

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Leuker kunnen we 't niet maken, wel eerlijker

Naam student: Jelle Kervers

Studentnummer: 415775

Begeleider: R.B.N. van Ovest

Tweede beoordelaar: R.C. de Smit

Datum definitieve versie: 20/07/2017

Inhoudsopgave

Inleiding	4
Hoofdstuk 1 Overheidsbedrijven in de VPB tot 1 januari 2016	5
1.1 Inleiding	5
1.2 Geschiedenis VPB	5
1.2.1 <i>Geschiedenis tot 1956</i>	5
1.2.2 <i>Recente geschiedenis</i>	6
1.3 Wetgeving tot 1 januari 2016	8
1.3.1 <i>Algemeen</i>	8
1.3.2 <i>Directe overheidsbedrijven</i>	8
1.3.3 <i>Indirecte overheidsbedrijven</i>	9
1.3.4 <i>Overheidsbedrijven</i>	10
1.3.4.1 <i>Landbouwbedrijven</i>	10
1.3.4.2 <i>Nijverheidsbedrijven</i>	11
1.3.4.3 <i>Mijnbouwbedrijven</i>	11
1.3.4.4 <i>Handelsbedrijven</i>	11
1.3.4.5 <i>Vervoersbedrijven</i>	12
1.4 Deelconclusie hoofdstuk 1	12
Hoofdstuk 2 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie	14
2.1 Inleiding	14
2.2 Onderneming	14
2.2.1 <i>Economische activiteit</i>	14
2.3 (On)verenigbare staatssteun	15
2.3.1 <i>Art. 107, lid 1 VwEU</i>	16
2.3.1.1 <i>Begunstiging</i>	16
2.3.1.2 <i>Staatsmiddelen bekostigd</i>	17
2.3.1.3 <i>Bepaalde ondernemingen</i>	19
2.3.1.4 <i>Vervalsen mededinging en beïnvloeden handel tussen lidstaten</i>	20
2.3.2 <i>Onverenigbaar, tenzij</i>	20
2.3.2.1 <i>Art. 107, lid 2 VwEU</i>	20
2.3.2.2 <i>Art. 107, lid 3 VwEU</i>	21
2.3.2.3 <i>Minimis-steun</i>	21
2.4 Gelijk speelveld	22
2.4.1 <i>Gelijk speelveld op basis van regels</i>	22
2.4.2 <i>Gelijk speelveld met gelijke uitkomsten</i>	23
2.4.3 <i>Definitie Europese Commissie</i>	24
2.5 Deelconclusie hoofdstuk 2	26
Hoofdstuk 3 Analyse kritiek Europese Commissie	27
3.1 Inleiding	27
3.2 Toetsing art. 107, lid 1 VwEU	27
3.2.1 <i>Onderneming</i>	27
3.2.2 <i>Begunstiging</i>	28
3.2.3 <i>Staatsmiddelen</i>	28
3.2.4 <i>Bepaalde ondernemingen</i>	29

3.2.5 Vervalsen mededinging en beïnvloeden handel tussen lidstaten.....	30
3.3 Verstoring gelijk speelveld	30
3.4 Deelconclusie hoofdstuk 3	31
Hoofdstuk 4 Overheidsbedrijven in de VPB vanaf 1 januari 2016	33
4.1 Inleiding	33
4.2 Wetgeving vanaf 1 januari 2016.....	33
4.2.1 Directe overheidsbedrijven.....	33
4.2.2 Indirecte overheidsbedrijven	33
4.3 Ondernemingsbegrip	34
4.3.1 Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid	34
4.3.2 Deelname aan het maatschappelijke productieproces	35
4.3.3 Winstoogmerk.....	35
4.4 Vrijstellingen	36
4.4.1 Algemene vrijstellingen.....	36
4.4.1.1 Vrijstelling voor overheidstaken	36
4.4.1.2 Vrijstelling voor interne activiteiten	37
4.4.1.3 Vrijstelling voor quasi-inbesteding	38
4.4.1.4 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden	38
4.4.2 Specifieke vrijstellingen.....	38
4.4.2.1 Academische ziekenhuizen.....	39
4.4.2.2 Bekostigd onderwijs en onderzoek.....	40
4.4.2.3 Zeehavens.....	41
4.5 Deelconclusie hoofdstuk 4	41
Hoofdstuk 5 Analyse Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.....	42
5.1 Inleiding	42
5.2 Gelijke speelveld na de wetwijziging	42
5.2.1 Dienstige maatregelen Europese Commissie	42
5.2.2 Algemene belastingplicht overheidsbedrijven	42
5.2.3 Vrijstellingen	43
5.2.3.1 Overheidstaken	43
5.2.3.2 Interne activiteiten en quasi-inbesteding.....	43
5.2.3.3 Samenwerkingsverbanden	44
5.2.3.4 Academische ziekenhuizen.....	44
5.2.3.5 Bekostigd onderwijs en onderzoek.....	45
5.3 Deelconclusie hoofdstuk 5	45
Hoofdstuk 6 Conclusie	46
6.1 Conclusie gebaseerd op het onderzoek	46
Literatuurlijst	48
Jurisprudentie	48
Hoge raad	48
Hof van Justitie Europese Gemeenschappen.....	48
Hof van Justitie Europese Unie.....	49
Kamerstukken en beleid.....	49
Vakliteratuur.....	50
Overige bronnen	51

Inleiding

Overheidsbedrijven hebben de taak om activiteiten uit te voeren die alleen voor de overheid zijn weggelegd. Dit zijn taken van publiek belang die door verschillende redenen niet door private bedrijven worden verricht. Het kan gaan om de uitgifte van identiteitsbewijzen waar een te groot risico aan is gebonden om te privatiseren, of om de aanleg van waterkeringen waar een afzetmarkt ontbreekt. Door de jaren heen hebben overheidsbedrijven steeds meer taken op zich genomen waaronder ook taken die niet van publiek belang zijn.¹ Dit heeft als gevolg dat er steeds vaker in concurrentie wordt getreden met private bedrijven.

Overheidsbedrijven waren tot 1 januari 2016 subjectief vrijgesteld van de vennootschapsbelasting, terwijl de private bedrijven wel belastingplichtig waren. In 1996 is de werkgroep Markt en Overheid opgericht. Zij had als doel om de concurrentieverhouding, en de mogelijke verstoring daarvan, tussen private en overheidsbedrijven te onderzoeken. De werkgroep had weinig succes. De Europese Commissie zag de subjectieve belastingvrijstelling als onverenigbare staatssteun en een verstoring van het gelijke speelveld.² Zij drong daarom aan tot het nemen van dienstige maatregelen. Nederland reageerde op 1 januari 2016 met de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Deze wet was het antwoord op de uitnodiging tot dienstige maatregelen en had als doel om een gelijk speelveld tussen overheidsbedrijven en private ondernemingen te creëren.³

Deze scriptie heeft als doel het onderzoeken van het gelijke speelveld voor en na de wetswijziging. Dit zal worden gedaan aan de hand van de volgende onderzoeksvraag:

In hoeverre was er sprake van een ongelijk speelveld vóór de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, en in hoeverre is een gelijk speelveld bereikt ná de wetswijziging?

De onderzoeksvraag bestaat uit twee delen die op dezelfde manier behandeld zullen worden. In eerste instantie wordt er gekeken of de Europese Commissie terecht van mening was dat de vrijstelling als onverenigbare staatssteun kwalificeerde en het gelijke speelveld verstoerde. Daarna wordt de nieuwe wetgeving behandeld en aan de hand van de staatssteunbepalingen gekeken of er een gelijk speelveld is ontstaan.

De beantwoording van de onderzoeksvraag zal aan de hand van een literatuuronderzoek worden gedaan. In hoofdstuk 1 wordt de belastingplicht van overheidsbedrijven tot 1 januari 2016 behandeld en in hoofdstuk 4 de belastingplicht na de wetswijziging uiteengezet. Deze regelingen zullen worden getoetst aan de staatssteunbepalingen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie om te bepalen of sprake was/is van onverenigbare staatssteun en of er een gelijk speelveld aanwezig was/is. De staatssteunbepalingen zelf en het gelijke speelveld worden in hoofdstuk 2 behandeld. De toetsing van de oude en nieuwe regelingen zal respectievelijk in hoofdstuk 3 en 5 worden onder handen worden genomen. Het onderzoek wordt afgesloten met een conclusie. In hoofdstuk 6 zal op basis van de bevindingen de onderzoeksvraag worden beantwoord en indien mogelijk aanbevelingen worden gedaan.

¹ Stevens 2006, *TFO* 2006/40.

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

³ Bobeldijk 2014, *WFR* 2014/308.

Hoofdstuk 1 Overheidsbedrijven in de VPB tot 1 januari 2016

1.1 Inleiding

In het eerste hoofdstuk wordt de belastingplicht voor overheidsbedrijven vóór de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen onderzocht. Aan de hand van die informatie kan worden beoordeeld of er in het verleden sprake was van een ongelijk speelveld en wat er zou moeten veranderen om een gelijk speelveld te creëren.

1.2 Geschiedenis VPB

1.2.1 Geschiedenis tot 1956

Het patentrecht is in juni 1805 ingevoerd door raadspensionaris Gogel en lijkt de oudste voorloper van de huidige vennootschapsbelasting te zijn.⁴ Dit was een belasting die werd geheven bij alle ondernemingen, dus zowel bij rechtspersonen als bij ondernemingen van natuurlijke personen.⁵

Eind negentiende eeuw zorgde Minister van Financiën Pierson voor een grote hervorming van het belastingstelsel. In 1892 en 1893 werden respectievelijk de bedrijfs- en vermogensbelasting ingevoerd, tegelijkertijd werd het Patentrecht afgeschaft.⁶ Bedrijfsbelasting werd geheven bij rechtspersonen om aandeelhouders indirect te belasten, terwijl de vermogensbelasting een forfaitaire belasting over inkomsten uit vermogen was.⁷

Op 1 mei 1918 werd de winstbelasting weer aangepast en kwam de Wet op de Dividend- en Tantième-belasting tot stand. Hierbij was nog steeds sprake van een uitdelingsbelasting: de winst werd pas belast als hij werd uitgedeeld.⁸ In artikel 4 van deze wet was opgenomen dat noch directe noch indirecte overheidsbedrijven belast zouden worden.

In 1939 wilde Nederland overschakelen op een winstbelasting waarbij reeds werd belast bij het behalen van de winst en dus niet pas bij de uitdelingen. Dit werd doorgevoerd in het Besluit op de Winstbelasting dat van kracht was van 1939 tot 1941. Echter voordat dit een wet was, werd Nederland bezet.⁹ De Duitse bezetter heeft een vervanger voor het Besluit op de winstbelasting ingevoerd, namelijk het Besluit vennootschapsbelasting 1942 dat in werking trad op 1 januari 1941. Deze wet kwam sterk overeen met de Duitse variant van de vennootschapsbelasting, de Körperschaftsteuer. Alle ondernemingen werden belast, ook overheidsbedrijven. Deze wet was tot 1970 van kracht.¹⁰

⁴ Gosses, Japiske & Post 1947, p. 393.

⁵ Elswelier & Stevens 2016, p. 1.

⁶ Gosses, Japiske & Post 1947, p. 520.

⁷ Elswelier & Stevens 2016, p. 1.

⁸ *Stb.* 1918, 4.

⁹ Besluit 1940/16/WB.

¹⁰ *Leidraad bij de vennootschapsbelasting en de vermogensbelasting 1942 (Resolutie van de Secretaris- Generaal van het Departement van Financiën van 11 augustus 1942, nr. 124)*, p. 3-6.

1.2.2 Recente geschiedenis

De Wet belastingheffing van overheidsbedrijven werd ingevoerd op 28 juni 1956. Dit was de eerste belastingwet die zowel indirecte als directe overheidsbedrijven behelsde, invoering vond plaats met terugwerkende kracht per 1 januari 1956.¹¹ De insteek van deze wet was om overheidsbedrijven die concurreren met private ondernemingen in de belastingheffing op te nemen. De wetgever concludeerde dat er een aanmerkelijke voorsprong voor overheidsbedrijven bestond. Doordat overheidsbedrijven een hogere beschikbare winst en dus een grotere liquiditeit hadden, was evenwicht in de concurrentieverhouding verloren gegaan.¹² Bovendien werden de overheidsbedrijven die een monopolie hadden, vrijgesteld van vennootschapsbelasting. De wetgever was van mening dat kon worden gesteld dat bij deze overheidsbedrijven het gemeenschappelijk nut centraal stond en door belastingheffing het algemeen belang zou worden geschaad.¹³

Onder het kabinet Lubbers I in de jaren '80 van de vorige eeuw kwam een privatiseringsbeleid tot stand met als motto: 'meer markt, minder overheid'.¹⁴ De gedachte hierachter was de vooronderstelling dat een privaat bedrijf beter op de behoeften van het collectief zou kunnen inspelen en efficiënter zou kunnen draaien.¹⁵ Als gevolg hiervan is een deel van de aandelen KLM verkocht, de Postbank is geheel geprivatiseerd. Ondanks deze privatiseringen bleven grote aanpassingen van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven uit en werd per individueel geval bekeken of de betreffende onderneming belastingplichtig moest worden.¹⁶

Per 1 januari 1998 werden overheidsenergiebedrijven belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. De motivering achter deze wijziging was dat het wenselijk zou zijn voor het milieu, en ook dat dit nodig zou zijn in het kader van de liberalisering van de energiemarkt.¹⁷

In 1996 is de werkgroep Markt en Overheid ingesteld. Deze werkgroep stelde zich ten doel om een analyse te maken van de gevolgen van concurrentie tussen overheidsbedrijven en private ondernemingen. Uit het rapport van de werkgroep kwam naar voren dat als overheidsbedrijven in concurrentie treden, dit gebeurt vanuit een bevoorrechte positie. De werkgroep is van mening dat als overheidsbedrijven willen concurreren, dit moet gebeuren vanuit het uitgangspunt 'gelijke monniken, gelijke kappen'. Volgens de werkgroep zijn spelregels echter niet goed tot stand te brengen en is concurrentie tussen overheids- en private ondernemingen ongewenst. Zij adviseert dan ook tot het afscheiden en afstoten van alle marktactiviteiten van de overheid.¹⁸

¹¹ *Stb.* 1956, 356.

¹² *Kamerstukken II* 1954/55, 3816, 3, p. 4-5.

¹³ *Stb.* 1956, 356.

¹⁴ Stellinga 2012, p. 29.

¹⁵ Stellinga 2012, p. 30-31.

¹⁶ Stevens, *TFO* 2014, afl. 138.1.

¹⁷ *Stb.* 1997, 732.

¹⁸ *Kamerstukken II* 1996/1997, 24 036, 45.

In 1999 kwam de Contourenschets verruiming vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven tot stand. Hierin werd het advies van de werkgroep opgevolgd en zocht men naar mogelijkheden om de vennootschapsbelasting ook op overheidsbedrijven meer van toepassing te laten zijn. De strekking van de contourenschets was:

- directe overheidsbedrijven zijn belastingplichtig als zij een onderneming drijven, tenzij er niet in concurrentie wordt getreden met ondernemingen die worden gedreven door natuurlijke personen of door lichamen die in Nederland of in het buitenland belastingplichtig zijn;
- indirecte overheidsbedrijven worden hetzelfde belast als privaatrechtelijke rechtspersonen, tenzij deze expliciet worden vrijgesteld.¹⁹

Ondanks het feit dat het concept van de wetswijziging gereed was voor invoering en slechts de datum van inwerkingtreding hoefde te worden ingevuld, is het wetsvoorstel nooit ingediend.

Pas eind 2007 kaartte Staatssecretaris van Financiën De Jager de belastingplicht van overheidsbedrijven weer aan. Met een verkennende brief stelde hij dat de huidige wetgeving voor overheidsbedrijven achterhaald was en hij gaf daarbij vier mogelijke aanpassingen om deze op een meer algemene wijze in de heffing te betrekken:

- opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven (indirecte ondernemingsvariant);
- belastingplicht voor zover sprake is van een onderneming (ondernemingsvariant)
- belastingplicht voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen (verdringingsvariant);
- uitbreiding van de lijst belaste activiteiten (opsommingsvariant).²⁰

Een jaar later, november 2008, zond hij aan de Tweede Kamer een brief waarin hij schreef dat de ondernemingsvariant de beste aanpassing leek te zijn en maakte hij kenbaar een onderzoek te starten naar de voor- en nadelen van deze variant. Pas in mei 2012 werden de resultaten van dit onderzoek bekend. Door de voor- en nadelen tegen elkaar af te zetten, en tegelijkertijd rekening te houden met het fiscale speelveld en de systematiek van de vennootschapsbelasting, bleek de ondernemingsvariant inderdaad de beste optie. Vanuit praktisch oogpunt bleek de ondernemingsvariant lastig uitvoerbaar, reden dat de Staatssecretaris zich richtte op het beste alternatief, de indirecte ondernemingsvariant.²¹

Twaalf maanden later, in mei 2013, was echter nog niet veranderd. De Europese Commissie besliste in te grijpen. Zij is van mening dat overheidsbedrijven die in concurrentie treden met private ondernemingen belast dienen te worden in de vennootschapsbelasting. Nederland schond het Europese verbod op staatssteun door geen belasting te heffen, dus nodigde de Europese Commissie op 2 mei 2013 Nederland uit om dienstige maatregelen te nemen.²²

¹⁹ Brief Staatssecretaris van Financiën 12 mei 1999, AFP 99/190.

²⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën 25 september 2007, DB07-452.

²¹ Brief Staatssecretaris van Financiën 11 mei 2012, DB/2012/205M.

²² Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.

De Staatssecretaris kwam snel met de belofte binnen achttien maanden de wetgeving zodanig aan te passen dat overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen, op gelijke wijze in de vennootschapsbelasting zullen worden behandeld als private bedrijven.²³

Deze belofte bleek iets meer dan een jaar later toch onvoldoende omdat Nederland niet onvoorwaardelijk en ondubbelzinnig duidelijk had gemaakt de gewenste maatregelen d.d. 2 mei 2013, te aanvaarden. Reden dat de Europese Commissie besloot de formele onderzoeksprocedure van art. 108, lid 2 VwEU te starten.²⁴ Uiteindelijk werd het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen twee maanden later op Prinsjesdag 2014 aan de Tweede Kamer aangeboden.²⁵ De Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is op 26 mei 2015 aangenomen door de Eerste Kamer.²⁶

1.3 Wetgeving tot 1 januari 2016

1.3.1 Algemeen

In het wettelijke regime dat tot 1 januari 2016 gold, stond dat overheidsbedrijven slechts belastingplichtig waren voor zover zij een activiteit uitoefenden die in de Wet VPB 1969 werd genoemd. Hier werd onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte overheidsbedrijven.

Directe overheidsbedrijven zijn ondernemingen die direct eigendom zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen.²⁷ Publiekrechtelijk rechtspersonen zijn opgenomen in art. 2:1 BW, zijnde de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waarvan krachtens de Grondwet verordende bevoegdheid is verleend.

Indirecte overheidsbedrijven, opgenomen in art. 2 lid 7 VPB, zijn 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.

1.3.2 Directe overheidsbedrijven

De belastingplicht van ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen, was bepaald in art. 2, lid 1, onderdeel g Wet VPB 1969 en gold alleen voor de in art. 2, lid 3, Wet VPB 1969 genoemde ondernemingen. Dit betreft directe overheidsbedrijven, uit de wetgeving komen drie vereisten naar voren:

- er wordt een onderneming gedreven;
- de onderneming is onderdeel van een publiekrechtelijk rechtspersoon; en
- het bedrijf is genoemd in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969.

²³ Brief Staatssecretaris van Financiën 21 mei 2013, DB/2013/231M.

²⁴ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.

²⁵ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, 1-3.

²⁶ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, Verslag I, p. 2.

²⁷ Heithuis & van den Dool 2016, p. 30.

Het ondernemersbegrip dat voor directe overheidsbedrijven wordt gehanteerd, wordt toegelicht in het Besluit van 23 december 2005. Bij de beoordeling of er sprake is van een onderneming in de zin van art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 is niet de organisatorische en administratieve eenheid waarin een publiekrechtelijk lichaam haar diverse activiteiten van bedrijfsmatige aard samenbrengt, fiscaal relevant, maar de technische aard van de activiteiten.²⁸ Elke activiteit die een publiekrechtelijke rechtspersoon heeft, moet apart aan de bedrijven van art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 worden getoetst.

Dit komt niet overeen met het ondernemingsbegrip van art. 2, lid 5 Wet VPB 1969 dat het ondernemingsbegrip bepaalt voor de Wet VPB 1969. Dit kijkt niet naar de werkelijke activiteiten van de onderneming maar naar de privaatrechtelijke rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven.

In de Wet VPB 1969 is niet opgenomen wat publiekrechtelijke rechtspersonen zijn. Dit wordt bepaald in het Burgerlijk Wetboek, naast de duidelijk opgesomde personen: 'de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen', worden ook genoemd de lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordende bevoegdheid is verleend. Een verordende bevoegdheid, is de bevoegdheid tot het vaststellen van algemeen verbindende voorschriften.²⁹ Deze bevoegdheid kan aan openbare lichamen worden gegeven aan de hand van art. 134, lid 2 GW, voorbeelden van vandaag de dag van bedrijven met deze bevoegdheid zijn de Nederlandse Orde van Advocaten en de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants.³⁰

In art. 1, lid 2 van het tweede boek van het BW is nog een extra soort publiekrechtelijke rechtspersonen opgenomen. Dit betreft andere soorten lichamen die een overheidstaak opgelegd hebben gekregen. Bij dit soort rechtspersonen kan worden gedacht aan de Kamer van Koophandel en openbare universiteiten.³¹

1.3.3 Indirecte overheidsbedrijven

In art. 2, lid 7 Wet VPB 1969 werd gesproken over een lichaam waarvan uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelnemers of leden zijn. Dit betrof de lichamen genoemd in lid 1 van het artikel. Art. 2, lid 7 Wet VPB 1969 sprak het eerste lid tegen door een uitzondering voor indirecte overheidsbedrijven te maken. Deze bedrijven waren slechts belastingplichtig indien zij in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 werden genoemd. De tweede volzin voegde hier een uitzondering aan toe, voor een aantal bij naam genoemde bedrijven was de eerste volzin niet van toepassing. Onder deze bedrijven vielen onder andere de Nederlandse Staatsloterij, Luchthaven Schiphol en ABN-AMRO. De lichamen waarin deze rechtspersonen een belang hebben en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan vallen mede onder de belastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven.³²

²⁸ *Stcrt.* 2006, 9.

²⁹ Van der Woude 2017, p. 1.

³⁰ Bruijsten e.a. 2016, p. 9.

³¹ Bruijsten e.a. 2016, p. 9.

³² Art. 2 lid 7 Wet VPB 1969.

Doordat art. 2, lid 7 Wet VPB 1969 niet van toepassing is voor deze bedrijven, vallen zij terug op de hoofdregel van art. 2, lid 1 Wet VPB 1969. De nv's en bv's worden genoemd in art. 2, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 en zijn integraal belastingplichtig, zij worden geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven; art. 2, lid 5 Wet VPB 1969. Stichtingen zijn slechts belastingplichtig indien zij een onderneming drijven, art. 2, lid 1, onderdeel e Wet VPB 1969.

1.3.4 Overheidsbedrijven

Uit de Wet VPB 1969 komt naar voren dat directe en indirecte overheidsbedrijven slechts belastingplichtig zijn indien zij een bedrijf uitoefenen volgens art. 2, lid 3 Wet VPB 1969. Dit betekent ook meteen dat als zo'n bedrijf niet wordt uitgeoefend de overheidsbedrijven niet belastingplichtig zijn voor de Wet VPB 1969. Voor de indirecte overheidsbedrijven is daar nog de uitzondering van art. 2, lid 7, tweede volzin Wet VPB 1969 voor. Die bedrijven zijn altijd belastingplichtig.

Tot 1 januari 2016 waren de directe en indirecte overheidsbedrijven slechts belastingplichtig indien zij een van de volgende zes bedrijven uitoefenden:

- landbouwbedrijven;
- nijverheidsbedrijven met uitzondering van die welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;
- mijnbouwbedrijven;
- handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben;
- vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;
- bouwkassen.

1.3.4.1 Landbouwbedrijven

In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 5 augustus 2003 is helderheid gegeven over wat onder een landbouwbedrijf wordt verstaan. Een indirect overheidsbedrijf, bv Y, had een veehouderij in bezit. Volgens art. 2, lid 7 Wet VPB 1969 zou bv Y alleen aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn als het een in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 genoemd bedrijf zou uitoefenen. De vraag of deze veehouderij onder de definitie van het in het derde lid genoemde landbouwbedrijf zou vallen werd beantwoord met 'ja'. Hieraan werd toegevoegd dat het begrip landbouwbedrijf naar het spraakgebruik moet worden opgevat.³³ Dit was gebaseerd op een uitspraak van de Hoge Raad in 1986, waarin werd geoordeeld over de definitie van de begrippen nijverheidsbedrijf en handelsbedrijf. Net als in het arrest moet in een woordenboek van de Nederlandse taal worden gekeken naar wat een landbouwbedrijf is. Onder landbouw wordt verstaan:

1. het bewerken van het land om er veldvruchten van te oogsten.
2. economie: akkerbouw, veeteelt, weidebouw, tuinbouw, bosbouw = agricultuur.³⁴

³³ Besluit Staatssecretaris van Financiën 5 augustus 2003, CPP2003/1746M.

³⁴ Van Dale 2015.

1.3.4.2 Nijverheidsbedrijven

In 1986 heeft de Hoge Raad een zaak behandeld waarin een gemeente alle aandelen van een nv in bezit had. Naar het oordeel van de Hoge Raad is hier sprake van een indirect overheidsbedrijf. Dit bedrijf hield zich bezig met het verhuren van hallen en zalen, binnen- en buitentennisbanen en reclameborden, alsmede met de exploitatie van een horecabedrijf. Wederom geldt dat dit bedrijf alleen belastingplichtig is als het bedrijf in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 is genoemd. Hier wordt bepaald wat nijverheids- en handelsbedrijven zijn. De Hoge Raad oordeelde dat de activiteiten van de belanghebbende niet onder deze termen vielen. Voor de toepassing van art. 2, leden 1 en 3, VPB 1969 moeten nijverheids- en handelsbedrijven worden aangemerkt als bedrijven die in het spraakgebruik als zodanig worden aangeduid.³⁵

Een zaak van het Hof 's-Gravenhage in 2000 behandelde de vraag of overheidsbedrijven die zich bezighouden met afvalverwerking belastingplichtig zouden zijn. Het Hof oordeelde dat de belanghebbenden aan te merken waren als nijverheidsbedrijven en dat er een belastingplicht bestond.

Voor de uitleg van de term nijverheidsbedrijf werd aangesloten bij de uitspraak van de Hoge Raad uit 1986. Wel werd voor de duidelijkheid toegevoegd dat het bepalend is of sprake is van een industrieel proces waarbij grondstoffen worden verwerkt tot halffabricaat of eindproduct.³⁶ De definitie van Van Dale van nijverheid is:

1. bedrijfstak die zich met de verwerking van grondstoffen tot (half)producten bezighoudt.³⁷

1.3.4.3 Mijnbouwbedrijven

De mijnbouwbedrijven zijn opgenomen in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 om de Staatsmijnen in Limburg in de belastingheffing mee te nemen.³⁸ Limburg telde vier Staatsmijnen, waarvan de laatste in 1973 gesloten is terwijl zij nog tot 2016 in de wet hebben gestaan. Dit soort bedrijven hebben dus lang zonder toegevoegde waarde in de Wet vennootschapsbelasting gestaan. Van Dale beschrijft mijnbouw als:

1. opsporing en ontginning van minerale bodemrijkdom, exploitatie van mijnen.

1.3.4.4 Handelsbedrijven

In het eerder besproken arrest BNB 1986/319 is bepaald dat ook de term handelsbedrijven aan de hand van het spraakgebruik moet worden uitgelegd. Van Dale geeft de definitie:

1. elk bedrijf dat handel in goederen ten doel heeft'.

Onder handel wordt dan weer verstaan het kopen en verkopen. De wet heeft wel een uitzondering opgenomen. Art. 2, lid 3, ten vierde spreekt over handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (ten minste 90%) de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben. Deze uitzondering ziet op de gemeentelijke grondbedrijven. Deze zijn in het leven geroepen om de overheidstaak op het

³⁵ Hof Amsterdam 14 mei 1986, 86/213.

³⁶ Hof 's-Gravenhage 16 mei 2000, ECLI:NL:GHSGR:2000:AV7137, V-N 2000/43.15.

³⁷ Van Dale 2015.

³⁸ Bruijsten e.a. 2016, p. 17.

gebied van ruimtelijke ordening uit te voeren. De taak van deze bedrijven is voor het algemeen belang en daarom heeft de wetgever afgezien van de belastingplicht.³⁹

1.3.4.5 Vervoersbedrijven

Voor vervoersbedrijven gold dat zij belastingplichtig waren, tenzij het personenvervoer binnen de grenzen van een gemeente betrof. De hoofdregel gold voor elk soort vervoer, dus personen en goederen. Het personenvervoer binnen de grenzen van een gemeente werd vrijgesteld door de wetgever, omdat destijds veel gemeentelijke vervoerbedrijven een monopolie hadden op personenvervoer binnen de gemeente. Concurrentie was dus niet aan de orde en belastingheffing derhalve niet nodig.⁴⁰

Het vervoer tussen verschillende gemeente valt niet meer onder de vrijstelling en is belast. Als het vervoer tussen nabije gemeenten, die nauw verbonden zijn met een centrumgemeente, wordt geregeld door hetzelfde vervoersbedrijf, dan valt dit ook onder de vrijstelling.⁴¹ De staatssecretaris illustreerde dit met het voorbeeld van Den Haag en Rijswijk. HTM verzorgt het personenvervoer in de gemeenten. Dit zijn twee gemeenten die zo met elkaar zijn vergroeid, dat het vervoer tussen de twee geen gevolgen zou moeten hebben voor de belastingplicht van HTM.

Het vervoer van goederen door de gemeentelijke vervoersbedrijven is toegestaan zolang de activiteiten nog geheel of nagenoeg geheel (90%) bestaan uit personenvervoer.⁴² Welke maatstaf leidend is om de 90% personenvervoer te meten, is niet duidelijk. Het aantal personeelsleden dat zich bezighoudt met vracht- en personenvervoer kan als maat worden genomen maar ook de omzet gerelateerd aan deze beide vormen van vervoer.

1.3.4.6 Bouwkassen

Van Dale beschrijft een bouwkas als: een onderlinge maatschappij waarvan de deelnemers na jaarlijkse storting van een vast bedrag recht verkrijgen op een woning (na een onzeker tijdsverloop).⁴³ Bouwkassen zijn in 1950 opgenomen in de wet om de tot dan toe vrijgestelde N.V. Bouwkas van Nederlandse Gemeenten te belasten.⁴⁴ Deze trad in concurrentie met private bouwkassen en zou een voordeel behalen als zij geen belasting verschuldigd zou zijn. Wederom is dit een verouderde wettekst die weinig toevoegt.

1.4 Deelconclusie hoofdstuk 1

De belastingplicht van overheidsbedrijven is begin negentiende eeuw ontstaan. Vanaf 1956 begon de discussie over de belastingplicht van overheidsbedrijven. Tot 2007 lukte het niet om de belastingplicht aan te passen. In 2007 is uit de vier mogelijke varianten voor de ondernemingsvariant gekozen. Deze bepaalt dat alle indirecte overheidsbedrijven die worden gedreven in een nv of bv integraal belastingplichtig worden. Daarnaast worden ook

³⁹ *Kamerstukken II 1954/55, 3816, 3.*

⁴⁰ Bruijsten e.a. 2016, p. 18.

⁴¹ Vakstudie VPB art.2 aantekening 39

⁴² Stevens, *TFO* 2014, afl. 138.1.

⁴³ Van Dale 2015.

⁴⁴ Bruijsten e.a. 2016, p. 18.

de directe overheidsbedrijven die in een stichting of vereniging een onderneming drijven belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

Overheidsbedrijven onder de wetgeving tot 1 januari 2016 waren slechts belastingplichtig als zij een in de Wet VPB 1969 genoemde activiteit uitoefenden. De directe overheidsbedrijven moesten een onderneming drijven, deel uitmaken van een publiekrechtelijk rechtspersoon en worden genoemd in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969. De indirecte overheidsbedrijven werden belastingplichtig als zij een in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 genoemde onderneming uitoefenden, of als zij waren vermeld in art. 2, lid 7 Wet VPB 1969.

Hoofdstuk 2 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

2.1 Inleiding

Naar aanleiding van de verdenking van de Europese Commissie over onterecht uitblijven van belastingheffing bij overheidsbedrijven wordt in het tweede hoofdstuk naar het Europees recht gekeken. Allereerst komt de Europese definitie van een onderneming aan de orde, daarna de staatssteun bepalingen uit art. 107 VwEU. Ten slotte wordt de Europese opvatting van een gelijk speelveld onder de loep genomen.

2.2 Onderneming

Voor de staatssteunbepalingen die hierna worden toegelicht is het van belang dat de ontvanger een onderneming drijft.⁴⁵ In art. 107 VwEU is niet opgenomen wat precies onder een onderneming wordt verstaan. Jurisprudentie geeft hier wel een beeld van. Uit de Höfner en Elserv zaak kan men afleiden dat in het Europees Recht elke entiteit die een economische activiteit uitoefent een onderneming is, ongeacht de rechtspersoonlijkheid of financiering van de entiteit.⁴⁶ Het is derhalve om het even hoe de entiteit in het nationale recht is opgenomen. Het is slechts relevant of de entiteit een economische activiteit uitoefent, ook het wel of niet hebben van een winstooiemark is irrelevant. Een stichting kan ook goederen en diensten op een markt aanbieden.⁴⁷

2.2.1 Economische activiteit

Dit roept de vraag op: "Wat is een economische activiteit?". Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat iedere activiteit die bestaat uit het aanbieden van goederen of diensten op een markt, een economische activiteit is.⁴⁸ Hier zitten echter wel haken en ogen aan als de overheid besluit om een markt af te schermen van derden en een dienst alleen zelf aan te bieden. In dat geval wordt de dienst intern verricht en verdwijnt de markt. Toch kan wel sprake zijn van een economische activiteit als andere marktdeelnemers bereid en in staat zouden zijn de dienst ook aan te bieden.⁴⁹

Omdat de nationale wetgeving in de lidstaten grote verschillen kent, is het onmogelijk om een uitputtende lijst van ondernemingen te maken die nooit een economische activiteit zouden uitoefenen.⁵⁰ Dit houdt in dat de rechtspraak maatgevend is voor de bepaling van wat een economische activiteit is. Voor de overheid betekent dit dat hun activiteiten worden opgesplitst in de activiteiten van een publieke autoriteit, en de eerdergenoemde economische activiteiten.⁵¹

⁴⁵ Art. 107 lid 1 VwEU.

⁴⁶ HvJ EG 23 april 1991, C-41/90, *Jur.* 1991, p. I-9797 (*Höfner/Macroton GmbH*).

⁴⁷ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU, r.o. 8-9.

⁴⁸ HvJ EG 18 juni 1998, C-35/96, *Jur.* 1998, p. I-03851 (*Commissie EG/Italiaanse Republiek*).

⁴⁹ HvJ EG 19 april 2007, C-295/05, *Jur.* 2007, I-02999 (*Asemfo/Tragsa*).

⁵⁰ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU, r.o. 15.

⁵¹ HvJ EU 26 maart 2009, C-113/07, *Jur.* 2009, I-02207 (*SELEX/Eurocontrol*).

Als de overheid optreedt als een publieke autoriteit is geen sprake van een economische activiteit, en dus ook niet van een onderneming. Dit geldt bijvoorbeeld voor openbaar onderwijs, niet-autonome ziekenfondsen en sociale verzekeringen. In geval van de sociale verzekeringen heeft zich een situatie voorgedaan waarbij een zorgverzekeraar onder overheidstoezicht in concurrentie trad met andere aanbieders op die markt. Door verzekeringen aan te bieden op een markt is er sprake van een economische activiteit. Toch oordeelde het Hof van Justitie dat hier geen sprake was van een onderneming omdat de zorgverzekeraar geen winstoogmerk had en opereerde op grond van het solidariteitsbeginsel.⁵² Het solidariteitsbeginsel komt voort uit de gedachte dat essentiële behoeften, zoals de gezondheidszorg, voor iedereen beschikbaar moet zijn. Ook voor de personen die de middelen ervoor niet hebben. Het solidariteitsbeginsel komt sterk overeen met het draagkrachtsbeginsel.⁵³

Als de overheid zich met economische activiteiten bezighoudt die niet van algemeen belang zijn, wordt zij niet langer ontzien. Dit was het geval bij het ADP, een financieel autonome overheidsinstelling die belast is met de exploitatie en ontwikkeling van alle burgerluchtvaartinstallaties in de regio Parijs. De catering op de vliegvelden was in handen van ADP en niet toegankelijk voor externe aanbieders. ADP stelde zich op het standpunt dat geen onderneming werd gedreven omdat het een overheidsinstelling is. Het Hof van Justitie oordeelde anders; ondanks dat het ADP was aangesteld door de overheid om een economische taak zonder winstoogmerk te verrichten, slaagde zij er niet in duidelijk te maken wat het algemeen nut van die taak was.⁵⁴ Dit had tot gevolg dat ADP als onderneming beschouwd dient te worden.

2.3 (On)verenigbare staatssteun

Het VwEU verbiedt mogelijke marktstoringen door staatssteun aan specifieke ondernemingen. De achterliggende gedachte is dat als de staat overheidsbedrijven steunt met publiek geld dit de competitie vervalst en het een slecht effect heeft op de efficiëntie van de markt. Het beschermen van de landelijke markt tegen buitenlandse competitie door te investeren binnen de landsgrenzen, kan op korte termijn een positief effect hebben doordat werkgelegenheid wordt gecreëerd, maar op de lange termijn zal de economie instorten door een tekort aan marktwerking.⁵⁵ Staatssteun is derhalve in beginsel verboden via art. 107, lid 1 VwEU; uitzondering op de regel zijn die gevallen waarin staatssteun verenigbaar is met de markt, zoals maatregelen van sociale aard, of t.b.v. schadeherstel bij natuurrampen, art. 107, lid 2 en 3 VwEU.

Onder deze regelingen vallen ook belastingmaatregelen die bepaalde ondernemingen of productieprocessen vrijstellen of bevoordelen.⁵⁶ Deze belastingmaatregelen zijn in beginsel verboden omdat zij het gelijke speelveld zouden verstoren. Een voorbeeld van zo'n belastingmaatregel zou de vrijstelling van de Nederlandse havens kunnen zijn. Minder

⁵² HvJ EU 3 maart 2011, C-437/09, *Jur.* 2011, I-00973 (*AG2R/Beaudout*).

⁵³ Albrechtse *B&M* 1986/3, p. 139.

⁵⁴ HvJ EG 12 december 2000, T-128/98, *Jur.* 2000, II-03929 (*Aéroport de Paris/CEC*).

⁵⁵ Terra & Wattel 2012, p. 23.

⁵⁶ Terra, *Intertax* 2012/40, p. 295.

opvallend, maar even gevoelig zijn speciale belastingregimes. Zulke regimes bieden Multinationals lagere tarieven aan dan gelden in het reguliere belastingregime. Dergelijke belastingregimes moeten worden ingediend bij de Europese Commissie. Zij kan vervolgens op grond van art. 108 VwEU steun verbieden en reeds gegeven steun met rente laten terugvorderen.

In artikelen 107 en 108 van het VwEU zijn de regels rondom steunmaatregelen van de staten opgenomen. In art. 107 VwEU worden in lid 1 de criteria voor staatssteun genoemd, in lid 2 de steunmaatregelen die met de interne markt verenigbaar zijn, en in lid 3 de maatregelen die als verenigbaar met de interne markt kunnen worden beschouwd.

2.3.1 Art. 107, lid 1 VwEU

In 1998 heeft de Europese Commissie een mededeling goedgekeurd waarin uitgelegd wordt hoe de regels betreffende staatssteun moeten worden toegepast.⁵⁷ Hieruit werd duidelijk dat er aan de vier criteria uit art. 107, lid 1 VwEU cumulatief moet worden voldaan. Het eerste lid luidt als volgt:

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

Uit dit lid zijn vier criteria te halen: i) begunstiging; ii) staatsmiddelen bekostigd; iii) Bepaalde ondernemingen; iv) vervalsing van de mededingen tussen EU-lidstaten. Hierna worden deze vier criteria toegelicht.

2.3.1.1 Begunstiging

Het eerste criterium om onder staatssteun te vallen is begunstiging. Dit betreft een economisch voordeel dat een onderneming onder normale marktvoorwaarden niet had gekregen.⁵⁸ Om te bepalen of door een onderneming economisch voordeel is verkregen zullen de situaties vóór en ná de steun met elkaar moeten worden vergeleken.⁵⁹ In de meeste gevallen zal het voordeel bestaan uit subsidies voor bijvoorbeeld investeringen, loonkosten en onderzoek. Het begrip 'subsidie' kan te specifiek zijn, zoals blijkt uit deze toelichting van het Hof van Justitie in de zaak Banco Exterior: "het begrip steun heeft een algemenere strekking dan het begrip subsidie, daar het niet alleen positieve prestaties omvat zoals de subsidie zelf, doch ook maatregelen welke, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor - zonder nog subsidies in de strikte zin van het woord te zijn - van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden."⁶⁰

⁵⁷ IP/98/983 Commissie brengt duidelijkheid over steunmaatregelen van de Staten op fiscaal gebied.

⁵⁸ HvJ EG 11 juli 1996, C-39/94, *Jur.* 1996, p. I-354 (*Français de l'Express/La Poste*).

⁵⁹ HvJ EG 13 juni 2006, C-173/3, *Jur.* 2006, I-05177 (*Traghetti/Italië*).

⁶⁰ HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, *Jur.* 1994, p. I-00877 (*Banco Exterior/Anyutamiento*).

Uit jurisprudentie kan men afleiden dat ook gevallen waar niet direct staatsmiddelen over worden gedragen als staatssteun kunnen worden gekwalificeerd. Ook in deze gevallen kunnen de financiële posities van de begunstigden verbeteren. In 1987 is beslist dat in gevallen waar een investeerder steun krijgt, en waar een normale investeerder onder normale omstandigheden niet dezelfde keuze zou maken, dit als een voordeel geldt.⁶¹ Later dat jaar werden leningen die verstrekt waren tegen een rente lager dan de marktconforme rente, ook als een voordeel aangemerkt.⁶² In 1999 werd geoordeeld dat ook sprake is van een begunstiging in het geval een partij wordt vrijgesteld van een bepaalde belasting.⁶³ In 2000 voegde de Europese Commissie hier nog aan toe dat verkoop van grond en gebouwen via veiling of taxateur moet gebeuren. Als dit niet het geval is, bestaat de kans dat de verkoopprijs lager is dan de marktwaarde, dit geldt dat weer als een voordeel.⁶⁴

Nu duidelijk is wat kenmerkend is voor een begunstiging, moet ook duidelijk worden wat dit niet is. Van een begunstiging is volgens het Hof geen sprake indien een subsidie voor een publieke onderneming niet meer bedraagt dan de marktconforme kosten van een taak van algemeen economisch belang, zoals bedoeld in art. 106, lid 2 VwEU. De subsidie moet worden gezien als een vergoeding voor de verrichte diensten, ondernemingen behalen dus geen financieel voordeel.⁶⁵ Dit geldt alleen als er aan de vier cumulatieve voorwaarden is voldaan. De begunstigde onderneming moet daadwerkelijk zijn belast met de uitvoering van een openbare-dienstverplichting, de berekening van de compensatie moet openbaar en transparant zijn, de compensatie mag niet hoger zijn dan de kosten en een redelijke winst, en de onderneming moet in staat zijn de dienst te leveren tegen een redelijke prijs.⁶⁶ Bij het Altmark arrest betrof het bedrijven die lijndiensten exploiteren voor de staten. Deze bedrijven ontvingen subsidie van de overheid wat een negatief effect had op het handelsverkeer. Maar door de kwalificatie als DEAB was er geen sprake van staatssteun.⁶⁷

2.3.1.2 Staatsmiddelen bekostigd

Het tweede criterium bekijkt of het voordeel met staatsmiddelen is bekostigd. Uit art. 107, lid 1 VwEU is te halen dat het moet gaan om een steunmaatregel afkomstig van de staten, of dat de maatregel in welke vorm dan ook is bekostigd met staatsmiddelen. Er wordt onderscheid gemaakt tussen steun vanuit de staat, en steun door middel van staatsmiddelen. Het leest alsof er ook sprake van staatssteun kan zijn, zonder de aanwezigheid van staatsmiddelen. Echter het Hof heeft geoordeeld dat er voor het concept Staatssteun altijd een, directe of indirecte, vorm van staatsmiddelen aanwezig moet zijn.⁶⁸

⁶¹ HvJ EG 17 december 1987, C-147/87, *Jur.* 1987, p. 05511 (*Saada/CRAMIF*).

⁶² HvJ EG 14 februari 1990, C-301/87, *Jur.* 1990, p. I-00307 (*Frankrijk/CEC*).

⁶³ HvJ EG 8 november 2001, C-143/99, *Jur.* 2001, p. I-8365 (*Adria-Wien/Finanzland*).

⁶⁴ HvJ EG 15 maart 2005, C-209/03, *Jur.* 2005, p. I-02119 (*The Queen/London*).

⁶⁵ HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, *Jur.* 2003, p. I-7747 (*Altmark/Regierungspräsidium*).

⁶⁶ PbEU 2012, C 8.

⁶⁷ HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, *Jur.* 2003, p. I-7747 (*Altmark/Regierungspräsidium*).

⁶⁸ HvJ EG 13 oktober 1982, C-213/81, *Jur.* 1982, p. 01409, 5 mei 1982, C-15/81, *Jur.* 1982, p. 03583 (*Fleischkontor/Schul*).

De *of* in de zin: “steunmaatregelen van de staten *of* in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd”⁶⁹, moet dus worden gelezen als *en/of*.⁷⁰

Een steunmaatregel moet dus afkomstig zijn van de Staat. Voor de hand liggende voorbeelden zijn gevallen waar rechtstreeks vanuit de staat een voordeel wordt verleend, zoals een gemeente die subsidie verstrekt. Daarnaast kan ook sprake zijn van een zijdelingse overdracht van staatsmiddelen. De steun moet dan door van overheidswege ingestelde of aangewezen, publiek- of privaatrechtelijke beheersorganen worden verleend, en wordt dan gekwalificeerd als afkomstig van de staat.⁷¹ Middelen afkomstig van overheidsbedrijven worden echter niet meteen toerekenbaar aan de Staat. Een overheidsbedrijf kan in bepaalde mate onafhankelijk optreden. Vanaf het moment dat een bedrijf onder staatscontrole staat, zijn de financiële maatregelen die dat bedrijf heeft getroffen pas toerekenbaar aan de Staat als zij ‘op de een of andere manier’ gemengd was in het besluit van de maatregel.⁷² ‘Op de een of andere manier’ is een bijzonder vage manier om een criterium te beschrijven. Eventuele indicaties van toerekenbaarheid kunnen zijn dat het betrokken bedrijf de beslissing alleen kon nemen door aan de gestelde regels van de Staat te voldoen⁷³, en nog na het besluit rekening moest houden met aanwijzingen vanuit de Staat.⁷⁴

Het Hof heeft een brede uitleg gegeven aan het begrip Staatsmiddelen. Onder Staatsmiddelen vallen niet alleen subsidies, ook de maatregelen die bedrijven van lasten verlichten of er helemaal van vrijstellen kunnen voor hetzelfde resultaat zorgen als subsidies.⁷⁵ Artikel 107 omvat alle door de Staat gegeven subsidies en vrijstellingen. Een omstreden toevoeging zijn de middelen van private bedrijven onder publiek toezicht. Zoals in de vorige paragraaf besproken, is steun aan de staat toe te rekenen vanaf het moment dat zij op de een of andere manier is betrokken. Als blijkt dat de Staat betrokken is bij het besluit van de private onderneming, worden de middelen van die onderneming bestempeld als staatsmiddelen, ongeacht of de staat permanent over deze middelen kan beschikken.⁷⁶

Het PreussenElektra arrest laat zien dat het mogelijk is om steun te verrichten, zonder deze als staatssteun te kwalificeren. Deze casus betrof een verkregen voordeel bij producenten van duurzame energieproducten. Dit voordeel werd niet behaald door een subsidie van publiek geld, maar door een wettelijke regeling waardoor energiedistributiebedrijven duurzame energie tegen een vast bedrag verkochten dat hoger was dan de marktprijs. Het Hof erkende dat de producenten hier een economisch voordeel behaalden⁷⁷, maar was toch van mening dat hier geen sprake van staatssteun kon zijn. De Duitse overheid verlegt de weg van het geld in het voordeel van de producenten, maar zij doet dit zonder er zelf tussen te

⁶⁹ Art. 107 lid 1 VwEU.

⁷⁰ Schütze 2015, p. 764.

⁷¹ HvJ EG 3 oktober 1979, C 78/79, *Jur.* 1979, p. 02120 (*Stenik/Weinlig*).

⁷² HvJ EG 16 mei 2002, C-482/99, *Jur.* 2002, p. I-04397 (*Frankrijk/CEC*).

⁷³ HvJ EG 2 februari 1988 C-67,68,70/85, *Jur.* 1988, p. 00219 (*Nederland/CEC*).

⁷⁴ HvJ EG 21 maart 1991, C-303/88, *Jur.* 1991, p. I-01433 (*Italië/CEC*).

⁷⁵ HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, *Jur.* 1994, p. I-00877 (*Banco Exterior/Anyutamiento*).

⁷⁶ HvJ EG 16 mei 2002, C-482/99, *Jur.* 2002, p. I-04397 (*Frankrijk/CEC*).

⁷⁷ HvJ EG 13 maart 2001, C-379/98, *Jur.* 2001, p. I-02099 (*Preussen/Schlesweg*).

gaan zitten. Er kan zich in dit geval geen enkele rechtstreekse of zijdelingse overdracht van staatsmiddelen vormen.⁷⁸

2.3.1.3 Bepaalde ondernemingen

Maatregelen die slechts 'bepaalde ondernemingen of bepaalde producties' begunstigen vallen in artikel 107 VwEU. Het Hof heeft de term producties expliciet verhelderd door duidelijk te maken dat de woordkeuze 'producties' niet is bedoeld om 'diensten' uit te sluiten.⁷⁹ Om deze selectiviteitseis te verduidelijken kijkt de Europese Commissie zowel naar de materiële selectiviteit als naar de geografische selectiviteit.⁸⁰

De materiële selectiviteit vertaalt zich in een maatregel die alleen geldt voor bepaalde ondernemingen of sectoren in een lidstaat om zorg te dragen dat een groep bedrijven voldoet aan bepaalde strakke criteria. Als die criteria bestaan uit duidelijke kenmerken van bepaalde ondernemingen of sectoren zal geen twijfel ontstaan over de selectiviteit.⁸¹ Het wordt lastiger als de maatregel algemeen en objectief is geformuleerd en toch alleen specifieke bedrijven treft. Een belastinghervorming in Gibraltar leidde ertoe dat offshore vennootschappen werden bevoordeeld ten opzichte van de op Gibraltar gevestigde bedrijven. De belastinghervorming zou drie belastingen invoeren, waaronder de Payroll Tax en de Business Property Occupation Tax (BPOT). De belastinggrondslagen voor deze nieuwe belastingen zouden voor de Payroll Tax bestaan uit de hoeveelheid werknemers die in dienst zijn, en voor de BPOT bestaan voor het gebruik van bedrijfsruimtes in Gibraltar. De offshore vennootschappen zouden niet in de heffing worden opgenomen bij deze belastingen, doordat ze noch personeel in dienst hebben, noch gebruik maken van ruimtes in Gibraltar.⁸² Er was hier dus sprake van selectiviteit.

In beginsel zijn maatregelen die voor het hele grondgebied van een staat gelden niet selectief, dit impliceert dat ze buiten art. 107, lid 1 VwEU vallen. Hier wordt ook geen onderscheid gemaakt tussen steun verleend door de Staat of de regionale overheid. Steun gegeven door een regionale overheid wordt simpelweg ook als Staatssteun beschouwd.⁸³ Daarnaast bestaat controversiële jurisprudentie die zegt dat een maatregel verleend aan een regio of lokaal gebied niet per se selectief is. Dit gebeurde in een casus met de eilandengroep Azoren, een autonome regio van Portugal. Azoren had haar vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting sterk verlaagd om bedrijvigheid aan te trekken. Ondanks de 1400 kilometer afstand tot Portugal, behoren zij wel tot dit land. De Europese Commissie was van mening dat hier sprake was van selectiviteit. Het Hof oordeelde dat als een regio institutioneel, procedureel en economisch autonoom is in verhouding tot de Centrale Overheid er geen sprake is van selectiviteit.⁸⁴ Indien een regio

⁷⁸ HvJ EG 13 maart 2001, C-379/98, *Jur.* 2001, p. I-02099 (*Preussen/Schleswig*).

⁷⁹ HvJ EG 8 november 2001, C-143/99, *Jur.* 2001, p. I-8365 (*Adria-Wien/Finanzland*).

⁸⁰ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107 lid 1 VwEU, p. 36.

⁸¹ Schütze 2015, p. 770.

⁸² HvJ EU 15 november 2011, C-106/097C-107/09, *Jur.* 2011, p. I-11113 (*CEC/Gibraltar*).

⁸³ HvJ EG 25 februari 1985, C-284/84, *Jur.* 1986, p. 00685 (*Duitsland/CEC*).

⁸⁴ HvJ EG 6 september 2006, C-88/03, *Jur.* 2006, p. I. 07115 (*Portugal/CEC*).

niet autonoom is en wel specifieke maatregelen treft, ontstaat wel geografische selectiviteit.⁸⁵

2.3.1.4 Vervalsen mededinging en beïnvloeden handel tussen lidstaten

Het laatste criterium dat bepaalt of sprake is van staatssteun, bestaat uit twee nauw samenhangende onderdelen: de mededinging in de nationale markt moet worden vervalst, en het internationale handelsverkeer in Europa moet ongunstig worden beïnvloed.

Een verstoring van de mededinging loopt samen met de selectiviteit van een maatregel. Een marktverstoring door een gegeven maatregel ontstaat op het moment dat de maatregel niet voor de hele markt geldt. Als door een maatregel een partij wordt begunstigd en daardoor de concurrentiepositie van die partij ten opzichte van de andere partijen positief wordt beïnvloed, kan worden aangenomen dat de mededinging wordt vervalst.⁸⁶ Ter verheldering deze metafoor: als een heel peloton doping gebruikt, fietst iedereen sneller maar de onderlinge verhoudingen blijven in stand.⁸⁷

In geval van concurrentieverstoring wordt het internationale handelsverkeer ongunstig beïnvloed.⁸⁸ Dit is zeker het geval indien de begunstigde onderneming in het intracommunautaire handelsverkeer actief is. Maar ook als de onderneming niet internationaal actief is, kan het verstoring werken. Door het in stand houden van de nationale markt via tegemoetkomingen zal het voor buitenstaanders lastiger worden om de markt te betreden.⁸⁹

2.3.2 Onverenigbaar, tenzij

Het uitgangspunt van art 107, lid 1 VwEU is dat als gegeven steun aan de vier genoemde criteria voldoet deze onverenigbaar is met de interne markt. In art. 107, leden 2 en 3 VwEU zijn de uitzonderingen op de regel opgenomen.

2.3.2.1 Art. 107, lid 2 VwEU

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 zo ver deze steunmaatregelen noodzakelijk zijn om de door deze deling berokkende economische nadelen te compenseren.*⁹⁰

⁸⁵ Barents & Brinkhorst 2012, p. 586.

⁸⁶ HvJ EG 15 juni 2000, T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97-T-607/97, T-1/98, T-3/98-T-6/98 en T-23/98, *Jur.* 2000, p. II-02319 (*Alzetta/CEC*).

⁸⁷ Ambtenbrink 2017, p. 400.

⁸⁸ HvJ EG 4 april 2000, T-288/97, *Jur.* 2001, p. II-01169 (*Regione Friulli-Venezia/Commissie*).

⁸⁹ HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, *Jur.* 2003, p. I-7747 (*Altmark/Regierungspräsidium*).

⁹⁰ Art. 107 lid 2 VwEU.

Deze drie punten zijn van rechtswege verenigbaar met de interne markt. Voor Nederland is alleen de onder b) genoemde vorm van steunmaatregel relevant.⁹¹ Het zal duidelijk zijn wanneer een natuurramp heeft plaats gevonden. Van belang is dat de verleende steun voor de gevolgen van de ramp bij de gedupeerde terecht komt. Als een compensatie voor gedupeerden ook voor niet-gedupeerden geldt kan desondanks wel weer sprake zijn van staatssteun.⁹² Een buitengewone gebeurtenis is moeilijk te definiëren. Nederland heeft in 2002 steun mogen verlenen op grond van sub lid b omdat de hoeveelheid slachtoffers en de materiele schade bij de vuurwerkramp van Enschede volgens de Europese Commissie zo hoog waren dat dit als buitengewone gebeurtenis gold.⁹³

2.3.2.2 Art. 107, lid 3 VwEU

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.⁹⁴*

Lid 3 is van grotere waarde. Hier worden vijf vormen van staatssteun opgesomd die mogelijk met de interne markt verenigbaar zijn. Deze mogelijk verenigbare steunmaatregelen hebben gemeen dat gegeven steun alleen verenigbaar met de markt kan zijn als deze noodzakelijk is om een van de doelstellingen te verwezenlijken.⁹⁵

2.3.2.3 Minimis-steun

In 1996 is met het oog op administratieve vereenvoudiging voor de lidstaten en de Europese Commissie de minimis-steun ingevoerd.⁹⁶ Ondanks dat het Hof eerder had geoordeeld dat

⁹¹ Hessel 2012, p. 782.

⁹² Besluit 2016/195/Commissie.

⁹³ Besluit 2002/1674/Commissie.

⁹⁴ Art. 107 lid 3 VwEU.

⁹⁵ HvJ EG 15 april 2008, C-390/06, *Jur.* 2008, p. I-02577 (*Nuova/Ministero*).

⁹⁶ PbEC 1996, C 68.

ook kleine hoeveelheden steun verstoringen op de markt tot gevolg kunnen hebben⁹⁷, is er indertijd besloten dat in een tijdspanne van drie jaar 100.000 ecu steun mocht worden verleend zonder dat deze aangegeven moest worden bij de Europese Commissie, omdat de bovengrens van 100.000 ecu ervoor zou zorgen dat er geen merkbare belemmering van de markt zou zijn.⁹⁸

De Minimis-steun is in de loop van de tijd aangepast. Bij de invoering van de Euro is deze automatisch de opvolger geworden van de Ecu.⁹⁹ In 2007 is de maximale steun over drie jaar verdubbeld naar 200.000 Euro¹⁰⁰, in 2013 is bepaald dat de hoeveelheid steun volledig transparant moet zijn door berekeningen van de verwachte totale steun vrij te geven.¹⁰¹

2.4 Gelijk speelveld

Gelijk speelveld is een veelgebruikte term waar meer dan één definitie aan kan worden gegeven. Dit komt terug uit de definitie van het gelijk speelveld:

Gelijk speelveld is een omgeving waarin alle deelnemers/concurrenten, op een gegeven markt, dezelfde regels moeten volgen en dezelfde kansen moeten krijgen om mee te concurreren.¹⁰²

Dit impliceert dat alle partijen op een markt dezelfde kansen moeten hebben, en iedereen zich aan dezelfde regels moet houden. Deze twee punten gaan alleen niet altijd hand in hand, omdat er door het aanhouden van gelijke regels, alleen gelijke kansen ontstaan als bedrijven identiek zijn.

Het doel van een gelijk speelveld is dat uiteindelijk alle spelers van de gegeven markt eerlijk met elkaar kunnen concurreren. Om deze eerlijke concurrentie te bereiken zijn er twee gedachtestromen:

- gelijk speelveld op basis van regels; alle spelers op de markt moeten zich aan dezelfde regels houden;
- gelijk speelveld met gelijke uitkomsten; alle spelers zullen uiteindelijk dezelfde resultaten halen.

2.4.1 Gelijk speelveld op basis van regels

Een gelijk speelveld door regels wordt gelijk geacht op het moment dat de regels gelijk zijn voor alle spelers op de markt. De regels moeten op dezelfde manier worden toegepast op alle spelers op de markt, hoe verschillend de bedrijven ook zijn, en mogen geen discriminerend effect hebben op bepaalde bedrijven. De eigenschappen van de bedrijven worden opzijgeschoven, er wordt niet gekeken naar de grootte van bedrijven of hoe lang ze

⁹⁷ HvJ EG 21 maart 1990, C-142/87, *Jur.* 1990, I-959 (*België/Commissie*).

⁹⁸ PbEC 1996, C 68.

⁹⁹ Broberg 2005, p. 134.

¹⁰⁰ PbEU 2006, L 379/5.

¹⁰¹ PbEU 2013, L 352/1.

¹⁰² Airneth 2012, p. 1.

al opereren op de markt. Het gelijk speelveld op basis van regels is dus volledig gericht op het bieden van gelijke omstandigheden, en niet op het bieden van een gelijk effect voor de verschillende ondernemingen.¹⁰³

In deze context staat de term regels voor alle vormen van overheidsbeleid, zoals wetgeving, belastingen, subsidies, en staatssteun. De keuzes die een bedrijf zelf kan maken zoals de gekozen strategie of locatie staan hier los van.

Regels creëren een gelijk speelveld als zij voor alle bedrijven gelden, zonder een discriminerend effect daarin mee te nemen. Met een discriminerend effect wordt bedoeld een situatie waarin twee bedrijven in een gelijke situatie verschillend worden behandeld. Dit betekent niet dat alle regels die een verschillend effect hebben op bedrijven discriminerend zijn. Het effect op bedrijven van de ingevoerde regels is ook sterk afhankelijk van de karakteristieken van de bedrijven zelf.¹⁰⁴

Er zijn bijvoorbeeld twee bedrijven, Alpha en Bèta. Alpha is volledig gefinancierd met eigen vermogen, en Bèta volledig met vreemd vermogen. De overheid besluit twee nieuwe regels in te voeren: 1; De kosten van vreemd vermogen zijn niet meer aftrekbaar van de winst en 2; alle bedrijven die Alpha heten zijn niet belastingplichtig.

In dit geval zorgt de eerste regel wel voor een gelijk speelveld, ondanks dat het erg nadelig is voor het tweede bedrijf, Bèta. De tweede regel zorgt niet voor een gelijk speelveld, ondanks dat de regel voor alle bedrijven op de markt zou gelden.

Deze vorm van het gelijke speelveld wordt vooral gebruikt omdat het goed aansluit bij het idee van de Westerse kapitalistische economieën. Er moeten zo min mogelijk overheidsingrepen zijn om te voorkomen dat de marktwerking wordt belemmerd. Anders ontstaat de mogelijkheid voor een monopolie waarbij het aanbod van de goederen/diensten niet meer overeenkomt met de vraag van de consumenten.¹⁰⁵

Ook hangt het gelijke speelveld samen met het gelijkheidsbeginsel. Het is niet eerlijk als bedrijven die op dezelfde markt actief zijn, verschillend worden behandeld. Het is dus van belang om te bewaken dat bedrijven geen te rechtvaardigen selectieve voordelen krijgen.¹⁰⁶

2.4.2 Gelijk speelveld met gelijke uitkomsten

Waar bij een gelijk speelveld op basis van regels de gelijkheid voortkwam uit de gelijkheid van de regels, is dit bij een gelijk speelveld met gelijke uitkomsten afhankelijk van de beginsituatie van de deelnemende bedrijven. De term gelijke uitkomsten in een economie waar wordt gestreefd naar het maximaliseren van winsten, wordt vertaald naar gelijke verwachte winsten. Er zijn twee scenario's waarin de verwachte winsten gelijk zijn.

¹⁰³ Appelman e.a. 2003, p. 20.

¹⁰⁴ Appelman e.a. 2003, p. 1.

¹⁰⁵ Stevens, *TFO* 2014, afl. 138.1.

¹⁰⁶ Choueka & Woolich 2005, p. 4.

Ten eerste ontstaat er een gelijkspelveld als de bedrijven precies hetzelfde zijn in hun mogelijkheden om te concurreren, dan kan er worden gedacht aan de productiekosten en de liquiditeit, en er gelijke regels zijn voor alle bedrijven.¹⁰⁷ Het idee achter dit scenario is dat als bedrijven precies dezelfde startpositie hebben en ook nog dezelfde regelgeving waar zij zich aan moeten houden, dat de uitkomst van de markt ook gelijk zal zijn. Dit is een voornamelijk theoretisch scenario, omdat het niet voorkomt dat bedrijven volledig identiek zijn.

Ten tweede ontstaat er een gelijk spelveld als bij bedrijven met verschillende concurrentieposities, ongelijkheden worden vereffend door aparte regelgeving voor de partijen.¹⁰⁸ De achterliggende partij kan bijvoorbeeld worden geholpen door het verstrekken van subsidies of vergunningen om zo de verschillen tussen de partijen te minimaliseren.

Voorbeelden van een gelijk spelveld met gelijke uitkomsten, waarbij de partijen identiek zijn, zijn er nog niet en zullen ook nooit komen. Situaties waarbij de partijen zich niet in identieke posities bevonden hebben wel al plaats gevonden. In 1998 trad de telecommunicatiewet in werking waarin werd beslist om drie nieuwe telecommunicatielicenties uit te geven om zo KPN als monopolist onder druk te zetten. KPN was tot dan de enige aanbieder en beschikte over een landelijk netwerk. De toetreders op de telecommarkt dienden miljarden te investeren in een landelijk netwerk voordat ze met KPN konden concurreren. De OPTA (Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit) heeft er toen voor gezorgd dat KPN de drie nieuwe aanbieders toegang moest verlenen tot haar netwerk, tegen een prijs die overeenkwam met de kosten. KPN werd hier dus zwaar benadeeld om een gelijk spelveld te kunnen creëren.¹⁰⁹

Zoals reeds eerder vermeld wordt in een westerse economie gestreefd naar volkomen concurrentie om de allocatie van middelen te optimaliseren. Het is daarom nooit wenselijk een volledig gelijk spelveld met gelijke uitkomsten na te streven. In sommige gevallen van marktfalen kan het zinvol zijn de economie niet volledig te optimaliseren naar winsten maar ook de welvaartsverschillen mee te nemen, zo kan bijvoorbeeld worden gestreefd naar openbare gezondheidszorg.¹¹⁰

2.4.3 Definitie Europese Commissie

Ook bij de Europese Commissie is gelijk spelveld een populaire term al kan de betekenis steeds verschillen. In maart 2005 schafte Oostenrijk de Omzetbelasting voor medische diensten af waarbij de al gegeven vooraf trek achterwege werd gelaten. De betreffende medische dienstverleners hadden hier een belastingvoordeel dat door de Europese Commissie werd gezien als niet aangemelde staatssteun¹¹¹ en een risico vormde voor het gelijke spelveld.¹¹² In mei 2005 werd in Nederland gepleit om zorgverzekeraars met een

¹⁰⁷ Appelman e.a. 2003, p. 21.

¹⁰⁸ Roemer 1995, par. 5-8.

¹⁰⁹ Van de Coevering & van der Werff 2001, p. 11-12.

¹¹⁰ Appelman e.a. 2003, p. 26.

¹¹¹ Art. 108 lid 1 VwEU.

¹¹² HR 3 maart 2005, ECLI:EU:C:2005:126.

ongezonde populatie financieel te steunen omdat zij zwaardere lasten hadden dan zorgverzekeraars met een gezonde populatie. Dit zou na verloop van tijd ertoe kunnen leiden dat zorgverzekeraars met een ongezonde populatie hun premies zouden moeten verhogen. De financiële steun was nodig om een gelijk speelveld te kunnen behouden.¹¹³

Er werd in een tijdbestek van drie maanden het gelijke speelveld op twee verschillende manieren uitgelegd waarbij het belastingvoordeel in het eerste geval als verboden staatssteun werd aangemerkt, in de tweede zaak werd de maatregel wel toegestaan. Het gebruik van de term kan uiteenlopen en is volledig afhankelijk van de situatie.

In een brief van de Europese Commissie gericht aan Nederland, gedateerd op 2 mei 2013, werd voor het eerst kenbaar gemaakt dat een onderzoek zou worden gestart naar mogelijk verleende staatssteun door de subjectieve vrijstelling van overheidsbedrijven. Hierbij werd tegelijk duidelijk gemaakt dat de reden gelegen is in het streven naar een gelijk speelveld, en dat er geen volledig gelijk speelveld kan ontstaan zolang er een verschil is in de betaling van vennootschapsbelasting tussen private en overheidsbedrijven.¹¹⁴

Wederom wordt niet verder gespecificeerd wat onder de term het gelijke speelveld wordt verstaan. Dit tot frustratie van de SP-fractie die de term het gelijke speelveld slechts een vage metafoor vond en vroeg de term te vervangen. Dit was volgens het kabinet niet aan de orde, omdat het duidelijk was dat in dit geval met gelijk speelveld, een situatie wordt bedoeld waar het voor de vennootschapsbelasting in beginsel niet uit maakt of de onderneming wordt gedreven door een private partij of een (mede)overheid.¹¹⁵

Ter verduidelijking voor de SP wordt hier later aan toegevoegd dat het doel van de wet is om een gelijk speelveld tussen private en overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting te bewerkstelligen dat alleen mogelijk is door overheidsbedrijven op dezelfde wijze te belasten als private ondernemingen. Hierbij is benadrukt dat de belastingplicht niet alleen zal gelden voor bedrijven van medeoverheden, maar dat ook de Rijksoverheid erbij betrokken zal worden. Bovendien zal voor de overheidsbedrijven geen compensatie voor de betaalde vennootschapsbelasting plaats vinden zodat het speelveld gelijk zal blijven.¹¹⁶

Dit toont aan dat met het gelijke speelveld dat de Europese Commissie en Nederland samen nastreven, wordt bedoeld op een gelijk speelveld op basis van regels. Alle selectieve voordelen die door de overheid worden verleend, zullen moeten worden afgeschaft zodat mededinging niet wordt vervalst en een gelijk speelveld wordt bereikt. Het gelijke speelveld dat door de Europese Commissie wordt beoogd, hangt sterk samen met het toetsen van staatssteun. Onverenigbare staatssteun brengt marktstoringen teweeg door verschillende regels te hanteren voor de participerende partijen. Er kan worden gesteld dat als er sprake is van onverenigbare staatssteun er geen gelijk speelveld kan worden bereikt. Hierbij moet worden meegenomen dat het vervalsen van de mededinging tussen lidstaten niet van

¹¹³ RZA 3 mei 2005, ECLI:NL:XX:2005:BM8367.

¹¹⁴ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.

¹¹⁵ *Kamerstukken I* 2014/15, 34 003, D, p. 23.

¹¹⁶ *Kamerstukken I* 2014/15, 34 003, D, p. 24-25.

belang is voor lokale gevallen. Daarom zullen de Europese staatssteunbepalingen niet volledig leidend zijn, maar wordt indien nodig afgeweken van de staatssteunbepalingen.

2.5 Deelconclusie hoofdstuk 2

Uit kamerstukken kan worden gehaald dat er wordt gestreefd naar een gelijk speelveld op basis van regels. Wat zal worden behaald door de wetgeving voor de overheidsbedrijven en de private bedrijven gelijk te trekken. Het gelijke speelveld zal worden getoetst aan de hand van de Europese staatssteunbepalingen.

Voor de staatssteunbepalingen moet sprake zijn van een onderneming. Jurisprudentie definieert het als elke entiteit die een economische activiteit uitvoert. Hieraan wordt voldaan als er op een gegeven moment goederen of diensten worden aangeboden op een markt.

Door de staat verleende steun moet worden aangegeven bij de Europese Commissie. Zij bepaald of er sprake is van verenigbare of onverenigbare staatssteun. Er is sprake van onverenigbare staatssteun als wordt voldaan aan de vier cumulatieve criteria uit art. 107 Wet VwEU. Er moet sprake zijn van een i) begunstiging, ii) bekostigd met staatsmiddelen, iii) die alleen bepaalde bedrijven beïnvloedt, iv) en de mededinging tussen lidstaten vervalst. Als hier sprake van is moet de steun worden gestopt of worden teruggedraaid.

Hoofdstuk 3 Analyse kritiek Europese Commissie

3.1 Inleiding

De Europese Commissie is, naar aanleiding van klachten uit het bedrijfsleven, op 2 juli 2004 gestart met een formeelrechtelijk onderzoek naar de wijze waarop overheidsbedrijven worden opgenomen in de vennootschapsbelasting.¹¹⁷ Op 2 mei 2013 maakte de Europese Commissie kenbaar dat de Nederlandse fiscale regels omtrent de belastingplicht van overheidsbedrijven als onverenigbare staatssteun worden bestempeld alsmede dat deze steun als bestaande steun wordt gekwalificeerd.¹¹⁸ In dit hoofdstuk wordt onderzocht of de beslissing van de Europese Commissie gegrond was, en of dit inderdaad leidde tot een ongelijk speelveld.

3.2 Toetsing art. 107, lid 1 VwEU

3.2.1 Onderneming

De essentie van de Europese definitie van een onderneming is dat een entiteit een economische activiteit uitvoert. Een economische activiteit wordt gedefinieerd als iedere activiteit bestaande uit het aanbieden van goederen en/of diensten op een bepaalde markt. Belangrijk is dat, in tegenstelling tot de Nederlandse definitie van een onderneming, geen winstoogetekening aanwezig hoeft te zijn.¹¹⁹ Er is een groot aantal economische activiteiten dat door overheden worden uitgevoerd, onder meer de exploitatie van gemeentelijke sportaccommodaties als een gemeentelijk zwembad of een sporthal en taxidiensten door gemeentelijke vervoersbedrijven. In deze gevallen wordt onbetwist een goed op een markt aangeboden dat geen overheidstaak is en waarschijnlijk concurreert met andere aanbieders.

Activiteiten die behoren tot de specifieke bevoegdheden van overheidsgezag worden niet als economische activiteit gezien.¹²⁰ Dit geldt alleen voor kerntaken van de staat en 'typische overheidstaken'.¹²¹ Hierbij kan men denken aan handhaving van de openbare orde en het uitgeven van vergunningen en identificatiedocumenten. Taken van groot belang die goed moeten worden uitgevoerd en waar overzicht op kan worden gehouden.

De Nederlandse autoriteiten hebben niet betwist dat overheidsbedrijven, naast hun typische overheidstaken, de mogelijkheid hebben om diensten en goederen aanbieden op de markt. Zij hebben zelfs toegegeven dat overheidsbedrijven steeds meer economische activiteiten op zich nemen.¹²² Er is dus zeker sprake van ondernemingen die mogelijk staatssteun ontvangen.

¹¹⁷ Onderzoek ambtshalve CP115/2004 & Klacht CP120/260.

¹¹⁸ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.

¹¹⁹ HvJ EG 1 juli 2008, C-49/07, *Jur.* 2008, p. I-04863 (*MOTOE/Elliniko*).

¹²⁰ HvJ EU 26 maart 2009, C-113/07, *Jur.* 2009, p. I-02207 (*SELEX/Commissie*).

¹²¹ Ministerie van Economische zaken, "*Handreiking Wet Markt en Overheid*", <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/mededinging/markt-en-overheid>.

¹²² Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.

3.2.2 Begunstiging

Zoals reeds in hoofdstuk 2.3.1.1 besproken, is er sprake van een begunstiging als een onderneming een economisch voordeel behaalt dat onder normale marktvoorwaarden niet zou zijn verkregen. Voorts was uit bespreking van jurisprudentie al gebleken dat een economisch voordeel niet alleen positieve prestaties betreft maar ook die maatregelen die de lasten van een onderneming verlichten.

Voor de wetwijziging van 1 januari 2016 waren alle private ondernemingen onderworpen aan de Vennootschapsbelasting, terwijl overheidsbedrijven in beginsel volledig waren vrijgesteld van die belasting. De Europese Commissie stelde dat alle overheidsbedrijven die niet waren opgenomen in de uitputtende en beperkte lijsten van activiteiten, van art. 2, leden 3 en 7 VPB 1969, een duidelijk fiscaal voordeel behaalden.¹²³ Doordat deze overheidsbedrijven subjectief werden vrijgesteld van de vennootschapsbelasting werd een financieel voordeel behaald ten opzichte van de private ondernemingen die belasting mee moesten nemen in hun financiële plaatje. Dat een vrijstelling van een belasting als begunstiging kan worden aangemerkt was in 1999 al besloten in het *Adria Wien* arrest.¹²⁴ Het lijkt derhalve geen twijfel of er bij de subjectieve belastingvrijstelling van overheidsbedrijven een voordeel wordt behaald.

Volledigheidshalve dient hier vermeld te worden dat ook geen sprake is van een kostenvergoeding voor een taak van algemeen economische belang. Daarvoor zou een kostendeekkende begunstiging in de vorm van een subsidie moeten worden verstrekt op basis van een tevoren berekende compensatie. Bij het verlenen van een belastingvoordeel kan geen sprake zijn van een kostenvergoeding omdat er altijd andere kosten naast de belasting zullen zijn.

3.2.3 Staatsmiddelen

Indien een maatregel wordt gezien als begunstiging dan moet deze steunmaatregel afkomstig zijn van de staat en bekostigd zijn met staatsmiddelen. In de oude wetgeving werden overheidsbedrijven in beginsel vrijgesteld hiervan en werden dus geen staatsmiddelen overgedragen, wel behaalden zij financieel voordeel ten opzichte van 'normale' bedrijven in de vennootschapsbelasting.

De Europese Commissie is van mening dat een verlies van belastinginkomsten gelijk staat aan het beschikbaar stellen van staatsmiddelen.¹²⁵ Omdat door het verlenen van een belastingvrijstelling er minder ruimte op de begroting van de staat komt, terwijl de kosten hetzelfde blijven, is het begrijpelijk dat de Europese Commissie dit als bekostiging met staatsmiddelen ziet. Ook uit uitspraken van het Hof van Justitie blijkt dat het verlenen van een belastingvrijstelling hetzelfde resultaat heeft als een subsidie.¹²⁶

Wat belangrijk is mee te nemen in de overwegingen is dat de vrijstelling in dit geval alleen voor overheidsbedrijven geldt. Gezien het feit dat het doel van overheidsbedrijven is om

¹²³ C(2016) 167, r.o. 65.

¹²⁴ HvJ EG 8 november 2001, C-143/99, *Jur.* 2001, p. I-8365 (*Adria-Wien/Finanzland*).

¹²⁵ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.

¹²⁶ HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, *Jur.* 1994, p. I-00877 (*Banco Exterior/Anyutamiento*).

taken van algemeen nut te vervullen, zal er overwegend geen winstoogmerk zijn. Als winst ontbreekt, kan geen belasting worden geheven en brengt dit voor de staat geen kosten met zich mee. Uit een onderzoek in opdracht van de staatssecretaris van Financiën kwam echter naar voren dat de belastingvrijstelling per jaar voor 100 miljoen euro gemiste belastinginkomsten zorgt.¹²⁷ Hieruit mag worden geconcludeerd dat sprake is van met staatsmiddelen bekostigd voordeel.

3.2.4 Bepaalde ondernemingen

De door de staat bekostigde en begunstigende maatregel zou volgens de wet alleen moeten gelden voor bepaalde ondernemingen.¹²⁸ Om te beoordelen of sprake is van een selectieve maatregel moet volgens vaste rechtspraak¹²⁹ naar drie fasen rond de maatregel worden gekeken. Als eerste dient te worden bepaald wat de 'normale situatie' kenmerkt, vervolgens of door de maatregel een duidelijk voordeel wordt behaald, en tenslotte of de maatregel voortkomt uit een hoofdbeginsel van de wet.¹³⁰

De normale situatie in de Nederlandse vennootschapsbelasting is dat in Nederland gevestigde ondernemingen vennootschapsbelasting betalen over hun winst, verminderd met hun verrekenbare verliezen.¹³¹

In de wetgeving tot 1 januari 2016 waren in art. 2, leden 3 en 7 VPB 1969 een lijst van economische activiteiten en een lijst van bedrijven opgenomen die belastingplichtig waren voor de vennootschapsbelasting. Nederland heeft toegegeven dat deze lijst sinds 1956 materieel niet is gewijzigd, terwijl het aantal economische activiteiten dat wordt uitgevoerd door overheidsbedrijven alleen maar is toegenomen.¹³² Dit betekent dat er sinds 1956 steeds meer private bedrijven die onder de normale regeling vallen, moeten concurreren met overheidsbedrijven die worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Dit vormt een duidelijke afwijking van het in Nederland geldende algemene stelsel.¹³³

Dat de wetgeving sinds 1956 materieel ongewijzigd is gebleven is geen argument dat de maatregel een hoofdbeginsel van het belastingstelsel is. Daarnaast heeft noch de Nederlandse overheid argumenten verstrekt, noch de Europese Commissie heeft verklaard hoe vrijstelling het belasten van de winst bevordert.¹³⁴ De maatregel moet derhalve als selectief bestempeld worden.¹³⁵

¹²⁷ *Kamerstukken II*, 2014/15, 34 003, 3, p. 36.

¹²⁸ HvJ EG 15 december 2015, C-66/02, *Jur.* 2005, p. I-10901 (*Italië/Commissie*).

¹²⁹ HvJ EG 6 september 2006, C-88/03, *Jur.* 2006, p. I-7115 (*Portugal/Commissie*).

¹³⁰ HvJ EG 8 november 2001, C-143/99, *Jur.* 2001, p. I-8365 (*Adria-Wien/Finanzland*).

¹³¹ Art. 7 lid 2 VPB 1969.

¹³² Brief van de Nederlandse autoriteiten aan de Commissie 6 september 2009.

¹³³ C(2016) 167, r.o. 67.

¹³⁴ C(2016) 167, r.o. 81-82.

¹³⁵ C(2016) 167, r.o. 83.

3.2.5 Vervalsen mededinging en beïnvloeden handel tussen lidstaten

Ten laatste moet de maatregel een verstoring effect hebben op mededinging en het internationale handelsverkeer binnen Europa. Doordat duidelijk is geworden dat een selectief voordeel wordt verleend, kan aan de hand van rechtspraak¹³⁶ worden aangenomen dat deze een negatief effect heeft op de mededinging en indirect ook op het internationale handelsverkeer.

Voor de Rotterdamse haven, om een voorbeeld te geven, is het in theorie hard te maken dat belastingvrijstelling het internationale handelsverkeer negatief beïnvloedt, bij gemeentelijke afvalwerking is dit echter lastiger. Duidelijk is wel dat als de nationale markten in stand worden gehouden met begunstiging, in dit geval de belastingvrijstelling, het nagenoeg onmogelijk is voor buitenstaanders om de interne markt te betreden.¹³⁷ Zo is indirect bij lokale overheidsbedrijven dus sprake van het negatief beïnvloeden van het internationale handelsverkeer.

3.3 Verstoring gelijk speelveld

In de voorgaande studie van wetgeving en jurisprudentie is vast komen te staan dat de oude wetgeving in beginsel staatssteun is die onverenigbaar is met de interne markt. Als de maatregel echter onder art. 107, leden 2 en 3 VwEU valt, kan deze toch als verenigbaar worden bestempeld. Deze artikelen lijken echter toch niet van toepassing te zijn gezien het feit dat de Nederlandse autoriteiten hiervoor geen argumenten naar voren hebben gebracht.¹³⁸

In de behandeling van de verstoring wordt begonnen met de bestudering van de inhoud van het tweede lid. De steunmaatregel heeft geen van de genoemde doelstellingen. De Europese Commissie is van mening dat de maatregel geen verband houdt met steun van sociale aard aan individuele gebruikers, steun tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen, of steun aan bepaalde streken van Duitsland.¹³⁹ Ook het derde lid lijkt niet van toepassing te zijn, omdat de maatregel niet hoofdzakelijk bedoeld is om een van de vijf genoemde doelen te bereiken. Nederland heeft geen informatie verstrekt over welke doelen zij wil bereiken met de maatregel.¹⁴⁰ Het ontbreken van een doel maakt het noodzakelijk zijn van de maatregel simpelweg onmogelijk.

De conclusie dat sprake is van onverenigbare staatssteun faciliteert het kijken naar mogelijke verstoringen van het gelijke speelveld. Zoals in hoofdstuk 2.4 is besproken is de Europese Commissie op zoek naar een gelijk speelveld op basis van regels. Er wordt gezocht naar een speelveld waar niemand wordt begunstigd ten opzichte van de andere markspelers zodat de concurrentie niet wordt vervalst. Als aan de criteria van staatssteun worden voldaan, betekent dat automatisch dat het gewenste speelveld van de Europese Commissie niet aanwezig kan zijn.

¹³⁶ HvJ EG 15 juni 2000, samengevoegd T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97-T-607/97, T-1/98, T-3/98-T-6/98 en T-23/98, *Jur.* 2000, II-02319 (*Alzetta/CEC*).

¹³⁷ HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, *Jur.* 2003, p. I-7747 (*Altmark/Regierungspräsidium*).

¹³⁸ C(2016) 167, r.o. 72.

¹³⁹ C(2016) 167, r.o. 73.

¹⁴⁰ C(2016) 167, r.o. 75.

Door deze maatregel vindt dus begunstiging plaats die alleen geldt voor specifieke overheidsbedrijven. Ingeval de begunstiging beschikbaar was geweest voor alle 'spelers' was het speelveld niet aangetast omdat allen dan in gelijke mate voordeel had gehad. Door het selectieve karakter van de maatregel zal de marktwerking worden verstoord en is het gelijke speelveld niet meer aanwezig. De Europese Commissie heeft juist gehandeld om deze versturende maatregel aan te pakken.

Wel kan de vraag gesteld worden of indertijd werkelijk de mogelijkheid aanwezig was om een gelijk speelveld te creëren. De Europese Commissie had veel kritiek op de vrijstelling van de Rotterdamse haven.¹⁴¹ Zij zou sterk worden begunstigd ten opzichte van andere havens in de Europese Unie. Zoals uit dit hoofdstuk blijkt, was er zeker sprake van een begunstiging, doch als de Rotterdamse haven wel was belast in de VPB 1969 zou zij benadeeld zijn. Dit is echter geen reden om een belastingvrijstelling toe te staan.¹⁴² De verschillende tarieven die gelden in Europese havens maken het wellicht onmogelijk om een gelijk speelveld te bereiken.

3.4 Deelconclusie hoofdstuk 3

De Europese Commissie was van mening dat door de onverenigbare staatssteun aan overheidsbedrijven het gelijke speelveld verstoord zou zijn. In dit hoofdstuk zijn de overheidsbedrijven aan de staatssteuncriteria getoetst om dat te toetsen.

De Nederlandse staat heeft bevestigd dat de overheidsbedrijven, naast hun overheidstaken, al actief zijn en steeds actiever worden in het economische verkeer. Discussie over het drijven van een onderneming lijkt in dit geval niet nodig. Voor de wetswijziging waren alle private ondernemingen onderworpen aan de vennootschapsbelasting, terwijl de overheidsbedrijven in beginsel integraal waren vrijgesteld. Uit de behandelde jurisprudentie blijkt dat een begunstiging ook de vorm aan kan nemen van een lastenverlichting. Van een begunstiging is dus sprake. De verleende lastenverlichting is een verlies aan belastinginkomsten voor de staat. De Europese Commissie heeft bepaald dat dit gelijk staat aan het beschikbaar stellen van staatsmiddelen. De toetsing van de selectiviteit gaat aan de hand van drie stappen. De normale situatie in de Vennootschapsbelasting is dat de in Nederland gevestigde ondernemingen over hun winst worden belast. De maatregel stelt de overheidsbedrijven vrij van deze last. Dat de maatregel sinds 1956 materieel ongewijzigd is betekent niet dat deze bestempeld kan worden als een hoofdbeginsel van het belastingstelsel en is derhalve selectief. De selectiviteit van een maatregel zorgt automatisch voor een vervalsing van de mededinging tussen lidstaten.

Er kan dus worden geconcludeerd dat de verdenking van de Europese Commissie terecht was. De subjectieve vrijstelling van overheidsbedrijven resulteerde in onverenigbare staatssteun. Door de toetsing van de staatssteuncriteria kan met zekerheid worden gesteld dat door de maatregel een deel van de markt gebruik kan maken van een begunstiging. Dit

¹⁴¹ PbEC IP/13/395.

¹⁴² HvJ EU 22 januari 2013, T-308/00, *Jur.* 2004, p. II-01933 (*Salzgitter/Commissie*).

staat niet in lijn met het beoogde gelijke speelveld op basis van gelijke regels. Het gelijke speelveld wordt ook niet aanwezig geacht.

Hoofdstuk 4 Overheidsbedrijven in de VPB vanaf 1 januari 2016

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal worden gekeken naar de huidige belastingplicht van overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting. Als eerste zullen de termen directe en indirecte overheidsbedrijven worden bekeken, daaropvolgend het nieuwe ondernemingsbegrip van de vennootschapsbelasting, en uiteindelijk de vrijstellingen die voor overheidsbedrijven gelden.

4.2 Wetgeving vanaf 1 januari 2016

4.2.1 Directe overheidsbedrijven

Op grond van art. 2, lid 1, onderdeel g Wet VPB 1969 zijn publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de staat, onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven. Hieronder vallen de provincies, gemeenten, waterschappen en publieke zelfstandige bestuursorganen.¹⁴³ Krachtens art. 2, lid 2 VPB 1969 zijn ook ondernemingen gedreven door de staat belastingplichtig. Hier geldt dat alle ondernemingen van één publiekrechtelijk lichaam, en alle ondernemingen van één ministerie geacht worden tezamen één onderneming te drijven.¹⁴⁴ Dit betekent ook dat er per ministerie slechts één aangifte hoeft te worden gedaan voor alle ondernemingen die door dat ministerie worden gedreven.¹⁴⁵ De resultaten van de verschillende ondernemingen binnen een ministerie worden met elkaar gesaldeerd.

De buitenlandse rechtspersonen die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen ook belastingplichtig zijn. De buitenlandse rechtspersonen moeten zowel een onderneming drijven¹⁴⁶ als Nederlands inkomen genieten.¹⁴⁷ De Nederlandse en vergelijkbare buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen worden anders behandeld in de VPB 1969. De buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen zijn in hun geheel als rechtspersoon belastingplichtig, terwijl bij de Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen slechts de ondernemingen belast zijn. Dit is een formeel verschil, omdat de belasting uiteindelijk door de rechtspersonen zal worden betaald.¹⁴⁸

4.2.2 Indirecte overheidsbedrijven

Vanaf 1 januari is de belastingplicht van indirecte overheidsbedrijven verbonden aan de private rechtsvorm waarin de activiteiten zijn ondergebracht. Indirecte overheidsbedrijven zijn nu in beginsel belast via art. 2, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. Zij worden op dezelfde wijze belast als private ondernemingen.

Als de gekozen private rechtsvorm een nv of bv betreft, dan zijn deze in beginsel integraal belastingplichtig omdat deze rechtsvormen worden geacht met hun hele vermogen een

¹⁴³ Rijksoverheid 10 juni 2005, lijst met voorbeelden van publiekrechtelijke instellingen.

¹⁴⁴ Art. 2 lid 7 Wet VPB 1969.

¹⁴⁵ Bruijsten e.a. 2016, p. 21.

¹⁴⁶ Art. 3 lid 3 VPB 1969.

¹⁴⁷ Art. 3 lid 1 VPB 1969.

¹⁴⁸ Bruijsten e.a. 2016, p. 22.

onderneming te drijven.¹⁴⁹ Dit geldt niet voor de rechtsvormen stichting of vereniging, die alleen belastingplichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven. Bij de stichting, vereniging en andere publiekrechtelijke rechtspersonen moeten de resultaten van de onderneming- en niet-onderneming sfeer worden gescheiden. De resultaten van de ondernemings sfeer kunnen wel worden gesaldeerd.

4.3 Ondernemingsbegrip

Het ondernemingsbegrip is van belang voor overheidsbedrijven in de vennootschapsbelasting, omdat het bepaalt of zij wel of niet belastingplichtig zijn. De directe en indirecte overheidsbedrijven, nv en bv uitgezonderd, zijn slechts belastingplichtig voor de onderdelen die een onderneming drijven. De staatssecretaris heeft aangegeven dat er voor het ondernemingsbegrip in de Wet VPB 1969 wordt aangesloten bij het materiële ondernemingsbegrip van de Wet IB 2001, en niet bij de definitie uit het EU-recht.¹⁵⁰ Wel merkte de staatssecretaris op dat de twee begrippen in de praktijk niet tot andere uitkomsten hoeven te leiden.

De wetgever heeft afgezien van een wettelijke definitie van het ondernemingsbegrip, omdat de definitie gevormd door de jurisprudentie al volledig genoeg is.¹⁵¹ Door de jurisprudentie wordt een onderneming omschreven als een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het maatschappelijke productieproces wordt beoogd winst te behalen.¹⁵² Dit is samen te vatten in drie kernvoorwaarden waar cumulatief aan moet worden voldaan: een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, deelname aan het maatschappelijke productieproces en winstoogmerk.

4.3.1 Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Voor de organisatie van kapitaal en arbeid ligt de nadruk nagenoeg geheel op het arbeidsvereiste. Er hoeft slechts een minimale hoeveelheid kapitaal of liquide middelen aanwezig te zijn.¹⁵³ Alleen het feit dat arbeid wordt geleverd, impliceert niet onmiddellijk dat sprake is van een onderneming. De arbeid moet het doel hebben om een boven normaal rendement te behalen.¹⁵⁴ Er is bij normaal vermogensbeheer geen sprake van een organisatie van kapitaal en arbeid, ook als een rechtspersoon slechts een houdsterfunctie heeft en louter aandelen in andere rechtspersonen houdt is er geen sprake van een organisatie van kapitaal en arbeid.¹⁵⁵

Daarnaast dient de organisatie van kapitaal en arbeid ook duurzaam te zijn. Het duurzaamheidsvereiste heeft betrekking op de activiteiten en op de organisatie, en betekent

¹⁴⁹ Art. 2 lid 5 Wet VPB 1969.

¹⁵⁰ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, 6, p. 8-10.

¹⁵¹ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, 3 p. 98.

¹⁵² HR 2 maart 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8965.

¹⁵³ Hof Amsterdam 21 juni 1946, B. 8137.

¹⁵⁴ HR 1 maart 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4001.

¹⁵⁵ HR 1 maart 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4001.

dat de ondernemingsuitoefening gefocust op continuïteit moet zijn.¹⁵⁶ Dit betekent dat de onderneming een verhoudingsgewijs vast karakter moet aanhouden voor een bepaalde tijd. Dit kan ook een betrekkelijk korte periode zijn van bijvoorbeeld enkele weken.¹⁵⁷

Voor de situatie waarin een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit zou uitvoeren, moet voor de beoordeling van organisatie van kapitaal en arbeid worden gekeken of dit een zelfstandig onderdeel betreft. Er moet sprake zijn van een onafhankelijke dienst die met eigen personeel en kapitaal een organisatie vormt.¹⁵⁸

4.3.2 Deelname aan het maatschappelijke productieproces

Het is een vereiste dat de duurzame organisatie van kapitaal en arbeid deelneemt aan het economische verkeer.¹⁵⁹ Om deel te nemen aan het economisch verkeer moeten aan derden diensten worden verricht, dus buiten een besloten kring.¹⁶⁰ Uit deze vereiste zijn twee onderdelen te halen.

Er moet een prestatie tegen vergoeding zijn, die buiten een gesloten kring plaats vindt. De prestatie tegen vergoeding houdt in dat de levering van de dienst of het goed direct tegenover een beloning staat, er vindt een ruil plaats. In het geval dat een dienst wordt geleverd aan een besloten kring is geen sprake van deelname aan het economisch verkeer. Dit oordeelde het Gerechtshof in Amsterdam in een zaak waar bedrijven lid waren van een vereniging die niet open was voor externe bedrijven. De communicatiediensten die aan de leden van de vereniging werden geleverd vonden derhalve niet plaats in het economisch verkeer.¹⁶¹ Uit deze casus kan worden gehaald dat er voor een besloten kring 1; diensten moeten worden geleverd aan de leden, en 2; toetreding tot de vereniging niet mogelijk of erg moeilijk is.¹⁶²

4.3.3 Winstoogmerk

Het winstoogmerk is afhankelijk van werkelijk behaalde resultaten, er moet sprake zijn van overschotten om te kunnen spreken van winst. Daarnaast moet redelijkerwijs te verwachten zijn dat in komende jaren wederom winst zal worden behaald.¹⁶³ Als door relevante activiteiten van de laatste drie jaar ten minste twee jaren geen winst is behaald, kan worden beargumenteerd dat er geen winstoogmerk meer is.¹⁶⁴ In dat geval kan een organisatie nog steeds voldoen aan het concurrentie criterium van art. 4, onderdeel a Wet VPB 1969 en nog steeds belastingplichtig zijn.

De bestemming van behaalde winsten doen er niet toe bij het bepalen van een winstoogmerk, ook niet als ze louter zijn bedoeld voor investeringen in de toekomst. Ook

¹⁵⁶ HR 7 oktober 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9757.

¹⁵⁷ Bruijsten e.a. 2016, p. 26.

¹⁵⁸ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, 3, p. 11.

¹⁵⁹ Hof Amsterdam 28 september 1983, 84/72.

¹⁶⁰ Heithuis & Kavelaars 2014, p. 355.

¹⁶¹ HR 1 april 2004, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI6873.

¹⁶² Bruijsten e.a. 2016, p. 27.

¹⁶³ HR 17 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3485.

¹⁶⁴ HR 17 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3485.

het ontbreken van een subjectief winstogmerk weegt niet mee. Bij overheidsbedrijven die publieke taken op zich nemen, en dus nooit naar winst zouden kunnen streven, moet ook worden gekeken naar de economische werkelijkheid. Ingeval de overschotten ontstaan door onderdelen van de organisatie die geen onderneming vormen, wordt niet naar de economische werkelijkheid gekeken. Er kan in dat geval toch sprake zijn van een winststreven.

De publiekrechtelijke rechtspersonen zijn op 1 januari 2016 voor het eerst in aanraking gekomen met het winststreven. De wetgever heeft kenbaar gemaakt dat de meting voor het winstogmerk op 1 januari 2016 begint, maar dat de twee voorafgaande boekjaren ook een indicatie kunnen geven.¹⁶⁵ De meting wordt gedaan aan de hand van de commerciële jaarrekening. Hieruit zou moeten blijken of er overschotten worden behaald, alhoewel de jaarrekening soms zal moeten worden gefiscaliseerd om niet toegestane reserves te vinden.¹⁶⁶ Als de jaarrekening prijzen bevat die laag zijn gehouden om maatschappelijke redenen hoeven deze niet te worden aangepast naar marktconforme prijzen.¹⁶⁷

4.4 Vrijstellingen

Als blijkt dat sprake is van een onderneming, is die in beginsel onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Er zijn echter vrijstellingen. In de nieuwe wetgeving zijn vier algemene en drie specifieke vrijstellingen opgenomen. De algemene vrijstellingen zijn van rechtswege van toepassing¹⁶⁸ maar op verzoek van de belastingplichtige kan de vrijstelling achterwege worden gelaten.

4.4.1 Algemene vrijstellingen

De algemene vrijstellingen opgenomen in de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zijn objectieve vrijstellingen. Alle publieke en privaatrechtelijke lichamen die onder deze vrijstelling vallen zullen subjectief belastingplichtig blijven, maar hun winst/object zal worden vrijgesteld.

4.4.1.1 Vrijstelling voor overheidstaken

Art 8e en 8f, lid 1, onderdeel b Wet VPB 1969 stellen activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak door een publiek- of privaatrechtelijke overheidsbedrijf vrij van vennootschapsbelasting tenzij met deze activiteiten in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen/rechtspersonen. Er zijn twee cumulatieve eisen waaraan moet worden voldaan: 1) er moet een overheidstaak worden uitgevoerd; 2) er mag niet in concurrentie worden getreden met een onderneming gedreven door natuurlijke personen.

¹⁶⁵ *Kamerstukken I 2014/15, 34 003, D, p. 28.*

¹⁶⁶ *Kamerstukken I 2014/15, 34 003, F, p. 3-4.*

¹⁶⁷ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 6, p. 16.*

¹⁶⁸ Art. 8e en 8f Wet VPB 1969, *“Bij het bepalen van de winst ... blijven buiten aanmerking de voordelen uit”.*

Overheidstaken zijn volgens de wetgever zuiver collectieve goederen/diensten. Dergelijke goederen/diensten moeten door het individu kunnen worden gebruikt, zonder dat het gebruik van een enkel individu het gebruik van een ander individu beïnvloedt. Als voorbeelden worden hier o.a. gegeven het legen van prullenbakken langs de weg¹⁶⁹, het handhaven van de openbare orde en dijkbewaking.¹⁷⁰ Deze activiteiten hebben gemeen dat zij niet zouden plaatsvinden in het economisch verkeer door een gebrek aan individuele afnemers.¹⁷¹ Bij deze activiteiten zal dus niet in concurrentie worden getreden. De wetgever is op de hoogte van het feit dat er activiteiten zijn waarvan het collectief belang niet eenduidig is. Activiteiten die niet zuiver collectief zijn maar waarvan het toch nodig is dat de overheid deze op zich neemt omdat private partijen ze niet uitvoeren vallen ook onder de vrijstelling.¹⁷²

Per activiteit van een overheidsbedrijf wordt gekeken of sprake is van een overheidstaak. Dit heeft kritiek opgeleverd van onder andere de NOB¹⁷³ en S.A. Stevens¹⁷⁴ die pleiten voor een uitgebreide lijst van activiteiten die wel of niet gekwalificeerd zijn als overheidstaken. De wetgever weigert dit echter omdat hij een zo open mogelijke norm wil aanhouden zodat de vrijstelling kan mee bewegen met de maatschappelijke ontwikkelingen en omstandigheden van specifieke gevallen.¹⁷⁵

4.4.1.2 Vrijstelling voor interne activiteiten

Voor de uitvoering van overheidstaken maken publiekrechtelijke overheidsbedrijven ook gebruik van ondersteunende diensten. In de parlementaire behandeling werd de uitvoering van interne ICT-diensten door publiekrechtelijke overheidsbedrijven als voorbeeld gegeven.¹⁷⁶ Deze taken zijn noodzakelijk voor de bedrijfsvoering van het lichaam en zijn nodig om de overheidstaken uit te voeren. Voor de interne activiteiten van een lichaam zal geen belastingplicht kunnen ontstaan omdat niet wordt deelgenomen aan het economisch verkeer en dus geen onderneming wordt uitgevoerd.

De vrijstelling voor interne activiteiten is desondanks wel opgenomen in art. 8e, sub a, ten eerste en ten tweede Wet VPB 1969. Hiermee worden de interne activiteiten uitgebreid. Alle activiteiten verricht door een onderneming van een overheidsbedrijf voor de andere ondernemingen van dat overheidsbedrijf zijn vrijgesteld, ook als de andere ondernemingen in een extern privaatrechtelijk lichaam zijn ondergebracht. In deze gevallen wordt volgens de wetgever niet buiten de gesloten kring getreden.¹⁷⁷ Als die onderneming diensten gaat

¹⁶⁹ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 12.*

¹⁷⁰ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 13.*

¹⁷¹ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 12.*

¹⁷² *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 18*

¹⁷³ Zie de brief van de Nederlandse Orde de Belastingadviseurs aan de Tweede Kamer van 13 oktober 2014, p. 5.

¹⁷⁴ Stevens 2014, *WFR 2014/1270*.

¹⁷⁵ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 4, p. 29.*

¹⁷⁶ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 18.*

¹⁷⁷ Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 18 december 2014, p. 2.

leveren aan een ander overheidsbedrijf zal wel buiten de gesloten kring worden getreden en wordt de betreffende onderneming belastingplichtig. Dit kan gebeuren als een gemeente de ICT-diensten voor een andere gemeente gaat regelen.¹⁷⁸

4.4.1.3 Vrijstelling voor quasi-inbesteding

De hiervoor besproken interne activiteitenvrijstelling zorgt ervoor dat een onderneming ondergebracht in het overheidsbedrijf onbelast kan handelen zolang de activiteiten binnen het overheidsbedrijf blijven. De quasi-inbestedingsvrijstelling opgenomen in art. 8f, lid 1, sub a Wet VPB 1969, zorgt ervoor dat de onderneming die is ondergebracht in een andere juridische entiteit maar waar het overheidsbedrijf een 100% belang in heeft, toch onbelast voor het overheidsbedrijf kan werken. Er wordt in deze situatie slechts in juridische zin aan het economisch verkeer deelgenomen, niet in materiële zin. Als de vrijstelling niet in de wet zou zijn opgenomen, zouden de ondersteunende activiteiten van de overheidsbedrijven integraal belastingplichtig worden omdat ze een onderneming drijven.

4.4.1.4 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is door de wetgever in art. 8e en 8f, lid 1, sub c Wet VPB 1969 opgenomen om samenwerkingsverbanden tussen overheidsbedrijven te stimuleren. Het zou ingeval hierin niet was voorzien, voordeliger zijn om activiteiten intern uit te voeren dankzij de belastingvrijstelling; dan zou geen gebruik kunnen worden gemaakt van mogelijke schaalvoordelen tussen gemeenten.¹⁷⁹

Een samenwerkingsverband mag in elke rechtsvorm plaatsvinden, zolang de activiteiten alleen voor de participanten of aan 100% deelnemingen worden verricht. De activiteiten in het samenwerkingsverband zijn slechts vrijgesteld indien, de activiteiten aan participanten worden verricht, de activiteit niet tot belastingplicht zou leiden als deze intern wordt uitgevoerd, en de kosten evenredig over de participanten wordt verdeeld.¹⁸⁰

4.4.2 Specifieke vrijstellingen

Door de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zijn publiekrechtelijke academische ziekenhuizen, publiekrechtelijke universiteiten en de door overheid gehouden zeehavens in beginsel belastingplichtig. De Tweede Kamer acht dit om diverse redenen erg ongunstig¹⁸¹, waarbij de belangrijkste reden wederom gerelateerd is aan het fiscaal gelijk spelveld. Reden dat drie specifieke vrijstellingen zijn opgenomen.

De specifieke vrijstellingen voor academische ziekenhuizen, bekostigd onderwijs en onderzoek kunnen objectieve of subjectief zijn en zijn per situatie verschillend. De objectieve vrijstelling wordt ook gebruikt bij algemene vrijstellingen, hierbij wordt de winst van de vrijgestelde onderneming ook vrijgesteld maar het lichaam blijft nog wel belastingplichtig. Bij de subjectvrijstelling wordt het lichaam volledig vrijgesteld indien het voldoet aan de

¹⁷⁸ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 18.*

¹⁷⁹ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 14, p. 24.*

¹⁸⁰ Bijlage 1 bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 18 december 2014: *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 13.*

¹⁸¹ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 25.*

gestelde voorwaarden. Beide vormen van vrijstellingen zijn van rechtswege van toepassing, de objectvrijstelling kan op aangeven van de belastingplichtige achterwege worden gelaten.¹⁸²

4.4.2.1 Academische ziekenhuizen

Krachtens art. 6b, onderdeel a Wet VPB 1969 zijn lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend als academisch ziekenhuis activiteiten verrichten als genoemd in art. 1.4, lid 1 WHW vrijgesteld. Om de subjectvrijstelling te krijgen moet aan de vier criteria worden voldaan.

Art. 2, lid 1, onderdeel b AWR definieert een lichaam als verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens. De vrijstelling is aangesloten bij het begrip 'lichaam' omdat zo de vrijstelling voor alle academische ziekenhuizen geldt.¹⁸³ De academische ziekenhuizen met een publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid, zoals het AMC en Erasmus MC, alsmede de academische ziekenhuizen in een privaatrechtelijk lichaam, zoals het VUmc en Radboudmc, kunnen nu gebruik maken van de vrijstelling.

Onder 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' wordt ten minste 90% verstaan. Een lichaam moet ten minste 90% van de activiteiten als academisch ziekenhuis verrichten. De subjectvrijstelling is niet van toepassing indien meer dan 10% andere activiteiten wordt verricht. Als aan het vereiste van 90% wordt voldaan, wordt ook de andere 10% aan activiteiten vrijgesteld. Er wordt getoetst aan de hand van alle activiteiten van het gehele lichaam. De factoren die maatgevend zijn voor de 90% toets zijn niet ingevuld door de staatssecretaris. Omdat het volledig van de betreffende casus afhangt, kan geen uitputtende lijst van factoren worden opgesteld.¹⁸⁴ Wel zijn er voorbeelden gegeven van factoren, bijvoorbeeld behaalde omzet, gemaakte kosten en aangewend vermogen.¹⁸⁵

De vrijstelling geldt alleen voor academische ziekenhuizen zelf en niet voor de gelieerde entiteiten van de ziekenhuizen of andere instellingen die activiteiten van art. 1.4, lid 1 WHW uitoefenen.¹⁸⁶ De activiteiten beschreven in art. 1.4, lid 1 WHW zijn reguliere zorg, topreferente zorg, fundamenteel onderzoek en onderwijs.

De objectvrijstelling is in art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 opgenomen. Als een belastingplichtige activiteiten heeft die niet onder de subjectvrijstelling vallen doordat niet aan het 90%-vereiste wordt voldaan, kunnen deze via de objectvrijstelling alsnog worden vrijgesteld. De voordelen behaald met de activiteiten van art. 1.4, lid 1 WHW worden van rechtswege vrijgesteld.

¹⁸² Art. 8g lid 2 Wet VPB 1969.

¹⁸³ *Kamerstukken II 2014/15*, 34 003, 3, p. 25.

¹⁸⁴ *Kamerstukken II 2014/15*, 34 003, 6, p. 43.

¹⁸⁵ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, 84, bijlagen, Consultatieversie memorie van toelichting, p. 25.

¹⁸⁶ Bruijsten e.a. 2016, p. 83.

4.4.2.2 Bekostigd onderwijs en onderzoek

Ook publiekrechtelijke universiteiten en onderwijsinstellingen die onderdeel zijn van een gemeente zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven sinds de wetwijziging. Het kabinet is tegen deze belastingplicht, waarschijnlijk ook omdat volgens het Europees recht onderwijs geen economische activiteit is maar een dienst van algemeen niet-economisch belang.¹⁸⁷ De vrijstelling voor onderwijs valt dan ook niet onder de staatssteunbepalingen volgens de staatssecretaris.¹⁸⁸

Voor de subjectvrijstelling geldt gedeeltelijk hetzelfde als voor de academische ziekenhuizen. Van belasting zijn vrijgesteld lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend onderwijs geven of onderzoek verrichten, mits dat onderwijs en onderzoek hoofdzakelijk wordt bekostigd met publieke middelen, wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld.¹⁸⁹ Net als bij academische ziekenhuizen betreft het de lichamen genoemd in art. 2, lid 1, onderdeel b AWR en moeten de activiteiten minimaal voor 90% uit de gegeven activiteit bestaan. Daarnaast dient de activiteit te zijn onderwijs geven of onderzoek verrichten en moet deze hoofdzakelijk worden bekostigd uit specifieke bronnen.

Onder het begrip 'onderwijs' vallen in elk geval de bekostigde scholingsactiviteiten van basisscholen, middelbare scholen, beroepsopleidingen en universiteiten. Bij onderzoek moet worden gedacht aan fundamenteel onderzoek dat niet voor commerciële doeleinden wordt gebruikt, dit onderzoek moet hoofdzakelijk worden verricht door universiteiten en onderzoeksinstituten.¹⁹⁰ Een ondubbelzinnige definitie van 'onderwijs' en 'onderzoek' is nog niet gegeven. C. Bruijsten e.a. zijn van mening dat er moet worden aangesloten bij de definitie van hoe 'onderwijs' en 'onderzoek' in het maatschappelijke verkeer worden opgevat.¹⁹¹

Naast bovenstaande dient te worden voldaan aan de bekostigingstoets. Het onderwijs of onderzoek moet hoofdzakelijk, 70%, worden bekostigd uit directe of indirecte publieke middelen, wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld. Van belang is dat er geen contractuele tegenprestatie aan het ontvangen geld is verbonden, anders zouden commerciële bedrijven onderzoek kunnen bekostigen met de vrijgestelde donaties.¹⁹² Door de ruime bekostigingseis blijft er ruimte voor eigen bijdragen van bijvoorbeeld studenten zonder dat de onderwijsinstelling de vrijstelling verliest.¹⁹³

De objectvrijstelling stelt dat de voordelen behaald met activiteiten bedoeld in art. 6b, lid 1, onderdeel b Wet VPB zijn vrijgesteld. Men komt pas toe aan deze vrijstelling indien er niet meer wordt voldaan aan de 90%-eis van de subjectvrijstelling. De voordelen behaald met bekostigd onderwijs en/of onderzoek zijn van rechtswege vrijgesteld.

¹⁸⁷ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 25.*

¹⁸⁸ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 34.*

¹⁸⁹ Art. 6b lid 1 onderdeel b Wet VPB 1969

¹⁹⁰ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 6, p. 31.*

¹⁹¹ Bruijsten e.a. 2016, p. 92.

¹⁹² *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 40.*

¹⁹³ *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 40.*

4.4.2.3 Zeehavens

De vrijstelling voor zeehavens moet worden gezien als een overgangsregeling. De Staatssecretaris van Financiën heeft kenbaar gemaakt dat de Nederlandse zeehavens internationaal concurreren met zeehavens die niet zijn onderworpen aan een winstbelasting.¹⁹⁴ Met het oog op een gelijk Europees speelveld is een tijdelijke vrijstelling opgenomen die vervalt op een bij koninklijk besluit nader te bepalen tijdstip.¹⁹⁵

De subjectvrijstelling van art. 6c wet VPB 1969 heeft betrekking op zes bij naam genoemde zeehavens, en 100%-deelnemingen van de genoemde zeehavens. De deelnemingen van zeehavens moeten hoofdzakelijk bestaan uit het beheren, ontwikkelen of exploiteren van een zeehaven of uit werkzaamheden die daaraan dienstbaar zijn.¹⁹⁶ De Europese Commissie heeft de vrijstelling als verboden staatssteun beoordeeld, maar heeft een overgangsregeling met een termijn van een jaar goedgekeurd.¹⁹⁷ De vrijstelling is per 1 januari 2017 komen te vervallen.¹⁹⁸

4.5 Deelconclusie hoofdstuk 4

Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn vanaf 1 januari 2016 slechts belastingplichtig voor de onderdelen die een onderneming drijven. Voor het ondernemingsbegrip wordt aangesloten bij het voor de Inkomstenbelasting reeds geldende begrip. Een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het maatschappelijke productieproces wordt beoogd winst te behalen. De wetswijziging zorgt voor een bredere belastingplicht voor overheidsbedrijven. Daarnaast worden wel nog verschillende algemene en specifieke vrijstellingen ingevoerd. De vier algemene vrijstellingen zijn objectvrijstellingen. De belastingplichtige lichamen zullen subjectief onderworpen blijven, maar hun winst zal gedeeltelijk vrijgesteld kunnen worden. De drie specifieke vrijstellingen kunnen subjectief en objectief optreden. De vrijstellingen hebben als doel om een gelijk fiscaal speelveld te bereiken.

¹⁹⁴ *Kamerstukken II 2014/15*, 34 003, 6, p. 27.

¹⁹⁵ *Kamerstukken II 2014/15*, 34 003, 2, art. II jo. art. VIII, lid 2.

¹⁹⁶ *Kamerstukken II 2014/15*, 34 003, 3, p. 41.

¹⁹⁷ Kamervraag 2015Z24400, beantwoord door Staatssecretaris van Financiën, <https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2016/01/12/beantwoording-kamervragen-vpb-plicht-zeehavens/beantwoording-kamervragen-vpb-plicht-zeehavens.pdf>.

¹⁹⁸ *Stb.* 2016-167, p. 2.

Hoofdstuk 5 Analyse Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen

5.1 Inleiding

In het laatste hoofdstuk zal worden gekeken of door de wetswijziging nu wel een gelijk speelveld is bereikt. Het gelijke speelveld wordt onderzocht aan de hand van de Europese staatssteunbepalingen. Eerst komt de belastingplicht die in beginsel geldt voor overheidsbedrijven ter sprake, daarop aansluitend worden de mogelijke vrijstellingen individueel bekeken.

5.2 Gelijke speelveld na de wetswijziging

5.2.1 Dienstige maatregelen Europese Commissie

Op 2 mei 2013 heeft de Europese Commissie geoordeeld dat de toen nog geldende vrijstelling voor directe en indirecte overheidsbedrijven onverenigbare staatssteun was. De Europese Commissie was ook van mening dat om een gelijk speelveld te behalen, Nederland dienstige maatregelen moest nemen: *“om de bestaande belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven af te schaffen en ervoor te zorgen dat voor overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen – in de zin van het EU-recht – dezelfde regeling inzake vennootschapsbelasting geldt als voor private ondernemingen.”*¹⁹⁹

De Europese Commissie nodigde Nederland uit om de overheidsbedrijven die een onderneming, naar Europees recht, dreven gelijk te belasten als de private ondernemingen waarmee zij in concurrentie traden.

5.2.2 Algemene belastingplicht overheidsbedrijven

In de huidige wetgeving worden directe overheidsbedrijven belast voor zover zij een onderneming drijven, en indirecte overheidsbedrijven op grond van hun rechtsvorm. Voor de indirecte overheidsbedrijven speelt tevens een belangrijke rol of zij een onderneming drijven. Alleen als zij in een nv of bv zijn gevestigd, zijn zij integraal belastingplichtig. Voor de stichtingen, verenigingen en andere publiekrechtelijke rechtspersonen moet wel een onderneming worden gedreven.

De belastingplicht van private ondernemingen hangt volledig af van hun rechtspersoonlijkheid. De private onderneming ondergebracht in een nv, bv of coöperatie en verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen of verenigingen en stichtingen die in het belang van volkshuisvesting werkzaam zijn, zijn alle integraal belastingplichtig omdat zij worden geacht een onderneming te drijven met hun hele vermogen.²⁰⁰ Enkel voor de hiervoor niet genoemde verenigingen en stichtingen is het van belang of zij een onderneming drijven.²⁰¹

Het ondernemingsbegrip wordt voor de publiekrechtelijke en de privaatrechtelijke rechtspersonen op dezelfde manier geïnterpreteerd, het ondernemingsbegrip geldt echter niet voor alle mogelijke belastingplichtigen. De directe overheidsbedrijven zullen altijd moeten worden getoetst, terwijl er bij de indirecte overheidsbedrijven en de private

¹⁹⁹ Brief Europese Commissie 2 mei 2013, C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.

²⁰⁰ Art. 2 lid 5 Wet VPB 1969.

²⁰¹ Art. 2 lid 1 onderdeel e Wet VPB 1969.

ondernemingen slechts wordt getoetst of zij een onderneming drijven indien zij de vorm van een stichting of vereniging hebben. Hierdoor worden indirecte overheidsbedrijven en private ondernemingen sneller belast dan de directe overheidsbedrijven. Door het ontbreken van een winstoogmerk zullen een aantal directe overheidsbedrijven niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. Het concurrentie criterium zorgt ervoor dat overheidsbedrijven die in concurrentie treden met private ondernemingen altijd belastingplichtig zullen zijn.²⁰²

In beginsel zijn de overheidsbedrijven en private ondernemingen vrijwel gelijkgetrokken in de vennootschapsbelasting, behoudens het ondernemingscriterium. De huidige vennootschapsbelasting kent nog vier algemene vrijstellingen en twee specifieke vrijstellingen. Deze vrijstellingen kunnen het gelijke speelveld bedreigen door de overheidsbedrijven toch weer te begunstigen ten opzichte van hun private concurrenten.

5.2.3 Vrijstellingen

5.2.3.1 Overheidstaken

Overheidstaken worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting voor zover er niet in concurrentie wordt getreden met een onderneming gedreven door natuurlijke personen/rechtspersonen. Voordat er sprake van staatssteun kan zijn, moet een onderneming aanwezig zijn. Voor het Europees recht geldt het uitoefenen van een economische activiteit als een onderneming, als overheidstaken echter diensten van algemeen belang zijn, zijn zij vrijgesteld²⁰³ van de staatssteunbepalingen zolang de verleende steun noodzakelijk en proportioneel is.²⁰⁴

Overheidstaken zijn de zuiver collectieve goederen die niet op de markt worden aangeboden vanwege een tekort aan individuele afnemers. Deze taken zijn wel cruciaal voor de samenleving en worden daarom door de overheid betaald. Omdat er geen private ondernemingen zijn die de collectieve goederen aanbieden, leidt de vennootschapsbelastingvrijstelling hier niet tot een ongelijk speelveld. Daarnaast geldt de vrijstelling slechts zolang er niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. De vrijstelling voor overheidstaken brengt het gelijke speelveld niet in gevaar.

5.2.3.2 Interne activiteiten en quasi-inbesteding

Interne activiteiten en quasi-inbesteding zijn voor de vennootschapsbelasting vrijgesteld omdat niet buiten besloten kring wordt gehandeld en er dus geen sprake is van een onderneming. Het Europese ondernemingsbegrip is echter breder dan het Nederlandse. Uit jurisprudentie kan worden afgeleid dat er ook sprake kan zijn van een economische activiteit als de overheid externe aanbieders afschermt van de markt.²⁰⁵ In de parlementaire behandeling kwam het voorbeeld van de interne ICT-diensten naar voren. Er zijn zonder twijfel ICT-bedrijven die bereid zijn om voor overheidsbedrijven te werken. Hierbij zou sprake zijn van een economische activiteit waardoor een onderneming ontstaat.

²⁰² Art. 4 sub a Wet VPB 1969.

²⁰³ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, 6, p. 35.

²⁰⁴ PbEU 2012 C 8/4.

²⁰⁵ HvJ EG 19 april 2007, C-295/05, *Jur.* 2007, I-02999 (Asemfo/Tragsa).

Door de gedeeltelijke belastingvrijstelling ontstaat een begunstiging die slechts geldt voor het ICT-bedrijf ondergebracht in het overheidsbedrijf. De belastingkorting voor de diensten verleend aan het overheidsbedrijf versterkt zijn concurrentiepositie op de markt en zo worden concurrenten indirect negatief beïnvloedt. Op deze wijze wordt voldaan aan alle staatssteuncriteria.

De maatregel is onverenigbaar omdat er niet wordt voldaan aan de in art. 107 leden 2 en 3 VwEU genoemde scenario's. Deze vrijstelling is namelijk niet van sociale aard en zal ook niet direct de ontwikkeling van de economie bevorderen. De private bedrijven worden zelfs benadeeld door het creëren van een slechtere concurrentiepositie. De steun kan louter verenigbaar zijn indien er wordt voldaan aan de minimis-regeling. Los van het feit of de steun verenigbaar is, wordt het gelijke speelveld negatief beïnvloedt door de vrijstellingen.

5.2.3.3 Samenwerkingsverbanden

De vrijstelling van samenwerkingsverbanden tussen overheidsbedrijven geldt alleen als er niet in concurrentie wordt getreden. Als het samenwerkingsverband wordt aangegaan om overheidstaken efficiënter uit te voeren, kan geen sprake zijn van staatssteun omdat diensten van algemeen belang daarvan worden vrijgesteld. Als in het samenwerkingsverband een commerciële activiteit wordt uitgevoerd zal in concurrentie worden getreden, en de onderneming zal dan belastingplichtig worden. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden zal geen staatssteunrisico vormen en het gelijke speelveld niet negatief beïnvloeden. Ten eerste omdat er met de overheidstaken niet in concurrentie wordt getreden en de vrijstelling niet de concurrentiepositie verbetert, en ten tweede omdat de samenwerkingsverbanden die wel in concurrentie treden gewoon worden belast.

5.2.3.4 Academische ziekenhuizen

Academische ziekenhuizen worden volledig vrijgesteld van de vennootschapsbelasting als zij aan de eerder besproken 90%-activiteitentoeets voldoen, anders geldt slechts een objectvrijstelling voor de voordelen uit de hoofdactiviteiten. Vanuit het Europees recht drijven ziekenhuizen geen onderneming als zij direct door de overheid of sociale premies worden gefinancierd.²⁰⁶ De Nederlandse ziekenhuizen factureren direct bij de zorgverzekeraars. Ziekenhuizen worden dus indirect gefinancierd met sociale premies en drijven volgens Europees recht een onderneming.

De belastingvrijstelling voor academische ziekenhuizen is zeker een door de staat bekostigde begunstiging. De vrijstelling geldt slechts voor de acht bij naam genoemde ziekenhuizen, waardoor ook aan het selectiviteitscriterium wordt voldaan. Jurisprudentie wijst uit dat als aan de eerste drie criteria is voldaan, dit nagenoeg altijd een verstoring van de mededinging met zich meebrengt. Toch is dat in deze situatie niet het geval. De vrijstelling zorgt ervoor dat academische ziekenhuizen gelijk worden getrokken met reguliere ziekenhuizen. Reguliere ziekenhuizen kunnen gebruik maken van de zorgvrijstelling²⁰⁷ die hen vrijstelt van de vennootschapsbelasting. Academische ziekenhuizen hebben naast normale zorg ook nog extra functies waardoor zij daar niet onder vallen. De vrijstelling van academische

²⁰⁶ PbEU 2012, C 8/4.

²⁰⁷ Art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969.

ziekenhuizen verstoort dus niet de mededinging, maar herstelt deze juist. Deze vrijstelling is geen staatssteun en creëert een gelijk speelveld onder ziekenhuizen.

5.2.3.5 Bekostigd onderwijs en onderzoek

De vrijstelling van onderwijs- en onderzoekorganisaties geldt zolang er aan de 90%-activiteitentoets en de 70%-bekostigingstoets wordt voldaan. Door de staat gefinancierd onderwijs en onderzoek wordt door de Europese Commissie gezien als een niet-economische activiteit van algemeen belang.²⁰⁸ Hierdoor wordt het vrijgesteld van de staatssteunbepalingen. Om te kijken of het gelijk speelveld wordt beïnvloed wordt er toch naar de staatssteuncriteria gekeken.

De belastingvrijstelling voor onderwijs- en onderzoekorganisaties is een door de staat bekostigde begunstiging. Echter is de begunstiging nauwelijks selectief. Alle onderwijs- en onderzoekorganisaties die aan de bekostigingstoets voldoen zijn vrijgesteld voor hun kernactiviteiten. De organisaties die ook aan de activiteitentoets voldoen kunnen maximaal een extra 10% van hun organisatie vrijgesteld krijgen, ten opzichte van de organisaties die er niet aan voldoen. Alle niet-commerciële aanbieders op de markt worden vrijgesteld van de vennootschapsbelasting, waardoor het gelijke speelveld nauwelijks wordt aangetast.

5.3 Deelconclusie hoofdstuk 5

De belastingplicht die in beginsel geldt voor overheidsbedrijven draait nagenoeg geheel om het drijven van een onderneming. Slechts de indirecte overheidsbedrijven die in een nv of bv zijn gevestigd zijn altijd integraal belastingplichtig. De belastingplicht van private ondernemingen treedt ook in vanaf het moment dat er een onderneming wordt gedreven. Bij private ondernemingen wordt het drijven van een onderneming vaak gekoppeld aan de gekozen rechtspersoonlijkheid. Daarnaast zijn zowel de overheidsbedrijven als de private bedrijven belastingplichtig als zij in concurrentie treden. Hierdoor wordt in beginsel de belastingplicht van publieke als private ondernemingen nagenoeg gelijkgetrokken. Het gelijke speelveld wordt in beginsel bereikt, echter moet er ook nog naar de vrijstellingen worden gekeken.

Van de vier algemene vrijstellingen zijn de vrijstellingen voor interne activiteiten en quasi-inbesteding aan te merken als onverenigbare staatssteun. Door de selectieve begunstiging van de in overheidsbedrijven ondergebrachte ondernemingen worden hun concurrentieposities versterkt. Er worden verschillende regels gehanteerd voor deze bedrijven ten opzichte van hun concurrenten. Het gelijke speelveld wordt hierdoor vervalst. De vrijstellingen voor overheidstaken en samenwerkingsverbanden zijn geen onverenigbare staatssteun en brengen het gelijke speelveld niet in gevaar.

Van de nog geldende specifieke vrijstellingen vormen geen van beide vrijstellingen onverenigbare staatssteun en zorgen voor een gelijk speelveld. Door de overheidsbedrijven in deze specifieke gevallen vrij te stellen komen zij op gelijke hoogte met de al vrijgestelde private concurrenten.

²⁰⁸ PbEU 2012, C 8/4.

Hoofdstuk 6 Conclusie

6.1 Conclusie gebaseerd op het onderzoek

In het laatste hoofdstuk zal worden geprobeerd om een antwoord te formuleren op de onderzoeksvraag:

In hoeverre was er sprake van een ongelijk speelveld vóór de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, en in hoeverre is een gelijk speelveld bereikt ná de wetswijziging?

De onderzoeksvraag is in twee delen op te splitsen die beide op gelijke wijze beantwoord zullen worden. Het eerste deel van de onderzoeksvraag gaat over het gelijke speelveld tussen private en overheidsbedrijven voor de wetswijziging. Voor het tweede gedeelte wordt gekeken naar de situatie na de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Zowel voor als na de wetswijziging is er gekeken naar de wetgeving rond de vennootschapsbelastingplicht van private en overheidsbedrijven. De wetgeving is daarna getoetst aan de Europese staatssteuncriteria. Aan de hand van die toetsing is er bepaald of er sprake was van een gelijk speelveld bij beide gevallen.

De Europese Commissie en Nederland streven naar een gelijk speelveld op basis van regels. Dit betekent dat voor de private en overheidsbedrijven dezelfde regels moeten gelden. Voor onverenigbare staatssteun moet worden voldaan aan vier cumulatieve eisen uit art. 107 Wet VwEU. Er moet sprake zijn van een i) begunstiging, ii) bekostigd met staatsmiddelen, iii) die alleen bepaalde bedrijven beïnvloedt, iv) en de mededinging tussen lidstaten vervalst. Het toetsen van het gelijke speelveld gaat samen met het toetsen op onverenigbare staatssteun. Dit kan omdat de eisen van een gelijk speelveld vrijwel gelijk zijn aan de eisen van onverenigbare staatssteun.

Overheidsbedrijven onder de wetgeving tot 1 januari 2016 waren slechts belastingplichtig als zij een in de Wet VPB 1969 genoemde activiteit uitoefenden. De directe overheidsbedrijven moesten een onderneming drijven, deel uitmaken van een publiekrechtelijk rechtspersoon en bij naam worden genoemd. De indirecte overheidsbedrijven werden belastingplichtig als zij een bij naam genoemde onderneming of bedrijf uitoefenden. De private ondernemingen waren daarentegen in beginsel belast.

De wetgeving tot 1 januari 2016 verschaftte een lastenverlichting in de vorm van een subjectieve belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven. De Europese Commissie was terecht van mening dat de regeling onverenigbare staatssteun vormde. De belastingvrijstelling vormde een begunstiging voor een deel van de markt en ging ten koste van de Staat. Doordat de Nederlandse staat de begunstiging niet kon rechtvaardigen en de begunstiging ook niet onder art. 107, leden 2 en 3 VwEU viel is de maatregel onverenigbaar. Als gevolg van de toetsing van de staatssteuncriteria wordt de conclusie getrokken dat het gelijke speelveld door de regeling wordt verstoord.

Vanaf 1 januari 2016 zijn overheidsbedrijven slechts belastingplichtig voor de onderdelen die een onderneming drijven. De onderneming wordt gedefinieerd als een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het maatschappelijke productieproces wordt beoogd winst te behalen. De belastingplicht van private ondernemingen is eveneens

gebonden aan het drijven van een onderneming. Zowel de private als overheidsbedrijven zijn belastingplichtig als zij in concurrentie treden.

Bij de belastinglicht die in beginsel geldt voor private en overheidsbedrijven wordt geen van de twee partijen benadeeld ten opzichte van de ander. In beginsel kan er geen sprake zijn van staatssteun door het ontbreken van een begunstiging. Van de vier algemene vrijstellingen kwalificeren de interne activiteiten en quasi-inbesteding vrijstellingen als onverenigbare staatssteun. Door de selectieve begunstiging van de in overheidsbedrijven ondergebrachte ondernemingen worden hun concurrentieposities versterkt. De interne activiteiten en quasi-inbesteding vrijstellingen zijn niet aan te merken als maatregel van sociale aard en bevorderen de bedrijvigheid ook niet. Daarom kwalificeren zij als onverenigbare staatssteun. De algemene vrijstellingen voor overheidstaken en samenwerkingsverbanden kwalificeren niet als onverenigbare staatssteun. De specifieke vrijstellingen vormen geen onverenigbare staatssteun ondanks het verlenen van een selectieve begunstiging, wordt de mededinging niet vervalst. De in eerste instantie benadeelde positie van de ziekenhuizen/onderwijsinstellingen wordt via deze vrijstellingen weggehaald. Slechts de interne activiteiten en quasi-inbesteding vrijstellingen verstoren het gelijke speelveld.

Concluderend was er vóór de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zeker sprake van onverenigbare staatssteun die het gewenste gelijke speelveld verstoort. Deze verstoring ontstond door een onrechtvaardige selectieve belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven. Door de wetwijziging zijn overheidsbedrijven in beginsel belastingplichtig geworden. Dit in plaats van de subjectieve vrijstelling die vóór de wetwijziging gold. Met als gevolg dat het gelijke speelveld op basis van regels in beginsel is behaald. Ook bij de algemene en de nog geldende specifieke vrijstellingen lijkt het gelijke speelveld te worden behouden. Alleen de interne activiteiten en quasi-inbesteding vrijstellingen veroorzaken een verstoring van het gelijke speelveld.

Door afschaffingen van deze twee algemene vrijstellingen zou het gelijke speelveld worden bereikt. Doordat het belastingvoordeel van de in overheidsbedrijven ondergebrachte ondernemingen weg wordt gehaald. Dit kan evenzeer worden bereikt door de vrijstelling slechts te laten gelden als deze ondernemingen niet actief deelnemen aan het economisch verkeer. Hierdoor worden de private bedrijven niet benadeeld door de belastingvrijstellingen.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

Hoge raad

- Hof Amsterdam 14 mei 1986, 86/213.
Hof Amsterdam 21 juni 1946, B. 8137.
Hof Amsterdam 28 september 1983, 84/72.
Hof 's-Gravenhage 16 mei 2000, ECLI:NL:GHSGR:2000:AV7137, V-N 2000/43.15.
HR 1 maart 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4001.
HR 2 maart 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8965.
HR 3 maart 2005, ECLI:EU:C:2005:126.
HR 1 april 2004, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI6873.
HR 7 oktober 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9757.
HR 17 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3485.
RZA 3 mei 2005, ECLI:NL:XX:2005:BM8367.

Hof van Justitie Europese Gemeenschappen

- HvJ EG 2 februari 1988 C-67,68,70/85, *Jur.* 1988, p. 00219 (*Nederland/CEC*).
HvJ EG 14 februari 1990, C-301/87, *Jur.* 1990, p. I-00307 (*Frankrijk/CEC*).
HvJ EG 25 februari 1985, C-284/84, *Jur.* 1986, p. 00685 (*Duitsland/CEC*).
HvJ EU 3 maart 2011, C-437/09, *Jur.* 2011, I-00973 (*AG2R/Beaudout*).
HvJ EG 13 maart 2001, C-379/98, *Jur.* 2001, p. I-02099 (*Preusen/Schhlesweg*).
HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, *Jur.* 1994, p. I-00877 (*Banco Exterior/Anyutamiento*).
HvJ EG 15 maart 2005, C-209/03, *Jur.* 2005, p. I-02119 (*The Queen/London*).
HvJ EG 21 maart 1990, C-142/87, *Jur.* 1990, I-959 (*België/Commissie*).
HvJ EG 21 maart 1991, C-303/88, *Jur.* 1991, p. I-01433 (*Italië/CEC*).
HvJ EU 26 maart 2009, C-113/07, *Jur.* 2009, I-02207 (*SELEX/Eurocontrol*).
HvJ EG 4 april 2000, T-288/97, *Jur.* 2001, p. II-01169 (*Regione Friulli-Venezia/Commissie*).
HvJ EG 15 april 2008, C-390/06, *Jur.* 2008, p. I-02577 (*Nuova/Ministero*).
HvJ EG 19 april 2007, C-295/05, *Jur.* 2007, I-02999 (*Asemfo/Tragsa*).
HvJ EG 23 april 1991, C-41/90, *Jur.* 1991, p. I-9797 (*Höfner/ Macroton GmbH*).
HvJ EG 16 mei 2002, C-482/99, *Jur.* 2002, p. I-04397 (*Frankrijk/CEC*).
HvJ EG 13 juni 2006, C-173/3, *Jur.* 2006, I-05177 (*Traghetti/Italië*)
HvJ EG 15 juni 2000, T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97-T-607/97, T-1/98, T-3/98-T-6/98 en T-23/98, *Jur.* 2000, p. II-02319 (*Alzetta/CEC*).
HvJ EG 18 juni 1998, C-35/96, *Jur.* 1998, p. I-03851 (*Commissie EG/Italiaanse Republiek*).
HvJ EG 1 juli 2008, C-49/07, *Jur.* 2008, p. I-04863 (*MOTOE/Elliniko*).
HvJ EG 11 juli 1996, C-39/94, *Jur.* 1996, p. I-354 (*Français de l'Express/La Poste*).
HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, *Jur.* 2003, p. I-7747 (*Altmark/Regierungspräsidium*).
HvJ EG 6 september 2006, C-88/03, *Jur.* 2006, p. I. 07115 (*Portugal/CEC*).
HvJ EG 3 oktober 1979, C 78/79, *Jur.* 1979, p. 02120 (*Stenik/Weinlig*).
HvJ EG 13 oktober 1982, C-213/81, *Jur.* 1982, p. 01409, 5 mei 1982, C-15/81, *Jur.* 1982, p. 03583 (*Fleischkontor/Schul*).
HvJ EG 8 november 2001, C-143/99, *Jur.* 2001, p. I-8365 (*Adria-Wien/Finanzland*).
HvJ EG 12 december 2000, T-128/98, *Jur.* 2000, II-03929 (*Aeroport de Paris/CEC*).
HvJ EG 15 december 2015, C-66/02, *Jur.* 2005, p. I-10901 (*Italië/Commissie*).
HvJ EG 17 december 1987, C-147/87, *Jur.* 1987, p. 05511 (*Saada/CRAMIF*).

Hof van Justitie Europese Unie

HvJ EU 22 januari 2013, T-308/00, *Jur.* 2004, p. II-01933 (*Salzgitter/Commissie*).

HvJ EU 26 maart 2009, C-113/07, *Jur.* 2009, p. I-02207 (*SELEX/Commissie*).

HvJ EU 15 november 2011, C-106/097C-107/09, *Jur.* 2011, p. I-11113 (*CEC/Gibraltar*).

Kamerstukken en beleid

Besluit van 26 juli 1940 besluit op de winstbelasting.

Besluit van 5 augustus 2003, staatssecretaris van financiën.

Besluit 2002/1674/Commissie.

Besluit 2016/195/Commissie.

Bijlage 1 bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 18 december 2014: *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 13.

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

Brief Nederlandse autoriteiten aan de Commissie 6 september 2009.

PbEC IP/13/395.

Brief Staatssecretaris van Financiën 11 mei 2012, DB/2012/205M.

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

Brief Staatssecretaris van Financiën 21 mei 2013, DB/2013/231M.

Brief Staatssecretaris van Financiën 25 september 2007, DB07-452.

Brief Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 18 december 2014, p. 2.

C(2016) 167.

IP/98/983 Commissie brengt duidelijkheid over steunmaatregelen van de Staten op fiscaal gebied.

Kamerstukken I 2014/15, 34 003, D.

Kamerstukken I 2014/15, 34 003, F.

Kamerstukken II 1954/55, 3816, 3.

Kamerstukken II 1996/1997, 24 036, 45.

Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 84, bijlagen, Consultatieversie memorie van toelichting, p. 25.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 2, art. II jo. art. VIII, lid 2.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 4.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 6.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 13.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 14.

Kamerstukken II 2014/15, 34 003, Verslag I.

Kamervraag 2015Z24400, beantwoord door Staatssecretaris van Financiën,

<https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2016/01/12/beantwoording-kamervragen-vpb-plicht-zeehavens/beantwoording-kamervragen-vpb-plicht-zeehavens.pdf>.

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

Ministerie van Economische zaken, "*Handreiking Wet Markt en Overheid*",

<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/mededinging/markt-en-overheid>.

Onderzoek ambtshalve CP115/2004 & Klacht CP120/260.

Stb. 1918, 4.

Stb. 1956, 356 Wet belastingheffing overheidsbedrijven.
Stb. 2016-167.
PbEC 1996, C 68.
PbEU 2012, C 8.
PbEU 2012 C 8/4.
Stcrt. 2006, 9.
Verordening (EG) Nr. 1998/2006 van de commissie.
Verordening (EU), nr. 1407/2013, 18 december 2013, art. 4, lid 1.
Zie de brief van de Nederlandse Orde de Belastingadviseurs aan de Tweede Kamer van 13 oktober 2014.

Vakliteratuur

Albregte B&M 1986

D.A. Albregtse, 'Economische benadering van belastingbeginselen', *B&M* 1986/3.

Appelman e.a. 2003

M. Appelman e.a., *Equal rules or equal opportunities?*, Den Haag: CPB Document 2003.

Barents & Brinkhorst 2012

R. Barents & L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees recht*, Deventer: Kluwer 2012.

Bobeldijk WFR 2014

A.C.P. Bobeldijk, 'Vpb-plicht van overheidsbedrijven: (bijna) een nieuwe realiteit', *WFR* 2014/308.

Broberg 2005

P. Broberg, *The European Commission's Jurisdiction to Scrutinise Mergers*, Londen: Kluwer Law International 2005.

Bruijsten e.a. 2016

C. Bruijsten, *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Deventer: Kluwer 2016.

Choeka & Woolich LG 2005

R. Choeka & A. Woolich, 'Less and better targeted state aid: a roadmap for state aid reform 2005–2009', *LawrenceGraham* september 2005.

Van Dale 2015

Van Dale, *Van Dale Groot woordenboek van de Nederlandse taal*, Utrecht: Van Dale Uitgevers 2015.

Elsweier & Stevens 2016

F. Elswieier & S. Stevens, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

Gosses, Japiske & Post 1947

I.H. Gosses, N. Japiske & R.R. Post, *Handboek tot de staatkundige geschiedenis van Nederland*, 's-Gravenhage: Nijhoff 1920.

De Graaf, Kavelaars & Stevens 2016

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2016.

Heithuis e.a. 2017

E.J.W. Heithuis e.a., *Compendium vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2016.

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2015.

Hessel Bouwrecht 2012

B. Hessel, 'Staatssteun en gebiedsontwikkeling: een inventarisatie voor verdere discussies', *Bouwrecht* 2012, nr. 149, p. 782.

De Leon 2012

P.B. de Leon, 'Fair Competition' on a level playing field in a globalising air transport environment', *Leiden University* 2012.

Ligthart & Pijnenburg

N.M. Ligthart & P.A.M. Pijnenburg, *De Vakstudie Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer online.

Ohmstede & de Klerck 1942

V.S. Ohmstede & J.J. de Klerck, *Leidraad bij de vennootschapsbelasting en de vermogensbelasting 1942*, 's-Gravenhage: Rijksuitgeverij 1942.

Roemer 1995

J.E. Roemer, 'Equality and Responsibility', *Boston Review* 1995.

Schütze 2015

R. Schütze, *European Union Law*, Cambridge: Cambridge University Press 2015.

Stevens TFO 2006

S.A. Stevens, 'De fiscale behandeling van marktactiviteiten', *TFO* 2006/40.

Stevens TFO 2015

S.A. Stevens, 'VPB-plicht van overheidsondernemingen', *TFO* 2015/138.1.

Stevens WFR 2014

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

Terra INTERTAX 2012

B. Terra, 'Value Added Tax and State Aid Law in the EU', *INTERTAX* 2012, vol. 40, p. 101.

Terra & Wattel 2012

B.J.M. Terra & P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer 2012.

Van de Coevering & van der Werff DNB 2001

C. van de Coevering & B. van der Werff, 'Marktwerking in Nederlandse netwerksectoren: leidt liberalisering tot grotere concurrentie?', *DNB* December 2001.

Van der Woude 2017

W. van der Woude, 'Commentaar op artikel 127 van de Grondwet', *Artikelgewijs commentaar op de Grondwet* webeditie 2017.

Overige bronnen

Rijksoverheid 10 juni 2005, lijst met voorbeelden van publiekrechtelijke instellingen.