

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterscriptie

Staatssteunonderzoek naar de Vpb-vrijstellingen in de publieke sector

De Vpb-wetgeving in het licht van de Europese regels betreffende de mededinging

Naam: Koen Weijmar

Studentnummer: 358748

Docent: Mr. R.B.N. van Ovest

Plaats en datum: Rotterdam, oktober 2016

Inhoudsopgave

	pagina
Hoofdstuk 1 Inleiding	5
1.1 Aanleiding en onderzoeksvraag	5
1.2 Deelvragen en opzet	6
1.3 Afbakening	7
Hoofdstuk 2 Overheidsondernemingen oude wetgeving	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Het ondernemingsbegrip in de Wet VPB	9
2.2.1 Organisatie van kapitaal en arbeid	10
2.2.2 Deelname aan het economisch verkeer	11
2.2.3 Winststreven	11
2.2.4 Het concurrentie criterium	12
2.3 Economische activiteiten EU-recht	12
2.4 Parlementaire geschiedenis	13
2.5 Belaste overheidsondernemingen	15
2.5.1 Directe overheidsondernemingen	16
2.5.2 Indirecte overheidsondernemingen	17
2.6 Economische activiteiten van vrijgestelde overheidsbedrijven	18
2.6.1 Gemeenten	18
2.6.2 Provincies	20
2.6.3 Het Rijk	20
2.7 Samenvatting en deelconclusie	20
Hoofdstuk 3 Overheidsondernemingen huidige wetgeving	21
3.1 Inleiding	21
3.2 Parlementaire behandeling	22
3.2.1 Wet modernisering Vpb-plicht overheidsbedrijven	22
3.2.2 Overige parlementaire stukken	23
3.3 Belastingplicht overheidsondernemingen	25
3.3.1 De Staat	26
3.3.2 Publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat	27

3.3.3	Privaatrechtelijke overheidslichamen	28
3.4	Vrijstellingen overheidsondernemingen	28
3.4.1	Specifieke (subject)vrijstellingen	29
3.4.2	Algemene (object)vrijstellingen	31
3.5	Kritiek ondernemingsvariant	36
3.6	Samenvatting en deelconclusie	38
Hoofdstuk 4	Onverenigbare staatssteun	39
4.1	Inleiding	39
4.2	Criteria onverenigbare staatssteun	39
4.2.1	Algemeen	39
4.2.2	Begunstiging (i)	40
4.2.3	Selectiviteit (ii)	41
4.2.4	Met staatsmiddelen bekostigd (iii)	43
4.2.5	Vervalsing mededinging (iv)	43
4.2.6	Ongunstige beïnvloeding handelsverkeer (v)	44
4.3	Verenigbare staatssteun	45
4.4	Procedure en gevolgen onverenigbare staatssteun	46
4.4.1	Algemeen	47
4.4.2	Nieuwe steun	47
4.4.3	Bestaande steun	47
4.4.4	Gevolgen onverenigbare staatssteun	48
4.4.5	Wet terugvordering staatssteun	49
4.5	Samenvatting en deelconclusie	49
Hoofdstuk 5	Onverenigbare staatssteun oude wetgeving?	52
5.1	Inleiding	52
5.2	Beoordeling Europese Commissie	53
5.2.1	Begunstiging	53
5.2.2	Selectiviteit	54
5.2.3	Met staatsmiddelen bekostigd	55
5.2.4	Vervalsing mededinging en beïnvloeding handelsverkeer	55
5.2.5	Conclusie Europese Commissie	57
5.3	Betwistbare standpunten	57

5.3.1	Indirecte overheidsondernemingen zonder winsten	57
5.3.2	Het interstatelijk effect	58
5.4	Verenigbaarheid	64
5.5	Deelconclusie	65
Hoofdstuk 6	Onverenigbare staatssteun huidige wetgeving?	67
6.1	Inleiding	67
6.2	Subjectvrijstellingen	67
6.2.1	Vrijstelling voor zeehavens	68
6.2.2	Vrijstelling voor zorginstellingen	70
6.2.3	Vrijstelling voor academische ziekenhuizen	72
6.2.4	Vrijstelling voor bekostigde onderwijsinstellingen	73
6.3	Objectvrijstellingen	74
6.3.1	Interne activiteiten	74
6.3.2	Overheidstaken	77
6.3.3	Samenwerkingsverbanden	78
6.3.4	Dienstverleningsovereenkomsten	80
6.3.5	Quasi inbesteding	80
6.3.6	Academische ziekenhuizen/bekostigde onderwijsinstellingen	83
6.4	Aanbeveling wetswijzigingen	84
6.4.1	Subjectvrijstelling voor zeehavens	85
6.4.2	Subjectvrijstelling voor zorginstellingen	86
6.4.4	Subjectvrijstelling voor bekostigde onderwijsinstellingen	86
6.4.5	Objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden	87
6.4.6	Objectvrijstelling voor interne activiteiten	87
6.4.7	Objectvrijstelling voor quasi-inbesteding	88
6.5	Deelconclusie	89
Hoofdstuk 7	Conclusie	91
	Bibliografie	96
	Bijlagen	101

Gebruikte afkortingen

‘Wet Vpb’: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

‘Wet IB’: Wet op de inkomstenbelasting 2001

‘Wet IB ’14’: Wet op de inkomstenbelasting 1914

‘Wet OB’: Wet op de omzetbelasting 1968

‘VwEU’: Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

‘EC’: Europese Commissie

‘HvJ’: Hof van Justitie van de Europese Unie

‘r.o.’: rechtsoverweging

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding en onderzoeksvraag

In het kader van de modernisering van enkele belastingwetten is de Wet Vpb met ingang van 2016 op een aantal punten gewijzigd. Een belangrijke wetswijziging vormt de ‘Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen’.¹ De invoering van die nieuwe wet moet ertoe leiden dat overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten, op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen als private ondernemingen.² Op die manier wordt bijgedragen aan een gelijk speelveld tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen, zodat de systematiek van de Wet Vpb niet langer leidt tot mogelijke concurrentievervalsingen. In dat kader bepaalt de gewijzigde wet het volgende: ‘Als binnenlands belastingplichtigen zijn aan de belasting onderworpen: *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’.³ Daarnaast zijn bepaalde vrijstellingen ingevoerd die ervoor zorgen dat niet alle overheidsondernemingen tot een belastingplicht of volledig belastbaar resultaat leiden. Een overheidsonderneming is de onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon.

Een belangrijke reden voor de wetswijziging is het oordeel van de EC dat de oude wetgeving ‘verboden staatssteun’ van de Nederlandse overheid vormde.⁴ De EC was op 9 juli 2014 een formele onderzoeksprocedure gestart die zich in beginsel richt op verboden staatssteun van de oude wetgeving. Op 21 januari 2016 heeft de EC de formele onderzoeksperiode afgerond en is zij tot de conclusie gekomen dat de Vpb-vrijstelling voor overheidsondernemingen onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU vormde.⁵ Dit negatieve besluit van de EC ziet niet alleen op de vrijstelling voor overheidsondernemingen in de oude wetgeving, maar ook op een aantal vrijstellingen uit de ‘Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen’. In dit onderzoek staat de wetswijziging in het kader van verboden staatssteun centraal, in de vorm van een formuleerde onderzoeksvraag. Deze luidt:

¹ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 1.

² Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 32.

³ Art. 2, lid 1, onderdeel g Wet Vpb.

⁴ Europese Commissie, 21 januari 2016, , C(2016) 167.

⁵ Idem, onderdeel 83.

‘In hoeverre verleende de Nederlandse Staat onverenigbare staatssteun door overheidsondernemingen vrij te stellen van vennootschapsbelasting en in hoeverre bevat de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun?’

1.2 Deelvragen en opzet

De onderzoeksvraag zal beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen, die achtereenvolgens in hoofdstuk twee, drie, vier, vijf en zes beantwoord zullen worden:

- *Wat zijn overheidsondernemingen en wat was hun positie in de oude wetgeving?*

Voor de beoordeling in hoeverre de Nederlandse Staat verboden staatssteun verleende, is het van belang uiteen te zetten wat de oude wetgeving met betrekking tot overheidsondernemingen inhield. Aan de hand van parlementaire stukken en wetteksten wordt in hoofdstuk twee een duidelijk beeld geschetst van de oude wetgeving met betrekking tot overheidsondernemingen. Hoofdstuk twee vormt de grondslag waarop de criteria van staatssteun worden getoetst.

- *Wat is de positie van de overheidsondernemingen in de huidige wetgeving?*

Als gevolg van de wetwijziging zijn er naar schatting ongeveer 5000 nieuwe belastingplichtige lichamen.⁶ In dit hoofdstuk worden met name de posities van volledig vrijgestelde overheidsondernemingen en van deels vrijgestelde (in)directe overheidsondernemingen beschreven. Door het beantwoorden van deze vraag wordt in hoofdstuk drie de grondslag gevormd waarop later de criteria van staatssteun worden getoetst. Meer in het bijzonder worden de vrijstellingen in de huidige Wet Vpb beoordeeld op hun houdbaarheid tot de Europese regels betreffende de mededinging in het VwEU (art. 107).

- *Wanneer is sprake van onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU en wat zijn de juridische en financiële gevolgen daarvan?*

In hoofdstuk vier zullen de criteria van onverenigbare staatssteun beschreven worden aan de hand van jurisprudentie en literatuur. Daarnaast zullen de juridische en financiële gevolgen van staatssteun beschreven worden, zowel voor de steun ontvangende partijen als voor de steun verlenende Nederlandse Staat. Indien de wetgeving onverenigbare staatssteun bevat(te), is het van belang om na te gaan wat daarvan de gevolgen zijn.

⁶ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 31.

- *In hoeverre bevatte de oude wetgeving onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU?*

In dit hoofdstuk wordt het toetsingskader van hoofdstuk vier gebruikt om te beoordelen of (en zo ja, in hoeverre) de oude wetgeving onverenigbare staatssteun bevatte ten aanzien van overheidsondernemingen. Hier zal ook de vergelijking worden gemaakt met de conclusie van de EC ter zake van staatssteun aan overheidsbedrijven, zodat duidelijk wordt in hoeverre het oordeel van de EC juist is.

- *In hoeverre bevat de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU?*

In hoofdstuk zes wordt het toetsingskader van hoofdstuk vier gebruikt om te beoordelen of de vrijstellingen voor overheidsondernemingen uit de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun bevatten. Indien de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun bevat, zal in dit hoofdstuk tevens een aanbeveling gedaan worden voor een nieuwe wetswijziging.

In hoofdstuk zeven wordt aan de hand van de beantwoorde deelvragen een conclusie gegeven op de onderzoeksvraag.

1.3 afbakening

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel wordt gesteld dat voor de vraag of sprake is van een overheidstaak, de Wet OB als uitgangspunt gehanteerd kan worden.⁷ Dit is van belang voor de huidige vrijstelling voor overheidstaken, maar in dit onderzoek zal jurisprudentie die betrekking heeft op de Wet OB buiten beschouwing worden gelaten. Daarnaast wordt ter wille van de omvang van het onderzoek het eerste gedeelte van de vraag afgebakend tot bepaalde sectoren. Zie bijlage 2 voor een overzicht van economische activiteiten van overheidsondernemingen. Ten eerste zullen afvalbeheerdiensten door de gemeente en de exploitatie van provinciale luchthavens (indirect) en stichtingen jachthavens (indirect) worden getoetst aan staatssteun, omdat de EC klachten heeft ontvangen over de vrijstelling voor deze sectoren.⁸ De economische activiteiten van de gemeenten die behandeld worden zijn verder de exploitatie van vastgoed, vervoer en dienstverlening. De exploitatie van vastgoed is relevant, omdat hier veel vermogen mee gemoeid is. Het gemeentelijk vervoerbedrijf, omdat die activiteit in de oude wetgeving expliciet is uitgezonderd van Vpb-

⁷ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 18.

⁸ SA. 31424 (2010/CP), SA.32217 (2011/CP) en SA.25338 CP120/2006. Overigens is de exploitatie van een jachthaven is niet genoemd in bijlage 2.

plicht (art. 2, lid 3, 5°). Ten slotte de dienstverlening, omdat veel gemeenten diensten verrichten als nevenactiviteit.⁹ De economische activiteit van het Rijk die behandeld gaat worden is een (niet op grond van lid 7 belaste) deelneming waarin de Staat een belang heeft van 100% (vanaf hier: staatsdeelneming). Daarbij wordt de niet-permanente deelneming in het Holland Casino¹⁰ behandeld. De meeste staatsdeelnemingen waren belast op grond van art. 2, lid 7 Wet Vpb. Voor een aantal staatsdeelnemingen – waaronder het Holland Casino – gold geen belastingplicht.

Naast de beperking in het aantal sectoren, zal ook de Wet Markt en Overheid¹¹ zoveel mogelijk buiten beschouwing gelaten worden, ondanks de verhouding met de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsbedrijven.

⁹ Zie ‘Lijst met voorbeelden van economische activiteiten’ op www.europadecentraal.nl.

¹⁰ Voluit: Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen in Nederland.

¹¹ De Wet Markt en Overheid is onderdeel van de Mededingingswet (hoofdstuk 4b) en schrijft gedragsregels voor waaraan overheden zich moeten houden bij concurrentie met private bedrijven.

Hoofdstuk 2 Overheidsondernemingen oude wetgeving

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *Wat zijn overheidsondernemingen en wat was hun positie in de oude wetgeving?*

2.1 Inleiding

Publiekrechtelijke rechtspersonen waren van oudsher niet onderhevig aan vennootschapsbelasting, tenzij een onderneming werd gedreven als bedoeld in art. 2, lid 3 Wet Vpb (directe overheidsondernemingen). Hetzelfde geldt voor Staatsdeelnemingen en andere privaatrechtelijke lichamen waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelnemers of leden zijn, tenzij het lichaam expliciet in de opsomming van art. 2, lid 7 Wet Vpb was opgenomen (indirecte overheidsondernemingen). In dit hoofdstuk wordt beschreven wat overheidsondernemingen zijn en wat hun positie in de oude wetgeving was. Daarbij zal eerst het algemene ondernemersbegrip behandeld worden, inclusief de uitbreiding van het ondernemingsbegrip in de Wet Vpb. In hoofdstuk 2.3 wordt de koppeling gemaakt met economische activiteiten in de zin van het EU-recht, omdat de EC expliciet hiernaar verwees.¹² Vervolgens wordt aan de hand van de parlementaire geschiedenis onderzocht waarom publiekrechtelijke lichamen in beginsel niet belast waren. Ten vierde worden in hoofdstuk 2.5 de (in)directe overheidsbedrijven nader toegelicht. Ten slotte vindt een inventarisatie van overheidsondernemingen plaats, waarbij een aantal economische activiteiten van overheidsondernemingen wordt omschreven. In dit onderzoek worden de criteria van staatssteun getoetst op de zeer waarschijnlijk niet langer vrijgestelde economische activiteiten die in hoofdstuk 2.6 omschreven worden. Het hoofdstuk eindigt met een samenvatting.

2.2 Het ondernemingsbegrip in de Wet Vpb

De lichamen die op grond van art. 2, lid 1, onderdelen a tot en met d Wet Vpb belastingplichtig zijn, worden op grond van lid vijf geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen. Daardoor is het ondernemingsbegrip uit de Wet IB vaak niet relevant voor de beoordeling van een belastingplicht in de Wet Vpb.¹³ Het

¹² Europese Commissie, 21 januari 2016, C (2016) 167, onderdeel 73.

¹³ Via art. 8 Wet Vpb werkt de Wet IB deels door naar de Wet Vpb. Zo ook art. 3.8 Wet IB.

ondernemingsbegrip is echter wel relevant voor de meeste verenigingen, stichtingen en ‘*de niet in Nederland gevestigde lichamen die vergelijkbaar zijn met een naar Nederlands recht opgerichte vereniging of stichting (..), of die een kerkgenootschap zijn*’.¹⁴ Door de invoering van de ‘Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen’ is het ondernemersbegrip vanaf 2016 ook relevant voor publiekrechtelijke rechtspersonen. De algemene beschrijving van een onderneming luidt: een (i) duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop gericht is (*beogen*) om (ii) via deelname aan het economisch verkeer (iii) winst te behalen, welke winst redelijkerwijs ook te verwachten is.¹⁵ De drie criteria zijn verder uitgewerkt in jurisprudentie en in beleidstukken, zoals besluiten van de Staatssecretaris van Financiën. Activiteiten moeten zelfstandig beoordeeld worden, tenzij sprake is van een nauwe verwevenheid tussen de activiteiten.¹⁶ Hiervan is sprake indien de activiteiten in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een eenheid vormen. Een activiteit omvat een samenhangend geheel van handelingen om iets tot stand te brengen of te produceren en is vaak herkenbaar doordat de prestatie is gericht op een specifieke gebruiker of kring van gebruikers.¹⁷

2.2.1 Organisatie van kapitaal en arbeid

Van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid is al snel sprake. Duurzaamheid houdt in dat de activiteiten niet eenmalig (over een zeer beperkte tijd) worden verricht. Het moeten doorlopende activiteiten zijn, waarbij het tijdsbestek niet relevant is.¹⁸ Ten aanzien van de factor arbeid is van belang dat hier ook sprake van is indien de desbetreffende werkzaamheden van het lichamen uitbesteed worden.¹⁹ Normaal, actief vermogensbeheer valt niet onder een organisatie van kapitaal en arbeid, maar onder andere de factor arbeid kan ertoe leiden dat vermogensbeheer kwalificeert als organisatie van kapitaal en arbeid of een werkzaamheid in de zin van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Zie in dit verband ook art. 3.91, lid 1, onderdeel c Wet IB, waarin het ‘*rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat*’ wordt aangemerkt als werkzaamheid. De factor kapitaal ziet op bedrijfsmiddelen en vermogen dat wordt gebruikt

¹⁴ Art. 2, lid 1, onderdeel d en art. 3, lid 2 Wet Vpb.

¹⁵ J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Deventer, 2014, p. 58-59.

¹⁶ Zie onder andere Hof Arnhem, 9 juli 2001, nr. 00/0133 (ECLI:NL:GHARN:2001:AD3450), V-N 2002/4.14.

¹⁷ Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. F, p. 4.

¹⁸ Zie onder andere Hoge Raad, 22 juni 2012, nr. 10/03228 (ECLI:NL:HR:2012:BR6294), BNB 2012/226.

¹⁹ Zie onder andere Hoge Raad, 23 april 2004, nr. 39 663 (ECLI:NL:HR:2004:AO9454), V-N 2004/26.8 en Hoge Raad, 13 maart 1985, nr. 22 530 (BH1687), BNB 1985/161.

bij het verrichten van de activiteit. Bij het beoordelen van de criteria worden alle feiten en omstandigheden in aanmerking genomen.

2.2.2 Deelname aan het economisch verkeer

In de parlementaire geschiedenis wordt gesproken over deelname aan het economisch ruilverkeer, maar de Staatssecretaris van Financiën (vanaf hier: Staatssecretaris) heeft besloten dat deelname aan het economisch verkeer voldoende is om te voldoen aan dit criterium.²⁰ Deelname aan het economisch verkeer houdt in dat met de activiteiten ‘buiten de eigen kring’ wordt getreden ten behoeve van afnemers. Een organisatie (vereniging) met een besloten karakter die niet naar buiten toe treedt en bijvoorbeeld alleen de belangen van de leden behartigt neemt niet deel aan het economisch verkeer. De afnemers moeten bovendien individueel aanwijsbare derden zijn. Ontvangen vergoedingen – waaronder subsidies – zijn een goede indicatie dat wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. De vergoeding moet overigens wel betrekking hebben op de prestatie.

2.2.3 Winststreven

De organisatie van kapitaal en arbeid moet erop gericht zijn om met de desbetreffende activiteit een winst te beogen. Dat is ook het geval indien redelijkerwijs te verwachten is dat met de activiteit een winst wordt behaald en indien winsten daadwerkelijk (structureel) worden behaald. Aan het winstoogmerk wordt niet voldaan indien de organisatie niet op winst gericht is en geen (structurele) overschotten worden behaald. Op grond van het concurrentiecriteria (zie volgende paragraaf) kan een incidentele winst in een jaar onder voorwaarden tot een onderneming leiden. Het niet-incidenteel of doorlopend maken van winst houdt een winstoogmerk in, ongeacht of die winsten beoogd zijn.²¹ Dat is anders indien het lichaam geen winst beoogt en uit gedragingen blijkt dat het behalen van winst zoveel mogelijk voorkomen wordt, bijvoorbeeld door de prijzen te verlagen.²² Ontvangen subsidies zijn onderdeel van de winst van een organisatie, maar de Staatssecretaris heeft ten aanzien van gesubsidieerde instellingen besloten dat ‘*van een winststreven geen sprake is voor zover de behaalde overschotten aangewend worden overeenkomstig de subsidie doeleinden of terug betaald moeten worden aan de subsidieverstrekker. Hiervan kan ook sprake zijn als de*

²⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën 23 december 2005, CPP2005/2730M.

²¹ Zie onder andere Hoge Raad, 29 juni 1955, nr. 12 383 (ECLI:NL:HR:1955:AY2534), BNB 1955/299 en Hoge Raad, 12 februari 1986, nr. 23 245 (ECLI:NL:HR:1986:AW8100), BNB 1987/188.

²² De Hoge Raad neemt het uitblijven van een prijsverlaging mee in zijn overweging in BNB 1955/299.

*instelling haar inkomsten uit gesubsidieerde activiteiten hoofdzakelijk²³ verkrijgt uit subsidies, maar ook uit eigen bijdragen van degenen voor wie de instelling prestaties verricht’.*²⁴

2.2.4 Het concurrentie criterium

Stichtingen en verenigingen die activiteiten uitoefenen welke niet onder het ondernemersbegrip vallen doordat niet voldaan wordt aan het winstoogmerk, drijven tevens een onderneming als sprake is van een *‘uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met andere ondernemingen’*.²⁵ Het doel van deze bepaling is tweedelig, namelijk enerzijds *‘om de volgens de gewone regels aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen te beschermen tegen concurrentie van volgens die regels niet belaste organisaties’*.²⁶ Daarnaast is de bepaling opgenomen *‘uit overweging dat het in de praktijk onontbeerlijk is in gevallen waarin van de zijde van lichamen die in feite winst maken, wordt betoogd dat zij geen onderneming drijven omdat statutair is vastgelegd dat geen winst wordt beoogd’*.²⁷ Concurrentie met private ondernemingen leidt er niet per definitie toe dat sprake is van een ondernemingsactiviteit. Een andere voorwaarde is namelijk dat een particulier een ‘bescheiden bestaan’ zou kunnen ontleen aan de activiteit. Of een particulier een bescheiden bestaan zou kunnen ontleen aan de activiteit is afhankelijk van de hoogte van de incidentele winst. Aansluiting kan naar mijn mening worden gezocht bij het bedrag van art. 6, lid 1 Wet Vpb (€ 15.000).²⁸ Het verschil tussen een onderneming en een uiterlijke daarmee overeenkomende werkzaamheid is het al dan niet voldoen aan het criterium van winst beogen.²⁹ Bij feitelijke concurrentie wordt op grond van art. 4 Wet Vpb de activiteit aangemerkt als onderneming. Ook als de concurrentie zich op de relevante markt kan voordoen, zowel naar product als naar plaats en tijd (potentiële concurrentie), valt de activiteit onder de uitbreiding.³⁰

2.3 Economische activiteiten EU-recht

²³ Hoofdzakelijk houdt in ten minste 70%.

²⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 23 december 2005, CPP2005/2730M.

²⁵ Art. 4, onderdeel a Wet Vpb. Onderdelen b en c laat ik in dit onderzoek buiten beschouwing.

²⁶ Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, p. 17.

²⁷ Idem, p.17.

²⁸ Stichtingen en verenigingen zijn vrijgesteld indien de winst niet meer bedraagt dan € 15.000, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan € 75.000.

²⁹ H.J. Bresser, ‘Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen’ (Fiscale Geschriften nr. 26), p.58.

³⁰ Kamerstukken II, 2001/02, 28 034, nr. A., p. 25.

De EC is van mening dat ‘voor overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen – in de zin van het Unierecht – dezelfde regeling inzake vennootschapsbelasting moet gelden als voor private ondernemingen’.³¹ Een economische activiteit in de zin van het EU-recht bestaat erin goederen of diensten op de markt aan te bieden.³² Daarbij is het feit dat bijvoorbeeld een dienst intern wordt verricht, niet relevant voor het economische karakter van die activiteit.³³ Met een dergelijke activiteit wordt op grond van nationale rechtspraak niet deelgenomen aan het economisch verkeer, omdat met de activiteit niet buiten de eigen kring wordt getreden. Daardoor is het Europese begrip op dit punt ruimer dan het nationale begrip.

Zogenaamde diensten van algemeen belang (DAB) zijn geen economische activiteiten in de zin van het EU-recht. Een DAB is een typische overheidstaak die gericht is op algemene behoeften van alle burgers. Diensten van algemeen economisch belang (DAEB) zijn echter wel economische activiteiten in de zin van het EU-recht. Dit zijn diensten van economische aard die op basis van een criterium van algemeen belang door de overheid zijn gekwalificeerd als openbare dienstverplichting. Een voorbeeld hiervan is de publieke omroep in Nederland.³⁴ Het begrip onderneming omvat elke entiteit die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd.³⁵

2.4 Parlementaire geschiedenis

Overheidsondernemingen waren sinds de invoering van de Wet IB '14 tot aan de Duitse bezetting niet belastingplichtig. Het winstaandeel dat de Staat als zodanig genoot werd vrijgesteld op grond van art. 19 Wet IB '14, zodat de opbrengsten die van de Nederlandsche Bank N.V. naar de Staat trokken vrijgesteld waren.³⁶ De redactie van Vakstudie merkt op dat ‘de wetgeving inzake de winstbelastingen hield tot 1942 in dat overheidsbedrijven niet aan een belasting naar de winst werden onderworpen’.³⁷ Hier wordt echter voorbij gegaan aan het feit dat in de voorganger van de Wet IB '14, de ‘Bedrijfs –en beroepsbelasting 1893’,

³¹ Europese Commissie, 21 januari 2016, C (2016) 167, onderdeel 73.

³² Zie onder andere Hof van Justitie, 16 juni 1987, nr. C-118/85 (ECLI:EU:C:1987:283), onderdeel 7 en Hof van Justitie, 18 juni 1998, nr. C-35/96 (ECLI:EU:C:1998:303), onderdeel 36.

³³ Zie ‘Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de EU op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie’, 2012/C 8/02, onderdeel 13.

³⁴ Rapport 28 maart 2013, ‘Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant, p. 36.

³⁵ Hof van Justitie, 19 januari 1994, C-364/02, NJ 1994, 460 (ECLI:NL:XX:1994:AD2022), r.o. 18.

³⁶ Kamerstukken II, 1911/12, 144, nr. 3, p. 6.

³⁷ Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969, art. 2 Wet VPB 1969, aant. 20.1.1.

overheidslichamen belastingplichtig waren indien zij een bedrijf uitoefenden.³⁸ In de Memorie van Toelichting werd opgemerkt dat *‘bedrijven, uitgeoefend door staatsrechtelijke lichamen aan belasting onderworpen behoren te zijn. Er wordt niet ingezien waarom bedrijven die winst opleveren, door de bedoelde lichamen uitgeoefend, onbelast zouden moeten zijn.’*³⁹ Wel gold voor dergelijke ondernemingen dat op grond van art. 5, onderdeel C van de Bedrijfs- en beroepsbelasting 1893 slechts de helft van de winst (zuivere baten) belast werd en naar het destijds laagste tarief van 2 procent.⁴⁰ Zij konden *‘niet wel anders dan met het laagste recht getroffen worden’*.⁴¹ Ook onder die wetgeving gold dat winsten en beloningen die door de Staat werden genoten, vrijgesteld waren (art. 7). In de periode 1914 – 1942 waren overheidsondernemingen niet onderworpen aan heffing, maar met de invoering van de vennootschapsbelasting (Besluit op de vennootschapsbelasting 1942) werden directe en indirecte overheidsondernemingen belastingplichtig. Daarnaast werd in 1942 de subjectieve vrijstelling voor indirecte overheidsondernemingen in de winstbelasting (Besluit op de Winstbelasting 1940) afgeschaft.⁴²

Tijdens de bezetting is de aanslagregeling voor de directe overheidsbedrijven geheel opgeschort, terwijl die voor de indirecte overheidsbedrijven bleef bestaan. Effectief waren indirecte overheidsbedrijven dus belast en directe overheidsbedrijven niet belast, wegens het verschil in de praktische uitvoering van de aanslagregelingen. Die leidden bij directe overheidsondernemingen tot belastingtechnische bezwaren. Vanwege het onwenselijk verschil in feitelijke belastingheffing werd vanaf 1945 de aangifteplicht van indirecte overheidsondernemingen opgeschort.⁴³

In de parlementaire geschiedenis kwam in 1954 de vraag op of en in hoeverre de overheidsondernemingen in de Vpb-heffing betrokken dienen te worden. De uitkomst daarvan leidde in 1956 tot de belastingplicht van (in)directe overheidsbedrijven zoals die gold tot 2016, namelijk *‘vrijgesteld, tenzij een overheidsonderneming werd gedreven’*.⁴⁴ Bepaalde

³⁸ Art. 2 bepaalde: *‘Belastingplichtig zijn de personen die het bedrijf of beroep uitoefenen, behoudens de volgende bepalingen: I. Gemeenten en andere Staatsrechtelijke lichamen, die een bedrijf uitoefenen, (..) worden voor de toepassing dezer wet met personen gelijk gesteld’*.

³⁹ Kamerstukken II, 1892/93, 71, nr. 3, p. 15.

⁴⁰ Art. 8, onderdeel C bepaalde dat voor Staatsrechtelijke lichamen de belasting *f* 2 van elke gehele som van *f* 100 der zuivere baten bedraagt.

⁴¹ Kamerstukken II, 1892/93, 71, nr. 3, p. 19.

⁴² Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969, Art. 2 Wet VPB 1969, aant. 20.1.2.

⁴³ Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 3, p. 3.

⁴⁴ Stb. 1956, 356, 28 juni 1956 (Wet belastingheffing van overheidsbedrijven).

overheidsondernemingen die concurreren met gelijksoortige particuliere ondernemingen dienden in de belastingheffing te worden betrokken, omdat anders het evenwicht in de concurrentieverhoudingen verstoord kan worden.⁴⁵ Overheidsondernemingen die ten opzichte van particuliere ondernemingen meer een monopolistische positie innemen dienden niet onderworpen te zijn aan belastingheffing, omdat niet of nauwelijks wordt geconcurrereerd en omdat over het algemeen het dienen van het gemeenschapsbelang op de voorgrond staat. Daarnaast zou een belastingheffing ‘*grote moeilijkheden van belastingtechnische aard*’ met zich mee brengen. Een belangrijk argument tegen belastingplicht was dat de belastingheffing tot gevolg heeft dat vermogen van de ene overheidskas (o.a. gemeenten) naar de andere overheidskas (de Staat) vloeit, terwijl dit ook zonder heffing bewerkstelligd kan worden.⁴⁶

Zuiver publieke overheidsactiviteiten (overheidsdiensten) dienden in elk geval buiten de heffing te worden gehouden. De monopolistische overheidsbedrijven vormen het grensgebied tussen overheidsdiensten en overheidsbedrijven, waardoor een vrijstelling voor de monopolisten de grensconflicten grotendeels wegneemt. Dat is ook het geval indien de aard van de aan de belastingheffing te onderwerpen commerciële activiteiten centraal staat bij een belastingregeling. Daarom is destijds de limitatieve opsomming van overheidsondernemingen in de Wet opgenomen. Bovendien leiden algemene criteria voor aan de belastingheffing te onderwerpen commerciële activiteiten niet tot een wettelijke regeling die zowel rechtvaardig als technisch goed uitvoerbaar is.⁴⁷

2.5 Belaste overheidsondernemingen

De ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen waren op grond van art. 2, lid 3 Wet Vpb belastingplichtig. Dat gold ook indien de onderneming wordt uitgeoefend door middel van een privaatrechtelijk lichaam. Een voorwaarde daarvoor is dat het privaatrechtelijke lichaam geheel in handen moet zijn van uitsluitend publiekrechtelijke lichamen of dat uitsluitend een publiekrechtelijk lichaam bestuursleden benoemt en ontslaat en gerechtigd is tot het vermogen bij liquidatie. De privaatrechtelijke lichamen genoemd in lid zeven zijn echter wel volledig belastingplichtig. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat als uitgangspunt voorop werd gesteld ‘*dat voor de belastingheffing van de Overheidsbedrijven*

⁴⁵ Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 3, p. 5.

⁴⁶ Idem, p. 4.

⁴⁷ Idem, p. 5.

geen onderscheid behoort te worden gemaakt naar de vorm waarin het bedrijf wordt uitgeoefend'.⁴⁸ Enerzijds omdat directe overheidsondernemingen en indirecte overheidsondernemingen gelijksoortig zijn en anderzijds omdat indirecte overheidsondernemingen veelal noodgedwongen gedreven worden in de vorm van een privaatrechtelijke rechtspersoon. Het werd dan ook niet redelijk geacht om indirecte overheidsondernemingen anders te behandelen dan directe overheidsondernemingen.

2.5.1 Directe overheidsondernemingen

De in art. 2, lid 3 Wet Vpb genoemde overheidsondernemingen waren reeds onderdeel van de 'Wet belastingheffing van overheidsbedrijven'.⁴⁹ Landbouwbedrijven treden in concurrentie met gelijksoortige particuliere ondernemingen en er bestaan geen onoverkomelijke belastingtechnische bezwaren tegen het in de belastingheffing trekken van dergelijke overheidsbedrijven. Onder andere het Staatslandbouwbedrijf, de overheidsproefboerderijen en het Staatsbosbeheer waren hierdoor belastingplichtig.

Nijverheidsbedrijven zijn ook belastingplichtig, met uitzondering van de nijverheidsbedrijven waarvan de activiteiten voor ten minste 90% uit het leveren van water bestaan. Voor de kwalificatie van nijverheidsbedrijf is het bepalend dat sprake is van een industrieel proces waarbij grondstoffen worden verwerkt tot halffabricaat of eindproduct.⁵⁰ Nijverheidsbedrijven die gas, elektriciteit of warmte leveren (of produceren of transporteren) zijn – anders dan bij invoering van de wet – ook belaste directe overheidsondernemingen. Voorbeelden van een nijverheidsbedrijf zijn gemeentelijke waterleidingbedrijven, die uitgezonderd (lees: vrijgesteld) waren omdat sprake was van een monopolie positie en omdat tegen belastingheffing belastingtechnische bezwaren bestonden. Hetzelfde gold voor bijvoorbeeld gemeentelijke energiebedrijven, maar die zijn sinds 1998 ook belastingplichtig geworden. De reden voor het opheffen van de vrijstelling was om meer aansluiting te krijgen bij de fiscale positie van energiebedrijven in omliggende landen en dus om een gelijk speelveld te creëren voor alle bedrijven die actief (willen) zijn op de energiemarkt.

⁴⁸ Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 3, p. 3.

⁴⁹ Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 2. De navolgende beschouwing is afgeleid uit de Memorie van Toelichting, tenzij anders vermeld. Zie Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 3, p. 6.

⁵⁰ Hof 's-Gravenhage, 16 mei 2000, nr. 97/01024 (ECLI:NL:GHSGR:2000:AV7136), FED 2000/557.

Mijnbouwbedrijven waren belast, omdat de Staatsmijnen zowel op de binnenlandse als op buitenlandse markt concurreerden. Artikel 2, lid 3, onderdeel 3 Wet VPB was sinds 1973 overbodig, omdat toen de laatste staatskolenmijn gesloten is.

Handelsbedrijven waarvan de activiteiten niet ten minste voor 90% bestaan uit de handel in onroerende zaken (of daarop betrekking hebbende rechten) waren tevens belast. Een handelsbedrijf is (naar algemeen spraakgebruik) een bedrijf dat zich bezig houdt met het kopen en verkopen van goederen met het oogmerk om winst te maken.⁵¹ De uitzondering (vrijstelling) gold met name voor gemeentelijke grondbedrijven, omdat het niet gewenst was om de gemeentelijke overheidstaak op het gebied van de ruimtelijke verordening in de belastingheffing te betrekken. Daarnaast bestaan belastingtechnische bezwaren tegen een eventuele belastingheffing.

De vijfde categorie belastingplichtige overheidsondernemingen zijn vervoersbedrijven, tenzij de activiteiten voor ten minste 90% bestaan uit het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente. Vervoersbedrijven waren belast, omdat bij het streekvervoer van personen en/of goederen in concurrentie wordt getreden met particuliere vervoersondernemingen. De gemeentelijke vervoersbedrijven waren vrijgesteld, omdat zij destijds een monopolistisch karakter hadden. Tegen het in de belastingheffing betrekken van vervoersbedrijven bestonden geen belastingtechnische bezwaren.

Bouwkassen waren belast, omdat zij in concurrentie treden met particulieren bouwkassen.⁵² Hierdoor werd expliciet de N.V. Bouwkas der Nederlandse Gemeenten ook belastingplichtig. Deze bepaling was sinds 2005 overbodig, omdat er sindsdien geen enkele bouwkas bestaat die is aan te merken als (in)direct overheidsbedrijf.

2.5.2 Indirecte overheidsondernemingen

Voor indirecte overheidsondernemingen gold in beginsel hetzelfde als voor directe overheidsondernemingen. Ook zij waren belastingplichtig indien en voor zover een onderneming als bedoeld in lid drie werd gedreven. Van belang hierbij zijn de eisen van bepaalde uitsluitende verhoudingen tussen de (Nederlandse) publiekrechtelijke rechtspersonen

⁵¹ Hoge Raad, 10 september 1986, nr. 23 468 (ECLI:NL:HR:1986:AW7887), BNB 1986/319.

⁵² Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 5, p. 3.

en het lichaam dat een overheidsbedrijf uitoefent.⁵³ Een enkele private aandeelhouder, deelnemer of stemgerechtigde sluit het karakter van indirect overheidsbedrijf uit. De in lid zeven genoemde lichamen zijn integraal belastingplichtig, ondanks dat zij aangemerkt kunnen worden als indirect overheidslichaam. Hier vallen ook de lichamen onder waarin de genoemde rechtspersoon een belang hebben en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan (laatste volzin). De vennootschappen zijn in beginsel op grond van art. 2, lid 1, onderdeel a en lid 5 Wet VPB volledig belastingplichtig, maar die belastingplicht wordt op grond van lid zeven, eerste volzin, gedeeltelijk teruggenomen. Voor de vennootschappen genoemd in de opsomming van lid zeven werd het niet wenselijk geacht dat die belastingplicht werd teruggenomen, omdat zij in het kader van eerlijke concurrentie een zoveel mogelijk gelijke (markconforme) behandeling verdienen als andere privaatrechtelijke lichamen. De onderdelen a tot en met r van lid zeven zijn in de Wet opgenomen in de periode 1988 – 2013 en de meeste recent toegevoegde lichamen zijn toegevoegd als gevolg van een nationalisatie van de genoemde bedrijven.

2.6 Economische activiteiten van vrijgestelde overheidsondernemingen

In het navolgende worden overheidsactiviteiten beschreven die niet belast waren, maar waarvan het vrijwel zeker is dat ze als gevolg van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen tot belastingplicht leiden voor onderscheidenlijk gemeenten, provincies en het Rijk, daaronder begrepen de indirecte onbelaste overheidsondernemingen. Een belangrijke voorwaarde blijft wel dat voldoen moet zijn aan het winstcriterium of concurrentiecriterium. Omwille van het onderzoek worden slechts enkele activiteiten uit bijlage 2 behandeld.

2.6.1 Gemeenten

Gemeenten hebben de plicht om huishoudelijk afval in te zamelen. Het afvalbeheer kan uitbesteed worden aan externe partijen, maar het kan ook zelf uitgevoerd worden, al dan niet

⁵³ ‘Lichamen waarvan uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk aandeelhouders, deelnemers of leden zijn, alsmede lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en welker vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt (...)’ (art. 2, lid 7 Wet VPB).

in samenwerking met andere gemeenten.⁵⁴ De verantwoordelijkheid van het afvalbeheer ligt echter in alle gevallen bij de gemeente waar het huishoudelijk afval ingezameld moet worden. Ondanks eerdere klachten van Nederlandse afvalbeheerondernemingen over de vrijstelling voor overheidsbedrijven,⁵⁵ waren (niet uitbestede) afvalbeheerdiensten tot 2016 vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Uit een notitie van de Belastingdienst is af te leiden dat deze activiteit geen ondernemingsactiviteit is, omdat niet worden deelgenomen aan het economisch verkeer.⁵⁶ Elk huishouden betaalt Afvalstoffenheffing aan de gemeente die verantwoordelijk is voor het inzamelen van het afval. Deze heffing is een vergoeding voor het ophalen en verwerken van het afval. Mij is dan ook niet geheel duidelijk waarom hierbij geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer. Wellicht omdat geen sprake is van een individueel aanwijsbare derde, aangezien een huishouden geen individu is. Bovendien is de heffing doorgaans niet afhankelijk van de hoeveelheid afval of het aantal keren dat het afval wordt aangeboden. In dit onderzoek richt ik mij tot de inzameling van bedrijfsafval, omdat met die activiteit wel wordt deelgenomen aan het economisch verkeer en derhalve belast wordt onder de huidige wetgeving.

Veel gemeenten verrichten tevens diensten als nevenactiviteit. Zo worden bijvoorbeeld cursussen gegeven en advies- en ingenieursdiensten verricht tegen vergoeding. Het verrichten van diensten vormde geen overheidsonderneming.

Een andere activiteit van gemeenten is de exploitatie van vastgoed, waarbij het grondbedrijf en de verhuur van onroerende zaken centraal staan. Ten aanzien van het grondbedrijf en van de verhuur van onroerende zaken zal de vraag van belang zijn of sprake is van actief of normaal vermogensbeheer. Binnen het grondbedrijf kunnen verschillende activiteiten plaatsvinden die wellicht geclusterd kunnen worden. Een passieve werkzaamheid kan daardoor meegetrokken worden in de belaste activiteit, terwijl het op zich zelf niet tot een onderneming zou leiden.

Het gemeentelijke vervoersbedrijf is een activiteit die tot 2016 expliciet was vrijgesteld, omdat sprake was van een monopolistisch karakter (zie hoofdstuk 2.5.1). Dat monopolistische karakter geldt in sommige gemeenten nog steeds, doordat (indirect) publiekrechtelijke overheidsbedrijven een zogeheten concessie hebben om in de eigen gemeente over een

⁵⁴ Ongeveer 30% van de gemeenten heeft het afvalbeheer uitbesteed (zie https://vng.nl/files/vng/nieuws_attachments/2013/raadgever-huishoudelijk-afval_20130905.pdf).

⁵⁵ SA. 25338, CP120/2006, Brussel.

⁵⁶ 'Notitie deelname aan het economisch verkeer', 2 juni 2015, p. 2, www.belastingdienst.nl.

jaarlijkse periode exclusief het openbaar vervoer te exploiteren. In bijvoorbeeld Rotterdam geldt dit voor de RET en in Amsterdam voor de GVB, beiden verzelfstandigde rechtspersonen waarvan de aandelen uitsluitend in handen zijn van de gemeente en/of andere publiekrechtelijke OV-autoriteiten. Naast Rotterdam en Amsterdam, mogen ook Utrecht en Den-Haag – in tegenstelling tot andere gemeenten – kiezen of zij het openbaar vervoer in hun stad aanbesteden of niet. Dit zijn uitzonderingen op de hoofdregel dat (een concessie op) het openbaar vervoer via een openbare aanbesteding geregeld moet worden.⁵⁷ Daardoor kunnen particuliere partijen zoals Arriva en Connexxion het openbaar vervoer in de overige gebieden van Nederland toegewezen krijgen.

Een andere activiteit van gemeenten is het exploiteren van een stichting jachthaven. Deze activiteit is niet opgenomen in bijlage 2, maar de EC heeft ten aanzien van de Vpb-vrijstelling in 2011 een klacht ontvangen van een privaatrechtelijke exploitant van een jachthaven die wel belastingplichtig is.⁵⁸

2.6.2 Provincies

Een voorheen vrijgestelde activiteit van provincies is de exploitatie van een luchthaven. Luchthaven Schiphol werd in 2002 belastingplichtig op grond van concurrentie met andere Europese vliegvelden, maar overige burgerluchthavens en militaire luchthavens in de zin van de Wet luchtvaart,⁵⁹ waren tot 2016 vrijgesteld. De EC heeft in 2010 een klacht ontvangen over het feit dat een provinciale luchthaven (in de vorm van een NV) niet opgenomen was in de opsomming van lid zeven, terwijl de situatie feitelijk en juridisch vergelijkbaar was met die van Schiphol.⁶⁰ De vrijstelling voor de Schipholgroep is namelijk opgeheven onder druk van de Europese Commissie. Zij besloot dat de belastingvrijstelling voor de Schipholgroep een bestaande steunmaatregel is en dus beëindigd moest worden, mede omdat de luchthaven in concurrentie treedt met andere Europese luchthavens.⁶¹ De klacht is door de EC toegevoegd aan de procedure inzake vrijgestelde overheidsondernemingen in de vennootschapsbelasting. In hoofdstuk vijf wordt hier verder op ingegaan.

2.6.3 Het Rijk

⁵⁷ Zie website van Europa decentraal, <https://www.europadecentraal.nl/praktijkvraag/openbaar-vervoer-grote-steden-wel-of-niet-aanbesteden-3/>.

⁵⁸ Zie SA.32217 (2011/CP).

⁵⁹ Art. 8.1 van de Wet luchtvaart.

⁶⁰ Klacht SA. 31424 (2010/CP).

⁶¹ Europese Commissie, 3 juli 2001, IP/01/934.

Naast gemeenten en provincies, oefent het Rijk ook (in)directe activiteiten uit die vrijgesteld waren en zeer waarschijnlijk tot een belastingplicht leiden. Deelnemingen van het Rijk, waarvan de aandelen uitsluitend in handen van het Rijk zijn of in handen van zowel het Rijk als andere publiekrechtelijke lichamen, waren ook vrijgesteld. Dat geldt echter niet voor de staatsdeelnemingen die opgenomen waren in de opsomming van lid zeven. Tot de vrijgestelde staatsdeelnemingen behoorde onder andere het Holland Casino.

2.7 Samenvatting en deelconclusie

In dit hoofdstuk is beschreven wat overheidsondernemingen zijn, door eerst het algemene ondernemersbegrip uiteen te zetten. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop gericht is om via deelname aan het economisch verkeer winst te behalen, welke winst redelijkerwijs ook te verwachten is. Deze omschrijving was tot 2016 niet relevant voor publiekrechtelijke rechtspersonen, omdat wettelijk was vastgelegd wanneer en in hoeverre dergelijke lichamen belast zijn. De positie van publiekrechtelijke lichamen in de oude wetgeving hield in dat zij vrijgesteld waren, tenzij een overheidsonderneming werd gedreven als bedoeld in lid drie van art. 2 Wet Vpb. De uitzonderingen op de Vpb-vrijstelling bestonden wegens de concurrentie met private ondernemingen die dergelijke activiteiten ook uitoefenen. Hierbij stond de aard van de activiteiten centraal, die omvat werd door een limitatieve opsomming van zes categorieën overheidsondernemingen in art. 2, lid 3 Wet Vpb. Algemene criteria zouden niet tot een rechtvaardige en technisch goed uitvoerbare regeling leiden. Overheidsdiensten en monopolistische overheidsbedrijven waren vrijgesteld wegens de belastingtechnische bezwaren en omdat belastingheffing tot een vermogensstroom zou leiden tussen decentrale overheden en de Staat. Daarnaast staat over het algemeen het dienen van het gemeenschapsbelang op de voorgrond en treden zij niet of nauwelijks in concurrentie met particuliere ondernemingen. De beperkte belastingplicht gold ook voor indirecte overheidsondernemingen, met uitzondering van de lichamen die genoemd waren in art. 2, lid 7 Wet Vpb. Voor de belastingheffing van overheidsondernemingen behoorde geen onderscheid te worden gemaakt naar de vorm waarin het bedrijf wordt uitgeoefend. De uitzondering voor de genoemde lichamen bestond omdat zij op grond van een eerlijke concurrentie een zoveel mogelijk gelijke marktconforme behandeling verdienden als andere privaatrechtelijke rechtspersonen. Voorheen vrijgestelde economische activiteiten van publiekrechtelijke rechtspersonen zullen vanaf 2016 tot belastingheffing leiden, mits voldaan wordt aan alle ondernemingscriteria en geen vrijstelling van toepassing is.

Hoofdstuk 3 Overheidsondernemingen huidige wetgeving

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *Wat is de positie van overheidsondernemingen in de huidige wetgeving?*

3.1 Inleiding

Met de invoering van de ‘Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsbedrijven’ (vanaf hier: wetswijziging) is de positie van publiekrechtelijke rechtspersonen aanzienlijk veranderd. Publiekrechtelijke rechtspersonen waren vrijgesteld, tenzij zij bepaalde activiteiten uitoefenden. Met de wetswijziging zijn publiekrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig geworden indien en voor zover zij een onderneming drijven, tenzij sprake is van een subjectieve vrijstelling. Daarnaast geldt een aantal algemene vrijstellingen die het object (de winst) deels vrijstellen. In dit hoofdstuk wordt - aan de hand van de wettekst en parlementaire stukken - uitgebreid behandeld wat de positie van publiekrechtelijke rechtspersonen in de nieuwe wetgeving is en waarom de wetswijziging noodzakelijk werd geacht. Daarbij wordt ook aandacht besteed aan de ‘nieuwe’⁶² vrijstellingen en de redenen die daaraan ten grondslag liggen. Ook wordt de reeds bestaande vrijstelling voor zorginstellingen (art. 5, lid 1, onderdeel c Wet Vpb) behandeld, omdat de vrijstelling mede van toepassing is op zorginstellingen van publiekrechtelijke aard. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en deelconclusie.

3.2 Parlementaire behandeling

3.2.1 Wet modernisering Vpb-plicht overheidsbedrijven

Ten aanzien van een van de redenen die ten grondslag liggen aan de wetswijziging kan de parallel getrokken worden met de argumentatie voor de van oudsher in de wet genoemde belaste overheidsondernemingen. Uit hoofdstuk twee is gebleken dat de Nederlandse regering er altijd al naar streefde om fiscale concurrentievervalsing tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen zo veel mogelijk te voorkomen. Destijds werden echter geen algemene criteria ingevoerd, omdat dit niet zou leiden tot een wettelijke regeling die zowel rechtvaardig als technisch uitvoerbaar is. De huidige wettelijke regeling bevat wel algemene

⁶² Nieuw in de zin van een nieuw artikel. De vrijstellingen bestonden impliciet al, omdat zij opgingen in de algehele vrijstelling voor publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen.

criteria, namelijk de criteria die gelden voor het ondernemingsbegrip uit de Wet IB. Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven, waarbij onder het drijven van een onderneming mede wordt begrepen ‘een werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met andere ondernemingen’.⁶³ Doordat overheden veel activiteiten zijn gaan ontplooiën op een gemengde markt, waarbij de activiteiten op verschillende manieren zijn georganiseerd, was het opstellen van een nieuwe of uitgebreide limitatieve opsomming geen ‘begaanbare weg’ voor het kabinet.⁶⁴ Het voorkomen van fiscale concurrentievervalsingen leidde in de periode 1988 – 2013 tot het integraal belastingplichtig maken van bepaalde privaatrechtelijke lichamen die in handen zijn of waren van publiekrechtelijke rechtspersonen. Die specifieke aanpassingen laten echter onverlet dat een fundamentele herziening – die nodig was om het ongelijke speelveld tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen op te heffen- achterwege is gebleven.⁶⁵ De wetwijziging beoogt een gelijk speelveld te creëren, waarbij zo min mogelijk onderscheid wordt gemaakt naar de wijze waarop de overheidsondernemingen zijn georganiseerd.⁶⁶ Daarnaast werd met de wetwijziging geprobeerd tegemoet te komen aan de uitnodiging van de EC tot het nemen van dienstige maatregelen,⁶⁷ die zij heeft gedaan naar aanleiding van een onderzoek toegespitst op de vraag of de oude regelgeving tot een verstoring leidde van het (gelijke) speelveld.

3.2.2 Overige parlementaire stukken

De Nederlandse regering was zelf al ruime tijd bezig met de belastingplicht voor overheidsondernemingen, omdat bezorgdheid bestond over de verschillen in behandeling met private ondernemingen. Naar aanleiding van een eindrapport van de werkgroep ‘Markt en Overheid’- die als taak had een analyse te maken van marktoptreden van overheidsondernemingen die in concurrentie treden met derden – heeft de Staatssecretaris in 1999 een brief gestuurd naar de Tweede Kamer, waarin de door hem opgestelde contourenschets ‘Verruiming vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven’ was opgenomen.⁶⁸ Daarbij werd een concept geschreven wat er toe zou leiden dat de belastingplicht voor overheidsbedrijven voortaan de hoofdregel was, zodat

⁶³ Art. 2-1-g en art. 4 Wet Vpb.

⁶⁴ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 7.

⁶⁵ Idem, p. 5.

⁶⁶ Idem, p. 8.

⁶⁷ Europese Commissie, 02 mei 2013, C(2013) 2372.

⁶⁸ Brief Staatssecretaris van Financiën, 12 mei 1999, AFP 99/190, V-N 1999/25.14.

concurrentieverstoring tussen overheid en markt voorkomen werd. Een uitzondering zou gelden indien de publiekrechtelijke rechtspersoon aannemelijk maakt dat niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Het (oude) zevende lid van art. 2 Wet VPB zou komen te vervallen, zodat door de overheid beheerste privaatrechtelijke rechtspersonen onderhevig waren aan dezelfde regelgeving als niet door de overheid beheerste privaatrechtelijke rechtspersonen. Een dergelijke regeling is echter nooit ingevoerd, zeer waarschijnlijk vanwege de tegenbewijsregeling. Hoe maak je als onderneming aannemelijk dat je niet in concurrentie treedt met private ondernemingen? Daar komt bij dat het begrip ‘in concurrentie treden’ ruim uitgelegd diende te worden. De kritiek betrof in elk geval de gevolgen voor de financiën, de administratieve lastendruk en de waarderingsproblematiek van de openingsbalans.⁶⁹

De wens voor een modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen werd verder duidelijk met de ‘Notitie belastingplicht overheidsbedrijven’, die de Staatssecretaris in 2007 als brief naar de Tweede Kamer stuurde. Daar werd onder andere ingegaan op mogelijke varianten voor modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen.

In de notitie werd terecht opgemerkt dat *‘als de systematiek van de regeling voor de belastingplicht van overheidsbedrijven zou worden aangepast, niet meer gesteld kan worden dat sprake is van bestaande staatssteun. De nieuwe regeling moet dan meteen in overeenstemming zijn met de staatssteunbepalingen.’*⁷⁰ Het onderzoek naar de vrijstelling in (onder andere) Nederland voor overheidsbedrijven dat de EC sinds 1997 uitvoerde, had in 2007 nog niet tot acties van de EC geleid. Bestaande staatssteun heeft geen gevolgen met betrekking tot het verleden,⁷¹ maar een eventueel nieuwe regeling zou ‘nieuwe’ staatssteun kunnen vormen. Derhalve wachtte de regering zeer waarschijnlijk het onderzoek van de EC af voordat zij overging tot modernisering. Dat blijkt ook uit het feit dat de huidige regeling – de zogeheten ‘ondernemingsvariant’ - een van de vier varianten uit de notitie van 2007 is. Of de ondernemingsvariant een volledig gelijk speelveld creëert zou afhangen van de wijze waarop vrijstellingen worden ingevuld.⁷² De grote verzwaring van de administratieve lasten vormde de keerzijde van de ondernemingsvariant. Naast de gevolgen voor de administratieve lasten (en de uitvoeringslasten), werden voor het vergelijken van de alternatieven ook de gevolgen

⁶⁹ Kamerstukken II, 2007/08, 31 213, nr. 1, p. 5.

⁷⁰ Idem, p.9.

⁷¹ Hier wordt in hoofdstuk vier uitgebreid aandacht aan besteed.

⁷² Kamerstukken II, 2007/08, 31 213, nr. 1, p.13.

voor de concurrentieverhoudingen uiteengezet. Daarnaast werden voor de alternatieven de verenigbaarheid met de staatssteunbepalingen en de vergelijkbaarheid met regimes in andere landen uiteengezet.⁷³

In 2012 werd een volgende notitie gemaakt, waarin wordt ingegaan op de voor- en nadelen van de ondernemingsvariant.⁷⁴ De administratieve lasten, de uitvoeringslasten, de samenloop met andere decentralisaties en mogelijk stijgende prijzen van bepaalde diensten die uitgevoerd worden door de overheid leidden ertoe dat een andere variant de voorkeur genoot. De indirecte ondernemingsvariant hield in dat de privaatrechtelijke lichamen in handen van publiekrechtelijke rechtspersonen integraal belastingplichtig werden, zodat een gelijke speelveld gecreëerd werd tussen indirecte overheidsondernemingen en private ondernemingen. Daarbij zou een afbakening van activiteiten tot stand moeten komen die publiekrechtelijke rechtspersonen verplicht onder moeten brengen in privaatrechtelijke lichamen.⁷⁵ Uiteindelijk is op 12 juni 2015 de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsonderneming in werking getreden, die voor het eerst van toepassing was op 1 januari 2016.⁷⁶ Doordat publiekrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig zijn indien en voor zij een onderneming drijven (de ondernemingsvariant), worden zij niet verplicht om belaste activiteiten onder te brengen in privaatrechtelijke lichamen.

3.3 Belastingplicht overheidsondernemingen

De ondernemingsvariant was één van de alternatieven die genoemd werd in de notitie van 2007, maar in de volgende notitie van 2012 werd die variant niet wenselijk geacht. In de literatuur bestaat ook kritiek op de keuze van het kabinet voor de ondernemingsvariant. In hoofdstuk 3.5 wordt hier verder op ingegaan. Desalniettemin is toch gekozen voor de ondernemingsvariant, inclusief een aantal vrijstellingen.

Gemeenten, Waterschappen, Provincies en andere lokale overheden zijn in beginsel belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. Indirecte overheidsondernemingen worden voortaan hetzelfde behandeld als private lichamen, zij het

⁷³ Kamerstukken II, 2007/08, 31 213, nr. 1, p. 17-18.

⁷⁴ Kamerstukken II, 2011/12, 31 213, nr. 7.

⁷⁵ Idem, p. 2-3.

⁷⁶ Stb. 2015, nr. 207, art. VIII (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen).

dat een aantal vrijstellingen van toepassing is of kan zijn. In paragraaf 3.3.3 wordt hier verder op ingegaan.

3.3.1 De Staat

De Staat is een publiekrechtelijk lichaam met een eigen bijzondere positie in de gewijzigde Wet Vpb. Activiteiten die die de Staat verricht leiden namelijk niet op grond van het normale art. 2, lid 1, onderdeel g Wet Vpb tot een belastingplicht, omdat de Staat daar expliciet is uitgezonderd. Lid twee bepaalt: *‘Als binnenlandse belastingplichtigen zijn mede aan de belasting onderworpen de ondernemingen gedreven door de Staat. Voor de toepassing van deze wet worden alle ondernemingen gedreven door de Staat die behoren tot eenzelfde (..) ministerie (..), geacht tezamen één onderneming gedreven door de Staat te vormen.’*

Activiteiten kunnen zelfstandig worden uitgevoerd door een ministerie. Onder ministeries kunnen ook agentschappen⁷⁷ vallen die een onderneming drijven. Een voorbeeld hiervan is de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit als onderdeel van het Ministerie van Economische Zaken. Daarnaast kunnen door de Staat overheidstaken worden uitgevoerd in een zelfstandig bestuursorgaan (zbo). Een zbo is geen onderdeel van een ministerie, maar in sommige gevallen heeft het orgaan geen rechtspersoonlijkheid, waardoor het onderdeel is van de Staat. Een voorbeeld hiervan is de Huurcommissie. De ondernemingen van een ministerie en van de agentschappen die onderdeel zijn van dat ministerie worden bij fictie aangemerkt als één onderneming van de Staat. Per ministerie wordt dan ook één aangifte ingediend. De belaste activiteiten van zbo's zonder rechtspersoonlijkheid vormen afzonderlijke ondernemingen van de Staat. Op grond van lid twee is niet de Staat, maar zijn de door de Staat gedreven ondernemingen belastingplichtig. Zowel de belastingplicht van de onderneming zelf, als de fictie voor ondernemingen die behoren tot eenzelfde ministerie, is ingevoerd op grond van praktische overwegingen.⁷⁸ Zo zou het waarschijnlijk praktisch bezwaarlijk zijn om alle ondernemingen van de Staat op te nemen in één gezamenlijke aangifte. Het nadeel voor de Staat is dat winsten en verliezen niet onderling kunnen worden verrekend. De fictie voor ondernemingen die behoren tot eenzelfde ministerie leidt er daarentegen juist toe dat winsten en verliezen binnen dat ministerie verrekend kunnen worden. Hierdoor kan de vergelijking worden gemaakt met het regime van de fiscale eenheid. De Staat blijft overigens één publiekrechtelijk rechtspersoon, ondanks de fictieve benadering per ministerie. Daardoor

⁷⁷ Agentschappen zijn uitvoerende diensten van ministeries. Zij leveren zelfstandig en tegen betaling producten of diensten aan organisaties binnen het Rijk (website van Rijksoverheid).

⁷⁸ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 37.

wordt in sommige gevallen niet voldaan aan het criterium van deelname aan het economisch verkeer en het daarmee samenhangende ‘buiten de eigen kring treden’. De ondernemingen van de Staat behoren tot dezelfde kring. Ook andere publiekrechtelijke rechtspersonen worden aangemerkt als belastingplichtig lichaam (indien en voor zover zij een onderneming drijven).

3.3.2. Publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat

De wetswijziging maakt publiekrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven, tenzij het lichaam vrijgesteld is. Daarmee is aangesloten bij de al bestaande regelgeving voor privaatrechtelijke stichtingen en verenigingen. De meeste publiekrechtelijke rechtspersonen zouden – net als de meeste stichtingen en verenigingen – zonder winstoogmerk activiteiten verrichten.⁷⁹ Zie bijlage 1 voor de verschillen vormen van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen. Publiekrechtelijke rechtspersonen dienen één aangifte in, waarbij de ondernemingen van een lichaam worden geacht tezamen één onderneming te drijven (art. 2, lid 7 Wet Vpb). Winsten en verliezen kunnen daardoor gesaldeerd worden en bestanddelen van het ondernemingsvermogen kunnen in beginsel zonder fiscale consequenties worden verschoven, tenzij een (gedeeltelijke) overgang plaatsvindt naar het niet-ondernemersdeel van het lichaam. Of al dan niet sprake is van een onderneming, wordt voor alle publiekrechtelijke rechtspersonen beoordeeld op basis van de algemene criteria die in hoofdstuk twee uitgebreid zijn beschreven. Indien met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt deelgenomen aan het economisch verkeer zonder winststreven, kan de activiteit alsnog een onderneming vormen. Ook voor publiekrechtelijke rechtspersonen geldt vanaf 2016 een uitbreiding van het ondernemingsbegrip met het concurrentiecriteria (art. 4, onderdeel a Wet Vpb). Die uitbreiding past geheel in het kader van de modernisering van de Vpb-plicht voor overheidsbedrijven. Bij de overheid kan het zich voordoen dat met een activiteit niet in concurrentie wordt getreden met andere partijen, omdat geen sprake is van dezelfde markt. De overheid kan onder een andere juridisch regime handelen dan private partijen.⁸⁰ Het drijven van onderneming leidt in beginsel tot een belastingplicht. De wetgever heeft echter bepaalde vrijstellingen ingevoerd of gehandhaafd die een inbreuk maken op de hoofdregel van belastingplicht of van de bepaling dat ‘*winst uit*

⁷⁹ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 9.

⁸⁰ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 39. Zo treedt de rechterlijke macht niet in concurrentie met private aanbieders van geschilbeslechting.

*onderneming het bedrag is van de gezamenlijk voordelen die (..) worden verkregen uit een onderneming’.*⁸¹

3.3.3 Privaatrechtelijke overheidslichamen

Lichamen die uitsluitend in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen of publiekrechtelijke lichamen worden privaatrechtelijke overheidslichamen genoemd. Overige lichamen, waarvan de bestuurders uitsluitend worden benoemd en ontslagen door publiekrechtelijke rechtspersonen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend er beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt, vallen ook onder privaatrechtelijke overheidslichamen.⁸² Privaatrechtelijke overheidslichamen zijn onderhevig aan dezelfde regels als de overeenkomstige private lichamen. Bijvoorbeeld stichtingen zijn in beginsel⁸³ belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven, ongeacht of zij in publieke of private handen zijn. Nv’s en bv’s zijn integraal belastingplichtig op grond van art. 2, lid 5 Wet Vpb, ongeacht wie de aandeelhouders zijn.

3.4 Vrijstellingen overheidsondernemingen

De Wet Vpb kent een aantal vrijstellingen die relevant zijn voor publiekrechtelijke rechtspersonen en stichtingen en verenigingen die in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen. Door die vrijstellingen leidt de modernisering van de Vpb-plicht voor sommige overheidsondernemingen (mogelijk) niet tot een effectieve wijziging in de belastingplicht. Voor de andere overheidsondernemingen geldt mogelijk een vrijstelling die de belastingdruk beperkt houdt. Specifieke (subject)vrijstellingen stellen het publiekrechtelijk lichaam vrij van belastingplicht, waardoor met de modernisering geen wijziging in de belastingplicht tot stand is gekomen voor dergelijke vrijgestelde lichamen. Algemene (object)vrijstellingen stellen (een deel van) de winst vrij van belasting, waardoor de belastingdruk als gevolg van de modernisering beperkt blijft. Voor alle vrijstellingen geldt dat deze van rechtswege van toepassing zijn. De wetgever heeft echter bij de meeste objectvrijstellingen een optieregeling ingevoerd, waarbij het lichaam kan verzoeken om de vrijstelling voor een periode van ten minste vijf jaren niet van toepassing te laten zijn. De reden voor die optieregeling is dat belastingplichtigen bijvoorbeeld ter vermindering van de

⁸¹ Art. 3.8 Wet IB in combinatie met art. 8 Wet Vpb.

⁸² Beiden op grond van art. 8e, lid 5, onderdelen a en b Wet Vpb.

⁸³ Tenzij een subjectieve vrijstelling van toepassing is.

administratieve lasten geen gebruik wensen te maken van de vrijstelling. De toerekening van vermogensbestanddelen en kosten kan tijdrovend en kostbaar zijn, waardoor het voordeliger is om de vrijstelling buiten toepassing te laten.⁸⁴ Doordat de objectvrijstellingen in beginsel niet een belastingplicht wegnemen, kunnen privaatrechtelijke overheidslichamen in principe als moedermaatschappij onderdeel zijn van een fiscale eenheid. Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen geen onderdeel zijn van een fiscale eenheid, omdat zij expliciet zijn uitgesloten in art. 15, lid 3, onderdeel d Wet Vpb. De ondernemingen binnen een publiekrechtelijk lichaam vormen tezamen één onderneming, waardoor wel een soortgelijk systeem geldt op het niveau van het publiekrechtelijk lichaam zelf. Uit de consultatiegesprekken die het kabinet voerde met belanghebbenden kwam onder andere dat ‘het mogelijk zou moeten zijn dat publiekrechtelijke rechtspersonen met hun ondernemingen of privaatrechtelijke overheidslichamen een fiscale eenheid kunnen vormen’.⁸⁵ Daar is geen gehoor aan gegeven, waarschijnlijk omdat beperkt belastingplichtigen niet geschikt zijn om onderdeel te zijn van een eenheid waarbinnen werkzaamheden en vermogen worden samengevoegd.⁸⁶ Het enkel houden van aandelen is bovendien geen ondernemingsactiviteit, waardoor aandelen in een privaatrechtelijk overheidslichaam niet snel kunnen worden toegerekend aan het ondernemersgedeelte van een publiekrechtelijk rechtspersoon.

3.4.1 Specifieke (subject)vrijstellingen

De Wet kent een viertal specifieke vrijstellingen die van toepassing zijn of kunnen zijn op publiekrechtelijke rechtspersonen. Onder voorwaarden van de vrijstelling zijn daardoor bepaalde publiekrechtelijke rechtspersonen en bepaalde privaatrechtelijke overheidslichamen niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Onder andere door de aard van bepaalde activiteiten en door het waarborgen van een gelijk speelveld zijn de hierna omschreven vrijstellingen ingevoerd. Van belang is dat de vrijstellingen pas relevant worden indien een onderneming wordt gedreven.

Een vrijstelling die relevant is voor lichamen van publiekrechtelijke aard is de vrijstelling van art. 5, lid 1, onderdeel c Wet Vpb voor zorginstellingen. ‘*Lichamen waarvan de werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (ten minste 90%) bestaan uit onder andere het genezen, verplegen of verzorgen van bepaalde groepen, of uit het verstrekken van*

⁸⁴ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 16.

⁸⁵ Idem, p. 30.

⁸⁶ Met uitzondering van beperkt belastingplichtigen als bedoeld in art. 2, lid 1, onderdeel d Wet Vpb.

*kleine kredieten aan bepaalde personen blijven geheel vrijgesteld.*⁸⁷ Lichamen van publiekrechtelijke aard die aan die voorwaarden voldoen zijn altijd vrijgesteld, terwijl privaatrechtelijke lichamen onder nadere voorwaarden zijn vrijgesteld.⁸⁷ Uit de statuten moet blijken of een niet-publiekrechtelijke zorginstelling voldoet aan de winstbestemmingseis.⁸⁸ Deze vrijstelling bestond al en was geen onderdeel van de wetswijziging. De vrijstelling is onder andere van toepassing op reguliere ziekenhuizen. In hoofdstuk zes wordt de vrijstelling beoordeeld, met name of sprake is van onverenigbare staatssteun.

Een nieuw ingevoerde specifieke subjectvrijstelling is de vrijstelling van art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet Vpb voor academische ziekenhuizen. Lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend als academisch ziekenhuis activiteiten verrichten op het gebied van patiëntenzorg en mede ten dienste staan van het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en van onderzoek aan een universiteit, zijn subjectief vrijgesteld.⁸⁹ Deze vrijstelling is ingevoerd om een fiscaal gelijk speelveld tussen reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen zo veel mogelijk te waarborgen.⁹⁰ Academische ziekenhuizen kunnen niet voldoen aan het 90% criterium van de vrijstelling voor zorginstellingen, omdat zij naast de reguliere zorgactiviteiten ook onderwijsactiviteiten verrichten. Daardoor verrichten zij niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden in de zorg. Onderwijsactiviteiten kunnen onder voorwaarden ook op zichzelf leiden tot een subjectieve vrijstelling.

De derde vrijstelling die is opgenomen geldt namelijk voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend onderwijs geven of onderzoek verrichten, mits voldaan wordt aan de bekostigingseis. Deze vrijstelling voor bekostigde onderwijsinstellingen is opgenomen in art. 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb. De bekostigingseis houdt in dat het onderwijs en onderzoek voor ten minste 70% (hoofdzakelijk) wordt bekostigd uit bijvoorbeeld publieke middelen, wettelijk collegegeld of bepaalde bijdragen.⁹¹ Het werd wenselijk geacht om publiekrechtelijke universiteiten en andere onderwijsinstellingen die deel uitmaken van een publiekrechtelijke lichaam vrij te stellen, *‘mede gezien de omstandigheid dat onderwijs*

⁸⁷ Zie art. 4 van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971. Andere lichamen moeten winsten uitsluitend aanwenden ten bate van andere vrijgestelde zorginstellingen of van een algemeen maatschappelijk belang.

⁸⁸ Zie onder andere HR 28 maart 2014, nr. 13/00923 (ECLI:NL:HR:2014:666), BNB 2014/144 en HR 29 juni 1983, nr. 21 380 (ECLI:NL:PHR:1983:AW8843), BNB 1984/29.

⁸⁹ Verwezen wordt naar art. 1.4, lid 1 van de ‘Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek’. Academische ziekenhuizen moeten ook medewerking verlenen aan de opleiding tot medisch specialist.

⁹⁰ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 25.

⁹¹ Bekostiging uit instellingscollegegeld en les gelden voldoet ook aan de voorwaarde. Onder de bijdragen vallen *‘buitenlandse bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met college- of les gelden en bijdragen van algemeen nut beogende instellingen waarvoor geen contractuele tegenprestatie wordt gevraagd’*.

volgens het Europees recht geen economische activiteit, maar een dienst van algemeen (niet-economisch) belang (DAB) is.⁹² Door de 70%-eis met betrekking tot de bekostiging blijft ruimte bestaan voor bijvoorbeeld een vrijwillige eigen bijdrage van scholieren zonder dat dit meteen het verlies van de vrijstelling tot gevolg heeft.

Ten slotte geldt nog een specifieke vrijstelling voor bepaalde havenondernemingen. Art. 6c Wet Vpb was onderdeel van de wetswijziging en voorziet in een subjectvrijstelling voor een zestal zeehavens, inclusief lichamen in handen van die zeehavens.⁹³ De reden van deze vrijstelling is dat het kabinet van oordeel is dat geen sprake is van een gelijk speelveld tussen Nederlandse zeehavens en andere Europese zeehavens indien Nederlandse zeehavens belastingplichtig zouden worden door de wetswijziging. Nederlandse zeehavens concurreren met andere Europese zeehavenbedrijven, maar zeehavens in de ons omringende landen en Frankrijk zijn effectief geen belasting verschuldigd over hun winst. Daardoor vormt de vrijstelling volgens het kabinet geen concurrentievervalsing en is zij gerechtvaardigd.⁹⁴ Art. 6c Wet Vpb is ingevoerd als tijdelijke vrijstelling en zal per 1 januari 2017 komen te vervallen als gevolg van het oordeel van de EC dat de vrijstelling onverenigbare staatssteun vormt.⁹⁵ In tegenstelling tot de eerder behandelde specifieke subjectvrijstellingen, is de vrijstelling voor zeehavens zonder nadere voorwaarden van toepassing op de zes genoemde lichamen. Voor de lichamen die in handen zijn van één van de zeehavenbedrijven geldt een activiteitseis van ten minste 70% (hoofdzakelijk), terwijl de activiteitseis van de eerder behandelde vrijstelling 90% (nagenoeg uitsluitend) is. De vrijstelling van art. 6c Wet Vpb wijkt dus op meerdere punten af van de andere vrijstellingen en neemt mede daardoor een bijzondere positie in.

3.4.2 Algemene (object)vrijstellingen

In tegenstelling tot de specifieke vrijstellingen, stelt de algemene objectvrijstelling slechts het object vrij. Een publiekrechtelijk lichaam dat verschillende belastbare activiteiten uitvoert en per saldo een positieve winst uit onderneming geniet, hoeft mogelijk niet over de volledige winst belasting te betalen. Indien de voordelen uit één of meerdere activiteiten vrijgesteld zijn, wordt de belastingdruk verminderd. Indien de voordelen uit alle activiteiten vrijgesteld zijn op

⁹² Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 25

⁹³ Mits de activiteiten van laatstgenoemde lichamen hoofdzakelijk bestaan uit het beheren, ontwikkelen of exploiteren van een zeehaven of uit werkzaamheden die daaraan dienstbaar zijn (onderdeel g).

⁹⁴ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 34-35.

⁹⁵ Stb. 2016, 167, 11 april 2016. Zie tevens Besluit van de EC van 21 januari 2016, zie C(2016) 167.

grond van een objectvrijstelling, wordt de belastingdruk nihil. In dat geval hoeft het lichaam geen aangifte te doen en hoeft zij tevens geen fiscale openingsbalans op te stellen, omdat geen vennootschapsbelasting is verschuldigd.⁹⁶ Hierdoor kunnen de administratieve lasten en de uitvoeringslasten enigszins beperkt worden. Een publiekrechtelijk lichaam dat geen belastbare activiteiten uitoefent of uitsluitend vrijgestelde activiteiten uitoefent, wordt hetzelfde behandeld als een lichaam dat vrijgesteld is op grond van een specifieke subjectvrijstelling. Bij elk van de algemene vrijstellingen is de optieregeling van toepassing, zowel voor publiekrechtelijke rechtspersonen als voor privaatrechtelijke overheidslichamen. Op verzoek kunnen de vrijstellingen achterwege blijven voor een periode van ten minste vijf jaren, welk verzoek gedaan dient te worden voorafgaand aan het eerste jaar waarover het lichaam de vrijstelling buiten toepassing wenst te laten.

Allereerst geldt een objectvrijstelling voor voordelen uit als academisch ziekenhuis verrichte activiteiten en voor voordelen uit als bekostigde onderwijsinstelling verrichte activiteiten (art. 8g, lid 1, onderdelen a en b Wet Vpb). Deze vrijstelling is van toepassing op de academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijsinstellingen die geen gebruik kunnen maken van de subjectvrijstelling van art. 6b Wet Vpb, omdat zij niet voldoen aan het 90% criterium van die vrijstelling. Voor de onderwijsinstellingen geldt ook voor de toepassing van de algemene objectvrijstelling dat voldaan moet zijn aan de bekostigingseis. Slechts het object is vrijgesteld, waardoor de overige activiteiten van de academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijsinstellingen in beginsel tot belastingheffing leiden.

Een objectvrijstelling die alleen voor publiekrechtelijke rechtspersonen geldt is de vrijstelling voor (interne) activiteiten verricht voor het lichaam zelf of voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van dat lichaam (art. 8e, lid 1, onderdelen a - 1° en a - 2° Wet Vpb). Het kenmerk van een interne activiteit is dat beide partijen onderdeel zijn van eenzelfde juridische entiteit. Een voorbeeld van een dergelijke activiteit dat werd genoemd tijdens de parlementaire behandeling is de 'Dienst ICT' als onderdeel van een gemeente, waarbij diensten worden geleverd aan andere onderdelen van de gemeente (1°) en aan een privaatrechtelijk overheidslichaam dat in handen is van de gemeente (2°). De vrijstelling is niet van toepassing voor zover de activiteiten bestaan uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen en die vermogensbestanddelen bij het privaatrechtelijke

⁹⁶ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. D, p. 6.

overheidslichaam waaraan die ter beschikking worden gesteld, worden aangewend ten behoeve van activiteiten waarvan de voordelen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst.⁹⁷

Opgemerkt dient te worden dat de vrijstelling alleen van toepassing kan zijn indien sprake is van een onderneming. Als de diensten uitsluitend worden geleverd aan andere onderdelen van de gemeente is geen sprake van deelname aan het economisch verkeer. Dat is wel het geval bij dienstverlening aan het privaatrechtelijke overheidslichaam en aan andere publiekrechtelijke en privaatrechtelijke overheidslichamen.⁹⁸ Dienstverlening aan andere publiekrechtelijke en privaatrechtelijke overheidslichamen in het kader van een dienstverleningsovereenkomst is onder voorwaarden vrijgesteld op grond van art. 8e, lid 1, onderdeel a - 3° Wet VPB.⁹⁹ De reden van de vrijstelling voor interne activiteiten (1°) is dat de bedoelde verrichte activiteiten in de belastingplicht meegetrokken kunnen worden door activiteiten die aan derden worden verricht, zoals het onderdeel Dienst ICT dat tevens diensten verricht aan een andere gemeente. De organisatie van kapitaal en arbeid neemt dan als geheel deel aan het economisch verkeer, waardoor de interne activiteiten die zij verricht ook tot de belaste winst zouden horen. Dit werd niet wenselijk geacht.¹⁰⁰ De reden van vrijstelling (2°) is dat de gemeente anders ‘gestraft’ zou worden voor de keuze die zij heeft gemaakt om de activiteiten van (bijvoorbeeld) de bv in die bv onder te brengen in plaats van zelfstandig uit te voeren.¹⁰¹ Ik ben van mening dat dit een reële vrijstelling is, omdat het publiekrechtelijk lichaam is uitgesloten om een fiscale eenheid aan te kunnen gaan. Private rechtspersonen kunnen dergelijke onderlinge transacties ‘oplossen’ door een fiscale eenheid aan te gaan, mits aan alle voorwaarden wordt voldaan. Bovendien zou een regime zonder een dergelijke vrijstelling wellicht ertoe kunnen leiden dat gemeenten op grond van fiscale motieven bepaalde activiteiten niet onderbrengen in een aparte entiteit, terwijl dat op basis van andere motieven wel optimaal zou zijn. Dat mag naar mijn mening niet een gevolg zijn van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. De reden van vrijstelling (3°) is dat daardoor overheidstaken onder een dienstverleningsovereenkomst kunnen worden uitbesteed, zonder dat het lichaam waaraan wordt uitbesteed over deze activiteiten

⁹⁷ Art. 8e, lid 9 Wet Vpb. Dit geldt ook voor art. 8f, lid 1, onderdeel a-1° Wet Vpb. Kamerstukken II, 2016/17, 34 553, nr. 2.

⁹⁸ Art. 8e, lid 1, onderdeel a, 3° Wet Vpb.

⁹⁹ Mits de voordelen bij het lichaam dat de dienst afneemt bij het bepalen van de winst buiten aanmerking zouden blijven indien de activiteiten door haar zelf zouden verricht en bij dat lichaam sprake zou zijn van activiteiten in verband met de uitoefening van een overheidstaak.

¹⁰⁰ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 16.

¹⁰¹ Idem, p. 17. Met ‘gestraft’ wordt in dit verband bedoeld op binnen de belaste sfeer komen.

vennootschapsbelasting moet betalen. Dit vermindert de invloed van de vormgeving van de vrijstellingen op de keuze van de organisatorische vorm waarmee (overheids)taken worden verricht.¹⁰²

Indien de Dienst ICT is ondergebracht in een privaatrechtelijk overheidslichaam, worden dezelfde activiteiten vrijgesteld op grond van art. 8f, lid 1, onderdeel a Wet Vpb. De diensten die zij bijvoorbeeld verricht aan het publiekrechtelijk lichaam van wie zij een overheidslichaam is ('quasi-inbesteding'¹⁰³) en aan andere privaatrechtelijke overheidslichamen van de publiekrechtelijke rechtspersoon, worden op grond van dit artikel vrijgesteld. Het kabinet wilde geen belemmering creëren om bepaalde onderdelen onder te brengen in een privaatrechtelijk overheidslichaam.

De derde objectvrijstelling geldt voor activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van de publiekrechtelijke rechtspersoon (art. 8e, lid 1, onderdeel b Wet Vpb). Deze vrijstelling geldt voor publiekrechtelijke rechtspersonen en op grond van art. 8f, lid 1, onderdeel b Wet Vpb ook voor privaatrechtelijke overheidslichamen. Van een overheidstaak is in elk geval sprake indien de taak is opgelegd bij (Grond)wet en indien de taak is aan te merken als overheidshandelen in de zin van de Wet OB.¹⁰⁴ De vrijstelling geldt alleen voor zover met die activiteit(en) niet feitelijk¹⁰⁵ in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Bijvoorbeeld betaald parkeren binnen de gemeente, waarbij de gemeente een publiekrechtelijke bevoegdheid uitoefent en in concurrentie treedt met private exploitanten van parkeergarages.¹⁰⁶ Daardoor kan de objectvrijstelling geen toepassing vinden. Ook hier dient opgemerkt te worden dat de vrijstelling alleen toepassing kan vinden indien (onder andere) wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Om daaraan te voldoen moet een individueel aanwijsbare afnemer bestaan, waardoor bijvoorbeeld een activiteit als rampenbestrijding niet toe komt aan de vrijstelling.¹⁰⁷

¹⁰² Kamerstuk II, 2014/15, 34 003, nr. 11. Dit onderdeel is later toegevoegd aan het oorspronkelijke wetsvoorstel. Zie Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. B.

¹⁰³ Van quasi-inbesteding is sprake als een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit niet aan de markt uitbesteedt, maar nog zelf uitvoert, zij het in een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam. Indien het publiekrechtelijk lichaam de activiteiten zelf uitvoert is sprake van 'inbesteding'.

¹⁰⁴ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 18. De Wet OB geldt op dit punt als uitgangspunt en hoeft dus niet op voorhand voor elk geval een overheidstaak in de zin van de Wet Vpb in te houden.

¹⁰⁵ In tegenstelling tot het concurrentie criterium van art. 4 Wet Vpb, valt potentiële concurrentie niet onder het concurrentie criterium van deze vrijstelling (Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. D, p.16).

¹⁰⁶ Dit is een publiekrechtelijke bevoegdheid van een gemeente op grond van art. 225 van de Gemeentewet.

¹⁰⁷ Zie de brief van de Staatssecretaris, waarin een lijst met activiteiten is opgenomen die in principe niet zullen leiden tot belastingplicht (Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 18 december 2014, nr. DB/2014/531).

Het uitoefenen van een overheidstaak en publiekrechtelijke bevoegdheden zijn een reden geweest voor het kabinet om de verschillende objectvrijstellingen voor ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen in te voeren. Zij is namelijk van mening dat hun positie ten opzichte van private ondernemingen in sommige opzichten anders is, *‘omdat het vermogen van overheidsondernemingen uiteindelijk toekomt aan een publiekrechtelijk rechtspersoon en zodoende kan worden aangewend ten behoeve van de uitoefening van overheidstaken en -bevoegdheden’*.¹⁰⁸ Het vermogen van overheidsondernemingen kan inderdaad worden aangewend ten behoeve van de uitoefening van de overheidstaken en -bevoegdheden, maar dat zal niet altijd gebeuren. Overschotten kunnen ook worden aangewend voor (her)investeringen in economische activiteiten die geen verband hebben met de uitoefening van een overheidstaken of van een publiekrechtelijke bevoegdheid. Wel is het zo dat het vermogen uiteindelijk toekomt aan een publiekrechtelijk rechtspersoon en dus niet aan natuurlijk personen (aandeelhouders) of commerciële partijen. In dat opzicht bestaat inderdaad een verschil, maar ik ben van mening dat dit geen rechtvaardiging vormt voor de vormgeving van de huidige objectvrijstellingen. Het kunnen aanwenden ten behoeve van de uitoefening van overheidstaken is niet voldoende om het verschil in behandeling te rechtvaardigen. Naar mijn mening kan het verschil in behandeling slechts gerechtvaardigd worden indien aan de objectvrijstellingen een nadere voorwaarde verbonden is die bepaalt dat de behaalde winsten uitsluitend aangewend worden ten bate van de uitoefening van overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden. Een dergelijke voorwaarde voor de toepassing van een vrijstelling is wellicht praktisch bezwaarlijk.

De laatste algemene objectvrijstelling is een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en tussen privaatrechtelijke overheidslichamen (art. 8e, lid 1, onderdeel c en art. 8f, lid 1, onderdeel c Wet Vpb). Het gaat alleen om activiteiten die worden verricht voor de deelnemende lichamen (1°), mits die activiteiten niet tot een belastingplicht zouden leiden of de voordelen zouden zijn vrijgesteld indien de deelnemende lichamen zelf de activiteiten zouden verrichten (2°). Daarnaast moeten de lichamen naar evenredigheid van de afname van activiteiten bijdragen in de kosten van het samenwerkingsverband (3°). Onder andere gemeenschappelijke regelingen tussen publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen in theorie gebruik maken van deze vrijstelling.

¹⁰⁸ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 8.

Samenwerkingsverbanden worden aangegaan op grond van onder andere efficiency voordelen en het kabinet achtte het niet wenselijk dat belastingheffing het aangaan van een samenwerkingsverband zou ontmoedigen.¹⁰⁹

3.5 Kritiek op de ondernemingsvariant

Heithuis is van mening dat het kabinet met de ondernemingsvariant een verkeerd uitgangspunt heeft gekozen.¹¹⁰ Hij is voorstander van het centraal stellen van het concurrentie criterium van art. 4 Wet Vpb voor de Vpb-plicht, omdat het regime daardoor eenvoudiger en transparanter is dan thans het geval is met het materiële ondernemingscriterium als uitgangspunt. Het systeem zou doorzichtiger worden, omdat aan een tweetal voorgestelde vrijstellingen de voorwaarde verbonden was dat niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Het concurrentie criterium in de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is echter nooit ingevoerd. De vrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden wel. Door het concurrentie criterium centraal te stellen zou die vrijstelling kunnen vervallen, omdat dan nooit Vpb-plicht zou bestaan zolang niet in concurrentie wordt getreden. Dat komt ten goede aan de eenvoud, mede omdat rechtsonzekerheid bestaat ten aanzien van de vraag wanneer voldaan wordt aan de open norm van ‘overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid’. Die rechtsonzekerheid zou daarmee weggenomen kunnen worden.

Door het concurrentie criterium centraal te stellen wordt volgens Heithuis tevens meer aangesloten bij de belangrijkste reden voor de introductie van de Vpb-plicht voor overheidsonderneming, namelijk het creëren van een gelijk speelveld met wel belastingplichtige private ondernemingen.¹¹¹ Hij voegt daaraan toe dat het uitgangspunt moet zijn dat geen belasting wordt geheven, omdat dit eigenlijk het onnodig rondpompen van geld is van lagere overheden naar de centrale overheid. Daarnaast maakt hij naar mijn mening de verkeerde aanname dat de centrale overheid financieel zal bijspringen als een overheidslichaam door de belastingheffing in de financiële problemen komt. Financieel bijspringen zou namelijk (kunnen) leiden tot nieuwe onverenigbare staatssteun, omdat financiële bijdragen ook steunmaatregelen zijn.

¹⁰⁹ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 21.

¹¹⁰ E.J.W. Heithuis, ‘Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen’, WFR 2014/746.

¹¹¹ Idem, p. 10.

Hij is verder van mening dat de subjectvrijstellingen voor zeehavens, academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijs- en onderzoeksinstituten kunnen vervallen door het centraal stellen van het concurrentiecriteria. De indirecte overheidslichamen in de vorm van een BV, zoals de zeehavens, zouden ook slechts belastingplichtig moeten zijn voor zover in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. De drie subjectvrijstellingen blijven mijns inziens noodzakelijk, omdat in concurrentie wordt getreden met respectievelijk private zeehavens¹¹², reguliere ziekenhuizen en commerciële onderwijsinstellingen.

Al met al ben ik – anders dan Heithuis – van mening dat het ondernemingscriterium het juiste uitgangspunt is, mede omdat het ondernemingscriterium meer uitgekristalliseerd is in gewezen rechtspraak en inmiddels in notities van de Belastingdienst¹¹³. Het centraal stellen van het concurrentiecriteria heeft als grote voordeel dat de objectvrijstelling voor overheidstaken met haar rechtsonzekerheid geschrapt kan worden, maar dat weegt naar mijn mening niet op tegen het feit dat het ondernemingscriterium een meer gevormd criterium is dan het concurrentiecriteria en bovendien aansluit bij de Wet IB. Daarnaast voldoet het voorstel van Heithuis niet aan de aanbeveling van de EC dat *‘voor overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen, dezelfde regeling inzake vennootschapsbelasting moet gelden als voor private ondernemingen’*.¹¹⁴ Dit is het gewenste gelijk speelveld van de EC. Het concurrentiecriteria centraal stellen voor publiekrechtelijke rechtspersonen en indirecte overheidslichamen (stichtingen etc.) wijkt af van de ondernemingscriteria die centraal staan voor private stichtingen en verenigingen. Het centraal stellen van het concurrentiecriteria voor indirecte overheidslichamen in de vorm van een BV of NV wijkt ook af van de integrale belastingplicht van private lichamen. De Nederlandse regering had dan niet de dienstige maatregelen genomen waartoe zij werd aanbevolen door de EC. De ingevoerde variant heeft overigens ook tot gevolg dat voor overheidsondernemingen niet volledig dezelfde regeling geldt als voor private ondernemingen, vanwege de verschillende subject- en objectvrijstellingen. Het centraal stellen van het concurrentiecriteria geeft daarentegen ook geen aanleiding om de genoemde subjectvrijstellingen af te schaffen.

¹¹² ‘Zeehaven IJmuiden NV’ is sinds 1989 een private haven.

¹¹³ Zie

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/belastingplicht_en_aangifte/vanaf_2016_vennootschapsbelastingplicht_voor_overheidsondernemingen/ondersteunende_producten_vennootschapsbelastingplicht_overheidsondernemingen.

¹¹⁴ Europese Commissie, 2 mei 2013, C(2013) 2372, onderdeel 85.

3.6 Samenvatting en deelconclusie

Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven, waarbij onder het drijven van een onderneming mede wordt begrepen ‘een werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met andere ondernemingen’.

Privaatrechtelijke overheidslichamen zijn belastingplichtig conform de reeds geldende regelgeving voor overeenkomstige privaatrechtelijke lichamen. De wetswijziging beoogt een gelijk speelveld te creëren tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen.

Daarnaast wordt met de wetswijziging geprobeerd tegemoet te komen aan de uitnodiging van de EC tot het nemen van dienstige maatregelen. Wegens de bezorgdheid van het kabinet over de verschillen in behandeling met private ondernemingen, was zij ruime tijd eerder voornemens die verschillen zo veel mogelijk op te heffen. De wens en de noodzaak van een modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen heeft geleid tot de huidige regelgeving met de zogeheten ondernemingsvariant. De ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen worden geacht tezamen één onderneming te drijven. Hetzelfde geldt voor ondernemingen van een ministerie en van de agentschappen die onderdeel zijn van dat ministerie. De Staat blijft één publiekrechtelijk rechtspersoon. De wetgever heeft de belastingplicht of de belastbare winst (deels) weggenomen met de invoering van een aantal algemene en specifieke vrijstellingen. De vrijstelling voor zeehavens van art. 6c wet Vpb is ingevoerd als tijdelijke vrijstelling en zal per 1 januari 2017 komen te vervallen. Voor de meeste objectvrijstellingen geldt een optieregeling, waarbij het lichaam kan verzoeken om de vrijstelling voor een periode van ten minste vijf jaren niet van toepassing te laten zijn. Alle vrijstellingen zijn van rechtswege van toepassing indien voldaan wordt aan de voorwaarden.

Hoofdstuk 4 Onverenigbare staatssteun

In dit hoofdstuk wordt een antwoord gegeven op de volgende deelvraag: *Wanneer is sprake van (on)verenigbare staatssteun in de zin van het VwEU en wat zijn de juridische en financiële gevolgen van onverenigbare staatssteun?*

4.1 Inleiding

Het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU) waarborgt onder andere het handelsverkeer en de eerlijkheid in de mededinging door bepaalde gemeenschappelijke regels te stellen, zoals de regels betreffende de mededinging. Die regels gelden voor alle lidstaten van de Europese Economische Ruimte (EER).¹¹⁵ Zo is het bijvoorbeeld op grond van art. 107, lid 1 VwEU verboden om bepaalde ondernemingen te begunstigen door het verlenen van staatssteun. Dergelijke steunmaatregelen zijn onverenigbaar met de interne markt. In dit hoofdstuk worden in hoofdstuk 1.2 de criteria van onverenigbare staatssteun beschreven aan de hand van jurisprudentie en beleidstukken. Daarnaast wordt in hoofdstuk 1.3 beschreven wanneer steunmaatregelen verenigbaar zijn met de interne markt en daardoor niet verboden zijn. Dit hoofdstuk dient als toetsingskader voor de vraag in hoeverre de oude wetgeving en huidige wetgeving ter zake van de Vpb-vrijstellingen in de publieke sector onverenigbare staatssteun bevatten. De juridische en financiële gevolgen van onverenigbare staatssteun worden kort uiteengezet in hoofdstuk 1.4, zodat duidelijk wordt wat het belang is van de vraag of sprake is van onverenigbare staatssteun. Daarnaast zal kort de procedure beschreven worden die de EC hanteert ter zake van steunmaatregelen. Het hoofdstuk sluit af met een samenvatting en deelconclusie.

4.2 Criteria onverenigbare staatssteun

4.2.1 Algemeen

In Art. 107, lid 1 VwEU zijn vijf criteria genoemd waaraan een maatregel moet voldoen voordat het aangemerkt moet worden als onverenigbare staatssteun. Fiscale regelgeving kan ook een manier zijn om steun te verlenen aan ondernemingen. Als voldaan wordt aan de vijf

¹¹⁵ De EER bestaat uit alle lidstaten van de Europese Unie en uit drie lidstaten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA), namelijk IJsland, Noorwegen en Liechtenstein. De Overeenkomst betreffende de EER vormt een vrijhandelszone.

criteria kunnen fiscale wetten onverenigbare staatssteun bevatten. Art. 107, lid 1 VwEU bepaalt: *‘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.’* Het moet dus gaan om (i) een begunstiging (ii) van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties, dat (iii) bekostigd wordt met staatsmiddelen en waardoor (iv) de mededinging (potentieel) vervalst wordt, voor zover (v) het handelsverkeer ongunstig beïnvloed wordt.¹¹⁶ Uit hoofdstuk 2.3 is gebleken dat het begrip ‘onderneming’ in de zin van art. 107 VwEU omvat: ‘elke entiteit die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd’. Daarbij wordt onder economische activiteit verstaan: ‘iedere activiteit bestaande in het aanbieden van goederen of diensten op een bepaalde markt’. In het navolgende worden de vijf criteria afzonderlijk toegelicht aan de hand van jurisprudentie en literatuur.

4.2.2 Begunstiging (i)

De steunmaatregel moet een begunstiging zijn voor de onderneming(en) waarvoor de betrokken maatregel geldt. De begunstigde moet dus een voordeel toegekend krijgen in de vorm van *‘hetzij een positieve prestatie of een andere maatregel die verlichting brengt in de lasten die normaliter op het budget van de onderneming drukken’*.¹¹⁷ Positieve prestaties zijn bijvoorbeeld subsidies en andere financiële overdrachten. Andere maatregelen kunnen bijvoorbeeld zijn de verkoop tegen lagere prijzen, een gunstige fiscale behandeling en exportsteun.¹¹⁸ Een gunstige fiscale behandeling kan de vorm hebben van bijvoorbeeld een vrijstelling, uitstelregeling of een vermindering van de heffingsgrondslag.¹¹⁹

Indien overheden economische transacties aan gaan met andere partijen, kan onder voorwaarden ook sprake zijn van een begunstiging van de wederpartij. Dit is het geval als de transactie leidt tot een *‘economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen’*.¹²⁰ Als een overheid als koper optreedt en een

¹¹⁶ P. Kavelaars, ‘Staatssteun in de picture’, NTFR-B 2012/8.

¹¹⁷ Zie onder andere HvJ 9 november 2001, C-143/99 (ECLI:EU:C:2001:598), onderdeel 38 en HvJ 19 maart 2013, C-399/10 P (ECLI:EU:C:2013:175), onderdeel 101.

¹¹⁸ P. Kavelaars, ‘Staatssteun in de picture’, NTFR-B 2012/8.

¹¹⁹ HvJ 15 december 2005, C-66/02 (ECLI:EU:C:2005:768), onderdeel 78.

¹²⁰ Zie onder andere HvJ 23 maart 2006, C-237/04 (ECLI:EU:C:2006:197), onderdeel 30 en HvJ 29 april 1999, C-342/96 (ECLI:EU:C:1999:210), onderdeel 41.

prijs betaalt die onder normale marktvoorwaarden lager zou zijn, dan is met de transactie wellicht staatssteun gemoeid.¹²¹ Ook investeringen door overheidsinstellingen en de handelwijze van een overheidsinstelling als schuldeiser kunnen gemoeid zijn met staatssteun.¹²²

Ten aanzien van de financiering van diensten van algemeen economisch belang (DAEB) heeft het Hof van Justitie besloten dat, *‘wanneer de steunmaatregel (lees: subsidie) te beschouwen is als een compensatie voor de prestaties die de begunstigde onderneming heeft verricht om openbare-dienstverplichtingen uit te voeren’*, onder voorwaarden geen sprake is van staatssteun.¹²³ In dat geval kan worden uitgesloten dat een voordeel wordt verleend, omdat in werkelijkheid geen financieel voordeel ontvangen wordt. *‘Openbare-dienstverplichtingen zijn verplichtingen die de onderneming, indien zij haar eigen commercieel belang in aanmerking zou nemen, niet of niet in dezelfde mate, noch onder dezelfde voorwaarden op zich zou nemen’*.¹²⁴

4.2.3 Selectiviteit (ii)

Het tweede criterium bij de beoordeling of sprake is van staatssteun omvat de selectiviteit van de steunmaatregel. Het moet gaan om een begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties. Derhalve omvatten algemene (steun)maatregelen geen onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU. Wanneer een maatregel formeel uitsluitend wordt toegekend aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties is sprake van selectiviteit. Hetzelfde geldt voor een maatregel die zodanig is vormgegeven dat de effecten ervan tot selectiviteit leiden, ook al is de maatregel formeel niet selectief.¹²⁵

Algemene steunmaatregelen moeten onderscheiden worden van ruime maatregelen die gelden voor alle ondernemingen die aan bepaalde criteria voldoen en waarmee de lasten worden verlicht welke die ondernemingen normaal gesproken moeten dragen.¹²⁶ Ruime maatregelen

¹²¹ Een grondtransactie van de Gemeente Eindhoven met PSV Eindhoven vormde geen staatssteun, omdat de transactie tegen marktvoorwaarden plaatsvond. Zie Persbericht (EC), 4 juli 2016, Brussel.

¹²² EC, ‘Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU’, 2016, onderdeel 74.

¹²³ HvJ 24 juli 2003, C-280/00 (ECLI:EU:C:2003:415), AB 2003, 410, r.o. 87. Zie r.o. 89-93 voor de vier voorwaarden. Het ‘Altmark-arrest’.

¹²⁴ Zie noot van A.J.C. de Moor-van Vugt, onderdeel 2.

¹²⁵ HvJ 15 november 2011, C-106/09 P (ECLI:EU:C:2011:732).

¹²⁶ EC, ‘Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU’, 2016, onderdeel 127.

kunnen wel selectief zijn. Een belastingvrijstelling zal doorgaans een dergelijke ruime steunmaatregel zijn. Ruime steunmaatregelen dienen aan de hand van een stappenplan beoordeeld te worden op selectiviteit.

Ten eerste dient de referentieregeling vastgesteld te worden waaraan de selectiviteit wordt getoetst. *‘De referentieregeling bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven’*.¹²⁷ In het geval van belastingen wordt de referentieregeling ook wel de ‘algemene belastingregeling’ genoemd. De belastingplichtigen, belastbare feiten, tarieven en grondslag zijn elementen die de algemene belastingregeling bepalen. Zo vormt de algemene belastingregeling van de Wet Vpb die op rechtspersonen van toepassing is (het belasten van winst), het kader waartegen een steunmaatregel in de Vpb moet worden afgezet.¹²⁸

De tweede stap is om na te gaan of de maatregel een afwijking vormt van de referentieregeling, voor zover dit tot een verschil in behandeling leidt tussen *‘marktdeelnemers die zich, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden’*. Bij een positieve uitkomst is in beginsel sprake van selectiviteit, tenzij de afwijking *‘voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan de ondernemingen deel uitmaken.’* Dit is het geval wanneer een maatregel *‘rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit of resulteert uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van de regeling’*.¹²⁹ Zo is bijvoorbeeld de progressiviteit van de vennootschaps- en inkomstenbelasting gerechtvaardigd door de herverdelende functie van de belastingen.¹³⁰ Daarnaast is de individuele vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor stichtingen en verenigingen (art. 6, lid 1 Wet Vpb) – voor zover zij geen winst beogen en daadwerkelijk behalen – gerechtvaardigd door de aard van het belastingstelsel dat geen vennootschapsbelasting kan worden geheven indien geen winst wordt gemaakt.¹³¹

¹²⁷ EC, ‘Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU’, 2016, onderdeel 133.

¹²⁸ Idem, onderdeel 134 en aldaar aangehaalde rechtspraak (ECLI:EU:C:2011:550).

¹²⁹ HvJ 6 september 2006, C-88/03 (ECLI:EU:C:2006:511), r.o. 56, 81.

¹³⁰ 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, C 384/3, 1998, onderdeel 24.

¹³¹ Idem, onderdeel 25.

De derde stap is dan ook om na te gaan of de afwijking uit de aard of de opzet van het relevante stelsel voortvloeit. Bij een positieve uitkomst is sprake van een gerechtvaardigde afwijking die niet selectief is als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU. De selectiviteit is echter niet gerechtvaardigd op grond van het voorgaande, indien de maatregel verder gaat dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken.

Naast materiële selectiviteit, kan ook sprake zijn van geografische selectiviteit. Dit zijn maatregelen die van toepassing zijn op een bepaald regionaal of lokaal gebied. Uit jurisprudentie blijkt dat dergelijke maatregelen niet per definitie selectief zijn. Het referentiekader hoeft dus niet noodzakelijk met het grondgebied van de lidstaat samen te vallen.¹³² Er is bijvoorbeeld geen sprake van selectiviteit in de zin van art. 107, lid 1 VwEU indien ondernemingen van een bepaalde gemeente onderhevig zijn aan een lager tarief voor lokale belastingen – zoals de toeristenbelasting - dan ondernemingen uit andere gemeenten.

4.2.4 Met staatsmiddelen bekostigd (iii)

De derde voorwaarde is dat het moet gaan om maatregelen die met staatsmiddelen zijn bekostigd. De begunstiging dient afkomstig te zijn van de Staat, waarbij aan het begrip ‘Staat’ een ruime betekenis toekomt. Naast de centrale overheid vallen hier bijvoorbeeld ook deelstaten onder, zoals gemeenten en provincies.¹³³ Alle door de staat aangewezen of ingestelde publiek- of privaatrechtelijke lichamen vallen onder het begrip ‘Staat’ en kunnen derhalve staatssteun verlenen.¹³⁴ De positieve prestaties en andere maatregelen moeten bekostigd zijn met middelen van de Staat of met middelen van de door de Staat aangewezen of ingestelde lichamen. ‘Met middelen bekostigd’ houdt in dat de steunmaatregel een effect moet hebben op de begroting van de *begunstiger*. Een vrijstelling ten aanzien van een administratieplicht wordt dan ook niet bekostigd met staatsmiddelen in de zin van art. 107 VwEU.

4.2.5 Vervalsing mededinging (iv)

De lidstaten en de Unie dienen te handelen in overeenstemming met het ‘beginsel van de open markteconomie met vrije mededinging’.¹³⁵ Het vervalsen van de mededinging is in strijd met

¹³² HvJ 6 september 2006, C-88/03 (ECLI:EU:C:2006:511), r.o. 57.

¹³³ HvJ 14 oktober 1987, nr. C-248/84 (ECLI:EU:C:1987:437).

¹³⁴ HvJ 7 mei 1998, nr. C-52/97, C-53/97 en C-54/97 (ECLI:EU:C:1998:209).

¹³⁵ Art. III-178 van Verdrag tot vaststelling van een Grondwet voor Europa (de Europese Grondwet).

dit beginsel. Het vierde criterium van onverenigbare staatssteun houdt in dat als gevolg van de begunstiging van bepaalde ondernemingen, de mededinging vervalst wordt dan wel dreigt vervalst te worden. De mededinging wordt vervalst indien de maatregel de positie van de begunstigde onderneming(en) ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen versterkt. Aan deze voorwaarde wordt doorgaans voldaan wanneer de begunstigde onderneming actief is in een geliberaliseerde sector waar concurrentie bestaat of zou kunnen bestaan.¹³⁶ Het is in beginsel voldoende dat de steunmaatregel de begunstigde ervan een voordeel verleent door de onderneming te bevrijden van de kosten die zij normaliter in het kader van haar normale activiteiten had moeten dragen.¹³⁷ Hoe sterker de concurrentiemarkt is, des te meer invloed zal een steunmaatregel hebben. Een voorbeeld hiervan is het vervoer.¹³⁸

4.2.6 Ongunstige beïnvloeding handelsverkeer (v)

Steunmaatregelen die door begunstiging van bepaalde ondernemingen de mededinging vervalsen, vormen onverenigbare staatssteun, voor zover het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed wordt. Ook ten aanzien van deze voorwaarde geldt dat hier tevens sprake van is indien het handelsverkeer ongunstig beïnvloed kan worden.¹³⁹ Het is niet vereist dat de begunstigde onderneming zelf ook deelneemt aan het intracommunautaire handelsverkeer.

Als de markt waarin de begunstigde en concurrerende ondernemingen actief zijn open staat voor handelsverkeer tussen de lidstaten, kan dit voldoende zijn om het handelsverkeer te kunnen beïnvloeden.¹⁴⁰ De omstandigheid dat een bepaalde sector van de economie op gemeenschapsniveau is geliberaliseerd, leidt ertoe dat die markt open staat voor handelsverkeer tussen de lidstaten.¹⁴¹ Aan dit criterium kan ook worden voldaan indien de begunstigde zelf niet actief is in het intracommunautaire handelsverkeer, doordat de steunmaatregel het voor marktdeelnemers binnen de Unie moeilijker maakt om de markt te betreden.¹⁴²

¹³⁶ EC, 'Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU', 2016, onderdeel 187 en aldaar aangehaalde rechtsspraak.

¹³⁷ HvJ 3 maart 2005, C-172/03 (ECLI:EU:C:2005:130), r.o. 55.

¹³⁸ Europese Commissie, 2001, XXXIe verslag over het mededingingsbeleid, onderdelen 375 en 376.

¹³⁹ HvJ 29 april 2004, nr. C-372/97 (ECLI:EU:C:2004:234),

¹⁴⁰ HvJ 9 oktober 2014, C-522/13 (ECLI:EU:C:2014:2262) r.o. 53.

¹⁴¹ HvJ 15 december 2005, C-148/04 (ECLI:EU:C:2005:774), r.o. 57

¹⁴² HvJ 14 januari 2015, C-518/13 (ECLI:EU:C:2015:9), r.o. 67.

Steunmaatregelen die over een periode van drie belastingjaren niet hoger liggen dan € 200.000 beïnvloeden het handelsverkeer niet ongunstig en vervalsen de mededinging niet, zo blijkt uit de reguliere ‘de-minimisverordening’.¹⁴³ Dit drempelbedrag aan de-minimissteun geldt per onderneming en dus niet per sector. Voor ondernemingen die een DAEB verrichten geldt sinds 2012 een drempelbedrag van € 500.000 over een periode van drie belastingjaren.¹⁴⁴ Voor de landbouw en visserij gelden ook aparte drempelbedragen. De verordeningen zijn alleen van toepassing indien het gaat om ‘transparante steun’, dat wil zeggen ‘*steun waarvan het bruto-subsidie-equivalent vooraf precies kan worden berekend*’.¹⁴⁵ Belastingvrijstellingen vormen transparante ‘de-minimissteun’ indien wettelijk is vastgelegd dat de steunmaatregel het drempelbedrag niet kan overschrijden.¹⁴⁶

4.3 Verenigbare staatssteun¹⁴⁷

Steunmaatregelen die voldoen aan de vijf criteria zijn in beginsel onverenigbaar met de interne markt. Leden twee en drie van art. 107 VwEU bevatten uitzonderingen voor verschillende soorten steunmaatregelen, zoals bijvoorbeeld steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen (art. 107, lid 2, onderdeel b) en steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van streken waarin de levensstandaard abnormaal laag is of waar een ernstig gebrek aan werkgelegenheid heerst (art. 107, lid 3, onderdeel a). Een voorwaarde voor verenigbaarheid met de interne markt is dat de steun aan bepaalde voorwaarden voldoet. Deze zogeheten vrijstellingsvoorwaarden zijn te vinden in een verordening van de EC.¹⁴⁸ Voor verschillende categorieën steun gelden specifieke bepalingen op grond waarvan steunmaatregelen als verenigbaar met de interne markt in de zin van art. 107 VwEU kunnen worden beschouwd. De uitzonderingen van het tweede lid zijn van rechtswege van toepassing, terwijl de uitzonderingen van het derde lid aan de EC de mogelijkheid bieden om de genoemde steunmaatregelen als verenigbaar met de interne markt te verklaren.¹⁴⁹ Alle uitzonderingen moeten overigens beperkt worden uitgelegd.¹⁵⁰

¹⁴³ Verordening (EU), nr. 1407/2013, 18 december 2013, art. 3.

¹⁴⁴ Verordening (EU), nr. 360/2012, 25 april 2012, art. 2.

¹⁴⁵ Verordening (EU), nr. 1407/2013, 18 december 2013, art. 4, lid 1.

¹⁴⁶ Idem, art. 4, lid 7.

¹⁴⁷ Zie bijlage 3 voor de relevante teksten van art. 106 VwEU en art. 107 VwEU.

¹⁴⁸ Verordening (EU), nr. 651/2014, 17 juni 2014, art. 3.

¹⁴⁹ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 107 VwEU, aant 12.1.

¹⁵⁰ HvJ 3 december 2014, nr. C-431/14 (ECLI:EU:C:2016:145), r.o. 36.

Voor ondernemingen die belast zijn met het beheer van DAEB geldt op grond van art. 106, lid 2 VwEU dat steunmaatregelen als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU onverenigbaar zijn met de interne markt, voor zover hun toevertrouwde bijzondere taak daardoor niet wordt verhinderd. Zij zijn dus onderhevig aan dezelfde mededingingsregels als andere ondernemingen, tenzij als gevolg van die regels hun taakvervulling wordt verhinderd. Zo kan bijvoorbeeld financiële steun van de overheid noodzakelijk zijn om de netto-kosten te dekken die uit de openbare-dienstverplichtingen voortvloeien. De ontwikkeling van het handelsverkeer mag echter niet worden beïnvloed in een mate die strijdig is met het belang van de Unie. Geringe compensatiebedragen die aan dergelijke ondernemingen worden toegekend, beïnvloeden de ontwikkeling van het handelsverkeer en de mededinging niet in een mate die strijdig is met het belang van de Unie.¹⁵¹ De betrokken onderneming dient specifiek door de lidstaat met het beheer van de DAEB te zijn belast en het compensatiebedrag mag niet hoger zijn dan de netto-kosten, inclusief een redelijke winst.¹⁵² Voor onder andere ziekenhuizen die medische zorg bieden en ondersteunende diensten op het gebied van onderzoek verrichten die rechtstreeks met hun hoofdactiviteit verband houden, geldt niet per definitie dat bij een overschrijding van het compensatiebedrag de mededinging wordt verstoord.¹⁵³

Art. 106, lid 2 VwEU is ook van toepassing op ondernemingen die het karakter dragen van een fiscaal monopolie. Daarbij kan gedacht worden aan de Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen (Holland Casino), omdat zij in Nederland het exclusieve recht heeft om casino's te exploiteren.¹⁵⁴ Of het Holland Casino daadwerkelijk het karakter van een fiscaal monopolie draagt is twijfelachtig, omdat wellicht concurrerende illegale casino's actief (kunnen) zijn op de markt. Daarnaast treedt zij met haar speelautomaten in concurrentie met andere private ondernemingen. Op grond van de oude wetgeving was het Holland Casino vrijgesteld van vennootschapsbelasting, omdat de stichting een publiekrechtelijke overheidslichaam is. Op grond van de huidige wetgeving is zij belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijft.

4.4 Procedure en gevolgen onverenigbare staatssteun

¹⁵¹ Besluit van de EC van 20 december 2011, C(2011) 9380, onderdeel. 9.

¹⁵² Idem, onderdelen 13 en 15.

¹⁵³ Besluit van de EC van 20 december 2011, C(2011) 9380, onderdeel 11.

¹⁵⁴ Art. 27h Wet op de kansspelen.

4.4.1 Algemeen

Steunmaatregelen zijn onder te verdelen in bestaande steun en nieuwe steun. Onder ‘bestaande steun’ vallen onder andere steunmaatregelen die langer bestaan dan de Europese Unie en dus voor de inwerkingtreding van de voorganger van het VwEU zijn ingevoerd (1 januari 1958).¹⁵⁵ Ook steunmaatregelen die door de EC zijn goedgekeurd vallen onder bestaande steun. Onder ‘nieuwe steun’ vallen alle steunmaatregelen die geen bestaande steun vormen, waaronder wijzigingen in bestaande steun.¹⁵⁶

4.4.2 Nieuwe steun

Elk voornemen voor het verlenen van nieuwe steun moet kenbaar worden gemaakt bij de EC in verband met de aanmeldingsverplichting van art. 108, lid 3 VwEU. De EC neemt vervolgens een voorlopig standpunt in of het voornemen onverenigbaar is in de zin van artikel 107 VwEU. Dit eerste onderzoek resulteert in een positief besluit, een negatief besluit of in een besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure. Een positief besluit houdt in dat de steunmaatregel verenigbaar is met de interne markt en zodoende mag de nieuwe steun tot uitvoering worden gebracht, waarna het valt onder ‘bestaande steun’. Een negatief besluit betekent een onverenigbare steunmaatregel die niet tot uitvoering gebracht mag worden. Indien de EC echter na een eerste onderzoek tot de bevinding komt dat twijfel bestaat aan de (on)verenigbaarheid van de steunmaatregel, neemt zij een ‘besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure’.¹⁵⁷ Op grond daarvan kan de EC andere bronnen verzoeken om alle marktinformatie te verstrekken die nodig is voor de beoordeling van de steunmaatregel.¹⁵⁸ De formele onderzoeksprocedure wordt binnen de beoogde termijn van 18 maanden beëindigd met een positief besluit of een negatief besluit, zodra de eerder genoemde twijfel weggenomen is. De gevolgen van een negatief besluit worden beschreven in paragraaf 4.4.4.

4.4.3 Bestaande steun

Alle bestaande steunregelingen staan onder toezicht van de EC en zijn onderworpen aan een voortdurend onderzoek van de EC, tezamen met de lidstaten.¹⁵⁹ Verenigbare steunmaatregelen mogen blijven bestaan, maar na een voorlopige conclusie dat een bestaande steunmaatregel onverenigbaar is, moet de betrokken lidstaat die steunmaatregel opheffen of

¹⁵⁵ Verordening (EU) 2015/1589, 13 juli 2015, art. 1-b.

¹⁵⁶ Idem, art. 1-c.

¹⁵⁷ Idem, art. 4.

¹⁵⁸ Idem, art. 6, lid 2.

¹⁵⁹ Art. 108, lid 1 VwEU.

wijzigen. De EC doet dan een voorstel voor het nemen van ‘dienstige maatregelen’. Dit voorstel heeft de vorm van een aanbeveling, die door de lidstaat wel of niet aanvaard kan worden. Indien een lidstaat het voorstel voor dienstige maatregelen aanvaardt, verbindt zij zich ertoe de maatregelen uit te voeren door de steunmaatregel op te heffen of te wijzigen.¹⁶⁰ Indien de lidstaat het voorstel voor dienstige maatregelen niet aanvaardt, neemt de EC een ‘besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure’. De formele onderzoeksperiode wordt beëindigd met een positief besluit of een negatief besluit ter zake van de verenigbaarheid met de interne markt.

4.4.4 Gevolgen onverenigbare staatssteun

De gevolgen van onverenigbare staatssteun zijn allereerst afhankelijk van de kwalificatie als bestaande of nieuwe steun. Nieuwe steunmaatregelen die na de formele onderzoeksprocedure middels een negatief besluit als onverenigbaar worden verklaard, mogen niet ten uitvoer worden gebracht. Daarnaast geldt voor negatieve besluiten dat indien zij genomen worden, de EC besluit dat de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen dient te nemen om de steun van de begunstigde terug te vorderen (terugvorderingsbesluit). Over het voordeel dient tevens rente in rekening te worden gebracht over de periode vanaf het moment dat de onrechtmatige steun voor de begunstigde beschikbaar was tot aan het moment dat alle steun is terugbetaald.¹⁶¹ Het is van belang dat daardoor de marktsituatie wordt hersteld en dat daarmee het voordeel voor de begunstigde ondernemer ongedaan wordt gemaakt. Aangemelde voorgestelde steunmaatregelen (nieuwe steun) die door een positief besluit als verenigbaar worden verklaard, mogen ten uitvoer worden gebracht en vallen vanaf dat moment onder bestaande steun, als zijnde goedgekeurde steun.

Voor bestaande onverenigbare steun geldt dat de gevolgen afhankelijk zijn van het al dan niet aanvaarden van een lidstaat van het voorstel voor dienstige maatregelen. Indien zij dit aanvaardt en de voorgestelde maatregelen (tijdig) uitvoert, zijn geen verdere gevolgen verbonden aan de onverenigbare staatssteun. Indien zij het voorstel echter niet (tijdig) aanvaardt en uit de formele onderzoeksprocedure een negatief besluit volgt, zal de EC het besluit tot terugvordering nemen, tenzij terugvordering in strijd is met een algemeen beginsel

¹⁶⁰ Verordening (EU) 2015/1589, 13 juli 2015, art. 23. De invoering van de ‘Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen’ is hier het gevolg van.

¹⁶¹ Idem, art. 16.

van het Unierecht.¹⁶² Indien de betrokken lidstaat een negatief besluit niet opvolgt door niet alle maatregelen te nemen om de steun van de begunstigde terug te vorderen, kan de EC op grond van art. 108, lid 2, VwEU de zaak rechtstreeks bij het Hof van Justitie aanhangig maken.¹⁶³ Het Hof van Justitie kan vervolgens dwingen tot het terugvorderen.

4.4.5 Wet terugvordering staatssteun

De centrale overheid is verantwoordelijk voor de terugvordering van de verleende onverenigbare staatssteun, ongeacht door wie de steun wordt ontvangen en op welk niveau de steun wordt verleend.¹⁶⁴ Mede vanwege die verantwoordelijkheid is bij de Tweede Kamer een wetsvoorstel ingediend dat ‘*voorziet in nationaalrechtelijke grondslagen voor de terugvordering van staatssteun*’ (Wet terugvordering staatssteun).¹⁶⁵ Elke lidstaat moet ervoor zorgen dat het nationale recht voorziet in de nationaalrechtelijke grondslagen en procedures om te kunnen voldoen aan de verplichting tot terugvordering van de onverenigbare staatssteun. ‘*Het Nederlandse recht bevat een dergelijke sluitende set regels echter nog niet voor alle gevallen*’.¹⁶⁶ Het wetsvoorstel beoogt daarin te voorzien. Voortaan zal (indien het wetsvoorstel wordt aangenomen) de begunstigde een beschikking van betaling ontvangen van het bestuursorgaan dat het desbetreffende voordeel heeft verstrekt, op grond waarvan de begunstigde verplicht is tot betaling van een geldsom.¹⁶⁷ De regels voor invordering zullen verwerkt worden in een gewijzigde Algemene wet bestuursrecht. Voor terugvordering van fiscale steun geldt de uitzondering dat terugvordering geschiedt met behulp van bestaande instrumenten in de Algemene wet inzake rijksbelastingen namelijk via navordering en naheffing.¹⁶⁸

4.5 Samenvatting en deelconclusie

In dit hoofdstuk is beschreven onder welke voorwaarden een (steun)maatregel als onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU aangemerkt wordt. Het moet

¹⁶² Verordening (EU) 2015/1589, 13 juli 2015, art. 16, lid 1. Algemene beginselen van het Unierecht zijn onder andere het evenredigheidsbeginsel (art. 5, lid 4 VEU) en het beginsel van gelijkheid (art. 9 VEU).

¹⁶³ Idem, art. 28, lid 1.

¹⁶⁴ Zoals uit hoofdstuk 4.2.4 blijkt, kunnen ook alle door de staat aangewezen of ingestelde publiek- of privaatrechtelijke lichamen staatssteun verlenen.

¹⁶⁵ Voorstel van Wet (3 juni 2016) en Memorie van Toelichting (3 juni 2016), p. 1, afkomstig van <https://www.internetconsultatie.nl/wetterugvorderingstaatssteun>.

¹⁶⁶ Memorie van Toelichting (3 juni 2016), p. 2.

¹⁶⁷ Voorstel van Wet (3 juni 2016), art.1.

¹⁶⁸ Memorie van Toelichting (3 juni 2016), p. 1.

gaan om een begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties (selectiviteit). Onder begunstiging vallen in beginsel alle positieve prestaties en andere maatregelen die verlichting brengen in de lasten die normaliter op het ondernemingsbudget drukken. Selectief houdt in dat de financiële situatie van de begunstigde verbetert ten opzichte van ondernemingen die zich - gelet op het doel van de referentieregeling – in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden. De steunmaatregel moet tevens met staatsmiddelen zijn bekostigd, waarbij onder ‘staat’ ook alle door de staat aangewezen of ingestelde publiek- of privaatrechtelijke lichamen vallen. Daarnaast moet de mededinging (potentieel) worden vervalst doordat de positie van de begunstigde onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen wordt versterkt. Als aan voorgaande voorwaarden wordt voldaan, is de steunmaatregel onverenigbaar met de interne markt, voor zover het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed wordt. Als de markt waarin de ondernemingen actief zijn op gemeenschapsniveau is geliberaliseerd, wordt waarschijnlijk voldaan aan de voorwaarde dat het handelsverkeer ongunstig beïnvloed wordt. Steunmaatregelen die voldoen aan de vijf criteria zijn in beginsel onverenigbaar met de interne markt van de Europese Economische Ruimte.

Artikel 106, lid 2 VwEU en leden twee en drie van art. 107 VwEU bevatten uitzonderingen op onverenigbare steunmaatregelen. Op grond van art. 106, lid 2 VwEU kunnen steunmaatregelen voor ondernemingen die belast zijn met het beheer van DAEB, onder bepaalde omstandigheden als ‘verenigbaar met de interne markt’ worden verklaard. Ook op grond van art. 107 VwEU worden verschillende soorten steunmaatregelen van rechtswege (lid twee) of mogelijk (lid drie) als ‘verenigbaar met de interne markt’ verklaard. Als geen van de uitzonderingen van toepassing is, wordt een steunmaatregel als ‘onverenigbaar met de interne markt’ verklaard. Dergelijke steunmaatregelen zijn onder te verdelen in nieuwe steun en bestaande steun. De EC neemt altijd eerst een voorlopig standpunt in of een steunmaatregel positief (verenigbaar) of negatief (onverenigbaar) is. Bij een positief besluit mag nieuwe steun uitgevoerd worden en mag bestaande steun blijven bestaan. Bij een negatief besluit mag nieuwe steun niet uitgevoerd worden en moet bestaande steun in principe opgeheven/gewijzigd worden overeenkomstig het voorstel tot dienstige maatregelen. Indien een lidstaat het voorstel niet aanvaardt, leidt de EC de formele onderzoeksprocedure in. Die procedure wordt ook ingeleid indien de EC twijfel heeft over de (on)verenigbaarheid van een nieuwe steunmaatregel. Als uit de formele onderzoeksprocedure volgt dat sprake is van onverenigbare staatssteun, moet de desbetreffende lidstaat alle nodige maatregelen nemen om

de steun van de begunstigde(n) terug te vorderen, inclusief een rentebedrag. Indien de lidstaat niet aan die verplichting voldoet, kan het EC de zaak rechtstreeks aanhangig maken bij het HvJ. De centrale overheid van een lidstaat is verantwoordelijk voor de terugvordering, ook al wordt de steun verleend door een door de staat aangewezen of ingestelde publiek- of privaatrechtelijk lichaam. Het wetsvoorstel 'terugvordering staatssteun' oogt te voorzien in nationaalrechtelijke grondslagen voor de terugvordering van staatssteun, zodat het nationale recht voortaan voorziet in dergelijke grondslagen en procedures.

Hoofdstuk 5 Onverenigbare staatssteun oude wetgeving?

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *In hoeverre bevatte de oude wetgeving onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU?*

5.1 Inleiding

Uit het voorgaande hoofdstuk is gebleken dat een steunmaatregel of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, aan vijf criteria moet voldoen om aangemerkt te kunnen worden als onverenigbare staatssteun. Op grond van art. 108, lid 1 VwEU onderwerpt de EC de in de lidstaten bestaande steunregelingen aan een voortdurend onderzoek. Zo ook de tot 2016 in Nederland bestaande steunregeling voor (in)directe overheidsondernemingen in de vorm van een Vpb-vrijstelling. Sinds de invoering van de ‘Wet belastingheffing van overheidsbedrijven’ van 28 juni 1956, waren (in)directe overheidsbedrijven in principe vrijgesteld, tenzij een bepaalde overheidsonderneming werd gedreven. Daarnaast waren bepaalde indirecte overheidsbedrijven op grond van art. 2, lid 7 Wet Vpb integraal belastingplichtig, omdat zij in het kader van eerlijke concurrentie een zoveel mogelijk gelijke (markconforme) behandeling verdienden als andere integraal belastingplichtige privaatrechtelijke rechtspersonen. De uitkomst van het vooronderzoek van de EC was dat de ‘bestaande steun staatssteun vormt die niet verenigbaar kan worden verklaard en daarom moet worden afgeschaft’.¹⁶⁹

Omdat Nederland daaropvolgend niet de voorgestelde dienstige maatregelen (onvoorwaardelijk en ondubbelzinnig) aanvaarde, besloot de EC om de formele onderzoeksprocedure in te leiden. Het definitieve negatieve besluit van de EC werd uiteindelijk genomen op 21 januari 2016.¹⁷⁰ Dat eindbesluit ziet niet alleen op de algemene vrijstelling in de oude wetgeving, maar houdt ook rekening met de wetswijziging. Meer in het bijzonder zijn de vrijstellingen voor zeehavens (art. 6c) en bekostigde onderwijsinstellingen (art. 6b-1-b) uit de huidige Wet mede beoordeeld in het onderzoek. In dit hoofdstuk wordt enkel de oude wetgeving getoetst aan onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU, op grond van het toetsingskader uit hoofdstuk vier. De vrijstellingen van art. 6c en art 6b worden behandeld in hoofdstuk zes, waarin de huidige wetgeving wordt getoetst aan staatssteun. In hoofdstuk 5.2 wordt het besluit van de EC toegelicht door per criterium de motivatie van de EC te beschrijven. Vervolgens worden betwistbare standpunten van de EC

¹⁶⁹ Europese commissie, 22 augustus 2014, 2014/C 280/68, onderdeel 57.

¹⁷⁰ Europese Commissie, 21 januari 2016, C(2016) 167.

behandeld in hoofdstuk 5.3. Een betwistbaar standpunt is een standpunt dat naar mijn mening te beperkt of niet volledig juist is onderbouwd. Op die manier wordt een antwoord gegeven op de deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat. In hoofdstuk 5.4 wordt onderzocht of de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen eventueel als verenigbaar met de interne markt kan worden verklaard. Het hoofdstuk sluit af met een conclusie.

5.2 Beoordeling Europese Commissie

De Vpb-vrijstelling voor overheidsbedrijven werd door de EC sinds 2004 onderzocht naar aanleiding van een algemeen onderzoek naar de bijzondere fiscale regels die in de lidstaten golden voor overheidsbedrijven, welk onderzoek in 1997 is ingesteld. Dit onderzoek heeft uiteindelijk geleid tot het besluit van de EC van 21 januari 2016, waarin zij onder andere concludeert dat ‘de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen staatsteun in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU vormde’.¹⁷¹ Van belang is dat die conclusie ziet op overheidsondernemingen *die economische activiteiten verrichten*. Een economische activiteit is iedere activiteit die erin bestaat om een goed of dienst aan te bieden op een markt (zie hoofdstuk 2.3). Overheidsondernemingen verrichtten in toenemende mate economische activiteiten naast hun gebruikelijke overheidstaken. Overheidsondernemingen die geen economische activiteiten verrichten vallen niet onder een onderneming als bedoeld in art. 107 VwEU. In dat verband kan onder andere gesproken worden van niet-economische diensten van algemeen belang (NEDAB).

5.2.1 Begunstiging

Overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten kregen ten eerste een gunstige fiscale behandeling in de vorm van een belastingvrijstelling. Volgens de EC is dus sprake van een begunstiging, omdat de Vpb-vrijstelling voor overheidsondernemingen de lasten verlicht die normaliter op het budget van een onderneming drukken.¹⁷² Ik sluit mij hierbij aan, omdat de systematiek van de Wet Vpb tot gevolg heeft dat de vrijstelling voor overheidsondernemingen verlichting bracht in de lasten die normaliter op het budget van de ondernemingen zouden drukken. Op grond van de ondernemingscriteria en het concurrentiecriteria kunnen slechts ondernemingen vrijgesteld worden die een positieve resultaat behalen, tenzij de onderneming wordt gedreven in de vorm van een lichaam die op

¹⁷¹ Europese Commissie, 21 januari 2016, C(2016) 167, onderdeel 83.

¹⁷² ‘Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatsteunregels van de EU op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie’, 2012/C 8/02, onderdeel 6.3.

grond van art. 2, lid 5 Wet Vpb integraal belastingplichtig is. Aan een belastingvrijstelling wordt niet toegekomen indien geen sprake is van een belastingplicht. Vrijgestelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen werden dus begunstigd.

Dat geldt mijns inziens ook voor de vrijgestelde lichamen (NV/BV) waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk aandeelhouders zijn, ongeacht of winst wordt behaald. De belastingvrijstelling bracht bij een winst verlichting in de lasten die normaliter op het budget van de indirecte overheidsonderneming zouden drukken als zijnde verschuldigde vennootschapsbelasting. Bij structurele verliezen vormt de belastingvrijstelling een begunstiging in de zin van het ontbreken van een algehele belastingplicht, waardoor indirecte lasten – zoals administratiekosten en advieskosten – niet op het budget van de indirecte overheidsonderneming drukken. Uit jurisprudentie blijkt dat dergelijke economische voordelen ook een begunstiging inhouden als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU.¹⁷³

5.2.2 Selectiviteit

Daarnaast leidt de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen volgens de EC tot een gedifferentieerde fiscale behandeling voor overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten ten opzichte van private ondernemingen. In beginsel zijn de in Nederland gevestigde ondernemingen vennootschapsbelasting verschuldigd over hun winst. Overheidsondernemingen waren echter vrijgesteld, tenzij een onderneming werd gedreven als bedoeld in art. 2, lid 3 Wet Vpb of het lichaam expliciet was opgenomen in de opsomming van art. 2, lid 7 Wet Vpb. Derhalve genoten bepaalde vrijgestelde overheidsondernemingen een onverenigbaar selectief voordeel ten opzichte van belastingplichtige private ondernemingen, terwijl beide groepen zich, gelet op het doel van de vennootschapsbelastingwetgeving (het belasten van winst), feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden.¹⁷⁴ Ik sluit mij aan bij het oordeel van de EC dat sprake is van selectiviteit. Door de aard van het vennootschapsbelastingstelsel kan het worden gerechtvaardigd dat ondernemingen zonder winsttoegemerk individueel zijn vrijgesteld indien tevens geen winst wordt gerealiseerd (zie hoofdstuk 4.2.3). De belastingvrijstelling voor overheidsonderneming is echter geen individuele vrijstelling voor dergelijke ondernemingen,

¹⁷³ HvJ 2 september 2010, C-399/08 P (ECLI:EU:C:2010:481), onderdeel 40.

¹⁷⁴ ‘Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de EU op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie’, 2012/C 8/02, onderdeel 6.5.

omdat het voor de toepassing van de vrijstelling niet van belang is of al dan niet winst wordt beoogd of behaald.

5.2.3 Met staatsmiddelen bekostigd

De Vpb-vrijstelling is volgens de EC tevens met staatsmiddelen bekostigd, omdat de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten leidde tot derving van belastinginkomsten voor de centrale overheid.¹⁷⁵ Hier sluit ik mij ook bij aan. De geschatte belastingopbrengst als gevolg van de wetswijziging is ongeveer € 100 miljoen per jaar.¹⁷⁶ Dit betekent dat de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen derving van belastinginkomsten inhield. Derhalve is de steunmaatregel met staatsmiddelen bekostigd. Daar wil ik echter wel aan toevoegen dat de geschatte belastingopbrengst waarschijnlijk voor een deel bestaat uit gelden die ook zonder belastingheffing aan de Staat zouden toekomen. Winsten van staatsdeelnemingen komen namelijk al voor een deel terecht in de staatskas.¹⁷⁷ Voor zover is de belastingvrijstelling dus niet met staatsmiddelen bekostigd, maar het standpunt van de EC acht ik hiermee niet betwistbaar. Daarentegen ben ik van mening dat de belastingvrijstelling voor privaatrechtelijke overheidslichamen die structureel geen winst behalen niet met staatsmiddelen bekostigd is, voor zover het lichamen betreft die normaliter integraal belastingplichtig zouden zijn op grond van art. 2, lid 5 Wet Vpb. Hier ga ik in hoofdstuk 5.3 verder op in.

5.2.4 Vervalsing mededinging en beïnvloeding handelsverkeer

De vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer wordt door de EC als één criterium getoetst. Beide voorwaarden zijn vaak onlosmakelijk met elkaar verbonden, omdat de vervalsing van de mededinging ten opzichte van ondernemingen die in het intracommunautaire handelsverkeer actief (kunnen) zijn, negatieve gevolgen voor die ondernemingen mee kan brengen.¹⁷⁸ De mededinging wordt dan vervalst en het handelsverkeer wordt waarschijnlijk ongunstig beïnvloed. Op deze verbonden criteria wordt door de EC ook positief getoetst, omdat vrijgestelde overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten, mogelijk actief zijn in het handelsverkeer binnen de Unie. Daardoor wordt (iv) het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed en

¹⁷⁵ ‘Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatsteunregels van de EU op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie’, 2012/C 8/02, onderdeel 6.2. Belastinginkomsten van de centrale overheid zijn staatsmiddelen.

¹⁷⁶ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 36.

¹⁷⁷ Jaarverslag Beheer Staatsdeelnemingen 2013, p.2, afkomstig van www.rijksoverheid.nl.

¹⁷⁸ HvJ 15 juni 2000, T-298/97 (ECLI:EU:T:2000:151), r.o. 81.

wordt (v) de mededinging (mogelijk) vervalst.¹⁷⁹ De EC onderbouwde haar standpunt ten aanzien van deze criteria in eerste instantie door het Havenbedrijf Rotterdam NV en de NV Luchthaven Maastricht als voorbeeld te noemen.¹⁸⁰ In haar definitieve besluit onderbouwde zij haar standpunt met de vrijgestelde publieke zeehavens als voorbeeld. De vrijstelling voor publieke zeehavens (art. 6c Wet Vpb) wordt in het volgende hoofdstuk getoetst aan onverenigbare staatssteun.

Ik ben het allereerst eens met de EC dat de mededinging vervalst wordt of dreigt vervalst te worden. Als gevolg van de belastingvrijstelling werden overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten begunstigd ten opzichte van concurrerende private ondernemingen. Daardoor was dan ook sprake van een vervalsing van de mededinging.

Steunmaatregelen die voldoen aan de criteria zijn in beginsel onverenigbaar met de interne markt, voor zover de steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt of ongunstig kan beïnvloeden. Hieraan kan worden voldaan indien de markt open staat voor handelsverkeer tussen de lidstaten. Omdat de EC uitsluitend ingaat op de sector van zeehavens en luchthavens, acht ik het van belang om overige relevante sectoren te toetsen aan dit criterium. Zo heeft de EC op 29 april 2015 een aantal besluiten genomen die zien op steunmaatregelen op het gebied van zorg, sport- en vrijetijdsbesteding, infrastructuur en adviesdiensten.¹⁸¹ Zij heeft daarin besloten dat, rekening houdend met bepaalde aspecten, dergelijke steunmaatregelen een ‘niet meer dan marginale invloed’ hebben op het handelsverkeer tussen de lidstaten, waardoor het handelsverkeer niet ongunstig wordt beïnvloed als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU. Ook steunmaatregelen op het gebied van cultuur hebben volgens de EC onder bepaalde feiten en omstandigheden een niet meer dan marginale invloed op het handelsverkeer tussen lidstaten.¹⁸² Het gaat hier met name om de omstandigheid dat de activiteit van de begunstigde onderneming een zuiver lokaal karakter heeft.

De conclusie van de EC met betrekking tot de invloed op het handelsverkeer is naar mijn mening betwistbaar, omdat de sector van zeehavens en luchthavens lang niet de enige markten zijn waarin overheidsondernemingen economische activiteiten verrichten. Er is echter sprake van onverenigbare staatssteun, *voor zover* het handelsverkeer tussen de lidstaten

¹⁷⁹ Europese Commissie, 21 januari 2016, C(2016) 167, onderdeel 6.4.

¹⁸⁰ EC, 2 mei 2013, C(2013) 2372, onderdeel 61 en EC, 22 augustus 2014, C(2014) C 280/68, onderdeel 36.

¹⁸¹ Besluiten van de Commissie van 29 april 2015 in zaken SA.37432, SA.37904, SA.38035, SA.38208, SA.37963, SA.39403, SA.33149.

¹⁸² Besluit van de Commissie van 7 november 2012 in zaak SA.34466.

ongunstig beïnvloed wordt. Daarnaast is het niet ondenkbaar dat in een aantal sectoren waar overheidsondernemingen actief zijn, de belastingvrijstelling een niet meer dan marginale invloed heeft op het handelsverkeer tussen lidstaten. Op beide aspecten ga ik in hoofdstuk 5.3 verder in.

5.2.5 Conclusie Europese Commissie

De belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten, voldoet volgens de EC aan alle criteria om aangemerkt te kunnen worden als onverenigbare bestaande staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. De uitzonderingen van lid 2, lid 3 en art. 106, lid 2 VwEU leiden er niet toe dat de steunmaatregel als verenigbaar met de interne markt kan worden verklaard. De vrijstelling is met ingang van 1 januari 2016 opgeheven, met uitzondering van de vrijstellingen die onderdeel zijn van de huidige wetgeving.

5.3 Betwistbare standpunten

De EC heeft op een aantal punten haar oordeel beperkt of niet volledig juist onderbouwd. In het navolgende wordt ingegaan op haar standpunten met betrekking tot het criterium ‘met staatsmiddelen bekostigd’ en het interstatelijk effect van de belastingvrijstelling op het handelsverkeer.

5.3.1 Indirecte overheidsondernemingen zonder winsten

Allereerst is de EC van mening dat de Vpb-vrijstelling voor overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten met staatsmiddelen bekostigd is. Ik sluit mij daar grotendeels bij aan, maar ik vind dit standpunt onjuist ten aanzien van bepaalde indirecte overheidsondernemingen die structureel geen winst behalen. Dergelijke lichamen moeten op grond van de Mededingingswet ten minste de integrale kostprijs in rekening brengen, tenzij de economische activiteiten in het algemeen belang plaatsvinden (DAEB).¹⁸³ Als gevolg daarvan is waarschijnlijk sprake van structurele verliezen, omdat maatschappelijke tarieven in rekening worden gebracht. Economische activiteiten die geen DAEB vormen kunnen niet structureel verliesgevend zijn, omdat ten minste de integrale kostprijs in rekening gebracht dient te worden. In dat geval kan wel sprake zijn van structureel geen winst (een winst van nihil). Uit paragraaf 5.2.2 blijkt dat de Vpb-vrijstelling voor indirecte overheidsondernemingen die structureel geen winst behalen wel verlichting in de lasten

¹⁸³ Art. 25i van de Mededingingswet.

brengt, maar niet in de vorm van een verschuldigde winstbelasting. Effectief is daardoor sprake van een vrijstelling van een aangifteplicht. Uit hoofdstuk 4.2.4 blijkt dat een vrijstelling voor een administratieplicht niet met staatsmiddelen bekostigd is. Dat geldt mijns inziens ook voor een vrijstelling voor een aangifteplicht, waardoor voor zover geen sprake is van onverenigbare staatssteun. Met name voor zover de Vpb-vrijstelling zag op indirecte overheidsondernemingen die belast zijn met het beheer van een DAEB. Uit hoofdstuk 2.3 blijkt dat de publiekrechtelijke rechtspersonen zelf vaststellen of economische activiteiten in het algemeen belang plaatsvinden.

5.3.2 Het interstatelijk effect

De markt voor zeehavens en luchthavens staat open voor handelsverkeer tussen lidstaten. Overheidsondernemingen die activiteiten verrichten in een dergelijke markt, zijn actief in het interstatelijk handelsverkeer. De belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen beïnvloedde daardoor het handelsverkeer tussen de lidstaten (het interstatelijk effect). Hierna wordt ingegaan op andere tot 1 januari 2016 vrijgestelde economische activiteiten die overheidsondernemingen verrichten. Daarbij wordt telkens beoordeeld of de desbetreffende markt open staat voor handelsverkeer. Daarnaast wordt, indien van toepassing, de vergelijking gemaakt met de aangehaalde besluiten van de EC, op grond waarvan een steunmaatregel een niet meer dan marginale invloed heeft op het handelsverkeer tussen de lidstaten. Het interstatelijk effect is in dat geval niet groot genoeg om de steunmaatregel aan te merken als onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. De beschreven activiteiten zijn reeds beschreven in hoofdstuk 2.6.2.

- Het inzamelen van bedrijfsafval

Het bedrijfsafvalbeheer dat een gemeente tegen vergoeding verricht is een ondernemingsactiviteit die tot 2016 vrijgesteld was. In bijvoorbeeld de gemeenten Rotterdam en Amsterdam mogen bedrijven zelf kiezen of zij hun afval laten ophalen door de gemeente of door een erkende private afvalinzamelaar.¹⁸⁴ Het is voor een onderneming verboden bedrijfsafvalstoffen in te zamelen zonder vermelding op een lijst van erkende inzamelaars.¹⁸⁵ Deze zogeheten VIHB-lijst¹⁸⁶ staat open voor bedrijven uit het buitenland, waardoor de markt

¹⁸⁴ Zie www.rotterdam.nl en www.amsterdam.nl.

¹⁸⁵ Art. 10.45, lid 1 Wet milieubeheer.

¹⁸⁶ VIHB staat voor 'vervoerder, inzamelaar, handelaar of bemiddelaar'. Voor vermelding op de lijst moet voldaan worden aan een aantal criteria. Voor de lijst en criteria, zie de website van Stichting Nationale en Internationale Wegvervoer Organisatie, www.niwo.nl.

van bedrijfsafvalbeheer open staat voor intracommunautair handelsverkeer. Er was dan ook sprake van een interstatelijk effect op het handelsverkeer door het bedrijfsafvalbeheer van gemeenten vrij te stellen van vennootschapsbelasting.

- Exploitatie vastgoed

Woningen, bedrijfsruimten, sportaccommodaties, schoolgebouwen en gronden die worden geëxploiteerd door gemeenten zijn voorbeelden van vastgoedexploitatie. Die markten staan allemaal open voor het handelsverkeer, omdat internationale bedrijven actief (kunnen) zijn op elke vastgoedmarkt. Dat geldt ook voor grondbedrijven van een gemeente. Er bestaat naar mijn mening op dit punt geen discussie of de belastingvrijstelling het interstatelijk handelsverkeer beïnvloedde. Niet zelden zijn vastgoedmaatschappijen die actief zijn in Nederland in handen van buitenlandse entiteiten.

- Gemeentelijk vervoersbedrijf

De drie gemeentelijke vervoerbedrijven zijn inmiddels verzelfstandigd of geprivatiseerd. Verzelfstandige gemeentelijke vervoerbedrijven waren tot 1 januari 2016 expliciet vrijgesteld van vennootschapsbelasting. ‘Vervoerbedrijven die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben’, waren op grond van art.2, lid 3 Wet Vpb vrijgesteld. Dit geldt voor de verzelfstandigde vervoersbedrijven van de stadsregio’s Amsterdam (GVB NV) en Rotterdam (RET NV) en van het stadsgewest Haaglanden (HTM NV). Andere vervoerbedrijven, zoals Connexion, Arriva, Veolia en Syntus, waren niet vrijgesteld, omdat zij onderdeel zijn van een private groep. In het kader van mijn onderzoek acht ik het van belang om in te gaan op de concurrentiepositie van de vrijgestelde vervoerbedrijven in het openbaar vervoer, in combinatie met het interstatelijk effect van de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen. In Nederland is het namelijk verboden om openbaar vervoer te verrichten zonder een daartoe verleende concessie.¹⁸⁷ Dit betekent dat de vervoerbedrijven die in het bezit zijn van een concessie voor het openbaar vervoer in een bepaalde regio, tijdens de duur van de concessie een monopolistisch karakter hebben op het gebied van bus-, tram- en/of metrovervoer.¹⁸⁸ Zij zijn uitsluitend bevoegd om in die regio het openbaar vervoer te verrichten. Als de relevante concessies op het openbaar vervoer betrekking hebben op een

¹⁸⁷ Art. 19, lid 1 Wet personenvervoer 2000.

¹⁸⁸ De Minister van Infrastructuur en Milieu is bevoegd tot het verlenen, wijzigen of intrekken van concessies voor openbaar vervoer per trein. Voor het openbaar vervoer anders dan per trein zijn de gedeputeerde staten bevoegd (art. 20, lid 1 en lid 3 Wet personenvervoer 2000).

‘eigen’ gebied zonder overlapping van andere concessiegebieden, is wellicht geen sprake van concurrerende private bedrijven ter zake van het verrichten van het openbaar vervoer. Dat lijkt het geval te zijn, omdat een concessie inhoudt: ‘het recht om met uitsluiting van anderen openbaar vervoer te verrichten in een *bepaald gebied* gedurende een bepaald tijdvak’.¹⁸⁹ Er bestaat echter ook een alternatief voor het openbaar vervoer, waardoor wel sprake is van concurrentie. Zo kunnen personen ook kiezen voor het vervoer per taxi. Op grond daarvan concludeer ik dat de mededinging vervalst werd door de gemeentelijke vervoerbedrijven (GVB, RET en HTM) vrij te stellen van vennootschapsbelasting. De markt van het openbaar vervoer staat ook open voor handelsverkeer tussen de lidstaten, omdat Connexxion, Arriva, Syntus en Veolia in handen zijn van mondiale vervoersondernemingen.¹⁹⁰ Ook de markt van het taxivervoer in Nederland staat open voor het intracommunautaire handelsverkeer. Zo is bijvoorbeeld Uber met haar diensten actief in heel Europa, waaronder Amsterdam, Rotterdam en Den-Haag. Daardoor werd het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed door de GVB, RET en HTM vrij te stellen van vennootschapsbelasting, ondanks dat zij een concessie voor het openbaar vervoer hebben die onderhands is aanbesteed. Ik ben van mening dat de gemeentelijke vervoerbedrijven concurreren met voornamelijk taxibedrijven. Dat geldt zowel voor regionale taxibedrijven als voor mondiale taxibedrijven, waardoor sprake was van een interstatelijk effect.

- Dienstverlening

Gemeenten kunnen diensten verrichten aan derden als nevenactiviteit. Diensten die uitsluitend intern worden verricht vormen geen belastbare onderneming, omdat niet wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Diensten met een publiekrechtelijk karakter blijven op grond van de huidige wet vrijgesteld door de objectvrijstelling voor overheidstaken, indien de diensten aangemerkt kunnen worden als onderneming en niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Diensten met een niet of semi publiekrechtelijk karakter kunnen echter in de heffing worden betrokken indien voldaan wordt aan de ondernemingscriteria. De (afgeschafte) belastingvrijstelling voor gemeenten die dergelijke diensten verrichten kan naar mijn mening over het algemeen aangemerkt worden als onvereenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. Dat geldt echter niet voor diensten die een zuiver lokaal karakter hebben, omdat in dat geval de belastingvrijstelling een niet meer dan marginale invloed had

¹⁸⁹ Art. 1 Wet Personenvervoer 2000.

¹⁹⁰ In handen van Respectievelijk Transdev BNG Connexxion Holding (TBCH), Deutsche Bahn (DB), Keolis en Veolia Transdev.

op het handelsverkeer tussen de lidstaten. Ik acht het niet ondenkbaar dat bepaalde takken van diensten van een gemeente zodanig lokaal van aard zijn dat voor zover geen sprake kan zijn van onverenigbare staatssteun. Onder andere de volgende omstandigheden kunnen ertoe leiden dat het handelsverkeer niet significant beïnvloed wordt, omdat sprake is van een zuiver lokaal karakter.¹⁹¹

- Een dienst wordt slechts op een zeer lokale markt verleend;
- Enkel kleine (lokale) bedrijven maken gebruik van de dienst;
- Concurrenten van de begunstigde dienstverrichter ontplooiën ook slechts op lokaal niveau activiteiten.
- Er vinden geen relevante grensoverschrijdende activiteiten plaats in de sector waarin de begunstigde dienstverrichter actief is;
- De steunmaatregel leidt niet tot een obstakel voor de vestiging van andere ondernemingen.
- Personen uit andere lidstaten kunnen geen gebruik maken van de dienst.

De meeste gemeentelijke diensten die een onderneming vormen zullen op grond van de bovenstaande aspecten niet als een dienst met een zuiver lokaal karakter aangemerkt kunnen worden. Met name zullen concurrenten niet slechts op lokaal niveau activiteiten ontplooiën en vinden grensoverschrijdende activiteiten plaats in de tak van dienst. Zo is Nederland wereldwijd de vierde exporteur van ingenieursdiensten, waardoor een gemeentelijk ingenieursbureau geen zuiver lokaal karakter heeft.¹⁹² Daarnaast kunnen cursussen die een gemeente aanbiedt, door de inwoners van die gemeente ook worden gevolgd in België of Duitsland en zijn ook in deze tak van dienst concurrenten niet slechts op lokaal niveau actief. Ook adviesdiensten van de gemeente hebben doorgaans geen zuiver lokaal karakter, omdat concurrenten niet slechts op lokaal niveau activiteiten zullen verrichten. Dat was anders in de reeds aangehaalde zaak waarin de EC besloot dat een steunmaatregel aan een lokaal adviesbureau geen significant interstatelijk effect had op het handelsverkeer, omdat de concurrent zijn diensten ook slechts op lokaal niveau verricht. Slechts in uitzonderlijke gevallen zullen dus gemeentelijke diensten die een onderneming vormen, als een dienst met een zuiver lokaal karakter aangemerkt kunnen worden. Er was dan ook over het algemeen

¹⁹¹ Besluit van de Commissie van 29 april 2015 in zaak SA.33149.

¹⁹² Zie <https://www.rabobankcijfersentrends.nl/index.cfm?action=branche&branche=Ingenieursbureaus>.

sprake van een significant interstatelijk effect op het handelsverkeer door gemeentelijke diensten vrij te stellen van vennootschapsbelasting.

- Provinciale luchthavens en stichting jachthavens

Provinciale luchthavens nemen volgens de EC deel aan het intracommunautaire handelsverkeer. Zo was Maastricht Aachen Airport vrijgesteld, omdat provincie Limburg alle aandelen hield en niet opgenomen was in opsomming lid 7. Hetzelfde geldt voor de provinciale luchthaven Groningen Airport Eelde. Schiphol NV heeft geen belang in beide luchthavens, waardoor de laatste volzin van lid 7 niet van toepassing was.

Uit de Schiphol zaak blijkt het volgende: *‘of luchthavens moeten worden beschouwd als ondernemingen die onderling concurreren, moet per geval worden beoordeeld, rekening houdend met specifieke kenmerken van de luchthavens, zoals geografische ligging, volume en aard van het verkeer en functie binnen het vervoersnetwerk’*.¹⁹³ De vrijgestelde provinciale luchthavens concurreren met belaste provinciale luchthavens in binnen- en buitenland. Zo concurreert Maastricht met Eindhoven, Luik en Düsseldorf en concurreert Groningen met Lelystad en Bremen. Daarnaast wil Maastricht Aachen Airport *‘de inwoners en bedrijven in de Euregio een grote keuze aan diensten aanbieden’*.¹⁹⁴ Hieruit is af te leiden dat sprake is van een interstatelijk effect op het handelsverkeer door bepaalde provinciale luchthavens vrij te stellen van vennootschapsbelasting. De eerder aangehaalde klacht dat een provinciale luchthaven niet was opgenomen in de opsomming van lid 7, terwijl de situatie juridisch en feitelijk vergelijkbaar is met die van Schiphol, vind ik dan ook terecht. Hier was duidelijk sprake van onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU.

Stichtingen die een jachthaven exploiteren en waarvan een gemeente eigenaar is, waren vrijgesteld van vennootschapsbelasting, ongeacht of voldaan werd aan de ondernemingscriteria. Daarover werd door de EC in 2011 een klacht ontvangen van een privaatrechtelijke exploitant van een jachthaven die wel belastingplichtig is. De vraag of de vrijstelling van vennootschapsbelasting aan dergelijke stichtingen onverenigbare staatssteun vormde, kan wellicht ontkennend beantwoord worden. Mogelijk was het interstatelijk effect van de belastingvrijstelling niet significant genoeg om het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig te beïnvloeden. De EC heeft namelijk vrij recent geoordeeld dat een steunmaatregel

¹⁹³ Europese Commissie, 3 juli 2001, IP/01/934, p.4.

¹⁹⁴ Zie website van Maastricht Aachen Airport, www.maa.nl. De Euregio betreft delen van Nederland, België en Duitsland.

voor onder andere een jachthaven in de haven van Lauwersoog geen onverenigbare staatssteun vormde, omdat een eventuele marktimpact beperkt blijft tot het lokale niveau. Dat oordeel baseerde zij op het zeer beperkte aantal internationale aanlandingen in de jachthaven en het zeer lage marktaandeel in de binnen- en buitenlandse markt voor ligplaatsen.¹⁹⁵ De belastingvrijstelling voor stichtingen die een onderneming vormen door een jachthaven te exploiteren, en waarvan een gemeente eigenaar is, vormde onder die omstandigheden geen onverenigbare staatssteun.

- Holland Casino

De Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen in Nederland betaalde de wetwijziging geen vennootschapsbelasting over haar winsten, omdat zij een staatsbedrijf is en niet was opgenomen in de opsomming van het oude lid 7 van art. 2 Wet Vpb. Ondanks dat het Holland Casino het exclusieve recht heeft om casino's te exploiteren, ben ik van mening dat de mededinging vervalst werd door de belastingvrijstelling. Op grond van het recht om casino's te exploiteren, mag alleen het Holland Casino niet-geautomatiseerde kansspelen aanbieden. Een aantal van die kansspelen kan echter ook gespeeld worden op computers, waardoor naar mijn mening concurrentie bestaat tussen het Holland Casino en andere casino's. Het Holland Casino biedt dezelfde geautomatiseerde kansspelen aan als andere casino's die geen recht hebben om niet-geautomatiseerde kansspelen aan te bieden. De onderneming van het Holland Casino bestaat daardoor uit een monopolistisch deel en een gelegaliseerd deel, maar met het geheel wordt in concurrentie getreden met andere casino's. Daarnaast exploiteert het Holland Casino op elke vestiging tevens een restaurant en worden optredens georganiseerd, waardoor ook in de markt van restaurants en entertainment mogelijk sprake was van concurrentievervalsing. Online casino's waren overigens bij wet verboden, waardoor voor zover geen sprake is van mededinging. Vanaf ,, wordt de markt van online casino's gelegaliseerd.

De markt voor niet-geautomatiseerde kansspelen staat niet open voor handelsverkeer tussen lidstaten, maar toch werd naar mijn mening het interstatelijk handelsverkeer ongunstig beïnvloed door het Holland Casino vrij te stellen van vennootschapsbelasting. Zo zijn andere casino's niet gebonden aan landsgrenzen en kunnen in de grensgebieden van Nederland vestigingen van het Holland Casino een aantrekkingskracht hebben op inwoners van België en Duitsland. Een aantal Nederlandse private casino's is overigens in handen van een

¹⁹⁵ Besluit van de Commissie van 29 april 2015 in zaak SA.39403.

multinationale gokbedrijven.¹⁹⁶ De vrijstelling voor het Holland Casino als onderdeel van de vrijstelling voor overheidslichamen vormde dus onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU.

5.4 Verenigbaarheid

De belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen vormde onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. Leden twee en drie van dat artikel bevatten uitzonderingen op grond waarvan steunmaatregelen als verenigbaar met de interne markt kunnen worden verklaard (zie bijlage 3). Een belastingvrijstelling valt echter niet onder de categorie steunmaatregelen die op grond van art. 107 als verenigbaar met de interne markt kunnen worden verklaard. Een vrijstelling vormt namelijk geen transparante steun (zie hoofdstuk 4.2.6).

Een andere uitzondering op art. 107, lid 1 VwEU is de bepaling van art. 106, lid 2 VwEU die geldt voor ondernemingen belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang (DAEB). Als toepassing van art. 107 VwEU de vervulling van de hun toevertrouwde bijzondere taak verhindert, blijft dit artikel buiten toepassing. De vrijstelling voor overheidsondernemingen die een DAEB verrichten vormde dus mogelijk geen onverenigbare staatssteun. De exploitatie maatschappelijk vastgoed is een activiteit die door gemeenten regelmatig wordt aangewezen als DAEB.¹⁹⁷ Het gaat dan om privaatrechtelijke lichamen van een publiekrechtelijk rechtspersoon die een overheidsbedrijf uitoefenen door maatschappelijk vastgoed te exploiteren. Die taak wordt naar mijn mening echter niet verhinderd door de normale mededingingsregels toe te passen als bedoeld in art. 106, lid 2 VwEU. Door de belastingvrijstelling voor dergelijke overheidsondernemingen aan te merken als onverenigbare staatssteun, moeten ook zij voortaan belasting betalen over hun winst. De Wet Markt & Overheid is niet van toepassing op overheidsondernemingen die een DAEB verrichten, waardoor het niet aannemelijk is dat winsten worden behaald. Zij hoeven namelijk niet ten minste de integrale kostprijs door te berekenen. Het feit dat privaatrechtelijke overheidslichamen voortaan belastingplichtig zijn zal het verrichten van een DAEB niet verhinderen.

¹⁹⁶ Zo is 'Novo Gaming Netherlands' een dochteronderneming van multinational 'Novomatic Group of Companies', zie www.novogaming.nl.

¹⁹⁷ Dit geschiedt via een 'Besluit aanwijzing Dienst van Algemeen Economisch Belang (DAEB)'. Zie onder andere <http://decentrale.regelgeving.overheid.nl/cvdr/xhtmloutput/Actueel/Limburg/374861.html> en <https://www.rijssen-holten.nl/publicaties/decentraleregeling/aanwijzen-van-diensten-van-algemeen-economisch-belang-in-het-kader-van-de-wet-markt-en-overheid>.

De uitzondering van art. 106 VwEU geldt ook voor ondernemingen die het karakter van een fiscaal monopolie dragen. Het Holland Casino valt daar naar mijn mening niet onder, omdat geen sprake is van een fiscaal monopolie als concurrentie bestaat met andere casino's ter zake van de geautomatiseerde speelautomaten. Het feit dat het Holland Casino het exclusieve recht heeft om casino's te exploiteren, leidt er dus niet toe dat sprake is van een fiscaal monopolie. Bovendien mag de ontwikkeling van het handelsverkeer binnen de Unie niet worden beïnvloed (zie bijlage 3). Uit hoofdstuk 5.3.2 blijkt dat het interstatelijk handelsverkeer ongunstig beïnvloed werd door het Holland Casino vrij te stellen van vennootschapsbelasting.

Voor zover de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten staatssteun vormde als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU, kan de steunmaatregel niet als verenigbaar met de interne markt worden verklaard.

5.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht in hoeverre de oude vennootschapsbelastingvrijstelling voor overheidsondernemingen onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU vormde. De EC heeft geoordeeld dat de steunmaatregel onverenigbaar met de interne markt is. Overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten werden door de vrijstelling selectief begunstigd ten opzichte van particuliere ondernemingen die economische activiteiten verrichten. Bovendien is de steunmaatregel grotendeels met staatsmiddelen bekostigd, omdat de Staat belastingkomsten derfde. Ook verstoorde de steunmaatregel de mededinging en beïnvloedde zij het interstatelijk handelsverkeer ongunstig. De belastingvrijstelling voldoet derhalve aan alle criteria om aangemerkt te kunnen worden als onverenigbare staatssteun. Ik acht de onderbouwing van de EC juist en voldoende ten aanzien van de criteria (i) selectiviteit, (ii) begunstiging en (iii) vervalsing van de mededinging.

De EC heeft haar standpunt echter op een tweetal punten te beperkt of niet volledig juist onderbouwd. Ten eerste onderbouwt zij haar mening dat het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed werd slechts met het feit dat de markt voor zeehavens en luchthavens open staat voor interstatelijk handelsverkeer. In dit hoofdstuk zijn verschillende economische activiteiten die overheidsondernemingen verrichten beoordeeld op het interstatelijk effect van de belastingvrijstelling. Op basis van recente besluiten van de EC kom ik tot de conclusie dat slechts in uitzonderlijke gevallen het handelsverkeer tussen de lidstaten niet marginaal beïnvloed werd. Ten aanzien van de onderzochte overheidsondernemingen

geldt dat voor de dienstverlening van gemeenten en voor jachthavens die worden geëxploiteerd door gemeenten. Het gaat hier om dienstverlening met een zuiver lokaal karakter en om jachthavens waarbij de vrijstelling slechts op lokaal niveau een marktimpact heeft gehad. Voor zover was geen sprake van onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. Voor de overige onderzochte activiteiten geldt dat de markt open staat voor handelsverkeer tussen lidstaten en dat de belastingvrijstelling een significante invloed heeft gehad op het interstatelijk handelsverkeer.

Het tweede betwistbare standpunt van de EC is dat zij haar conclusie betreft op overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten, ongeacht of zij daarmee een winst realiseren. Ik ben echter van mening dat de vrijstelling niet met staatsmiddelen is bekostigd ten aanzien van indirecte overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten en structureel geen winst behalen, voor zover het lichamen betreft die normaliter integraal belastingplichtig zouden zij op grond van art. 2, lid 5 Wet Vpb. Indirecte overheidslichamen die belast zijn met beheer van een DAEB waren vrijgesteld van vennootschapsbelasting, maar die begunstiging is niet met staatsmiddelen bekostigd voor zover structureel geen winst werd behaald. Voor zover was geen sprake van onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. Dat geldt met name voor indirecte overheidslichamen die belast zijn met beheer van een DAEB en derhalve niet verplicht zijn om ten minste de integrale kostprijs in rekening te brengen.

De belastingvrijstelling uit de oude wetgeving bevatte dus onverenigbare staatssteun door overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten vrij te stellen van vennootschapsbelasting, voor zover het directe overheidsondernemingen betreft en indirecte overheidslichamen die ten minste incidenteel winst behalen. En tevens voor zover geen sprake is van een zuiver lokaal karakter van de economische activiteit. Daarnaast werd de steunmaatregel niet volledig met staatsmiddelen bekostigd bij vrijgestelde staatsdeelnemingen, omdat hun winsten deels naar de Staatskas vloeien.

Hoofdstuk 6 Onverenigbare staatssteun huidige wetgeving?

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *In hoeverre bevat de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU?*

6.1 Inleiding

De EC is van mening dat de Vpb-vrijstelling voor overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten, onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VwEU vormde. Voor overheidsondernemingen moest voortaan dezelfde regeling gelden als voor particuliere ondernemingen. Dat was dan ook het voornaamste doel van de wetswijziging. Verschillende subject- en objectvrijstellingen voor overheidsondernemingen zijn echter onderdeel geweest van de wetswijziging, waardoor de huidige wetgeving wellicht nieuwe steunmaatregelen bevat. De wetswijziging heeft er in elk geval niet volledig voor gezorgd dat voor overheidsondernemingen dezelfde regeling inzake vennootschapsbelasting geldt als voor private onderneming.

De EC heeft geoordeeld dat de vrijstelling voor zeehavens onverenigbare staatssteun vormt. De vrijstelling voor bekostigde onderwijs- en onderzoeksinstellingen vormt daarentegen volgens de EC geen onverenigbare staatssteun.¹⁹⁸ In dit hoofdstuk wordt onderzocht in hoeverre de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun vormt, door de in hoofdstuk 3.4 beschreven subject- en objectvrijstellingen te toetsen aan het toetsingskader van hoofdstuk vier. Daarbij wordt tevens het oordeel van de EC met betrekking tot de vrijstellingen van art. 6c en art. 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb beschreven. Indien en voor zover de huidige wetgeving naar mijn mening onverenigbare staatssteun bevat, zal in dit hoofdstuk tevens een aanbeveling gedaan worden voor een nieuwe wetswijziging. Allereerst worden de subjectvrijstellingen die van toepassing kunnen zijn op overheidsondernemingen getoetst aan de criteria van art. 107, lid 1 VwEU. Vervolgens worden de objectvrijstellingen die van toepassing kunnen zijn op overheidsondernemingen getoetst.

6.2 Subjectvrijstellingen

Bepaalde overheidsondernemingen (zeehavens) zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en andere overheidsondernemingen die bepaalde activiteiten verrichten kunnen onder bepaalde voorwaarden ook gebruik maken van een vrijstelling. De vrijstellingen van art. 6b Wet Vpb stellen lichamen vrij die aangemerkt worden als een

¹⁹⁸ Besluit van de Commissie, 21 januari 2016, C(2016) 167.

academisch ziekenhuis of bekostigde onderzoeks- en onderwijsinstelling. De vrijstelling van art. 5, lid 1, onderdeel c Wet Vpb is van toepassing op zorginstellingen. De vrijstelling van art. 6c Wet Vpb stelt de privaatrechtelijke overheidslichamen vrij die genoemd zijn in dat artikel, alsmede de lichamen die in handen zijn van de genoemde zeehavens.

6.2.1 Vrijstelling voor zeehavens (art. 6c)

Op 11 april 2016 is de vrijstelling voor zeehavens onder druk van de EC afgeschaft.¹⁹⁹ Zij is namelijk van mening dat de Vpb-vrijstelling, wat de economische activiteiten van de betrokken zeehavens betreft, onverenigbare staatssteun vormt.²⁰⁰ Daarom zijn de zeehavens met ingang van 1 januari 2017 integraal belastingplichtig. Art. 6c Wet Vpb werd ingevoerd als een tijdelijke vrijstelling, omdat op termijn de noodzaak voor de uitzonderingspositie voor genoemde havenondernemingen zou vervallen.²⁰¹ De noodzaak was het handhaven van een gelijk Europees speelveld tussen zeehavens, gezien de sterke vermoeden dat de havens in onze buurlanden feitelijk geen vennootschapsbelasting betalen.

De belastingvrijstelling begunstigt de zeehavens met een gunstige fiscale behandeling. Dit leidt ertoe dat de lasten die normaliter op het ondernemingsbudget drukken, worden verlicht. Bovendien is de steunmaatregel met staatsmiddelen bekostigd, omdat het vervallen van de vrijstelling de Staat jaarlijks naar schatting € 35 miljoen aan budgettaire opbrengsten oplevert.²⁰² De EC is daarnaast van mening dat de steunmaatregel selectief is, omdat *‘dankzij de vrijstelling de betrokken zeehavens vrijgesteld zijn, terwijl zij zich, gelet op het doel van de vennootschapsbelastingwetgeving, in een met andere particuliere ondernemingen en overheidsondernemingen vergelijkbare situatie bevinden’*.²⁰³ De zeehavens vochten dit standpunt aan, omdat ten aanzien van alle zeehavens in Nederland de huidige vennootschapsbelasting op eenzelfde wijze wordt toegepast, waardoor geen sprake is van een selectief voordeel. Hierop reageert de EC dat de vergelijking gemaakt moet worden met ondernemingen die in dezelfde sector, maar ook in andere sectoren actief zijn. Gelet op het doel van de vennootschapsbelastingwetgeving (het belasten van winst) bevinden zij zich feitelijk en juridisch in dezelfde situatie. Het standpunt van de EC bekrachtig ik met het feit dat de zeehaven van IJmuiden (Zeehaven IJmuiden N.V.) sinds 1989 een private onderneming

¹⁹⁹ Stb. 2016, 167, 11 april 2016.

²⁰⁰ Besluit van de Commissie, 21 januari 2016, C(2016) 167, Art. 1.

²⁰¹ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p 26.

²⁰² Nota van toelichting bij Stb. 2016, 167, 11 april 2016.

²⁰³ Besluit van de Commissie, 21 januari 2016, C(2016) 167, onderdeel 76.

is die integraal belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Daardoor is de steunmaatregel selectief binnen dezelfde sector voor zeehavens.

Naar mijn mening is een vrijstelling op een winstbelasting altijd selectief van aard, omdat het een afwijking is van de algemene belastingregeling van een lidstaat. Alle marktdeelnemers bevinden zich namelijk, gelet op het doel van de vennootschapsbelastingwetgeving (het belasten van winst), in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie. Een vrijstelling op een winstbelasting wijkt daardoor van belastingheffing af en voert differentiaties in tussen marktdeelnemers, tenzij de vrijstelling voor alle marktdeelnemers open staat.²⁰⁴ De selectiviteit kan gerechtvaardigd worden indien dit voortvloeit uit de aard of opzet van de algemene belastingregeling die van toepassing is op de ondernemingen.

Door de belasting van de zeehaven van IJmuiden wordt naar mijn mening tevens de mededinging vervalst door de overige zeehavens vrij te stellen van vennootschapsbelasting. Door haar ligging concurreert zij direct met de (vrijgestelde) zeehavens van Amsterdam en Den-Helder. De EC toetst het mededingingscriterium en het criterium van het interstatelijke effect op de handelsverkeer tezamen. Zij is van mening dat aan beide criteria wordt voldaan, omdat publieke zeehavens actief zijn in het handelsverkeer tussen lidstaten.

De zeehavens zijn van mening dat de mededinging op Europees niveau niet wordt verstoord, omdat andere Europese zeehavens staatssteun ontvangen en daardoor feitelijk geen winstbelasting betalen. Ik ben van mening dat dit argument niet op gaat, omdat de vrijgestelde zeehavens concurreren met een belaste private Nederlandse zeehaven die actief is in het intracommunautaire handelsverkeer. Uit jurisprudentie blijkt dat *'wanneer financiële steun van een staat de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, het handelsverkeer moet worden geacht door de steun te worden beïnvloed'*.²⁰⁵ Ik sluit mij dan ook aan bij de EC dat de vrijstelling voor zeehavens bestaande onverenigbare staatssteun bevat. In hoofdstuk 6.4 doe ik een aanbeveling voor een wetswijziging die ertoe moet leiden dat niet langer sprake is van onverenigbare staatssteun.

De belastingplicht heeft tot gevolg dat geen sprake is van een 'level playing field', zolang zeehavens uit andere Europese landen feitelijk geen belasting betalen over hun winst.²⁰⁶ De

²⁰⁴ Zo staat bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling van art. 13 Wet Vpb open voor alle marktdeelnemers.

²⁰⁵ HvJ 17 september 1980, C-730/79 (ECLI:EU:C:1980:209), r.o. 11.

²⁰⁶ D.E. van Sprundel en L.C. Touw, 'Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer het braafste jongetje van de klas', WFR 2016/31.

EC is op 8 juli 2016 een onderzoek gestart naar de belastingvrijstellingen voor zeehavens in België en Frankrijk.²⁰⁷ Daarnaast zal de EC een onderzoek starten naar verboden staatssteun aan de zeehaven van Hamburg. Het vervallen van de vrijstelling voor zeehavens leidt er echter toe dat de Nederlandse zeehavens voorlopig een slechtere concurrentiepositie hebben, zolang nog geen sprake is van een gelijk speelveld tussen alle Europese zeehavens.²⁰⁸ De Nederlandse zeehavens zijn op grond van het voorgaande in beroep gegaan bij het Europese hof tegen het besluit van de EC dat zij vanaf 1 januari 2017 belastingplichtig zijn.²⁰⁹ Ik ben van mening dat het beroep geen succes gaat hebben, omdat de zeehavens hun beroep mede baseren op de onjuiste aanname dat *‘ten aanzien van alle zeehavens in Nederland de huidige Nederlandse wetgeving inzake vennootschapsbelasting op eenzelfde wijze toegepast’*.²¹⁰

6.2.2 Vrijstelling voor zorginstellingen (art. 5-1-c)

Zorgverleners zijn vrijgesteld, mits zij kwalificeren als zorginstelling en voldoen aan de winstbestemmingseis. De vrijgestelde zorginstellingen drijven een onderneming in de zin van art. 107, lid 1 VwEU, omdat de genoemde activiteiten economisch van aard zijn. Dat zou slechts anders zijn indien de zorginstellingen publiekrechtelijk van aard zijn en worden gefinancierd uit sociale premies en andere staatsmiddelen en hun diensten kosteloos leveren aan personen die zijn aangesloten, op basis van een universele dekking.²¹¹ Het Nederlandse gezondheidsstelsel valt daar niet onder, omdat de Nederlandse zorgmarkt grotendeels is geliberaliseerd. Zware, intensieve zorg die op grond van de Wet langdurige zorg (Wlz) wordt verleend aan kwetsbare ouderen, mensen met een handicap en mensen met een psychische aandoening is wellicht wel aan te merken als een niet-economische zorgactiviteit (zie bijlage 4). De Wlz-premie maakt deel uit van de premies volksverzekeringen, maar er geldt ook een eigen bijdrage van verzekerden in de kosten van de zorg.²¹² De EC merkt echter op: *‘heffingen die slechts een beperkt deel van de reële kostprijs van de dienst dekken, doen niets*

²⁰⁷ Persbericht EC, ‘Staatssteun: commissie opent grondige onderzoeken naar fiscale vrijstellingen voor Belgische en Franse Havens’, 8 juli 2016.

²⁰⁸ Naast een belastingvrijstelling ontvangen havens in België en Duitsland ook positieve steunmaatregelen (betalingen en bijdragen) van de Staat. Zie rapport ‘Level Playing Field: onderzoek naar concurrentievervalsingen tussen zeehavens’, 20 februari 2014, www.rijksoverheid.nl.

²⁰⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 003, nr. 25, p. 4.

²¹⁰ Besluit van de EC, 21 januari 2016, C(2016) 167, onderdeel 35.

²¹¹ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU. 2016, onderdeel 24.

²¹² Zie ‘Besluit van 9 december 2014, houdende regels inzake de langdurige zorg’.

af aan de kwalificatie van de dienst als niet-economische activiteit'.²¹³ Ik ga er van uit dat op grond daarvan de langdurige zorg kwalificeert als een niet-economische activiteit.

De vrijstelling voor zorginstellingen vormt een gunstige fiscale behandeling en leidt er dus toe dat zorginstellingen worden begunstigd. De voorwaarde van de vrijstelling ten aanzien van zorginstellingen van niet-publiekrechtelijke aard heeft tot gevolg dat sprake is van selectiviteit binnen dezelfde markt. Het feit dat zij hun winsten kunnen aanwenden op een andere manier door bijvoorbeeld de winsten uit te keren aan derden, doet daar niet aan af. Bovendien kunnen academische ziekenhuizen geen gebruik maken van deze vrijstelling, terwijl zij zich in dezelfde markt voor patiëntenzorg bevinden. De vrijstelling voor zorginstellingen staat alleen open voor instellingen die kwalificeren als zorginstelling.

De steunmaatregel is bovendien met staatsmiddelen bekostigd, omdat de Staat belastinginkomsten derft door kwalificerende zorginstellingen vrij te stellen van vennootschapsbelasting. De mededinging wordt sinds²¹⁴ de liberalisatie van de zorgmarkt vervalst. Zorginstellingen van niet-publiekrechtelijke aard die niet voldoen aan de winstbestemmingseis kunnen namelijk geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling, terwijl zij dezelfde activiteiten verrichten als vrijgestelde zorginstellingen.

De markt voor zorgactiviteiten staat over het algemeen open voor handelsverkeer tussen de lidstaten, bijvoorbeeld omdat inwoners van lidstaten zich kunnen laten behandelen in een ziekenhuis of kliniek uit een andere lidstaat. De zorgmarkt is dus ook op gemeenschapsniveau geliberaliseerd. Bepaalde zorgactiviteiten hebben echter wel een zuiver lokaal karakter, waardoor een steunmaatregel het handelsverkeer niet ongunstig beïnvloedt en dus geen sprake is van onverenigbare staatssteun. De EC heeft onlangs een drietal besluiten genomen waaruit blijkt dat de markt voor zorgactiviteiten niet geheel open staat voor handelsverkeer tussen de lidstaten.²¹⁵ In dat kader wordt onder andere rekening gehouden met de volgende factoren:

- Het aantal grensoverschrijdende investeringen in zorginstellingen in de regio.
- Is de zorginstelling mede gericht op inwoners uit andere lidstaten?
- De kwaliteit van het soort zorg dat wordt aangeboden.
- Het aantal inwoners uit andere lidstaten dat de zorginstelling bezoekt.

²¹³ Voetnoot 37 bij Besluit van de EC, 21 januari 2016, C(2016) 167.

²¹⁴ De Nederlandse zorgmarkt is in de periode 2005-2006 hervormd en grotendeels geliberaliseerd.

²¹⁵ Besluiten Commissie, 29 april 2015: C(2015) 2796, SA.37432; C(2015) 2800, SA.37904; C(2015) 2797, SA.38035.

Voor zover de vrijgestelde zorginstellingen activiteiten verrichten met een zuiver lokaal karakter, is geen sprake van onverenigbare staatssteun. De vrijstelling voor de overige zorginstellingen beïnvloedt het handelsverkeer wel ongunstig, waardoor voor zover sprake is van onverenigbare staatssteun. Op grond van het voorgaande zou een Vpb-vrijstelling voor zorginstellingen op bijvoorbeeld de Waddeneilanden wellicht geen onverenigbare staatssteun vormen.

6.2.3 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen (art. 6b-1-a)

Het besluit van de EC ziet niet op de vrijstelling voor academische ziekenhuizen, omdat deze vrijstelling verband houdt met de vrijstelling voor zorginstellingen, waar de procedure van de EC niet op ziet.²¹⁶

Activiteiten op het gebied van patiëntenzorg zijn economische activiteiten in de zin van het EU-recht. Zorg in het kader van de Wet langdurige zorg (Wlz) wordt niet verleend door academische ziekenhuizen, waardoor alle activiteiten economisch van aard zijn. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen houdt een begunstiging in van lichamen een onderneming drijven. De gunstige fiscale behandeling van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen is bovendien selectief tussen deelnemers van dezelfde markt. Het moet gaan om zorgactiviteiten die mede ten dienste staan van het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en van onderzoek aan een universiteit. Ziekenhuizen die niet academisch zijn kunnen geen gebruik maken van deze vrijstelling, terwijl zij zich naar mijn mening in dezelfde markt bevinden. Zij verrichten namelijk beide activiteiten op het gebied van de patiëntenzorg. (en onderzoek) Dat geldt ook voor andere zorginstellingen, zoals klinieken. Het academische aspect verandert de markt mijns inziens niet wezenlijk.

Bovendien is de vrijstelling voor academische ziekenhuizen met staatsmiddelen bekostigd, omdat het een derving van belastinginkomsten inhoudt. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen vervalst tevens de mededinging en beïnvloedt het handelsverkeer, omdat Nederlandse academische ziekenhuizen buitenlandse patiënten zullen hebben. Daarnaast vragen Nederlandse patiënten zorg aan buitenlandse academische ziekenhuizen, zoals het Universitair Ziekenhuis Aken en het Universitair Ziekenhuis Leuven en Gent. De markt staat dus duidelijk open voor handelsverkeer tussen de lidstaten en academische ziekenhuizen zijn actief in het interstatelijk handelsverkeer, waardoor sprake is van onverenigbare staatssteun. De aangehaalde besluiten van de EC met betrekking tot zorgactiviteiten die zuiver lokaal van

²¹⁶ Besluit van de EC, 21 januari 2016, C(2016) 167, voetnoot 6.

aard zijn, zijn hier niet van toepassing. Het is bovendien niet relevant dat de vrijstelling is ingevoerd om een gelijk fiscaal speelveld met vrijgestelde reguliere ziekenhuizen te waarborgen, omdat ook wordt geconcurrereerd met buitenlandse (academische) ziekenhuizen.

6.2.4 Vrijstelling voor bekostigde onderwijsinstellingen (6b-1-b)

Een belangrijke voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling is de bekostigingseis van 70%. Openbaar onderwijs dat deel uitmaakt van een nationaal onderwijsstelsel en wordt gefinancierd door de Staat en onder staatstoezicht staat, is geen economische activiteit, maar een niet-economische dienst van algemeen belang (NEDAB).²¹⁷ De EC is van mening dat geen sprake is van onverenigbare staatssteun, omdat geen ondernemingen als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU worden begunstigd. Daar sluit ik mij grotendeels bij aan. Voor zover de vrijstelling ziet op lichamen die dergelijk onderwijs verrichten is inderdaad geen sprake van onverenigbare staatssteun. Onderwijs dat niet wordt gefinancierd door de overheid is echter wel een economische activiteit. Lichamen die dergelijk onderwijs geven kunnen in theorie ook vrijgesteld zijn op grond van art. 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb, mits voldaan wordt aan de bekostigingseis. Private onderwijsinstellingen ontvangen namelijk instellingsgelden die aangemerkt worden als bekostiging als bedoeld in onderdeel b. Ik leid echter uit de parlementaire behandeling af dat private onderwijsinstellingen in de praktijk niet voldoen aan de bekostigingseis. Het doel van de bekostigingseis is namelijk dat geen aanspraak kan worden gemaakt op de vrijstelling voor het aanbieden van commercieel onderwijs.²¹⁸ Ik ga er dan ook van uit dat private onderwijsinstellingen materieel zijn uitgesloten van de vrijstelling voor bekostigde onderwijsinstellingen, waardoor zij voor zover niet getoetst hoeft te worden op staatssteun.

Daar wil ik aan toevoegen dat het ‘nagenoeg uitsluitend’ criterium van 90% ertoe kan leiden dat commerciële activiteiten tevens vrijgesteld zijn, terwijl zij normaliter belast zouden zijn. Een voorbeeld hiervan is commercieel onderwijs dat door bekostigde onderwijsinstellingen wordt aangeboden. Een dergelijke activiteit vormt geen NEDAB en is dus een onderneming in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. Private onderwijsinstellingen kunnen effectief geen gebruik maken van een vrijstelling, waardoor sprake is van selectiviteit en van vervalsing van de mededinging. Daarnaast staat commercieel onderwijs open voor handelsverkeer tussen de lidstaten, omdat inwoners uit andere lidstaten onderwijs kunnen volgen in Nederland. Ik ben

²¹⁷ Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de EU op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02, onderdeel 26.

²¹⁸ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 40.

dan ook van mening dat de marge van 10% vrije ruimte onverenigbare staatssteun vormt voor zover daardoor commerciële activiteiten worden vrijgesteld. De vrijstelling is daardoor te ruim en niet volledig in overeenstemming met EU-recht.²¹⁹ In hoofdstuk 6.4 doe ik een aanbeveling voor een wetsaanpassing die ertoe moet leiden dat niet langer sprake is van onverenigbare staatssteun.

6.3 Objectvrijstellingen

In de memorie van toelichting bij de ‘Wet modernisering Vpb-plicht overheidsbedrijven’ is een aantal vrijstellingen Europeesrechtelijk beoordeeld (zie paragraaf 8.1 aldaar). De verschillende objectvrijstellingen zijn zo vormgegeven dat deze geen staatssteun zouden vormen.²²⁰ Het gaat hier om de vrijstellingen voor overheidstaken, interne activiteiten, quasi-inbesteding en samenwerkingsverbanden. Hierna worden deze vrijstellingen getoetst op staatssteun, evenals de overige vrijstellingen die beschreven zijn in hoofdstuk 3.4.2. De werking van een objectvrijstelling leidt ertoe dat in elk geval de heffingsgrondslag van de belastingplichtige verminderd wordt. Deze gunstige fiscale behandeling heeft naar mijn mening tot gevolg dat de te toetsen vrijstellingen allen een begunstiging inhouden van de ondernemingen. Daarnaast derft de Staat belastinginkomsten door de werking van belastingvrijstellingen, waardoor de te toetsen vrijstellingen tevens allen met staatsmiddelen zijn bekostigd. De overige drie criteria worden hierna afzonderlijk per vrijstelling getoetst.

6.3.1 Interne activiteiten (art. 8e-1-a)

- Verricht voor het lichaam zelf (1°)

De algemene vrijstelling voor voordelen uit activiteiten die verricht worden voor het publiekrechtelijke lichaam zelf (zuiver interne activiteiten) geldt van rechtswege. Deze vrijstelling is volgens het kabinet niet in strijd met Europees recht, omdat interne activiteiten niet onder de Europese ondernemingsdefinitie valt. Er wordt namelijk geen goed of dienst aangeboden op de markt. Ik ben het niet eens met dit standpunt. De vrijstelling is ingevoerd omdat het niet wenselijk werd geacht dat de interne activiteit meegetrokken wordt in de belastingplicht doordat bijvoorbeeld een gemeente tevens aan derden de activiteit verricht. De activiteit wordt dus niet uitsluitend intern verricht, omdat in dat geval geen sprake zou zijn van deelname aan het economisch verkeer en niet wordt toegekomen aan de vrijstelling. Met

²¹⁹ Zie in dit kader ook S.A. Stevens, ‘VPB-plicht van overheidsondernemingen’, TFO 138.1, p.30. Stevens vraagt zich terecht af of de vrijstelling niet te ruim is. Die vraag beantwoord ik bevestigend.

²²⁰ Dit blijkt nogmaals uit Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. D, p. 29.

de activiteit wordt deels een goed of dienst aangeboden op een markt (derden). De activiteit moet naar mijn mening als geheel worden gezien en kan niet worden gesplitst in een interne activiteit en een niet-interne activiteit, omdat sprake is van een onlosmakelijke verwevenheid. De algemene vrijstelling moet dan ook getoetst worden op de overige criteria van onverenigbare staatssteun, omdat een onderneming wordt begunstigd door een vermindering van de belastinggrondslag die tevens met staatsmiddelen wordt bekostigd.

De vrijstelling is alleen van toepassing op Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen en met daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersonen, waardoor sprake is van selectiviteit. Een belastingvrijstelling op de winst vormt een afwijking van het referentiekader en de vrijstelling voor interne activiteiten staat niet open voor alle markten.

Daarnaast ben ik van mening dat de mededinging vervalst wordt of dreigt vervalst te worden, omdat de onderneming actief is op een markt waar andere particuliere of publiekrechtelijke ondernemingen actief (kunnen) zijn. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat *'het feit dat een onderneming als intern bedrijf aangemerkt kan worden, de mogelijk effecten op de mededinging niet wegneemt, aangezien de betreffende onderneming samen met andere openbare en particuliere bedrijven op de markt actief zijn'*.²²¹ Ik ben van mening dat dit standpunt ook van toepassing is op de belastingvrijstelling voor interne activiteiten, omdat sprake is van een steunmaatregel aan een onderneming die samen met andere bedrijven op een markt actief is. Bijvoorbeeld een gemeente die de activiteit 'Dienst ICT' zowel intern als aan derden verricht, treedt in concurrentie met private ICT bedrijven en/of andere overheidsondernemingen. De gunstige fiscale behandeling die gericht is op de interne activiteit werkt door naar het deel van de activiteit waarmee in concurrentie wordt getreden.

De vraag of voldaan wordt aan het interstatelijk effect is afhankelijk van de vraag of de markt open staat voor handelsverkeer tussen de lidstaten. De markt van ICT staat open voor handelsverkeer, omdat deze markt geliberaliseerd is. Dat kan ook gelden voor de overige markten die genoemd worden als voorbeeld.²²²

Ik ben dan ook van mening dat de vrijstelling voor interne activiteiten onverenigbare staatssteun vormt. De besprekingen die het kabinet heeft gevoerd met de Commissie hebben niet geleid tot een ander standpunt van het kabinet met betrekking tot de houdbaarheid van de

²²¹ Besluit van de Commissie van 23 februari 2011 betreffende de door Duitsland toegekende staatssteun in zaak C 58/06, onderdeel 208.

²²² Voorbeelden van interne diensten zijn: beveiliging, post- en koeriersdiensten, ICT-diensten, reproductiesdiensten en schoonmaakdiensten. Zie Notitie objectvrijstelling interne diensten, 15 december 2015, www.belastingdienst.nl.

vrijstelling tot EU-recht. De reden daarvan is waarschijnlijk het feit dat interne activiteiten op zich geen onderneming vormen, waardoor de vrijstelling niet in strijd lijkt te zijn. Uit de Nederlandse ondernemingscriteria volgt echter dat wel sprake is van een onderneming indien een activiteit zowel intern als extern wordt verricht. De link tussen deelname aan het economisch verkeer en de objectvrijstelling voor interne activiteiten is waarschijnlijk geen onderdeel van de besprekingen geweest. In hoofdstuk 6.4 zal ik een aanbeveling doen voor een wetswijziging die ertoe moet leiden dat niet langer sprake is van verboden staatssteun.

- Verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam (2°)

Een afgeleide vorm van een interne dienst is het geval waarbij een publiekrechtelijk lichaam een activiteit verricht voor een privaatrechtelijk overheidslichaam dat volledig in zijn handen is of volledig onder zijn toezicht staat. Hierbij kan sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer, omdat het privaatrechtelijk overheidslichaam een zelfstandige juridische entiteit vormt en dus in feite een derde is ten opzichte van het publiekrechtelijk lichaam. De wetgever is van mening dat *‘activiteiten die plaatsvinden tussen een publiekrechtelijke rechtspersoon en de door hem beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen als interne situatie dienen te worden beschouwd’*.²²³ Juridisch gezien wordt een activiteit verricht aan een derde, maar economisch gezien kan verdedigd worden dat een interne activiteit verricht. Dat blijkt ook uit jurisprudentie ter zake van het aanbestedingsrecht waarnaar in de memorie van toelichting wordt verwezen. Daar is geen sprake van twee afzonderlijke rechtspersonen indien de publiekrechtelijke rechtspersoon op het privaatrechtelijke overheidslichaam *‘(i) toezicht uitoefent zoals op zijn eigen diensten en (ii) het overheidslichaam het merendeel van zijn werkzaamheden verricht ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon’*.²²⁴ De vrijstelling voor activiteiten verricht aan het privaatrechtelijke overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon vormt geen onverenigbare staatssteun, mits voldaan wordt aan beide voorwaarden.²²⁵ Een kenmerk van een privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon is dat de bestuurders uitsluitend door die publiekrechtelijke rechtspersonen worden benoemd en ontslagen.²²⁶ Daarnaast moet het privaatrechtelijke overheidslichaam direct of indirect uitsluitend in handen zijn van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Op grond daarvan zal altijd worden voldaan aan het toezichtvereiste.

²²³ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 33

²²⁴ HvJ 18 november 1999, C-107/98 (ECLI:EU:C:1999:562), r.o. 50. Het ‘Teckal-arrest’.

²²⁵ Dat blijkt uit de formele gesprekken die het kabinet met de EC voerde (kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 33-34).

²²⁶ Art. 8e, lid 6, onderdeel a Wet Vpb.

De andere voorwaarde is dat het overheidslichaam het merendeel van zijn werkzaamheden verricht ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Aan die voorwaarde wordt daarentegen niet op voorhand voldaan. De vormgeving van de huidige vrijstelling leidt ertoe dat de voordelen uit activiteiten verricht aan het privaatrechtelijk overheidslichaam vrijgesteld zijn, ongeacht aan wie het overheidslichaam zelf zijn activiteiten verricht. De vrijstelling vormt op grond van de aangehaalde jurisprudentie geen onverenigbare staatssteun indien en voor zover voldaan wordt aan het vereiste dat het merendeel van de activiteiten aan de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt verricht.

Uit een mededeling van de EC is af te leiden dat twee afzonderlijke rechtspersonen geacht kunnen worden één economische entiteit (eenheid) te vormen voor de toepassing van de staatssteunregels.²²⁷ Daar leid ik uit af dat activiteiten verricht door een publiekrechtelijk rechtspersoon aan een privaatrechtelijk overheidslichaam van die rechtspersoon mogelijk geen economische activiteit vormen onder EU-recht. Van een eenheid kan worden gesproken indien sprake is van een ‘zeggenschapsdeelneming’ of van functionele, economische of organisatorische banden. Er is sprake van een zeggenschapsdeelneming indien de zeggenschap daadwerkelijk wordt uitgeoefend door zich direct of indirect met het bestuur van de deelneming bezig te houden.²²⁸ Een privaatrechtelijk overheidslichaam vormt een zeggenschapsdeelneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon op grond van de kenmerken van een privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon.

Op grond daarvan ben ik van mening dat gesproken kan worden van een eenheid, waardoor de activiteiten verricht binnen deze eenheid geen onderneming vormen in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. Een onderneming is namelijk iedere eenheid die een economische activiteit uitoefent. De vrijstelling hoeft dan ook niet getoetst te worden op onverenigbare staatssteun. De motivatie van de wetgever acht ik echter onvoldoende. Op grond van zijn motivatie zou een aanvullende voorwaarde in de wet opgenomen moeten worden om ervoor te zorgen dat de vrijstelling slechts van toepassing is indien het privaatrechtelijke overheidslichaam grotendeels (meer dan 50%) zijn activiteiten verricht aan de publiekrechtelijke rechtspersoon.

6.3.2 Overheidstaken (8e-1-b en 8f-1-b)

²²⁷ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU. 2016, onderdeel 11 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

²²⁸ HvJ 10 januari 2006, C-222/04 (ECLI:EU:C:2006:8), onderdelen 112 en 117.

De vrijstelling voor overheidstaken stelt de voordelen vrij uit activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van de publiekrechtelijke rechtspersoon of van een privaatrechtelijk overheidslichaam. Een aanvullende voorwaarde is dat met de activiteiten niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Het kabinet merkt terecht op dat door deze voorwaarde sprake is van een niet-economische dienst van algemeen belang (NEDAB),²²⁹ omdat de vrijstelling niet van toepassing is indien de activiteit wordt verricht op een markt (DAEB). Er kan dus geen onderneming in de zin van art. 107, lid 1 VwEU worden begunstigd door de vrijstelling voor overheidstaken, waardoor geen sprake is van onverenigbare staatssteun.

6.3.3 Samenwerkingsverbanden (8e-1-c en 8f-1-c)

Voordelen uit activiteiten verricht in het kader van een samenwerkingsverband zijn vrijgesteld, mits voldaan wordt aan de drie voorwaarden. Een van die voorwaarden is dat de activiteiten verricht worden voor de deelnemers²³⁰, of voor privaatrechtelijke overheidslichamen van de deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen. In dat geval kan de activiteit op basis van eerder aangehaalde jurisprudentie van het Hof van Justitie onder de voorwaarden worden aangemerkt als interne activiteit, waardoor de vrijstelling geen staatssteun zou vormen.²³¹ Ik ben van mening dat dit standpunt slechts betrekking kan hebben op activiteiten die puur worden verricht aan de deelnemers. Hierbij denk ik aan taken ter zake van personeel, informatievoorziening, organisatie, financiën, facilitaire diensten en communicatie.²³² Zonder deelname aan het economisch verkeer kan niet worden toegekomen aan de vrijstelling. Op grond van Europees recht is echter geen sprake van een onderneming, omdat geen activiteit op een markt wordt aangeboden.

Samenwerkingsverbanden kunnen daarentegen ook activiteiten verrichten die feitelijk op een markt worden verricht. Hierbij denk ik aan een samenwerkingsverband dat namens een aantal gemeenten het bedrijfsafval inzamelt bij bedrijven binnen de gemeente. Het afval wordt ingezameld voor de aangesloten gemeenten, maar er zijn ook private partijen die bedrijfsafval inzamelen. Met die activiteit wordt dus feitelijk geconcurrereerd op een markt. Het feit dat het samenwerkingsverband de activiteit verricht voor de gemeenten leidt er naar mijn mening niet toe dat de activiteit kan worden aangemerkt als interne activiteit. De vrijstelling voor

²²⁹ Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 33.

²³⁰ Het gaat hier om onmiddellijk of middellijk deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen.

²³¹ HvJ 18 november 1999, C-107/98 (ECLI:EU:C:1999:562), r.o. 50. Het 'Teckal-arrest'.

²³² Notitie objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden, 13 juni 2016, p.7, www.belastingdienst.nl.

samenwerkingsverbanden moet dan ook getoetst worden op staatssteun, voor zover het gaat om de activiteiten die niet puur aan de deelnemers zelf worden verricht.

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is een selectieve steunmaatregel, omdat hij niet open staat voor alle markten. De vrijstelling is alleen van toepassing op publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen. Een vrijstelling op een winstbelasting vormt een afwijking van de algemene belastingregeling waar winsten worden belast. Of voldaan wordt aan het mededingingscriterium is af te leiden uit de tweede voorwaarde voor de vrijstelling.

De tweede voorwaarde voor de vrijstelling is dat de activiteiten in het kader van een samenwerkingsverband niet tot belastingplicht zouden leiden of sprake zou zijn van een objectvrijstelling indien de activiteiten zouden zijn verricht door de deelnemers zelf. Door deze twee 'deelvoorwaarden' kan sprake zijn van een vrijgestelde activiteit waarmee in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. In de parlementaire behandeling wordt een voorbeeld genoemd van een concurrerende activiteit (schuldhulpverlening) die vrijgesteld is op grond van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden, omdat sprake zou zijn van een verliesgevende niet-ondernemingsactiviteit als de deelnemer de schuldhulpverlening zelf zou verlenen. Met de activiteit wordt feitelijk geconcurrereerd op een markt, maar de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is wel van toepassing. De deelvoorwaarde dat de activiteit niet tot belastingplicht zou leiden indien de activiteit zou zijn verricht door de deelnemers heeft tot gevolg dat de mededinging vervalst wordt of dreigt vervalst te worden.

De deelvoorwaarde dat de voordelen uit de activiteiten zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de deelnemers leidt ertoe dat het concurrentiecriterium van de relevante vrijstellingen²³³ doorwerkt naar de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. Met activiteiten die op grond van de tweede deelvoorwaarde voldoen aan de vrijstellingsvoorwaarden kan daarom niet in concurrentie worden getreden met private ondernemingen.

Door de voordelen uit bepaalde activiteiten vrij te stellen, wordt het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed. Het kan hier gaan om activiteiten op een markt die open staat voor handelsverkeer. De besluiten van de EC ter zake van zuiver lokale activiteiten zouden in

²³³ Vrijstellingen voor overheidstaken en activiteiten verricht in het kader van een dienstverleningsovereenkomsten.

theorie oplossing kunnen bieden, in die zin dat het handelsverkeer niet significant beïnvloed wordt. Het feit dat het samenwerkingsverband actief is op een lokale markt is echter niet het enige aspect waarmee rekening gehouden dient te worden. Bovendien betwist ik of een geografische markt van meerdere gemeenten als een lokale markt aangemerkt kan worden.

Al met al ben ik van mening dat de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden onverenigbare staatssteun kan vormen, omdat concurrerende activiteiten kunnen worden vrijgesteld op grond van de voorwaarde dat de activiteiten niet tot een belastingplicht zouden leiden indien de deelnemers de activiteiten zelf zouden verrichten. Activiteiten die worden verricht voor en aan de deelnemers vormen geen onderneming op basis van Europese jurisprudentie, maar voor zover de vrijstelling ziet op activiteiten die voor de deelnemers worden verricht op een markt, is sprake van onverenigbare staatssteun. In hoofdstuk 6.4 doe ik een aanbeveling voor een wetswijziging die ertoe moet leiden dat niet langer sprake is van verboden staatssteun.

6.3.4 Dienstverleningsovereenkomsten (8e-1-a-3° en 8f-1-2°)

De vrijstelling voor voordelen uit activiteiten verricht voor een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam in het kader van een dienstverleningsovereenkomst is slechts van toepassing indien voldaan wordt aan een aantal criteria. Een van die criteria is dat sprake moet zijn van een activiteit in verband met de uitoefening van een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid. De vrijstelling is dus alleen van toepassing op niet-economische diensten van algemeen belang (NEDAB), vanwege het concurrentie criterium dat doorwerkt. De vrijstelling voor activiteiten in het kader van een dienstverleningsovereenkomst vormt geen onverenigbare staatssteun, omdat geen sprake is van een onderneming als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU.

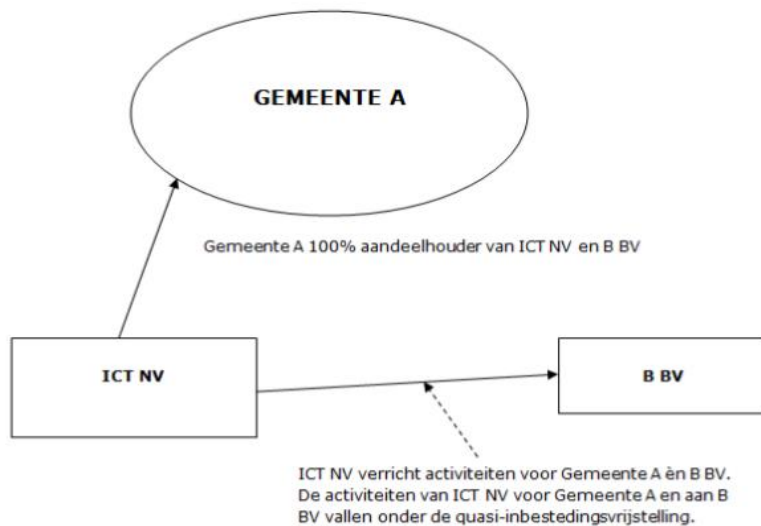
6.3.5 Quasi-inbesteding (8f-1-a-1°)

Van ‘quasi-inbesteding’ is sprake als een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit niet aan de markt uitbesteed, maar in wezen nog steeds zelf doet middels een privaatrechtelijk lichaam.²³⁴ De vrijstelling voor quasi-inbesteding is alleen van toepassing op privaatrechtelijke overheidslichamen en stelt voordelen vrij die behaald worden uit verschillende ‘stromen’ van activiteiten.

Figuur 1²³⁵: Quasi-inbesteding bij gemeenten

²³⁴ Kamerstukken II, 2015/15, 34 003, nr. 3, p.19.

²³⁵ Idem, p.23.



- Verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon

Allereerst ziet de vrijstelling op activiteiten die worden verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon van wie de belastingplichtige (ICT NV) een privaatrechtelijk overheidslichaam vormt. De vergelijking kan getrokken worden met de vrijstelling voor activiteiten die een publiekrechtelijke rechtspersoon verricht aan haar privaatrechtelijk overheidslichaam (art. 8e, lid 1, onderdeel a, 2° Wet Vpb). Op grond van het ‘Teckal-arrest’ kan sprake zijn van een interne situatie. Ook hier geldt echter dat de vrijstelling van toepassing is, ongeacht of voldaan wordt aan de voorwaarde dat het merendeel van de activiteiten aan de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt verricht. De aangehaalde jurisprudentie dekt dus niet de houdbaarheid van de vrijstelling met betrekking tot de staatssteunregels.

Het privaatrechtelijke overheidslichaam is een zeggenschapsdeelneming van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Ik ben dan ook van mening dat geen sprake is van economische activiteit, omdat het privaatrechtelijk overheidslichaam en de publiekrechtelijke rechtspersoon een economische eenheid vormen. Daardoor wordt geen goed of dienst aangeboden op een markt. Voor zover vormt de vrijstelling voor quasi inbesteding naar mijn mening dan ook geen onverenigbare staatssteun, maar de motivatie van de wetgever acht ik ook hier niet voldoende om de huidige vrijstelling te dekken.

- Verricht voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam

De vrijstelling ziet daarnaast ook op activiteiten die het privaatrechtelijke overheidslichaam verricht aan andere privaatrechtelijke overheidslichamen van de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie hij een relatie heeft. De wetgever is van mening dat ook activiteiten tussen privaatrechtelijke overheidslichamen van een publiekrechtelijk rechtspersoon onderling

als een interne activiteit aangemerkt kunnen worden op grond van het ‘Teckal-arrest’.

Daardoor zou de vrijstelling in overeenstemming zijn met de staatssteunregels. Ik ben het daar niet mee eens. ICT NV en B BV zijn beiden met gemeente A aan te merken als eenzelfde persoon (mits voldaan wordt aan beide voorwaarden), maar dat geldt niet voor ICT NV en B BV samen. De activiteit wordt verricht aan een privaatrechtelijk overheidslichaam waarin dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon zeggenschap heeft, maar ik ben van mening dat hier niet gesproken kan worden van een interne dienst. Het feit dat de publiekrechtelijke rechtspersoon zeggenschap heeft in beide deelnemingen vind ik niet voldoende aanleiding om te kunnen spreken van een economische eenheid tussen de drie afzonderlijke rechtspersonen. Een economische eenheid houdt in dat een rechtspersoon geacht wordt deel te nemen aan de economische activiteit van de onderneming waarover hij zeggenschap uitoefent.²³⁶ De privaatrechtelijke overheidslichamen van de publiekrechtelijke rechtspersonen verrichten beide doorgaans andere activiteiten, waardoor tussen beide lichamen niet snel sprake zal zijn van een eenheid. De publiekrechtelijke rechtspersoon neemt deel aan twee verschillende activiteiten en vormt daarmee twee afzonderlijke economische eenheden. Ik ben dan ook van mening dat de vrijstelling voor activiteiten verricht voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam getoetst moet worden op staatssteun.

Allereerst is sprake van een selectieve begunstiging, omdat de vrijstelling alleen open staat voor privaatrechtelijke overheidslichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen. Daarnaast wordt de mededinging vervalst of dreigt zij te worden vervalst. De onderneming die de activiteit verricht wordt begunstigd ten opzichte van concurrerende ondernemingen die dezelfde dienst of hetzelfde goed aanbieden op de markt. Daardoor wordt haar concurrentiepositie versterkt en de mededinging vervalst.

Door de voordelen uit bepaalde activiteiten vrij te stellen wordt mogelijk het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed, mits het gaat om vrijgestelde activiteiten op een markt die open staat voor handelsverkeer. De besluiten van de EC ter zake van zuiver lokale activiteiten kunnen oplossing bieden, in die zin dat het handelsverkeer niet significant beïnvloed wordt. Dit kan het geval zijn in de situatie waar het privaatrechtelijke overheidslichaam slechts activiteiten verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon en een andere privaatrechtelijk overheidslichaam. Het feit dat het privaatrechtelijke overheidslichaam actief is op een lokale markt is echter niet het enige aspect waarmee rekening gehouden dient

²³⁶ HvJ 10 januari 2006, C-222/04 (ECLI:EU:C:2006:8), r.o. 112.

te worden. Het hangt van meerdere feiten en omstandigheden af of sprake is van een zuiver lokaal karakter.

De vrijstelling voor quasi-inbesteding vormt op grond van het voorgaande onverenigbare staatssteun, voor zover zij ziet op activiteiten verricht voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon. In hoofdstuk 6.4 zal ik een aanbeveling doen voor een wetswijziging die ertoe moet leiden dat niet langer sprake is van verboden staatssteun.

- Verricht in het kader van een dienstverleningsovereenkomst (2°)

De derde ‘stroom’ van activiteiten waar de vrijstelling op ziet zijn activiteiten die worden verricht voor een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam in het kader van een dienstverleningsovereenkomst. Het gaat hier alleen om activiteiten in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid, tenzij in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. De vrijstelling ziet dus op niet-economische diensten van algemeen belang, zodat geen sprake is van een onderneming als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU. Voor zover vormt de vrijstelling voor quasi inbesteding dan ook geen onverenigbare staatssteun.

6.3.6 Academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijsinstellingen (8g-1-a/b)

Deze vrijstelling is van toepassing op de academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijsinstellingen die geen gebruik kunnen maken van de subjectvrijstelling van art. 6b Wet Vpb (zie eerder), omdat zij niet voldoen aan het 90% criterium van die vrijstelling. Voor de onderwijsinstellingen geldt ook voor de toepassing van de objectvrijstelling dat voldaan moet zijn aan de bekostigingseis. Slechts het object is vrijgesteld, waardoor de overige activiteiten van de academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijsinstellingen tot belastingheffing leiden, tenzij sprake is van vrijgestelde ondernemingsactiviteiten en/of niet-ondernemingsactiviteiten.

De objectvrijstelling voor academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijsinstellingen is van toepassing op lichamen die geen gebruik kunnen maken van de subjectvrijstelling van art. 6b Wet Vpb, omdat zij niet voldoen aan het criterium van 90%. De voordelen uit de overige activiteiten zijn niet vrijgesteld op grond van deze objectvrijstelling, maar dat neemt niet weg dat de objectvrijstelling net als de subjectvrijstelling wel of geen onverenigbare staatssteun vormt. Het gaat om de activiteit die vrijgesteld wordt en niet om de mate waarin die

vrijgestelde activiteit wordt verricht. Voor mijn motivatie verwijs ik naar hoofdstukken 6.2.3 en 6.2.4 waar de subjectvrijstellingen uitgebreid zijn getoetst op staatssteun.

De objectvrijstelling voor voordelen uit als academische ziekenhuis verrichte activiteiten vormt onverenigbare staatssteun. In hoofdstuk 6.4 zal ik een aanbeveling doen voor een wetswijziging die ertoe leidt dat niet langer sprake is van onverenigbare steun.

De objectvrijstelling voor voordelen uit als bekostigde onderwijsinstelling verrichte activiteiten kan geen onverenigbare staatssteun vormen, omdat de bekostigingseis ertoe leidt dat effectief slechts niet-economische diensten van algemeen belang worden vrijgesteld. Een niet-economische activiteit vormt geen onderneming. De object vrijstelling is bovendien niet van toepassing op commercieel onderwijs.

6.4 Aanbeveling wetswijzigingen

Uit het voorgaande blijkt dat een aantal subject- en objectvrijstelling onverenigbare staatssteun vormt of kan vormen, omdat voldaan wordt aan de criteria zoals beschreven in hoofdstuk vier. In deze paragraaf doe ik een aanbeveling voor een wetswijziging van de vrijstellingen die naar mijn mening staatssteun vormen. Het doel is steeds om de vormgeving van de vrijstelling zodanig aan te passen dat niet langer sprake kan zijn van onverenigbare staatssteun, zodat de vrijstellingen volledig in overeenstemming zijn met EU-recht. Het afschaffen van een vrijstelling is altijd een alternatief, maar de focus zal liggen op het behoud van de vrijstellingen, zij het anders vormgegeven.

6.4.1 Subjectvrijstelling voor zeehavens

De vrijstelling van art. 6c Wet Vpb is een tijdelijke bepaling en wordt afgeschaft met ingang van 1 januari 2017. De vrijstelling uitbreiden naar de private zeehaven van IJmuiden is een alternatieve wetswijziging, omdat dan alle Nederlandse zeehavens vrijgesteld zijn, evenals de Europese zeehavens waarmee zij concurreren. Het beroep van de zeehavens tegen het besluit van de EC zou dan kans van slagen hebben. De onderzoeken van de EC naar de belastingplicht van de Europese zeehavens heeft waarschijnlijk uiteindelijk tot gevolg dat alle Europese zeehavens belast zullen zijn. Nederland is vooralsnog het eerste land dat de steun aan zeehavens opzegt, waardoor de Nederlandse zeehavens voorlopig een slechtere concurrentiepositie zullen hebben. De doorgevoerde wetswijziging leidt ertoe dat niet langer sprake is van onverenigbare staatssteun. Ik sluit mij dan ook aan bij de afschaffing van art. 6c Wet Vpb.

6.4.2 Subjectvrijstelling voor zorginstellingen

De vrijstelling van art. 5, lid 1, onderdeel c Wet Vpb vormt naar mijn mening onverenigbare staatssteun, voor zover het gaat om zorginstellingen die economische zorgactiviteiten verrichten en waarvan de zorgactiviteiten niet uitsluitend zuiver lokaal van aard zijn.

Ik beveel aan om de vrijstelling voor zorginstellingen zodanig aan te passen dat slechts de voordelen uit zorgactiviteiten in het kader van de Wet langdurige zorg (Wlz) zijn vrijgesteld. Het gaat hier om de intensieve zorg voor kwetsbare ouderen, mensen met een handicap en mensen met een psychische aandoening. Medische zorg van algemene aard (huisarts bijvoorbeeld) kan hier ook onder vallen, mits de zorg onder de Wlz-aanspraak valt. Medische zorg dat onder de Zorgverzekeringswet valt is een economische activiteit en kan derhalve niet langer vrijgesteld zijn. Zie bijlage 4 voor de vormen van zorg die op grond van de Wlz onder het nieuwe art. 5, lid 1, onderdeel c Wet Vpb zouden moeten vallen.

Daarnaast kan de vrijstelling blijven gelden voor *‘ziekenhuizen en andere zorginstellingen die het gebruikelijke aanbod medische diensten voor een lokale bevolking aanbieden en die waarschijnlijk geen klanten of investeringen uit andere lidstaten zullen aantrekken’*, omdat het handelsverkeer daardoor niet ongunstig beïnvloed wordt.²³⁷ De begrippen ‘gebruikelijke aanbod’, ‘lokale bevolking’ en ‘waarschijnlijk’ leiden wel tot rechtsonzekerheid en zouden gespecificeerd moeten worden. Op grond hiervan kan wellicht medische zorg van algemene aard die onder de Zorgverzekeringswet (vanaf hier: Zvw) valt vrijgesteld zijn. Zie bijlage 4 voor de vormen van zorg die op grond van de Zvw onder het nieuwe art. 5, lid 1, onderdeel c Wet Vpb kunnen vallen, mits geen klanten of investeringen uit andere lidstaten worden aangetrokken.

De vrijstelling kan de vorm hebben van een subjectvrijstelling of een objectvrijstelling, afhankelijk van het aantal zorginstellingen dat uitgesloten wordt van de nieuwe vrijstelling door het 90% criterium. Als blijkt dat langdurige zorg ook wordt verricht door zorginstellingen die niet voldoen aan het 90% criterium, beveel ik tevens aan om een objectvrijstelling in te voeren. De objectvrijstelling kan de subjectvrijstelling geheel vervangen of toegevoegd worden aan de wet als verlengstuk van de subjectvrijstelling, net als

²³⁷ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, onderdeel 197-c en aldaar aangehaalde rechtspraak.

de huidige objectvrijstellingen voor academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijsinstellingen (art. 8g Wet Vpb).

Daarnaast beveel ik aan om de winstbestemmingseis voor zorginstellingen te handhaven, zodat niet (vrijgesteld) kan worden voorzien in behoeften van commerciële aard. Daardoor wordt voldaan aan het criterium dat voorzien wordt in andere behoeften van algemeen belang dan die van commerciële of industriële aard, zodat de vrijstelling alleen van toepassing is op publiekrechtelijke instellingen.

6.4.3 Subject- en objectvrijstelling voor academische ziekenhuizen

Door de nieuwe vormgeving van de vrijstelling voor zorginstellingen (aanbeveling wetswijziging) wordt de mededinging tussen academische ziekenhuizen en alle reguliere ziekenhuizen vervalst door de vrijstelling voor academische ziekenhuizen. Academische ziekenhuizen zijn tevens actief in het intracommunautaire handelsverkeer, waardoor de vrijstelling voor academische ziekenhuizen onverenigbare staatssteun zal bevatten.

Ik beveel aan om de vrijstelling af te schaffen, omdat geen alternatief gevonden kan worden dat voldoet aan de Europese regels betreffende de mededinging. Het doel van de vrijstelling was om een gelijk fiscaal speelveld te waarborgen met eveneens vrijgestelde ziekenhuizen. Mijn aanbeveling ter zake van de vrijstelling voor reguliere ziekenhuizen heeft tot gevolg dat het behoud van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen niet gerechtvaardigd kan worden.

Het voorgaande geldt ook voor de objectvrijstelling voor academische ziekenhuizen van art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet Vpb.

6.4.4 Subjectvrijstelling voor bekostigde onderwijsinstellingen

De vrijstelling van art. 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb is van toepassing op bekostigde onderwijsinstellingen. Private onderwijsinstellingen zullen in de praktijk geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling. De vrijgestelde onderwijsactiviteit is een niet-economische dienst van algemeen belang (NEDAB). Voor zover is dan ook geen sprake van onverenigbare staatssteun. De marge van 10% aan commerciële activiteiten leidt er echter toe dat voor zover sprake kan zijn van onverenigbare staatssteun, omdat de mededinging wordt vervalst tussen bekostigde onderwijsinstellingen die vrijgesteld commercieel onderwijs kunnen verrichten, terwijl private onderwijsinstellingen belast zijn.

Ik beveel aan om de subjectvrijstelling vorm te geven als een objectvrijstelling, zodat onderwijsactiviteiten als NEDAB vrijgesteld zijn, mits voldaan wordt aan de bekostigingseis. Commercieel onderwijs en andere commerciële activiteiten zullen voortaan altijd belast zijn. Bekostigde onderwijsinstellingen zullen daardoor te maken krijgen met extra administratieve lasten. Een oplossing daarvoor kan zijn om het commerciële onderwijs ‘uit te laten zakken’²³⁸, mits de objectvrijstelling effectief uitwerkt als een subjectvrijstelling indien uitsluitend onderwijs als NEDAB wordt gegeven. Ik beveel dan ook aan om de objectvrijstelling aan die voorwaarde te laten voldoen. De subjectvrijstelling van art. 6b, lid 1, onderdeel b Wet Vpb kan worden afgeschaft, omdat de objectvrijstelling van art. 8g, lid 1, onderdeel b Wet Vpb reeds bestaat.

6.4.5 Objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen of privaatrechtelijke overheidslichamen bevat onverenigbare staatssteun, voor zover het gaat om activiteiten die voor de deelnemers op een markt worden verricht. Wanneer dergelijke activiteiten niet tot een belastingplicht zouden leiden indien de activiteiten zouden zijn verricht door de deelnemers, kan de vrijstelling van toepassing zijn ondanks dat in concurrentie wordt getreden met private partijen. In dat geval is sprake van onverenigbare staatssteun.

Ik beveel aan om de wet aan te passen door de tweede voorwaarde te wijzigen. Daarbij kan de voorwaarde beperkt worden tot enkel activiteiten waaruit de voordelen zouden zijn vrijgesteld indien de activiteiten zouden zijn verricht door de deelnemers, omdat dan het concurrentie criterium van de overige relevante vrijstellingen doorwerkt naar de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. Ook kan de voorwaarde beperkt worden door de wettekst zodanig aan te passen dat niet voldaan wordt aan de voorwaarde indien met de activiteit in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.

6.4.6 Objectvrijstelling voor interne activiteiten

De link tussen de deelname aan het economische verkeer en de objectvrijstelling voor interne activiteiten leidt ertoe dat de vrijgestelde activiteit niet als zuiver interne activiteit kan worden aangemerkt. Voor zover de begunstigde onderneming een ‘interne’ activiteit verricht die niet zuiver lokaal van aard is, vormt de vrijstelling voor interne activiteiten onverenigbare

²³⁸ Het uit laten zakken van een economische activiteit houdt in dat de activiteit wordt ondergebracht in een zelfstandig belastingplichtig lichaam.

staatssteun. Een belangrijke overweging daartoe is dat de vrijgestelde voordelen uit de interne activiteiten gebruikt kunnen worden in de concurrentiestrijd met andere ondernemingen op dezelfde markt. De mededinging wordt vervalst als de vrijstelling voor interne activiteiten op die manier doorwerkt naar het deel van de activiteit waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. De onlosmakelijke verwevenheid leidt ertoe dat sprake is van één ondernemingsactiviteit die deels intern en deels extern wordt verricht.

Ik beveel aan om de objectvrijstelling voor interne activiteiten van een nadere voorwaarde te voorzien in de vorm van een winstbestemmingseis. De vrijstelling moet voortaan van toepassing zijn op voordelen uit activiteiten verricht voor het lichaam zelf, onder voorwaarde dat bij een positief saldo de winst uitsluitend wordt aangewend ten behoeve van de interne activiteit. Daarmee wordt voorkomen dat de vrijstelling doorwerkt naar het deel van de activiteit waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Hoe een dergelijke voorwaarde gecontroleerd kan worden laat ik in dit onderzoek in het midden.

6.4.7 Objectvrijstelling voor quasi-inbesteding

De vrijstelling voor privaatrechtelijke overheidslichamen in geval van quasi inbesteding kan onverenigbare staatssteun vormen, voor zover het gaat om de activiteiten verricht voor een ander privaatrechtelijk overheidslichaam van de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie hij in relatie staat. Tussen beide lichamen is naar mijn mening geen sprake van een afgeleide vorm van een interne activiteit, omdat zij geen eenheid zijn in de zin van het Europese ondernemingsbegrip, tenzij beide lichamen dezelfde soort activiteit verrichten. Dat laatste acht ik niet aannemelijk.

Ik beveel aan om de vrijstelling van art. 8f, lid 1, onderdeel a, 1° Wet Vpb te beperken tot de overige activiteiten van het privaatrechtelijke overheidslichaam, namelijk voor de publiekrechtelijke rechtspersoon (1°) en activiteiten verricht in het kader van een dienstverleningsovereenkomst (2°).

Als de wetgever het onwenselijk vindt dat de voordelen uit activiteiten verricht aan een ander privaatrechtelijk overheidslichaam belast zijn, beveel ik hem tevens aan om het fiscale-eenhedsregime aan te passen, in die zin dat een fiscale eenheid gevormd kan worden tussen de twee privaatrechtelijke overheidslichamen. Op die manier vallen de onderlinge transacties tegenover elkaar weg. In dat verband kan de vergelijking gemaakt worden met de recente uitbreiding van de fiscale eenheid naar in Nederland gevestigde zustermaatschappijen met een gezamenlijke moedermaatschappij die in een ander EU-land is gevestigd. De fiscale eenheid

met de publiekrechtelijk rechtspersoon als moedermaatschappij wordt niet wenselijk geacht en is dus voorlopig geen optie.²³⁹

6.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzoek in hoeverre de huidige Wet Vpb onverenigbare staatssteun vormt in de zin van art. 107, lid 1 VwEU. De verschillende subject- en objectvrijstellingen die zijn ‘ingevoerd’ bij de wetwijziging zijn van toepassing voor publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen. Daarnaast is ook de reeds bestaande subjectvrijstelling voor zorginstellingen getoetst op staatssteun.

Ik ben tot de conclusie gekomen dat de vier getoetste subjectvrijstellingen allen onverenigbare staatssteun bevatten. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen (art. 6b-1-a) vormt in het geheel onverenigbare staatssteun en moet worden afgeschaft. Hetzelfde geldt voor de vrijstelling voor zeehavens (art. 6c). De vrijstelling voor bekostigde onderwijs- en onderzoeksinstellingen (art. 6b-1-b) vormt ‘slechts’ onverenigbare staatssteun voor zover commercieel onderwijs en onderzoek wordt vrijgesteld. Dit is het gevolg van het ‘nagenoeg uitsluitend’-criterium van 90%. De vrijstelling voor zorginstellingen (art. 5-1-c) bevat onverenigbare staatssteun voor zover daarmee zorginstellingen worden vrijgesteld die economische zorgactiviteiten verrichten. Langdurige zorg als bedoeld in de Wlz valt daar niet onder. Bovendien is geen sprake van onverenigbare staatssteun voor zover het gaat om zorginstellingen die uitsluitend zuiver lokale zorg verlenen, mits zij geen klanten of investeringen uit andere lidstaten aantrekken. Hier kan ook zorg als bedoeld in de Zvw vallen.

De getoetste objectvrijstellingen bevatten niet allemaal onverenigbare staatssteun. Het gaat hier om de vrijstellingen voor voordelen uit: ‘interne’ activiteiten (art. 8e-1-a-2°), activiteiten in het kader van een dienstverleningsovereenkomst (art. 8e-1-a-3° en 8f-1-a-2°), activiteiten in verband met de uitoefening van een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid (art. 8e-1-b en 8f-1-b) en activiteiten als bedoeld in art. 6b, lid 1, onderdeel b (art. 8g-1-b).

Belangrijke omstandigheid daarvoor is steeds het ontbreken van een onderneming als bedoeld in art. 107, lid 1 VwEU, omdat sprake is van een economische eenheid en/of het feit dat niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.

²³⁹ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 9. In het kader van dit onderzoek acht ik het niet van belang om in te gaan op de motivatie en eventuele discussiepunten omtrent de uitsluiting van publiekrechtelijke rechtspersonen in art. 15, lid 2, onderdeel d Wet Vpb.

De objectvrijstelling voor voordelen uit zuiver interne activiteiten (8e-1-a-1^o) bevat daarentegen wel onverenigbare staatssteun, omdat de activiteit een onderdeel is van een cluster van interne activiteiten en externe activiteiten. Deze vrijstelling hoeft niet afgeschaft te worden indien een winstbestemmingseis als voorwaarde wordt ingevoerd.

De vrijstelling voor voordelen uit activiteiten in het kader van een samenwerkingsverband (art. 8e-1-c en 8f-1-c) bevat onverenigbare staatssteun voor zover met de activiteiten in concurrentie wordt getreden. Ook deze vrijstelling hoeft niet afgeschaft te worden, mits voorwaarde twee zodanig wordt aangepast dat voordelen uit concurrerende activiteiten niet langer vrijgesteld kunnen zijn.

De vrijstelling voor quasi-inbesteding (art. 8f-1-a-1^o) bevat deels onverenigbare staatssteun, namelijk voor zover de vrijgestelde activiteit wordt verricht aan een ander privaatrechtelijke overheidslichaam. Hierbij is geen sprake van een economische eenheid. Deze vrijstelling moet beperkt worden tot activiteiten verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon.

Ten slotte de vrijstelling voor voordelen uit als academisch ziekenhuis verrichte activiteiten (art. 8g-1-a). Deze vrijstelling bevat net als de subjectvrijstelling volledig onverenigbare staatssteun en moet worden afgeschaft.

Hoofdstuk 7 Conclusie

In dit onderzoek staat de volgende onderzoeksvraag centraal: *‘In hoeverre verleende de Nederlandse Staat onverenigbare staatssteun door overheidsondernemingen vrij te stellen van vennootschapsbelasting en in hoeverre bevat de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun?’* Deze vraag is beantwoord aan de hand van vijf deelvragen.

- Het eerste deel van de onderzoeksvraag is beantwoord aan de hand van de volgende drie deelvragen en de daarbij behorende deelconclusies:

Wat zijn overheidsondernemingen en wat was hun positie in de oude wetgeving?

De positie van publiekrechtelijke rechtspersonen in de oude wetgeving hield in dat zij vrijgesteld waren, tenzij een overheidsonderneming werd gedreven als bedoeld in lid drie van art. 2 Wet Vpb. Deze regeling gold ook voor indirecte overheidsondernemingen, met uitzondering van de lichamen die genoemd waren in art. 2, lid 7 Wet Vpb. Zij waren integraal belastingplichtig. De positie van overheidsondernemingen week grotendeels af van private partijen. Voor stichtingen en verenigingen geldt dat zij belastingplichtig zijn indien en voor zover een onderneming wordt gedreven. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop gericht is om via deelname aan het economisch verkeer winst te behalen, welke winst redelijkerwijs ook te verwachten is. Voor overige private lichamen geldt een integrale belastingplicht.

Wanneer is sprake van onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU en wat zijn de juridische en financiële gevolgen daarvan?

Het moet gaan om (i) een begunstiging (ii) van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties, dat (iii) bekostigd wordt met staatsmiddelen en waardoor (iv) de mededinging vervalst wordt of dreigt vervalst te worden, voor zover (v) het handelsverkeer ongunstig beïnvloed wordt. Niet-economische activiteiten vormen geen onderneming. Een onderneming is onder EU-recht ‘elke entiteit die een activiteit verricht bestaande in het aanbieden van goederen of diensten op een bepaalde markt’. Een begunstiging is een positieve prestatie of andere maatregel die verlichting brengt in de lasten die normaliter op het budget van de onderneming drukken. Er is in beginsel sprake van selectiviteit indien de maatregel een afwijking vormt op de referentieregeling van een lidstaat, voor zover dit tot een verschil in behandeling leidt tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een vergelijkbare situatie bevinden. Met staatsmiddelen bekostigd houdt in

dat de maatregel een effect moet hebben op de begroting van de Staat, waarbij aan het begrip 'Staat' een ruime betekenis toekomt. De mededinging wordt vervalst indien de maatregel de positie van de begunstigde onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen versterkt. Als voldaan wordt aan deze vier criteria is sprake van onverenigbare staatssteun, voor zover het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloed wordt. Dit is doorgaans het geval als de markt waarin de begunstigde en/of concurrerende ondernemingen actief zijn open staat voor handelsverkeer tussen de lidstaten.

Bestaande onverenigbare staatssteun moet opgeheven/gewijzigd worden overeenkomstig het voorstel tot het nemen van dienstige maatregelen dat de EC doet. Indien een lidstaat het voorstel niet aanvaardt, leidt de EC de formele onderzoeksprocedure in. Als uit die procedure volgt dat inderdaad sprake is van onverenigbare staatssteun, moet de desbetreffende lidstaat alle nodige maatregelen nemen om de steun van de begunstigden terug te vorderen. Anders zal de EC de zaak aanhangig maken bij het HvJ. Nieuwe onverenigbare staatssteun van voorgestelde of ingevoerde maatregelen mag niet ten uit worden gebracht door een lidstaat. Bij twijfel leidt de EC de formele onderzoeksprocedure in.

In hoeverre bevatte de oude wetgeving onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU?

De EC heeft geoordeeld dat de Vpb-vrijstelling voor overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten onverenigbare staatssteun vormde. Ik sluit mij volledig aan bij de EC ten aanzien van haar positieve toets op de criteria (i) selectiviteit, (ii) begunstiging en (iii) vervalsing van de mededinging. De Vpb-vrijstelling hield een gunstige fiscale behandeling in van overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten en brengt derhalve verlichting in de lasten. Ook vormde de vrijstelling een afwijking van de algemene belastingregeling dat winsten belast zijn met vennootschapsbelasting, terwijl de vrijstelling niet open stond voor alle marktdeelnemers. Er was dus sprake van selectiviteit. Ook verstoorde de vrijstelling de mededinging, omdat overheidsondernemingen een sterkere concurrentiepositie hadden dan het geval was geweest zonder de Vpb-vrijstelling.

De EC onderbouwt haar standpunt echter beperkt of niet volledig juist ten aanzien van de overige twee criteria. Ik ben van mening dat de vrijstelling niet met staatsmiddelen is bekostigd voor zover zij ziet op indirecte overheidsondernemingen die structureel geen winst behalen en die normaliter integraal belastingplichtig zouden zijn op grond van art. 2, lid 5 Wet Vpb. Het gaat hier met name om indirecte overheidsondernemingen die belast zijn met het

beheer van een DAEB en daardoor niet verplicht zijn om ten minste de kostprijs door te rekenen. Daarnaast werd de steunmaatregel niet volledig met staatsmiddelen bekostigd bij vrijgestelde staatsdeelnemingen, omdat hun winsten deels naar de Staatskas vloeien.

De EC onderbouwt tevens haar standpunt dat het handelsverkeer beïnvloed wordt slechts met de markt voor (vrijgestelde) zeehavens en luchthavens. Op basis van besluiten van de EC kom ik tot de conclusie dat in uitzonderlijke gevallen het handelsverkeer tussen de lidstaten niet marginaal beïnvloed werd. Ten aanzien van de overheidsondernemingen die in dit onderzoek onderzocht zijn geldt dat slechts voor de dienstverlening van gemeenten en voor jachthavens die worden geëxploiteerd door gemeenten. Het gaat hier om dienstverlening met een zuiver lokaal karakter en om jachthavens waarbij de vrijstelling slechts op lokaal niveau een marktimpact heeft gehad.

De belastingvrijstelling uit de oude wetgeving bevatte dus onverenigbare staatssteun door overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten vrij te stellen van vennootschapsbelasting, voor zover het directe overheidsondernemingen betreft en indirecte overheidslichamen die ten minste incidenteel winst behalen. En tevens voor zover geen sprake is van een zuiver lokaal karakter van de economische activiteit

- Het tweede deel van de onderzoeksvraag is beantwoord aan de hand van de volgende drie deelvragen en de daarbij behorende deelconclusies:

Wat is de positie van de overheidsondernemingen in de huidige wetgeving?

Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn – net als stichtingen en verenigingen - belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. Privaatrechtelijke overheidslichamen zijn belastingplichtig conform de reeds geldende regelgeving voor privaatrechtelijke lichamen. De wetgever heeft de belastingplicht van verschillende publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen teruggedronken met de invoering van een aantal subjectvrijstellingen. Daarnaast kunnen zij gebruik maken van verschillende objectvrijstellingen die de voordelen uit bepaalde activiteiten vrijstellen, waardoor niet alle voordelen die verkregen worden uit een onderneming belast zijn.

Wanneer is sprake van onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU en wat zijn de juridische en financiële gevolgen daarvan? (zie eerder)

In hoeverre bevat de huidige wetgeving onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 VwEU?

De subject- en objectvrijstelling die relevant zijn voor publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen zijn zelfstandig getoetst op de criteria van onverenigbare staatssteun. Ik ben tot de conclusie gekomen dat de ‘Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen’ niet volledig in overeenstemming is met de Europese regels voor de mededinging. Dat geldt ook voor de subjectvrijstelling voor zorginstellingen, die reeds in haar huidige vorm onderdeel was van de Wet Vpb. De volgende tabel geeft een overzicht van mijn bevindingen met betrekking tot de houdbaarheid van de vrijstellingen in het licht van de Europese regels voor de mededinging en meer in het bijzonder tot art. 107, lid 1 VwEU:

Art.	Vrijstelling voor	Conclusie	Aanbeveling(en)
5-1-c	Zorginstellingen (subject)	Onverenigbare staatssteun, voor zover het gaat om zorginstellingen die economische zorgactiviteiten verrichten en om instellingen die niet uitsluitend zuiver lokale zorg verlenen.	Zodanig aanpassen (object/subject) dat de vormen van zorg die onder de Wlz ²⁴⁰ vallen zijn vrijgesteld; Subjectvrijstelling voor lokale zorginstellingen die medische zorg van algemene aard (Zvw ²⁴¹) verlenen, mits zij geen klanten of investeringen uit andere lidstaten aantrekken.
6b-1-a	Academische ziekenhuizen (subject)	Onverenigbare staatssteun	Afschaffen
6b-1-b	Bekostigde onderwijs- en onderzoeksinstituten (subject)	Onverenigbare staatssteun, voor zover (maximaal 10%) commercieel onderwijs en onderzoek wordt vrijgesteld.	Vorm geven als een objectvrijstelling. (Effectief afschaffen, omdat objectvrijstelling reeds bestaat).
6c	Zeehavens (subject)	Onverenigbare staatssteun	Afschaffen ²⁴²

²⁴⁰ Wet langdurige zorg (art. 3.1.1, lid 1). Zie bijlage 4 voor de vormen van zorg.

²⁴¹ Zorgverzekeringswet (art. 10). Zie bijlage 4 voor de vormen van zorg die onder de vrijstelling kunnen vallen.

²⁴² De vrijstelling van art. 6c is een tijdelijke vrijstelling en wordt met ingang van januari 2017 afgeschaft.

8e-1-a-1°	Interne activiteiten (object)	Onverenigbare staatssteun	Winstbestemmingseis als voorwaarde invoeren.
8e-1-a-2°	‘Interne’ activiteiten (object)	Geen staatssteun	-
8e-1-a-3°; 8f-1-a-2°	Activiteiten in het kader van dienstverleningsovereenkomst (object)	Geen staatssteun	-
8e-1-b; 8f-1-b	Overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden	Geen staatssteun	-
8e-1-c; 8f-1-c	Activiteiten in het kader van samenwerkingsverband (object)	Onverenigbare staatssteun, voor zover met de activiteit in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen.	Voorwaarde 2° aanpassen door concurrentie criterium toe te voegen of door het zinsdeel ‘de activiteiten niet tot belastingplicht zouden leiden’ te schrappen.
8f-1-a-1°	Quasi-inbesteding (object)	Onverenigbare staatssteun, voor zover de activiteit wordt verricht aan een ander privaatrechtelijk overheidslichaam.	Vrijstelling beperken tot activiteiten verricht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon; Eventueel fiscale eenheid tussen privaatrechtelijke overheidslichamen van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon toestaan.
8g-1-a	Als academisch ziekenhuis verrichte activiteiten (object)	Onverenigbare staatssteun	Afschaffen
8g-1-b	Bekostigd onderwijs en onderzoek (object)	Geen staatssteun	De tekst grotendeels vervangen door de tekst van art. 6b-1-b.

Bibliografie

Parlementaire stukken en beleid

Besluit van de Commissie van 23 februari 2011 betreffende de door Duitsland toegekende staatssteun in zaak C 58/06,

Besluit van de Commissie van 7 november 2012 in zaak SA.34466.

Besluiten van de Commissie van 29 april 2015 in zaken SA.37432, SA.37904, SA.38035, SA.38208, SA.37963, SA.39403, SA.33149.

Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel SA.25338, C(2016) 167.

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.

Besluit Staatssecretaris van Financiën, 23 december 2005, CPP2005/2730M.

Besluit langdurige zorg, 9 december 2014.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 12 mei 1999, AFP 99/190, V-N 1999/25.14.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 18 december 2014, nr. DB/2014/531

Europese Commissie, 3 juli 2001, IP/01/934.

Europese Commissie, XXXIe verslag over het mededingingsbeleid 2001.

Europese Commissie, 02 mei 2013, C(2013) 2372.

Europese Commissie, 22 augustus 2014, 2014/C 280/68.

Kamerstukken II, 1892/93, 71, nr. 3.

Kamerstukken II, 1911/12, 144, nr. 3.

Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 2.

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

Kamerstukken II, 1954/55, 3816, nr. 5.

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

Kamerstukken II, 2001/02, 28 034, nr. A.

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

Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7.

Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 1.

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

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6.

Kamerstuk II, 2014/15, 34 003, nr. 11.

Kamerstuk I, 2014/15, 34 003, nr. B.

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

Kamerstukken I, 2014/15, 34 003, nr. F.

Kamerstukken II 2015/16, 34 003, nr. 25.

Kamerstukken II, 2016/17, 34 553, nr. 2.

Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatsteunregels van de EU op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02

Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, 2016.

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, C 384/3, 1998.

Persbericht (EC), ‘Staatssteun: Commissie stemt in met steunmaatregelen voor een aantal voetbalclubs in Nederland’ 4 juli 2016.

Persbericht EC, ‘Staatssteun: commissie opent grondige onderzoeken naar fiscale vrijstellingen voor Belgische en Franse Havens’, 8 juli 2016.

Stb. 1956, 356. 28 juni 1956,

Stb. 2015, 207, 11 juni 2015

Stb. 2016, 167, 11 april 2016

Verordening (EU), nr. 360/2012, 25 april 2012.

Verordening (EU), nr. 1407/2013, 18 december 2013.

Verordening (EU), nr. 651/2014, 17 juni 2014.

Verordening (EU) 2015/1589, 13 juli 2015.

Voorstel van Wet, 3 juni 2016, Wet terugvordering staatssteun ((internetconsultatie).

Jurisprudentie

Hoge Raad, 29 juni 1955, nr. 12 383 (ECLI:NL:HR:1955:AY2534), BNB 1955/299

Hoge Raad, 29 juni 1983, nr. 21 380 (ECLI:NL:PHR:1983:AW8843), BNB 1984/29.

Hoge Raad, 13 maart 1985, nr. 22 530 (BH1687), BNB 1985/16.

Hoge Raad, 12 februari 1986, nr. 23 245 (ECLI:NL:HR:1986:AW8100), BNB 1987/188.

Hoge Raad, 10 september 1986, nr. 23 468 (ECLI:NL:HR:1986:AW7887), BNB 1986/319.

Hoge Raad, 23 april 2004, nr. 39 663 (ECLI:NL:HR:2004:AO9454), V-N 2004/26.8.

Hoge Raad, 22 juni 2012, nr. 10/03228 (ECLI:NL:HR:2012:BR6294), BNB 2012/226.

Hoge Raad, 28 maart 2014, nr. 13/00923 (ECLI:NL:HR:2014:666), BNB 2014/144.

Hof 's-Gravenhage, 16 mei 2000, nr. 97/01024 (ECLI:NL:GHSGR:2000:AV7136), FED 2000/557.

Hof Arnhem, 9 juli 2001, nr. 00/0133 (ECLI:NL:GHARN:2001:AD3450), V-N 2002/4.14.

Hof van Justitie, 17 september 1980, C-730/79 (ECLI:EU:C:1980:209).

Hof van Justitie, 16 juni 1987, nr. C-118/85 (ECLI:EU:C:1987:283).

Hof van Justitie, 14 oktober 1987, nr. C-248/84 (ECLI:EU:C:1987:437).

Hof van Justitie, 18 juni 1998, nr. C-35/96 (ECLI:EU:C:1998:303).

Hof van Justitie, 19 januari 1994, C-364/02 ((ECLI:NL:XX:1994:AD2022), NJ 1994, 460.

Hof van Justitie, 7 mei 1998, nr. C-52/97, C-53/97 en C-54/97 (ECLI:EU:C:1998:209).

Hof van Justitie, 29 april 1999, C-342/96 (ECLI:EU:C:1999:210).

Hof van Justitie, 15 juni 2000, T-298/97 (ECLI:EU:T:2000:151).

Hof van Justitie, 9 november 2001, C-143/99 (ECLI:EU:C:2001:598).

Hof van Justitie, 24 juli 2003, C-280/00 (ECLI:EU:C:2003:415), AB 2003, 410.

Hof van Justitie, 29 april 2004, nr. C-372/97 (ECLI:EU:C:2004:234).

Hof van Justitie, 3 maart 2005, C-172/03 (ECLI:EU:C:2005:130).

Hof van Justitie, 15 december 2005, C-66/02 (ECLI:EU:C:2005:768).

Hof van Justitie, 15 december 2005, C-148/04 (ECLI:EU:C:2005:774).

Hof van Justitie, 10 januari 2006, C-222/04 (ECLI:EU:C:2006:8).

Hof van Justitie, 23 maart 2006, C-237/04 (ECLI:EU:C:2006:197).

Hof van Justitie, 6 september 2006, C-88/03 (ECLI:EU:C:2006:511).

Hof van Justitie, 2 september 2010, C-399/08 P (ECLI:EU:C:2010:481).

Hof van Justitie, 15 november 2011, C-106/09 P (ECLI:EU:C:2011:732).

Hof van Justitie, 19 maart 2013, C-399/10 P (ECLI:EU:C:2013:175).

Hof van Justitie, 9 oktober 2014, C-522/13 (ECLI:EU:C:2014:2262).

Hof van Justitie, 3 december 2014, nr. C-431/14 (ECLI:EU:C:2016:145).

Hof van Justitie, 14 januari 2015, C-518/13 (ECLI:EU:C:2015:9).

Literatuur

Bresser, H.J., 'Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen', 2010, Fiscale Geschriften nr. 26.

Geld, J.A.G. van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Deventer, 2014

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

Kavelaars, P. 'Staatssteun in de picture', NTFR-B 2012/8.

RHV-Erasmus Universiteit / Ecorys, 'Level Playing Field: onderzoek naar concurrentievervalsingen tussen zeehavens', 20 februari 2014.

Sprundel, D.E. van; Sprundel; Touw, L.C., 'Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer het braafste jongetje van de klas', WFR 2016/31.

Stevens, S.A., 'VPB-plicht van overheidsondernemingen', TFO 138.1.

Vennootschapsbelasting 1969, art. 2 Wet VPB 1969, aantekening 20.1.1.

Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969, Art. 2 Wet VPB 1969, aantekening 20.1.2.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 107 VWEU, aantekening 12.1.

Overige bronnen

Klacht SA. 25338 CP120/2006.

Klacht SA. 31424 (2010/CP).

Klacht SA.32217 (2011/CP).

Memorie van Toelichting, 3 juni 2016, Wet terugvordering staatssteun (internetconsultatie).

Ministerie van Financiën, Jaarverslag Beheer Staatsdeelnemingen 2013, 9 december 2014.

Rapport 28 maart 2013, 'Notitie Belastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant'.

Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden, Notitie deelname aan het economisch verkeer', 2 juni 2015.

Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden, Notitie objectvrijstelling voor samenwerkingsverbanden, 13 juni 2016.

Bijlagen

Bijlage 1: Nederlandse publiekrechtelijke personen²⁴³:

1 Publiekrechtelijke rechtspersoon

1.1 **Kruis hier aan om welke publiekrechtelijke rechtspersoon het gaat.**
(slechts één antwoord mogelijk)

- ministerie – de staat
- baten en lastendienst – de staat
- provincie
- gemeente
- waterschap
- lichaam met bevoegdheid krachtens de Grondwet
- zelfstandig bestuursorgaan (ZBO)
- adviescollege
- rechtspersoon met wettelijk taak (RWT)
- universiteit of academisch ziekenhuis
- openbaar lichaam op basis van gemeenschappelijke regeling
- bedrijfsvoeringsorganisatie

²⁴³ Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn op grond van de Handelsregisterwet verplicht zich in te schrijven in het handelsregister van de Kamer van Koophandel. Zie www.kvk.nl.

Bijlage 2: Overzicht van economische activiteiten van gemeenten, provincies en het Rijk.²⁴⁴

GEMEENTEN	Sociale werkplaatsen
	Gemeentelijke kredietbanken
<i>Vastgoed</i>	
Verkoop grond voor bouw van woningen/bedrijven	<i>Ruimte</i>
Verhuur gebouwen	Onderhoud groen en speelvoorzieningen
Markten en kermissen	Begraafplaatsen en crematoria
	Exploitatie markt- en veilinghallen
<i>Afval</i>	Exploitatie sportaccomodaties
Inzamelen huisvuil	Beheer parkeergarages
Afvalverwerking	Ontwikkelen parkeergarages
Inzamelen bedrijfsafval	Beheer betaald parkeerplaatsen
	Uitgifte parkeervergunningen
<i>Haven</i>	
Havenbedrijf	<i>Zorg</i>
	Ambulancediensten
<i>Vervoer</i>	Thuiszorg
Gemeentelijk vervoersbedrijf	Inentingen en ongediertebestrijding
<i>Dienstverlening</i>	<i>Cultuur</i>
Ingenieursdiensten	Bibliotheken
Brandbestrijdingscursussen	Theaters
Interim management	
HR advies, assessments, mobiliteitsadvies	<i>Lager en voortgezet onderwijs</i>
Opleidingen projectmanagement	Peuterspeelzaal/kinderopvang
Coaching	Openbaar- basis en voortgezet- onderwijs
Statistisch onderzoek	
Communicatieadvies	PROVINCIES
Ondersteuning financiële administratie	
Begeleiding inkooptrajecten	Regionale ontwikkelingsmaatschappijen
Juridisch en beleidsadvies	Afvalverwerking
IT-audits	Luchthavens
Onderhoud bestel en personenwagens	Ontwikkeling recreatiegebieden
Leasing van bestel en personenwagens	Tolwegen
Reparatie bestel en personenwagens	Havenbedrijven
Advisering en coördinatie bij aanschaf bestel en personenauto's	Netwerkbeheer
	Waterleidingbedrijven
<i>Sociale hulpverlening</i>	
Sociale-juridische hulpverlening	

²⁴⁴ Bijlage 2 bij Kamerstukken II 2011/12, 31 213, nr. 7.

HET RIJK
<i>Universiteit</i>
Wetenschappelijk onderwijs
Onderzoek
Beleggen
Zakelijke dienstverlening (uitzendbureau)
Exploitaite en handel in vastgoed
<i>Onderzoek</i>
CBS
TNO
<i>Keuringsdiensten</i>
Stichting bloembollenkeuringsdienst
Rijksdienstwegverkeer (RWD)
<i>Toezicht/Vergunningverlening</i>
AFM
OPTA
College beoordeling geneesmiddelen
College beoordeling gewasbestrijdingsmiddelen
<i>Examens</i>
CBR
Nederlands Bureau Brandweerexamens
College voor Examens
<i>Gegevensbeheer</i>
KvK
Stichting Bureau Architectenregister
Kadaster

<i>Overig</i>
Staatsbosbeheer
STER
Luchtverkeersleiding Nederland
KNMI
Domeinen (on)roerende zaken
<i>Staatsdeelnemingen</i>
De Nederlandsche Bank NV
Havenbedrijf Rotterdam NV
NV Luchthaven Maastricht
Twinning Holding BV
NV Noordelijke Ontwikkelingsmaatschappij
NV Industriebank LIOF
NV Brabantse Ontwikkelingsmaatschappij
Ontwikkelingsmaatschappij Oost Nederland
Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen in Nederland

Bijlage 3: relevante teksten verenigbare staatssteun.

Artikel 106 VwEU:

2. De ondernemingen belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang of die het karakter dragen van een fiscaal monopolie, vallen onder de regels van de Verdragen, met name onder de mededingingsregels, voor zover de toepassing daarvan de vervulling, in feite of in rechte, van de hun toevertrouwde bijzondere taak niet verhindert. De ontwikkeling van het handelsverkeer mag niet worden beïnvloed in een mate die strijdig is met het belang van de Unie.

Artikel 107 VwEU:

2. Met de interne markt zijn verenigbaar:

a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers op voorwaarde dat deze toegepast worden zonder onderscheid naar de oorsprong van de producten;

b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen;

c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland die nadeel ondervinden van de deling van Duitsland, voor zover deze steunmaatregelen noodzakelijk zijn om de door deze deling berokkende economische nadelen te compenseren. Vijf jaar na de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon kan de Raad op voorstel van de Commissie een besluit tot intrekking van dit punt vaststellen.

3. Als verenigbaar met de interne markt kunnen worden beschouwd:

a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van streken waarin de levensstandaard abnormaal laag is of waar een ernstig gebrek aan werkgelegenheid heerst en van de in artikel 349 bedoelde regio's, rekening houdend met hun structurele, economische en sociale situatie;

b) steunmaatregelen om de verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen;

c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, mits de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad;

d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen, wanneer door deze maatregelen de voorwaarden inzake het handelsverkeer en de mededingingsvoorwaarden in de Unie niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad;

e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad, op voorstel van de Commissie.

Bijlage 4: Vormen van zorg die onder art. 5-1-c Wet Vpb kunnen vallen.

Art. 3.1.1, lid 1 Wet langdurige zorg:

1. Het op grond van deze wet verzekerde pakket omvat de volgende vormen van zorg:

A verblijf in een instelling, met inbegrip van voorzieningen die niet ten laste van de verzekerde kunnen komen, waaronder in elk geval:

1° het verstrekken van eten en drinken,

2° het schoonhouden van de woonruimte van de verzekerde, en

3° voor meerdere verzekerden te gebruiken of te hergebruiken roerende voorzieningen die noodzakelijk zijn voor de zorgverlening of in verband met het opheffen of verminderen van belemmeringen die de verzekerde als gevolg van een aandoening, beperking, stoornis of handicap ondervindt bij het normale gebruik van zijn woonruimte;

B persoonlijke verzorging, begeleiding en verpleging;

C behandeling, omvattende geneeskundige zorg van specifiek medische, specifiek gedragswetenschappelijke of specifiek paramedische aard die noodzakelijk is in verband met de aandoening, beperking, stoornis of handicap van de verzekerde;

D door of namens een instelling waarvan de verzekerde verblijf alsmede behandeling als bedoeld in onderdeel c ontvangt te verlenen:

1° geneeskundige zorg van algemeen medische aard, niet zijnde paramedische zorg,

2° behandeling van een psychische stoornis indien de behandeling integraal onderdeel uitmaakt van de behandeling van een van de in artikel 3.2.1 genoemde aandoeningen of beperkingen;

3° farmaceutische zorg;

4° het gebruik van hulpmiddelen, noodzakelijk in verband met de in de instelling gegeven zorg;

5° tandheelkundige zorg;

6° kleding, verband houdende met het karakter en de doelstelling van de instelling;

E het individueel gebruik van mobiliteitshulpmiddelen;

F vervoer naar een plaats waar de verzekerde gedurende een dagdeel begeleiding of behandeling ontvangt;

G logeeropvang in een instelling, met inbegrip van de voorzieningen, bedoeld in onderdeel a, mits dit geschiedt ter ontlasting van een of meer mantelzorgers.

Art. 10 Zorgverzekeringswet:²⁴⁵

Het krachtens de zorgverzekering te verzekeren risico is de behoefte aan:

- a.** geneeskundige zorg, waaronder de integrale eerstelijnszorg zoals die door huisartsen en verloskundigen pleegt te geschieden;
- b.** mondzorg;
- c.** farmaceutische zorg;
- d.** hulpmiddelenzorg;
- e.** verpleging;
- f.** verzorging, waaronder de kraamzorg;
- g.** verblijf in verband met geneeskundige zorg;
- h.** vervoer in verband met het ontvangen van zorg of diensten als bedoeld in de onderdelen a tot en met g, dan wel in verband met een recht op zorg op grond van de Wet langdurige zorg.

²⁴⁵ Mits de zorginstellingen geen klanten of investeringen uit andere lidstaten aantrekken.