig kunnen zijn. In hoofdstuk 4 zal hierop verder worden ingegaan.

¹⁵ Houte, C.P.M. van. (2012). *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Fiscale Monografieën nr. 69. Deventer: Kluwer, p.52.

¹⁶ HR 29 juni 1955, nr. 12383, *BNB* 1955/299.

¹⁷ HR 18 november 1931, *B* 5084.

¹⁸ Hof 's-Gravenhage, 15 maart 2005, nr. 03/2768, r.o. 6.3, *V-N* 2005/32.3.5.

¹⁹ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

2.4. Het begrip 'publiekrechtelijke rechtspersonen'

Ook het begrip publiekrechtelijke rechtspersonen wordt niet gedefinieerd in de Wet Vpb en moet worden gehaald uit het Burgerlijk Wetboek. Artikel 2:1 BW eerste lid stelt dat lichamen zijnde de Staat, provincies, gemeenten, waterschappen of andere lichamen waaraan krachtens de Grondwet een verordenende bevoegdheid is verleend, rechtspersoonlijkheid bezitten. Wanneer een aantal overheidstaken aan andere zelfstandige lichamen wordt opgedragen, is het volgens het tweede lid van dit artikel mogelijk dat zij ook publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid kunnen hebben, mits dit uit het bij of krachtens de wet bepaalde volgt. Voorbeelden hiervan zijn academische ziekenhuizen, openbare universiteiten en de Kamer van Koophandel.

2.5. Overheidsbedrijven

Overheidsbedrijven zijn bedrijven die in handen zijn van de overheid. Tot en met 2015 waren zij in beginsel vrijgesteld van belastingplicht, tenzij zij een aantal in de Wet Vpb limitatief genoemde bedrijfsactiviteiten verrichtten.²⁰ Door deze vrijstelling konden overheidsbedrijven oneigenlijke voordelen behalen wat concurrentievervalsing tot gevolg heeft.²¹ Het maakte fiscaal dus niet uit of winsten werden behaald of dat in concurrentie getreden werd. Op dit punt is met ingang van 2016 een wijziging aangebracht.

Overheidsbedrijven zijn onder te verdelen in directe en indirecte overheidsbedrijven. Directe overheidsbedrijven zijn bedrijven die een dienstonderdeel vormen van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Voorbeelden hiervan zijn de Belastingdienst en de Dienst Uitvoering Onderwijs.

Bij indirecte overheidsbedrijven worden de door de overheid ondernomen commerciële activiteiten uitgeoefend via een zelfstandig lichaam zoals bijvoorbeeld een B.V., N.V. of stichting. Dit zijn dus privaatrechtelijke lichamen waarvan de zeggenschap middellijk of onmiddellijk is gelegen bij uitsluitend een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen en waarvan zij de bestuurders kunnen benoemen en ontslaan. In het

²⁰ Art. 2 leden 3 en 7 Wet Vpb tekst 2015.

²¹ Stuivenwold, A. (2014). 'Overheidsbedrijven worden belastingplichtig'. *ControllersMagazine*, 2014(4), 42-43.

volgende hoofdstuk zal verder worden ingegaan op de belastingplicht van deze twee soorten overheidsbedrijven.

2.6. Tussenconclusie

Overheidsbedrijven zijn te splitsen in directe en indirecte overheidsbedrijven. Winsten van de in de Wet Vpb genoemde lichamen worden belast met vennootschapsbelasting. De lichamen genoemd in artikel 2 lid 1 onderdelen a, b, c en d zijn onbeperkt belastingplichtig voor hun winsten. Stichtingen en verenigingen hebben een beperkte belastingplicht, namelijk voor zover zij een onderneming drijven. Onder het drijven van een onderneming wordt verstaan een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer met als oogmerk winst te behalen. Voor de overheidsbedrijven is de belastingplicht per 1 januari 2016 gewijzigd. Zij moeten nu ook belasting betalen voor zover zij een onderneming drijven.

Hoofdstuk 3: Belastingplicht

3.1. Inleiding

Nu de belangrijkste begrippen en de verschillende vormen van overheidsbedrijven zijn besproken, is het tijd om de belastingplicht voor directe en indirecte overheidsbedrijven te behandelen. Er zal eerst ingegaan worden op de subjectieve belastingplicht in het algemeen. Vervolgens zal voor directe en indirecte overheidsbedrijven afzonderlijk de subjectieve belastingplicht worden besproken, waarna de verschillen naast elkaar worden gezet.

3.2. Subjectieve belastingplicht

De subjectieve belastingplicht gaat over wie de belastingplichtige is en wordt geregeld in hoofdstuk I van de Wet Vpb 1969. Volgens artikel 1 van deze wet wordt de directe belasting geheven van de lichamen genoemd in de artikelen 2 en 3, respectievelijk de binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. Binnenlandse belastingplichtigen zijn aan de vennootschapsbelasting onderworpen indien zij gevestigd zijn in Nederland. Dit betreft de volgende lichamen die genoemd staan in artikel 2 eerste lid Wet Vpb:

- a. naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld;
- b. coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag;
- c. onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden;
- d. verenigingen en stichtingen die op de voet van de Woningwet bij koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn;
- e. hiervoor niet genoemde verenigingen en stichtingen alsmede andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen, indien en voor zover zij een onderneming drijven;
- f. fondsen voor gemene rekening;

- g. 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 lichamen die naar Nederlands recht zijn opgericht, geldt de fictieve vestigingsplaats van artikel 2 vierde lid Wet Vpb. Dit artikel zorgt ervoor dat deze lichamen belastingplichtig zijn voor de Nederlandse winst. De feitelijke vestigingsplaats is de werkelijke plaats van een lichaam en wordt bepaald aan de hand van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De feitelijke vestigingsplaats wordt naar omstandigheden beoordeeld. Hierbij kan gekeken worden naar de centrale leiding van het lichaam, de statutaire zetel en de plaats waar de onderneming wordt gedreven.²²

Artikel 3 Wet Vpb heeft betrekking op buitenlandse belastingplichtigen. Dit zijn niet in Nederland gevestigde lichamen zoals verenigingen en andere rechtspersonen, doelvermogens, open commanditaire vennootschappen en andere lichamen genoemd in artikel 3 eerste lid Wet Vpb die Nederlands inkomen genieten. Voor buitenlandse stichtingen en verenigingen geldt de uitzondering dat wanneer deze vergelijkbaar zijn aan de naar Nederlands recht opgerichte verenigingen en stichtingen, als genoemd in artikel 2 lid 1, onderdeel e, of kerkgenootschappen deze slechts aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen voor zover zij een onderneming drijven. Deze uitzondering geldt ook voor met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen.²³

3.2.1. Directe overheidsbedrijven

Directe overheidsbedrijven zijn bedrijven die een dienstonderdeel vormen van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Voor deze lichamen geldt als uitgangspunt dat ze belastingplichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven. Dit betekent dat zij naast een ondernemingsdeel ook een niet-ondernemingsdeel kunnen hebben. Wanneer deze lichamen een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid hebben en deelnemen aan het economische verkeer zonder winstoogmerk kunnen zij toch een onderneming drijven. Dit

²² HR 23 september 1992, nr. 27 293, r.o. 3.3.3., *BNB* 1993/193.

²³ Art. 3 leden 2 & 3 Wet Vpb.

is het geval wanneer in concurrentie wordt getreden op grond van het concurrentie criterium. Hierdoor kunnen deze bedrijven toch belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting.

Verschillende directe overheidsbedrijven kunnen samen onder dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon vallen. Deze bedrijven worden op grond van artikel 2, tweede lid Wet Vpb geacht gezamenlijk één onderneming te vormen. De verschillende ondernemingen binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon kunnen winsten met verliezen onderling salderen waardoor een fiscaal gezien gunstige belastinggrondslag gecreëerd kan worden. Vermogensbestanddelen die behoren tot het ondernemingsvermogen kunnen tussen de belastingplichtige ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon verschoven worden zonder dat dit fiscale gevolgen heeft.²⁴

Activiteiten die door directe overheidsbedrijven verricht worden, moeten worden getoetst aan de drie criteria van ondernemerschap. Het moet gaan om een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarbij deelgenomen wordt aan het economische verkeer met het oogmerk winst te behalen.

Lichamen voldoen, zoals vermeld in paragraaf 2.3.1, al snel aan de voorwaarde van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Over deelname aan het economische verkeer kan nog gediscussieerd worden of hier wel of geen sprake van is. Wanneer directe overheidsbedrijven intern activiteiten verrichten, zal hiermee niet worden deelgenomen aan het economische verkeer. Hierbij kan gedacht worden aan de salarisadministratie of de ICT-afdeling binnen de organisatie. Voor interne activiteiten binnen publiekrechtelijke lichamen geldt dus dat deze niet aangemerkt kunnen worden als ondernemen, omdat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer en dus niet aan vennootschapsbelastingplicht wordt toegekomen.²⁵ Directe overheidslichamen die externe activiteiten verrichten, dus prestaties buiten de eigen kring, voldoen wel aan deze voorwaarde en kunnen in aanmerking komen voor belastingplicht.

²⁴ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 9.*

²⁵ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 12.*

Volgens Van Houte²⁶ kan van een winstoogmerk worden gesproken als sprake is van een voordeel op het niveau van het overheidslichaam waarbij de activiteiten gesplitst worden in bedrijfshandelingen en overige handelingen en dat de bedrijfshandelingen verricht zijn met het oogmerk om winst te behalen. Wanneer dit winstoogmerk bij directe overheidsbedrijven aanwezig is en voldaan is aan de eerste twee voorwaarden van ondernemerschap is sprake van belastingplicht voor het ondernemingsdeel. Winsten die behaald worden met activiteiten waarvan beoordeeld is dat daarmee geen onderneming wordt gedreven, zijn dus vrijgesteld van belasting.

3.2.2. Indirecte overheidsbedrijven

Indirecte overheidsbedrijven zijn zelfstandige, privaatrechtelijke lichamen die in opdracht van de overheid commerciële activiteiten verrichten. De middellijke of onmiddellijke zeggenschap over deze lichamen ligt uitsluitend bij één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen die bestuurders kunnen benoemen en ontslaan.²⁷

Voor indirecte overheidsbedrijven gold tot en met 2015 dat zij slechts aan belastingheffing onderworpen waren voor zover zij een bedrijf uitoefenen als bedoeld in artikel 2 lid 3 Wet Vpb (tekst 2015). Het maakte niet uit welke rechtsvorm het indirecte overheidsbedrijf had. In het zevende lid van dit artikel stond een limitatieve opsomming van lichamen op wie deze regel niet van toepassing is. Deze lichamen zijn integraal belastingplichtig voor hun winsten. Vanaf 2016 wordt als uitgangspunt genomen dat indirecte overheidsbedrijven in de vorm van een stichting of vereniging beperkte belastingplicht kennen en de overheidsbedrijven in de vorm van een lichaam als genoemd in artikel 2 lid 1, onderdelen a, b, c en d Wet Vpb onbeperkt belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting.

Indirecte overheidsbedrijven in de vorm van een B.V. of N.V. worden op dezelfde wijze in de belastingheffing betrokken als B.V.'s en N.V.'s die niet in handen zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Op grond van artikel 2 lid 5 Wet Vpb wordt van indirecte overheidsbedrijven in deze vormen aangenomen dat zij bij fictie geacht worden een onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Zij zijn dus integraal

²⁶ Houte, C.P.M. van., (2012). *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Fiscale Monografieën nr. 69. Deventer: Kluwer, p.52.

²⁷ Art. 2 lid 7 Wet Vpb.

vennootschapsbelastingplichtig. Dit betekent dat zij niet alleen belastingplichtig zijn voor het deel van de activiteiten waarmee zij in concurrentie treden met private ondernemingen, maar ook voor de activiteiten waarbij dit niet het geval is.²⁸

Indirecte overheidsbedrijven kunnen ook in de vorm van een stichting of vereniging (hierna: stichtingen) worden gedreven. Voor deze stichtingen geldt dat zij, net als gewone stichtingen, belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven.²⁹ Dit betekent dat deze stichtingen beperkt belastingplichtig zijn in tegenstelling tot de B.V.'s en N.V.'s die door publiekrechtelijke rechtspersonen worden gehouden. Hierbij moet voor de bedrijfsactiviteiten weer getoetst worden of sprake is van het drijven van een onderneming op grond van artikel 2 Wet Vpb, dan wel artikel 4, onderdeel a van deze wet. Mocht er sprake zijn van het drijven van een onderneming, dan worden deze activiteiten belast en zijn de niet-ondernemingsactiviteiten vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

3.3. Het verschil in behandeling van belastingheffing

In deze paragraaf zal een antwoord worden gegeven op het eerste deel van de onderzoeksvraag, namelijk in hoeverre er een verschil bestaat in de wijze waarop directe en indirecte overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. Allereerst worden overheidsbedrijven in het algemeen vergeleken met private ondernemingen. Vervolgens wordt de belastingplicht van directe overheidsbedrijven vergeleken met andere private ondernemingen, zoals stichtingen en verenigingen. Daarna wordt onderzocht of er een verschil bestaat tussen indirecte overheidsbedrijven en andere bedrijven, zoals B.V.'s en N.V.'s. Tot slot zal het verschil tussen de directe en indirecte overheidsbedrijven onderzocht worden om een antwoord te krijgen op het eerste deel van de onderzoeksvraag.

Overheidsbedrijven zijn bedrijven die gestart zijn met als doel het algemeen belang te dienen. In de loop van de jaren zijn de activiteiten van de overheid flink toegenomen en verricht zij naast publieke ook commerciële activiteiten. Dit doet zij onder meer om te garanderen dat producten en diensten waarvan zij het van belang acht dat

²⁸ Zie blz. 6-7 van de bijlage bij *Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7*.

²⁹ *Cursus Belastingrecht, deel Vennootschapsbelasting, 1.0.3.Q.e Indirect overheidsbedrijf (art. 2, lid 7)*.

deze worden aangeboden, niet uit de markt verdwijnen als deze niet winstgevend zouden zijn. Er mag ervan uit worden gegaan dat de overheid niet maar maximale winst streeft. In sommige gevallen neemt de overheid taken op zich, omdat zij denkt dat zij die beter kan aanbieden dan private ondernemingen. Private ondernemingen zijn in beginsel opgericht met als doel winst te behalen, waardoor zij minder snel zullen investeren in projecten die ook het algemeen belang dienen en waarvoor zij wellicht een lagere prijs moeten berekenen. Overheidsbedrijven waren tot en met 2015 niet belastingplichtig, tenzij deze bedrijven een onderneming uitoefenden zoals genoemd in de Wet Vpb. Alle overige vormen van onderneming drijven zorgden niet voor belastingplicht. Dit leidde tot concurrentievervalsing op de markt ten opzichte van private ondernemingen, omdat private ondernemingen wel belast waren voor de vennootschapsbelasting. Met ingang van 1 januari 2016 zijn ook overheidsbedrijven belastingplichtig, ofwel integraal, dan wel voor zover een onderneming gedreven wordt. Hiermee wordt beoogd een gelijk speelveld te creëren met concurrerende private ondernemingen.

In paragraaf 3.2.1. is de subjectieve belastingplicht van directe overheidsbedrijven uiteengezet. Voor deze bedrijven geldt dat zij beperkt belastingplichtig zijn en wel voor zover zij een onderneming drijven. Dit betekent dat zij naast bedrijfsactiviteiten ook overige activiteiten kunnen verrichten. Deze activiteiten worden individueel, of als deze naar hun aard sterk samenhangen dan als één geheel, getoetst aan het ondernemingsbegrip om te beoordelen of sprake is van belastingplicht. Interne activiteiten vallen niet onder deelname aan het economische verkeer, waardoor met deze activiteiten geen onderneming wordt gedreven. Indien een winststreven ontbreekt, komt het concurrentie criterium aan de orde om de belastingplicht te bepalen. Met deze benadering wordt aangesloten bij de belastingplicht van private stichtingen en verenigingen. Private stichtingen en verenigingen zijn op grond van artikel 2 lid 1, onderdeel e Wet Vpb, net zoals directe overheidsbedrijven, beperkt belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Door wijziging van de regels omtrent de belastingplicht voor overheidsbedrijven bestaat er geen verschil in de wijze waarop stichtingen en verenigingen ten opzichte van directe overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken.

Ook indirecte overheidsbedrijven in de vorm van een stichting of vereniging zijn slechts beperkt belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Voor overheidsbedrijven in de vorm van een B.V. of N.V. geldt een onbeperkte belastingplicht, omdat zij bij fictie geacht worden een onderneming te drijven met hun gehele vermogen. De belastingplicht geldt dus ook voor activiteiten waarmee niet in concurrentie getreden wordt met andere ondernemingen. Met ingang van 1 januari 2016 wordt geen onderscheid meer gemaakt in belastingheffing tussen privaatrechtelijke ondernemingen en indirecte overheidsbedrijven in een vergelijkbare rechtsvorm.

De wijze waarop directe en indirecte overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, hangt af van de rechtsvorm van het lichaam. Als het bedrijf in de vorm van een stichting of vereniging wordt uitgeoefend, geldt de beperkte belastingplicht. Wordt het daarentegen in een B.V. of N.V. gedaan, dus via een indirect overheidsbedrijf, dan is het lichaam onbeperkt belastingplichtig. Directe overheidsbedrijven die een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid hebben, waarmee zij deelnemen aan het economische verkeer, zijn voor de activiteiten waarmee niet in concurrentie wordt getreden met andere ondernemingen niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Indirecte overheidsbedrijven die gelijksoortige activiteiten verrichten, zijn wel belastingplichtig voor de winsten die behaald worden met deze activiteiten. Dit komt door de wetsfictie van artikel 2 lid 5 Wet Vpb, waarbij de lichamen uit het eerste lid onderdelen a tot en met d van deze Wet geacht worden een onderneming te drijven met hun gehele vermogen.

3.4. Tussenconclusie

De subjectieve belastingplicht van hoofdstuk I van de Wet Vpb geldt voor de in artikel 2 lid 1 van deze wet genoemde lichamen. De in de onderdelen a tot en met d genoemde lichamen zijn integraal belastingplichtig, dus met hun gehele vermogen. Dit betekent dat ook de winst die wordt behaald met niet-ondernemingsactiviteiten toch in de heffing van de vennootschapsbelasting wordt betrokken. Stichtingen en verenigingen zijn slechts beperkt belastingplichtig, namelijk voor zover zij een onderneming drijven. Over het algemeen bestaat er een verschil in de wijze waarop overheidsbedrijven en private ondernemingen in de belastingheffing worden betrokken. Er wordt echter geen verschil

geconstateerd in de fiscale behandeling tussen directe overheidsbedrijven en private stichtingen en verenigingen. Dit geldt ook voor indirecte overheidsbedrijven in een bepaalde rechtsvorm ten opzichte van een private onderneming in diezelfde rechtsvorm. Het verschil tussen directe en indirecte overheidsbedrijven zit voornamelijk in het feit dat indirecte overheidsbedrijven in de vorm van een B.V. of N.V. geacht worden een onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Deze bedrijven kennen geen beperkte belastingplicht, zoals directe overheidsbedrijven dit wel kennen. Ook voor de activiteiten waarmee niet in concurrentie wordt getreden, worden indirecte overheidsbedrijven toch belast, terwijl dit bij directe overheidsbedrijven niet het geval is.

Hoofdstuk 4: Het concurrentie criterium

4.1. Inleiding

Het vorige hoofdstuk heeft de verschillen tussen de behandeling van de twee soorten overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting besproken. In dit hoofdstuk zal eerst kort aangekaart worden hoe de overheidsbedrijvenkwestie tot stand is gekomen en welke rol de Europese Commissie hierin speelt. Vervolgens worden de doelstellingen van de Europese Commissie met betrekking tot de wijziging van de belastingplicht voor overheidsbedrijven benoemd. Het concurrentie criterium zal aan bod komen, waarna zal worden gezocht naar een uitleg van het begrip 'in concurrentie treden'. Zo kan in het volgende hoofdstuk getoetst worden of de verschillen tussen directe en indirecte overheidsbedrijven in overeenstemming zijn met de doelstellingen van de Europese Commissie en het concurrentie criterium.

4.2. Oorzaak overheidskwestie

De Europese Commissie is de uitvoerende macht van de Europese Unie en handelt in het belang van alle EU-landen samen. Zij is onder andere verantwoordelijk voor het indienen van wetsvoorstellen, het handhaven van het EU-recht in samenwerking met het Hof van Justitie en is vertegenwoordiger van alle EU-landen op internationaal niveau.³⁰

Op 2 mei 2013 ontving de Nederlandse regering een brief³¹ van de Europese Commissie over de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven. Hierin staat samengevat hoe de procedure omtrent de belastingplicht is geweest en werd Nederland verzocht om de wetgeving op dit punt aan te passen. De reden hiervoor was dat deze vrijstelling in strijd was met artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) die gaat over het verbod op staatssteun. Een van de oorzaken hiervan was een aantal klachten dat de Europese Commissie in 2006 ontving van twee Nederlandse afvalbeheerondernemingen die stelden dat rechtstreekse concurrenten, namelijk overheidsbedrijven, staatssteun ontvingen doordat zij vrijgesteld waren van vennootschapsbelasting waardoor zij een

³⁰ http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/european-commission/index_nl.htm.

³¹ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

ongerechtvaardigd concurrentievoordeel hadden. Verdere klachten volgden in 2010 over een provinciale luchthaven in de vorm van een N.V. die in tegenstelling tot Schiphol niet was vrijgesteld van vennootschapsbelasting. In 2011 klaagde een eigenaar van een jachthaven over het feit dat een jachthaven in de vorm van een stichting kon worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting, in tegenstelling tot een jachthaven in de vorm van een B.V. of N.V.. Een dergelijke stichting zou onder bepaalde voorwaarden kunnen worden aangemerkt als indirect overheidsbedrijf, waardoor deze slechts vennootschapsbelastingplichtig is als haar activiteiten in de lijst van artikel 2 lid 7 Wet Vpb werden genoemd.³²

In 2004 heeft de Commissie ambtshalve een zaak gestart naar de vrijstellingen van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven en heeft Nederland in de brief³³ van 22 november van dat jaar om nadere informatie verzocht. De correspondentie tussen Nederland en de Commissie nam een aantal jaar in beslag, omdat Nederland steeds slechts gedeeltelijk antwoord gaf op de vragen van de Commissie. Bij de “artikel 17-brief”³⁴ van 9 juli 2008 heeft de Commissie de Nederlandse autoriteit er nogmaals op gewezen dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting van Nederlandse overheidsbedrijven onverenigbare staatsteun lijkt te vormen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Als een gevolg hierop heeft Nederland in 2008 een onderzoek gestart betreffende de belastingplicht van overheidsbedrijven. In de jaren daaropvolgend heeft de Commissie Nederland meerdere malen verzocht informatie te verschaffen over de uitkomsten van dit onderzoek. Toen de Staatssecretaris van Financiën op 11 mei 2012 de notitie³⁵ ‘Belastingplicht overheidsbedrijven-inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant’ had ingediend bij het parlement, werd deze direct doorgestuurd naar de Commissie.

³² Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

³³ In de brief van de Europese Commissie van 2 mei 2013 in overweging 5 een publicatie aangetroffen van 22 november 2004.

³⁴ In de brief van de Europese Commissie van 2 mei 2013 in overweging 10 een publicatie aangetroffen van 9 juli 2008.

³⁵ Zie de bijlage bij *Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7*.

Op 9 juli 2014 heeft de Commissie bekend gemaakt dat zij een formele onderzoeksprocedure zal inleiden.³⁶ Naar aanleiding van dit onderzoek naar het verschil in behandeling van overheidsbedrijven en private ondernemingen concludeert de Commissie dat overheidsbedrijven die niet krachtens artikel 2 lid 1, onderdeel g, in combinatie met artikel 2 leden 3 en 4 Wet Vpb een onderneming drijven een selectief voordeel genieten dat niet binnen het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel te rechtvaardigen is. Dit selectieve voordeel verstoort de mededinging op de interne markt en is daarmee in strijd met het verbod op staatssteun op grond van artikel 107, lid 1 VWEU.

4.3. Doelstellingen van de Europese Commissie

Arikelen 101 en 102 VWEU omvatten de basis van de Europese Mededingingswet. Deze wet heeft als doel de effectieve concurrentie binnen de EU te verzekeren. Gedragingen die de handel tussen lidstaten negatief kunnen beïnvloeden, zijn onverenigbaar met de interne markt en verboden. Deze wetgeving geldt voor alle lidstaten binnen de EU waarmee wordt beoogd oneerlijke concurrentie op de interne markt te bestrijden.

Op grond van artikel 101 lid 1, onderdeel d VWEU is het verboden ongelijke voorwaarden tussen handelspartners toe te passen die gelijkwaardige prestaties verrichten, waardoor concurrentieverstoring op de markt ontstaat. De vrijstelling van belastingplicht voor overheidsondernemingen is daarmee in strijd met dit artikel en is met ingang van 1 januari 2016 gewijzigd. Het voornaamste doel voor het afschaffen van de belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven is het creëren van een zogenaamd 'level playing field' voor private en publiekrechtelijke ondernemingen.³⁷ Dit betekent dat het verschil in fiscale behandeling tussen publiekrechtelijke en private ondernemingen die met elkaar in concurrentie treden zo klein mogelijk moet worden gemaakt, zodat een gelijk speelveld gecreëerd kan worden.³⁸

³⁶ Commissie Besluit van 9 juli 2014, C(2014) 4480 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (2014/C, ex E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

³⁷ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

³⁸ Bruins Slot, W. (2014). 'Overheidsondernemingen en de hobbel op weg naar het gelijke speelveld', *WFR* 2014/1562.

Om de verschillen tussen directe en indirecte overheidsbedrijven te toetsen aan de doelstellingen van de Europese Commissie, zal worden beoordeeld of daadwerkelijk een 'level playing field' is gecreëerd naar aanleiding van de wetswijziging met betrekking tot de belastingplicht van overheidsbedrijven.

4.4. Het concurrentie criterium

Uit artikel 2 leden e en g Wet Vpb blijkt dat stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen binnenlands belastingplichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven. Wanneer zij geen onderneming drijven, zijn ze dus niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. In de praktijk kwam voor dat lichamen die een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid hebben en deelnemen aan het economische verkeer winst maakten, maar betoogden dat er geen sprake was van een onderneming omdat in de statuten was vastgelegd dat zij geen winst beoogden.³⁹ Hierbij kon mogelijk in concurrentie worden getreden met ondernemingen van natuurlijke personen en lichamen genoemd in de onderdelen a tot en met e van artikel 2 Wet Vpb. Het concurrentie criterium zorgt er echter voor dat in dat geval toch sprake is van het drijven van een onderneming. Met het concurrentie criterium wordt beoogd om concurrentievervalsing met de IB-ondernemer en met de in de Wet Vpb genoemde lichamen zo veel mogelijk tegen te gaan.

Er is sprake van concurrentie wanneer activiteiten ten koste gaan of kunnen gaan van de omzet van normaal belaste ondernemingen.⁴⁰ De activiteiten waarmee in concurrentie getreden wordt, moeten zelf verricht worden door het desbetreffende lichaam. Wanneer dit lichaam slechts dient als ondersteuning en niet zelf de activiteiten verricht, wordt niet in concurrentie getreden.⁴¹ Als wel sprake is van in concurrentie treden, worden de verschillende lichamen niet op dezelfde wijze in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken en kan een oneigenlijk voordeel ontstaan. Dit oneigenlijke voordeel zorgt voor oneerlijke concurrentie tussen de belastingplichtige en de niet-belastingplichtige ondernemingen.⁴²

³⁹ *Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, p. 17.*

⁴⁰ HR 6 maart 1957, nr. 13 124, *BNB* 1957/125.

⁴¹ Hof Arnhem 8 juli 1999, nr. 97/22558, *V-N* 1999/49.13.

⁴² *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 5.*

Door het concurrentie criterium worden ook deze lichamen in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken, doordat het begrip 'drijven van een onderneming' in artikel 4, onderdeel a Wet Vpb een uitbreiding kent. De gelijkstelling aan dit begrip is als volgt: 'een uiterlijk met een onderneming overeenkomende werkzaamheid'. Dit houdt in dat wanneer lichamen zonder een winstoogmerk commerciële activiteiten verrichten die qua uiterlijk gelijk zijn aan die van private ondernemingen, toch een onderneming drijven. Het concurrentie criterium kan dus slechts worden toegepast bij het ontbreken van een winstoogmerk. Dit betekent dat al sprake moet zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarbij deelgenomen wordt aan het economische verkeer om lichamen aan dit criterium te toetsen.⁴³

4.5. In concurrentie treden

Het concurrentie criterium komt te pas op het moment dat een winstoogmerk ontbreekt. Als wordt voldaan aan dit criterium worden belastingvrijgestelde ondernemingen toch in de belastingheffing betrokken. Het concurrentie criterium toetst of belastingvrijgestelde ondernemingen in concurrentie treden met belastingplichtige ondernemingen. Advocaat-Generaal Wattel heeft in zijn conclusie voor *HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, BNB 2012/226* een checklist opgesteld waarmee beoordeeld wordt of in de zin van artikel 4, onderdeel a gesproken kan worden van in concurrentie treden. Deze checklist is onder andere afgeleid van de parlementaire geschiedenis en het concurrentiebegrip op andere rechtsgebieden. De checklist bestaat uit de volgende toetsen⁴⁴:

1. "Zijn de activiteiten gelijksoortig aan activiteiten van anderen die met een organisatie van kapitaal en arbeid aan het economische verkeer deelnemen (kunnen de activiteiten (potentieel) concurreren)? Zijn het voor de afnemers (potentiële) substituten? Zo ja,
2. Worden die gelijksoortige activiteiten (potentieel) ook commercieel uitgevoerd door belastingplichtigen ex art. 2(1) (a t/m c) Wet Vpb. 1969 en IB-ondernemers (...)? Zo ja,
3. Welk geografisch gebied is de relevante markt?

⁴³ Vakstudie Vennootschapsbelasting, art. 4 Wet VPB 1969, aant. 2 (online, laatst bijgewerkt op 31 mei 2016).

⁴⁴ Cursus Belastingrecht, deel Vennootschapsbelasting, 1.0.4.e.I Concurrentie criterium (art. 4, onderdeel a).
26

4. Welke tijdspanne is relevant?
5. Kan de afzet (potentieel) ten koste gaan van het debiet van de onder 2 bedoelde ondernemingen binnen dat geografische gebied en binnen die tijdspanne? Zo ja,
6. Dan is in beginsel sprake van (potentiële) concurrentie in de zin van art. 4(a) Wet Vpb. 1969, maar op basis van de ratio, de wetsgeschiedenis en uw rechtspraak moeten nog twee vragen worden beantwoord:
 - a. Wordt de (potentiële) marktverstoring adequaat veroorzaakt door het ontbreken van vennootschapsbelastingplicht?
 - b. Is die (potentiële) marktverstoring van enige betekenis?"

Ook Dinnissen geeft een soortgelijke opsomming van criteria voor het in concurrentie treden.⁴⁵ Deze criteria heeft hij afgeleid uit de naoorlogse jurisprudentie. Hierbij gaat het om de volgende criteria:

- a. "De werkzaamheden moeten plaatsvinden ten koste van het debiet van ondernemingen;
- b. Een oogmerk om concurrentie te bedrijven is niet vereist;
- c. Er moet concurrentie mogelijk zijn op commerciële basis;
- d. De concurrentie moet kunnen plaatsvinden met enigermate verwante ondernemingen;
- e. Het concurrentiebegrip omvat niet alleen feitelijke doch ook potentiële concurrentie."

Bij a betreft het werkzaamheden die de omzet, afzet, winst of het vermogen van belastingplichtige ondernemingen negatief beïnvloeden. Indien deze werkzaamheden zich beperken tot de besloten kring wordt het debiet van andere ondernemingen volgens Dinnissen niet beïnvloed. A-G Wattel gaat hier in punt 5 van zijn checklist specifiek op in, waarbij hij een geografisch gebied en een tijdspanne neemt waarin getoetst wordt of eerstgenoemde werkzaamheden verricht worden ten koste van het debiet van andere

⁴⁵ Dinnissen, A. (1976). 'De toepassing van artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969', *WFR* 1976/165.

ondernemingen. In een arrest⁴⁶ van de Hoge Raad trad een stichting die glasvezel bewerkte en verkocht in concurrentie, omdat deze producten ook door commerciële marktpartijen verkocht konden worden. Het hof oordeelde dat de omzet van deze marktpartijen zodanig negatief werd beïnvloed, dat de aanwezigheid van de werkzaamheden van de stichting ten koste ging van het debiet van andere glasvezelproducenten.

Het tweede criterium van Dinnissen stelt dat een concurrentieoogmerk niet vereist is. Hierbij wordt het subjectieve criterium, het wel of niet aanwezig zijn van een winstoogmerk, losgelaten.⁴⁷ De bedoeling van de belastingplichtige is volgens Dinnissen niet relevant. Er moet voldaan worden aan het objectieve criterium⁴⁸ dat is opgenomen in artikel 4, onderdeel a Wet Vpb. Dit criterium komt overeen met de punten 1 en 2 van de checklist van A-G Wattel. In *HR 18 september 1957, BNB 1957/283* toetst de Hoge Raad of een stichting die boeken uitgeeft in concurrentie treedt met andere uitgevers. Hierbij oordeelt hij dat een oogmerk van concurrentie niet noodzakelijk is om in concurrentie te treden. Ook wanneer dit oogmerk ontbreekt, kan alsnog sprake zijn van concurrentie. In ditzelfde arrest beslist de Hoge Raad dat de stichting die boeken uitgeeft niet in concurrentie treedt, omdat daarvoor nodig zou zijn dat andere commerciële bedrijven deze boeken zouden kunnen uitgeven.

In *HR 6 maart 1957, nr. 13 124, BNB 1957/125* daarentegen trad een stichting die voor diverse instellingen de administratie voerde in concurrentie, omdat deze taken ook door commerciële dienstverleners verzorgd konden worden. Hier is een duidelijk verschil te zien tussen activiteiten die kunnen worden verricht door andere partijen en activiteiten waarbij deze partijen niet aanwezig zijn. Er is dus sprake van concurrentie op commerciële basis op het moment dat andere partijen dezelfde activiteiten zouden kunnen verrichten.

Dat de concurrentie volgens het vierde criterium van Dinnissen moet kunnen plaatsvinden met enigermate verwante ondernemingen, blijkt uit het Efteling-arrest.⁴⁹ De

⁴⁶ HR 24 oktober 1962, nr. 14 853, *BNB* 1962/327.

⁴⁷ HR 6 maart 1957, nr. 13 124, *BNB* 1957/125.

⁴⁸ Het verrichten van een naar het uiterlijk met bedrijfsuitoefening overeenkomende werkzaamheid, welke in concurrentie treedt met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen vermeld in art. 2 lid 1 onderdelen a, b, c en d Wet Vpb.

⁴⁹ HR 15 november 1967, nr. 15 779, *BNB* 1968/10.

belanghebbende stelt dat de omvang van de werkzaamheden leidend is om te beoordelen of sprake is van 'gelijksoortige' ondernemingen. Dit punt wordt ook door A-G Wattel genoemd in zijn eerste toets van de checklist. Dinnissen vindt dit een juist uitgangspunt, omdat volgens hem kleine lokale recreatiemogelijkheden in casu in andere behoeften voorzien dan een groot opgezet pretpark. Hij stelt dan ook dat concurrentie bij een dergelijk groot verschil in omvang niet of nauwelijks kan worden veroorzaakt door de belastingheffing. Hiermee bedoelt Dinnissen dat de kleine lokale recreatiemogelijkheden in principe fiscaal niet werden benadeeld ten opzichte van de Efteling in de periode dat de Efteling nog niet belastingplichtig was, doordat het verschil in omvang van de werkzaamheden zo groot was dat deze niet met elkaar kunnen worden vergeleken.

Het laatste criterium van Dinnissens opsomming stelt dat het concurrentiebegrip niet alleen de feitelijke, maar ook de potentiële concurrentie omvat. Hierbij veronderstelt Dinnissen dat een onderneming niet snel tot de markt zal toetreden wanneer een niet-belastingplichtig lichaam reeds in dezelfde branche werkzaam is. Het Hof oordeelde in de zaak die leidde tot *HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, BNB 2012/226* dat de organisator van het muziekfestival een onderneming dreef, omdat hij onder andere (potentieel) in concurrentie trad met belastingplichtige organisatoren van andere festivals en muziekevenementen. Onder het begrip 'in concurrentie treden' wordt in deze casus ook potentiële concurrentie bedoeld. Zo neemt ook A-G Wattel de invloed van potentiële concurrenten meerdere malen mee in de toetsen in zijn checklist, namelijk in de punten 1, 2, 5 en 6.

De checklist van A-G Wattel en de criteria van Dinnissen vertonen erg veel overeenkomsten. Voor dit onderzoek zal de checklist van A-G Wattel gebruikt worden om de verschillen tussen directe en indirecte overheidsbedrijven te toetsen aan het concurrentie criterium. Omdat de checklist in vraagvorm staat, is het eenvoudiger om een toets uit te voeren.

4.6. Tussenconclusie

De Europese Commissie heeft Nederland te kennen gesteld dat zij haar wetgeving omtrent de belastingplicht van overheidsbedrijven dient aan te passen, omdat deze in strijd zou zijn met het EU-recht. Het doel van de afschaffing van de belastingvrijstelling was het

creëren van een gelijk speelveld met private ondernemingen. Dit 'level playing field' betekent dat sprake is van concurrerende ondernemingen. Overheidsondernemingen die in concurrentie treden met private ondernemingen, maar waarbij een winstoogmerk ontbreekt, worden toch in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken op grond van het concurrentie criterium. Hierdoor is toch sprake van het drijven van een onderneming. Of sprake is van het in concurrentie treden, kan door middel van de checklist van A-G Wattel getoetst worden. Als de checklist helemaal is doorlopen, wordt door desbetreffend lichaam in concurrentie getreden en geldt de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting.

Hoofdstuk 5: Toetsing

5.1. Inleiding

Tot nu toe zijn de verschillen in de fiscale behandeling tussen directe en indirecte overheidsbedrijven in kaart gebracht. Ook is het concurrentie criterium uiteengezet en zijn de doelstellingen van de Europese Commissie met betrekking tot het afschaffen van de belastingvrijstelling van overheidsbedrijven behandeld. In dit hoofdstuk zal worden getoetst of de verschillen tussen de overheidsbedrijven in overeenstemming zijn met het concurrentie criterium en de doelstellingen van de Europese Commissie.

5.2. Toetsen aan het concurrentie criterium

In dit onderzoek zijn de verschillen in de fiscale behandeling tussen directe en indirecte overheidsbedrijven onderzocht. Uit de analyse is het volgende verschil naar voren gekomen. Directe overheidsbedrijven kennen een beperkte belastingplicht en zijn slechts onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven in de zin van de wet. Indien zij activiteiten verrichten zonder winstoogmerk, maar die wel een concurrerend karakter hebben, zijn ook de winsten van deze activiteiten belast. Daarnaast zijn de activiteiten waarmee niet in concurrentie getreden wordt en waar geen onderneming mee wordt gedreven, vrijgesteld van belastingheffing. Indirecte overheidsbedrijven in de vorm van een B.V., N.V. of een daarmee vergelijkbare rechtsvorm zijn daarentegen onbeperkt belastingplichtig, omdat zij geacht worden een onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Dat geldt zowel voor de concurrerende ondernemingsactiviteiten als voor de niet-ondernemingsactiviteiten waarmee niet in concurrentie wordt getreden.

Binnen deze overheidsondernemingen worden hoofdzakelijk twee onderdelen onderscheiden, namelijk ondernemingsactiviteiten met een concurrerend karakter en overige niet-ondernemingsactiviteiten waarbij geen concurrentie bestaat. Van de eerste categorie valt te veronderstellen dat sprake is van het drijven van een onderneming in de zin van de wet, omdat met een organisatie van kapitaal en arbeid deelgenomen wordt aan het economische verkeer en in concurrentie wordt getreden. Deze activiteiten worden zowel bij directe als indirecte overheidsbedrijven belast. De niet-ondernemingsactiviteiten voldoen niet aan het ondernemingsbegrip, omdat een

duurzame organisatie van kapitaal en arbeid ontbreekt of niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Voorbeelden hiervan zijn liquiditeiten en een pand dat niet tot de onderneming(sactiviteiten) behoort. Hier kan dus niet in concurrentie worden treden, omdat deze twee voorwaarden een vereiste zijn om toe te kunnen komen aan het concurrentie criterium. De checklist van A-G Wattel met betrekking tot het in concurrentie treden kan dus niet verder dan het eerste punt⁵⁰ worden doorlopen, waardoor verondersteld kan worden dat met deze activiteiten niet in concurrentie wordt getreden. Deze activiteiten vallen bij directe overheidsbedrijven op grond van artikel 2 lid 1 onderdeel g Wet Vpb niet onder de belastingheffing. Zouden diezelfde activiteiten in een indirect overheidsbedrijf in een B.V., N.V. of een daarmee vergelijkbare rechtsvorm worden ondergebracht, dan is over de winsten van deze activiteiten wel belasting verschuldigd door de werking van artikel 2 lid 5 Wet Vpb.

In de commerciële sfeer bestaat dit verschil in fiscale behandeling ook tussen private stichtingen en verenigingen enerzijds en B.V.'s en N.V.'s anderzijds. Dan rijst de vraag of ook deze lichamen op zelfde wijze behandeld zouden moeten worden, aangezien dit een vergelijkbare situatie is als bij de directe en indirecte overheidsbedrijven die zich op de commerciële markt begeven. Een antwoord hierop zou luiden dat de bedoeling van de Europese Commissie is een 'level playing field' tot stand te brengen door overheidsbedrijven in de belastingheffing te betrekken voor zover zij zich op de commerciële markt bevinden en daar (potentieel) in concurrentie treden. Voor die activiteiten geldt de belastingplicht voor elk in de Wet Vpb genoemd lichaam ongeacht de rechtsvorm. De niet-commerciële activiteiten die in een indirect overheidsbedrijf worden ondergebracht, worden door de overheid als zodanig uitgeoefend. Dit zijn zuivere overheidstaken die in principe niet tot belastingplicht leiden, maar toch belast worden op grond van artikel 2 lid 5 Wet Vpb. Privaatrechtelijke lichamen zoals stichtingen, verenigingen, B.V.'s en N.V.'s hebben deze taken niet en behoeven daarom niet op dezelfde wijze te worden behandeld als directe en indirecte overheidsbedrijven.

⁵⁰ Zijn de activiteiten gelijksoortig aan activiteiten van anderen die met een organisatie van kapitaal en arbeid aan het economische verkeer deelnemen (kunnen de activiteiten (potentieel) concurreren)? Zijn het voor de afnemers (potentiële) substituten?

Heithuis stelt dat voor de bepaling van de subjectieve belastingplicht het concurrentie criterium leidend is.⁵¹ Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt in de rechtsvorm of de achtergrond van de ondernemingen. Volgens Heithuis moet dus niet getoetst worden of er een onderneming gedreven wordt, maar uitsluitend of er in concurrentie wordt getreden. Als dat het geval is, dan leidt dit tot belastingplicht. Ook Stevens sluit zich aan bij dit uitgangspunt en geeft aan dat het belastingsysteem duidelijker wordt indien het concurrentie criterium al bij het bepalen van de belastingplicht voorop wordt gesteld.⁵² Op die manier blijven publieke taken buiten de belastingheffing en worden alleen de activiteiten belast als daarmee in concurrentie wordt getreden.

Ik schaar mij achter het uitgangspunt van Heithuis en Stevens, omdat op deze wijze uitsluitend de activiteiten worden belast die zorgen voor concurrentievervalsing. Indien belastingplichtige particuliere ondernemingen in enige mate last ondervinden van de aanwezigheid van de activiteiten van een niet-belastingplichtig lichaam, kan dit leiden tot oneerlijke concurrentie. Anderzijds moet de belastingplicht niet groter worden dan strikt noodzakelijk is. De belastingplicht van overheidsbedrijven moet dan ook zo beperkt mogelijk blijven en zich slechts richten op die activiteiten waarmee zij in concurrentie treden met normaal belastingplichtige private ondernemingen. In werkelijkheid zou dit betekenen dat de activiteiten van indirecte overheidsbedrijven waarmee niet in concurrentie getreden wordt in feite niet leiden tot belastingplicht, hetgeen in overeenstemming is met het concurrentie criterium. Dit is echter niet het geval, aangezien B.V.'s, N.V.'s en daarmee vergelijkbare rechtsvormen belastingplichtig zijn met hun gehele vermogen. Het verschil in fiscale behandeling tussen directe en indirecte overheidsbedrijven is in die zin dus niet in overeenstemming met het concurrentie criterium.

5.3. Toetsen aan de doelstellingen

Op grond van artikel 101 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is het verboden onderscheid te maken tussen handelspartners die gelijkwaardige prestaties

⁵¹ Heithuis, E.J.W. (2014). 'Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen', *WFR* 2014/746.

⁵² Stevens, S.A. (2014). 'Vpb-plicht van overheidsondernemingen', *TFO* 138.1.

verrichten, waardoor concurrentieverstoring ontstaat op de interne markt. De Europese Commissie wil met het afschaffen van de vrijstelling voor overheidsbedrijven een 'level playing field' voor private en publiekrechtelijke ondernemingen bereiken. Het verschil in de wijze waarop deze twee soorten bedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken, moet dus zo klein mogelijk zijn.

Directe en indirecte overheidsbedrijven kunnen met elkaar concurreren op het moment dat zij gelijkwaardige activiteiten verrichten waarmee deelgenomen wordt aan het economische verkeer. Wanneer met deze activiteiten niet in concurrentie wordt getreden door beide overheidsbedrijven, zijn de winsten die hiermee behaald worden bij indirecte overheidsbedrijven in de vorm van een B.V. of N.V. toch belast vanwege de wetsfictie van artikel 2 lid 5 Wet Vpb. Dezelfde activiteiten worden bij directe overheidsbedrijven daarentegen getoetst aan het ondernemingsbegrip en blijven op grond van het concurrentie criterium onbelast, vanwege het feit dat met deze activiteiten niet in concurrentie wordt getreden. Er worden dus verschillende voorwaarden toegepast tussen directe en indirecte overheidsbedrijven met betrekking tot de belastingplicht wanneer deze gelijkwaardige activiteiten verrichten.

Artikel 101 lid 1, onderdeel d VWEU stelt dat met deze activiteiten concurrentieverstoring op de interne markt ontstaat. De activiteiten waarmee niet in concurrentie wordt getreden, zouden in feite ook geen concurrentieverstoring kunnen veroorzaken. Toch kan concurrentieverstoring plaatsvinden, omdat indirecte overheidsbedrijven belast worden voor deze activiteiten en de met die activiteiten gemaakte kosten in aftrek kunnen brengen van de fiscale winst. Zij kunnen tevens verliezen van ondernemingsactiviteiten compenseren met winsten van niet-ondernemingsactiviteiten en vice versa. Directe overheidsbedrijven kunnen dit niet, omdat zij geen belastingplicht hebben voor niet-ondernemingsactiviteiten. Dit verschil in fiscale behandeling veroorzaakt indirect toch concurrentieverstoring tussen de onbeperkt en de beperkt belastingplichtige overheidsbedrijven, waardoor dit in strijd is met het EU-recht.

De bedoeling van de Europese Commissie met betrekking tot het afschaffen van de vrijstelling voor overheidsbedrijven is het voorkomen van onbelaste overheidsactiviteiten waarmee een onderneming wordt gedreven, zodat een gelijk

speelveld op de interne markt gecreëerd kan worden. De wetswijziging zorgt er weliswaar voor dat het verschil in fiscale behandeling tussen private en publiekrechtelijke lichamen kleiner gemaakt wordt, maar tussen directe en indirecte overheidsbedrijven is nog geen sprake van een gelijk speelveld. De belastingplicht van indirecte overheidsbedrijven is groter dan in wezen nodig is. Zij worden door de wetsfictie ook belast voor activiteiten waarmee geen onderneming wordt gedreven, hoewel deze bij directe overheidsbedrijven niet tot belastingplicht leiden. In die zin blijft een ongelijkheid bestaan tussen directe en indirecte overheidsbedrijven.

5.4. Tussenconclusie

Het verschil in fiscale behandeling van directe en indirecte overheidsbedrijven is getoetst aan het concurrentie criterium. Volgens Heithuis en Stevens moet de belastingplicht van lichamen uitsluitend aan de hand van dit criterium worden bepaald. Als er sprake is van concurrentie treden met het uitoefenen van activiteiten, dan is over deze activiteiten belasting verschuldigd. Onbepaald belastingplichtige indirecte overheidsbedrijven worden onder de huidige wetgeving ook belast voor niet-ondernemingsactiviteiten waarmee niet in concurrentie wordt getreden. Dit komt door de werking van artikel 2 lid 5 Wet Vpb. Dit is niet in overeenstemming met het concurrentie criterium. Ook is dit verschil getoetst aan de doelstellingen van de Europese Commissie. Zij heeft als doel een 'level playing field' tussen publiekrechtelijke en private ondernemingen te creëren. Dit wordt echter niet helemaal bereikt, omdat de fiscale behandeling van indirecte overheidsbedrijven verder gaat dan strikt noodzakelijk is. Er worden verschillende voorwaarden toegepast tussen de overheidsbedrijven, hetgeen in strijd is met het Europese recht. Een 'level playing field' wordt hierdoor niet volledig gecreëerd.

Hoofdstuk 6: Conclusie

6.1. Inleiding

In dit laatste hoofdstuk wordt een antwoord gegeven op de hoofdvraag van dit onderzoek:

In hoeverre bestaat er een verschil in de wijze waarop directe en indirecte overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken? Is dit in overeenstemming met het concurrentie criterium van artikel 4 sub a Wet Vpb en de doelstellingen van de Europese Commissie m.b.t. het tegengaan van concurrentievervalsing?

6.2. Conclusie

In hoofdstuk 3 is de subjectieve belastingplicht van directe en indirecte overheidsbedrijven behandeld. Hieruit is naar voren gekomen dat er wel degelijk een verschil bestaat in de wijze waarop directe en indirecte overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken. Directe overheidsbedrijven zijn beperkt belastingplichtig, namelijk voor zover zij een onderneming drijven. Indirecte overheidsbedrijven in de vorm van een B.V., N.V. of een daarmee vergelijkbare rechtsvorm zijn onbeperkt belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en zijn dus ook belast voor activiteiten waarmee zij geen onderneming drijven indien niet in concurrentie wordt treden met andere ondernemingen. Gelijkaardige activiteiten worden op deze wijze verschillend in de belastingheffing betrokken.

Het concurrentie criterium van artikel 4, onderdeel a Wet Vpb zorgt voor een uitbreiding van het ondernemingsbegrip. Bij de beoordeling van de belastingplicht van lichamen moet volgens Heithuis en Stevens slechts getoetst worden of in concurrentie wordt getreden met belastingplichtige lichamen. Uit dit onderzoek blijkt dat het verschil in de fiscale behandeling tussen directe en indirecte overheidsbedrijven niet in overeenstemming is met het concurrentie criterium. Het onderzoek in deze scriptie vergeleek de niet-ondernemingsactiviteiten van directe en indirecte overheidsbedrijven met elkaar en deze treden op grond van de checklist van A-G Wattel niet in concurrentie met belastingplichtige private ondernemingen. Directe overheidsbedrijven zijn voor hun niet-ondernemingsactiviteiten waarmee niet in concurrentie wordt getreden, in overeenstemming met het concurrentie criterium, niet belastingplichtig. Indirecte

overheidsbedrijven worden daarentegen wel belast voor deze activiteiten, hoewel het concurrentie criterium dit niet stelt. Het verschil in de wijze waarop directe en indirecte overheidsbedrijven in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken is daarmee niet in overeenstemming met het concurrentie criterium van artikel 4, onderdeel a Wet Vpb.

In dit onderzoek is tevens gezocht naar de doelstellingen van de Europese Commissie met betrekking tot de belastingplicht van overheidsbedrijven. Het voornaamste doel van de Europese Commissie is het creëren van een 'level playing field' tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke ondernemingen. Zij beoogt oneerlijke concurrentie te voorkomen door een verbod op ongelijke voorwaarden tussen handelspartners die gelijkwaardige activiteiten verrichten. Dit betekent dat het verschil in fiscale behandeling tussen directe en indirecte overheidsbedrijven in strijd is met het EU-recht. Wat betreft het behalen van de doelstelling van de Europese Commissie heeft Nederland met de wijziging van de belastingplicht van overheidsbedrijven een 'level playing field' nog niet kunnen waarmaken. Met ingang van 1 januari 2016 heeft deze wijziging weliswaar gezorgd voor een gelijk spelveld tussen private en publiekrechtelijke ondernemingen, maar van een 'level playing field' tussen publiekrechtelijke rechtspersonen is nog geen sprake. Indirecte overheidsbedrijven kennen, ten opzichte van directe overheidsbedrijven, een grotere belastingplicht dan strikt noodzakelijk is. De herziening van de wet zoals deze met ingang van 1 januari 2016 geldt, gaat verder dan de opdracht die de Europese Commissie heeft gegeven, waardoor een 'level playing field' tussen directe en indirecte overheidsbedrijven niet volledig gecreëerd wordt.

Een mogelijkheid om alsnog een gelijk spelveld op de interne markt te creëren, kan worden gerealiseerd door een apart regime voor indirecte overheidsbedrijven op te nemen in de wet, waarbij onderscheid wordt gemaakt in aandeelhouderschap. Als de overheid of een met de overheid gelieerd lichaam volledig aandeelhouder is van een indirect overheidsbedrijf zal artikel 2 lid 5 Wet Vpb dan niet van toepassing zijn. Hierdoor worden slechts de ondernemingsactiviteiten in de belastingheffing betrokken waarmee in concurrentie wordt getreden en blijven niet-concurrerende activiteiten buiten de belastingheffing. Zolang de wetgever niet ingrijpt op dit punt, worden de doelstellingen

van de Europese Commissie met betrekking tot het bereiken van een 'level playing field' voorlopig niet behaald.

Literatuurlijst

Boeken & artikelen

Bruins Slot, W. (2014). 'Overheidsondernemingen en de hobbel op weg naar het gelijke speelveld', *WFR* 2014/1562.

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

Heithuis, E.J.W. (2014). 'Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen', *WFR* 2014/746.

Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. & Schuver, B.F. (2015). *Inkomstenbelasting: inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, 11e herziene druk. Deventer: Kluwer, p. 81.

Houte, C.P.M. van. (2012). *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Fiscale Monografieën nr. 69. Deventer: Kluwer, p. 52.

Stevens, S.A. (2009). *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting. Fiscale brochures*. Deventer: Kluwer, p. 84.

Stevens, S.A. (2014). 'Vpb-plicht van overheidsondernemingen', *TFO* 138.1.

Stuivenwold, A. (2014). 'Overheidsbedrijven worden belastingplichtig', *ControllersMagazine*, 2014(4), p. 42-43.

Bekendmakingen:

Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

Commissie Besluit van 9 juli 2014, C(2014) 4480 final. Betreft Staatssteun SA.25338 (2014/C, ex E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen van 4 juni 2015, *Stb.* 2015, 207.

Jurisprudentie

HR 18 november 1931, *B* 5084.

HR 29 juni 1955, nr. 12383, *BNB* 1955/299.

HR 6 maart 1957, nr. 13 124, *BNB* 1957/125.

HR 18 september 1957, *BNB* 1957/283.

HR 24 oktober 1962, nr. 14 853, *BNB* 1962/327.

HR 15 november 1967, nr. 15 779, *BNB* 1968/10.

HR 7 oktober 1981, nr. 20 733, *BNB* 1981/299.

HR 23 september 1992, nr. 27 293, r.o. 3.3.3, *BNB* 1993/193.

HR 18 maart 1998, nr. 32 958, *BNB* 1998/230.

HR 29 oktober 2005, nr. 41 071, r.o. 3.1, *BNB* 2006/80.

HR 12 september 2008, nr. 43 401, *BNB* 2009/230.

HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, *BNB* 2012/226 (*concl. A-G Wattel, noot R.P.C. Cornelisse*).

Hof Arnhem 8 juli 1999, nr. 97/22558, *V-N* 1999/49.13.

Hof 's-Gravenhage 15 maart 2005, nr. 03/2768, r.o. 6.3, *V-N* 2005/32.3.5.

Hof Amsterdam 1 april 2009, nr. 07/00837, *V-N* 2009/40.12.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3.

Bijlage bij *Kamerstukken II* 2011/12, 31 213, nr. 7.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3.

Overige documentatie

Cursus Belastingrecht, deel Vennootschapsbelasting, 1.0.3.Q.e

Indirect overheidsbedrijf (art. 2, lid 7).

Cursus Belastingrecht, deel Vennootschapsbelasting, 1.0.4.e.I Concurrentie criterium (art. 4, onderdeel a).

Vakstudie Vennootschapsbelasting, art. 4 Wet VPB 1969, aant. 2 (online, laatst bijgewerkt op 31 mei 2016).

http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/european-commission/index_nl.htm.