

## **Vpb-plicht overheidsondernemingen**

*Europese Commissie vs. Nederland: nu wel staatssteunbestendig?*



Naam: Sükrü Kirkici  
Studentnummer: 377443  
Begeleider: Dhr. R.B.N. van Ovest  
Plaats: Rotterdam  
Datum: juli 2018

## Inhoudsopgave

<b>Lijst van afkortingen .....</b>	<b>5</b>
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding.....</b>	<b>6</b>
1.1 Aanleiding .....	6
1.2 Onderzoeksvraag .....	8
1.3 Opzet.....	9
1.4 Afbakening .....	11
<b>Hoofdstuk 2: Historie belastingplicht overheidsondernemingen.....</b>	<b>12</b>
2.1 Inleiding.....	12
2.2 Vpb-plicht in verloop van tijd.....	12
2.3 Belastingplichtvarianten .....	15
2.3.1 De ondernemingsvariant.....	16
2.3.2 De indirecte ondernemingsvariant .....	17
2.3.3 De opsommingsvariant .....	17
2.3.4 De verdringingsvariant .....	18
2.4 Keuze en kritiek .....	19
2.5 Van concept tot wet.....	21
2.6 Deelconclusie.....	22
<b>Hoofdstuk 3: Vpb-plicht voor overheidsondernemingen .....</b>	<b>23</b>
3.1 Inleiding.....	23
3.2 Regeling tot 2016 .....	23
3.2.1 Directe overheidsondernemingen .....	24
3.2.2 Indirecte overheidsondernemingen .....	25
3.3 Regeling na 2016.....	26
3.3.1 Directe overheidsondernemingen .....	27
3.3.2 Indirecte overheidsondernemingen .....	28
3.3.3 Vrijstellingen.....	28
3.4 Algemene vrijstellingen .....	29
3.4.1 Vrijstelling voor overheidstaken .....	29
3.4.2 Vrijstelling voor interne activiteiten .....	30
3.4.3 Vrijstelling voor quasi-inbesteding.....	31
3.4.4 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.....	31
3.4.5 Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten .....	32
3.5 Specifieke vrijstellingen .....	33
3.5.1 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen .....	33
3.5.2 Vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs.....	34
3.5.3 Vrijstelling voor zeehavenbeheerders .....	34
3.6 Deelconclusie.....	35

<b>Hoofdstuk 4: Staatssteun .....</b>	<b>37</b>
4.1 Inleiding.....	37
4.2 EU-recht .....	37
4.3 (Onverenigbare) staatssteun .....	38
4.3.1 Bevoordeling .....	39
4.3.2 Met staatsmiddelen bekostigd.....	39
4.3.3 Verstoring interne markt.....	40
4.3.4 Selectiviteit.....	41
4.3.5 Verenigbaar.....	42
4.4 Vrijstellingen .....	43
4.4.1 De algemene minimisverordening .....	43
4.4.2 De algemene groepsvrijstellingsverordening.....	44
4.4.3 Diensten van algemeen economisch belang.....	44
4.5 Gevolgen staatssteun.....	46
4.6 Deelconclusie .....	48
<b>Hoofdstuk 5: Staatssteun en de huidige wet.....</b>	<b>50</b>
5.1 Inleiding.....	50
5.2 Objectieve vrijstellingen .....	50
5.2.1 Vrijstelling voor overheidstaken .....	51
5.2.2 Vrijstelling voor interne activiteiten .....	51
5.2.3 Vrijstelling voor quasi-inbesteding.....	53
5.2.4 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.....	55
5.2.5 Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten .....	56
5.3 Subjectieve vrijstellingen.....	57
5.3.1 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen .....	57
5.3.2 Vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs.....	60
5.3.3 Vrijstelling voor zeehavenbeheerders .....	63
5.4 Deelconclusie .....	66
<b>Hoofdstuk 6: Uitgangspunten van de overheid.....</b>	<b>68</b>
6.1 Inleiding.....	68
6.2 Leidende uitgangspunten .....	69
6.2.1 Gelijk speelveld .....	69
6.2.2 Rechtsvormneutraliteit en samenwerking overheidslichamen .....	71
6.3 Additionele uitgangspunten .....	73
6.3.1 Overheidsactiviteiten .....	73
6.3.2 Belastingplicht overheidsondernemingen binnen het Vpb-stelsel.....	74
6.3.3 Administratieve lasten en uitvoeringskosten .....	75
6.4 Deelconclusie.....	77

<b>Hoofdstuk 7: Conclusie</b> .....	<b>78</b>
7.1 Inleiding.....	78
7.2 Deelconclusies.....	78
7.3 Eindconclusie .....	81
<b>Literatuurlijst</b> .....	<b>83</b>

## **Lijst van afkortingen**

A-G: Advocaat-Generaal

BW: Burgerlijk Wetboek

DAB: Diensten van algemeen belang

DAEB: Diensten van algemeen economisch belang

DG Concurrentie: Directoraat-Generaal Concurrentie van de Europese Commissie

EC: Europese Commissie

EG: Europese Gemeenschappen

EP: Europees Parlement

EU: Europese Unie

Gids DAEB: Gids voor de toepassing van de Europese regels inzake staatssteun

HvJ EG: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

HvJ EU: Hof van Justitie van de Europese Unie

MvA: Memorie van antwoord

MvT: Memorie van toelichting

NEDAB: Niet economische diensten van algemeen belang

R.o.: Rechtsoverweging

Raad: Raad van de Europese Unie

VEU: Verdrag betreffende de Europese Unie

Vpb-plicht: Vennootschapsbelastingplicht

VwEU: Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

Wet IB: Wet op de inkomstenbelasting 2001

Wet OB: Wet op de omzetbelasting 1969

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

## Hoofdstuk 1: Inleiding

### 1.1 Aanleiding

Met ingang van het jaar 2016 zijn er enkele wijzigingen doorgevoerd met betrekking tot de wet Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: wet Vpb). De wet 'Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen' vormt hier een belangrijk onderdeel van.<sup>1</sup> Deze wetswijziging moet ervoor zorgen dat er een gelijke behandeling plaatsvindt tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen die economische activiteiten verrichten. Het is de bedoeling dat er een gelijke belastingplicht ontstaat in de vennootschapsbelasting zodat er geen concurrentievervalsingen bestaan tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen. Deze wijziging van vennootschapsbelastingplicht (hierna: Vpb-plicht) voor overheidsondernemingen staat al decennia lang ter discussie. De staatsecretaris van Financiën gaf in zijn brief van 25 september 2007 aan dat de regeling voor overheidsondernemingen achterhaald was.<sup>2</sup> Hierbij gaf de staatssecretaris een aantal varianten aan voor de belastingplicht van overheidsondernemingen zoals het opheffen van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven of het belastingplichtig maken van overheidsondernemingen indien zij een onderneming drijven.

Het accent kwam hierbij als snel te liggen bij de zogenaamde ondernemingsvariant: belastingplicht voor zover er sprake is van het drijven van een onderneming. Concreter betekent dit dat voor (in)directe overheidsondernemingen<sup>3</sup> als uitgangspunt gaat gelden dat Vpb-plicht ontstaat voor zover zij een onderneming drijven in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: wet IB) én zij met deze onderneming in concurrentie treden met private ondernemingen. De staatssecretaris heeft de mogelijke voor- en nadelen van deze variant besproken in zijn brief van 11 mei 2012 en kwam tot de conclusie dat deze variant zijn voorkeur had. Het paste volgens hem namelijk het beste in het systeem van de Vpb zoals we die nu kennen waarbij een gelijke behandeling zou ontstaan tussen commerciële bedrijven en overheidsbedrijven die een onderneming drijven.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 1.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31213, 1.

<sup>3</sup> Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Een indirecte overheidsonderneming is een gescheiden privaatrechtelijk lichaam waarvan, kort gezegd, het volledige belang en de volledige zeggenschap (on)middellijk gelegen zijn bij uitsluitend één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen.

De discussie van ongelijke behandeling en de mogelijke wijziging van de wet werd geconcretiseerd doordat de Europese Commissie (hierna: EC) op 2 mei 2013 een brief verzond aan de Nederlandse staat met daarin de conclusie dat de toenmalige vrijstelling van vennootschapsbelasting van overheidsondernemingen kwalificeerde als oneigenlijke staatsteun.<sup>4</sup> Dit op basis van art. 107 lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU). Dit is een verdrag gesloten tussen de lidstaten van de Europese Unie (hierna: EU) waarin staat wat de bevoegdheden van de EU zijn en op welke manier deze uitgeoefend kunnen worden. In art. 107 VwEU staat geregeld wanneer er sprake is van staatssteun volgens de EC.<sup>5</sup> Zodoende werd hierbij verzocht om de belastingvrijstelling voor overheidsondernemingen af te schaffen, want dit werd aangemerkt als onverenigbare steun. Nederland moest dus op basis van Europees recht de Nederlandse wet op dit vlak aanpassen en ervoor zorgen dat overheidsondernemingen die economische activiteiten uitvoeren hetzelfde worden behandeld als private ondernemingen zodat beide vormen worden onderworpen aan de wet Vpb.

De Nederlandse regering heeft het conceptvoorstel 'vennootschapsbelastingplicht van overheidsondernemingen' op 14 april 2014 gepubliceerd.<sup>6</sup> Er wordt gestreefd naar een gelijk speelveld tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen. Op Prinsjesdag 2014 werd het wetsvoorstel 'Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen' ingediend bij de Tweede Kamer. Dit voorstel werd op 26 mei 2015 aangenomen door de Eerste Kamer en per 1 januari 2016 is deze regeling in de wet opgenomen en in werking getreden. De wetgever voldeed hiermee aan de eisen van de EC om te zorgen dat er een gelijk speelveld wordt gecreëerd en verstoringen van concurrentieverhoudingen wordt voorkomen.<sup>7</sup> Daarnaast had de wetgever echter ook het doel om evenwicht te vinden tussen de belangen van de EC en de Nederlandse staat.<sup>8</sup> De overheid had namelijk onder andere als uitgangspunt om de overheidsondernemingen met deze nieuwe wet zo min mogelijk te belasten met administratieve lasten en daarnaast de belastingheffing te laten passen binnen de systematiek van de wet Vpb.

---

<sup>4</sup> Brief van de Europese Commissie van 2 mei 2013, Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven.

<sup>5</sup> Zie art. 107 lid 1 VwEU voor de voorwaarden van staatssteun.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2013/14, 33752, 84.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3.

<sup>8</sup> Gemeente Haren, *Notitie afschaffing van de vrijstelling voor vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven per 1 januari 2016*, p. 2.

De EC heeft Nederland ook verzocht om de vrijstelling voor zeehavens te laten vallen gezien de regels omtrent staatssteun.<sup>9</sup> Nederland wilde bijvoorbeeld de Nederlandse economie stimuleren door deze havens vrij te stellen terwijl de EC een gelijk speelveld in de Europese markt beoogde door alle havens belastingplichtig te maken. Hiermee waren de belangen niet gelijk. Daarnaast werd in de memorie van toelichting aangegeven dat de belastingheffing van overheidsondernemingen diende te passen binnen de systematiek van de wet Vpb.<sup>10</sup>

## **1.2 Onderzoeksvraag**

De hierboven beschreven introductie vormt de aanleiding om deze masterscriptie te schrijven over de nieuwe regeling voor overheidsondernemingen. De EC heeft door zijn onderzoek concreet vastgesteld dat Nederland de regeling omtrent overheidsondernemingen moet wijzigen. In deze scriptie zal besproken worden hoe de belastingplicht van overheidsondernemingen tot en na 1 januari 2016 gold en zal er onderzocht worden of de vormgeving van de nieuwe regeling ervoor heeft gezorgd dat de nieuwe regeling daadwerkelijk 'staatssteunbestendig' is (gemaakt). Daarnaast zal onderzocht worden of de uitgangspunten van de overheid, zoals het creëren van een gelijk speelveld tussen private- en overheidsondernemingen, zijn behaald. Zodoende luidt de onderzoeksvraag van deze scriptie als volgt:

***In hoeverre is de nieuwe regeling in de wet VPB 1969 omtrent de overheidsondernemingen staatssteunbestendig en in hoeverre worden de uitgangspunten van de overheid gerealiseerd?***

Door middel van een onderzoek van vakliteratuur en jurisprudentie wordt aan de hand van deelvragen toegewerkt naar de conclusie waarin de hoofdvraag wordt beantwoord. Met 'in hoeverre' wordt in het eerste gedeelte van de hoofdvraag verwezen naar de criteria van de EC met betrekking tot (onverenigbare) staatssteun.

---

<sup>9</sup> Later in deze scriptie zal dit onderwerp ook de revue passeren.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3.



In het tweede gedeelte van de hoofdvraag wordt verwezen naar de uitgangspunten die in de memorie van toelichting genoemd worden.<sup>11</sup> Deze uitgangspunten hebben een leidende rol hebben gespeeld bij de vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen in de huidige wetgeving.

Deze punten zijn:

- Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de Vpb voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen.
- Voor de fiscale behandeling van overheidsondernemingen wordt zo min mogelijk onderscheid gemaakt naar de wijze waarop deze (juridisch) zijn georganiseerd. In het verlengde hiervan moet de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal worden belemmerd.
- Activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en overheidsbevoegdheden waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, blijven buiten de belastingplicht.
- De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet Vpb 1969.
- De stijging van administratieve lasten voor de betrokken overheidsinstellingen en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst wordt zo beperkt mogelijk gehouden.

Deze uitgangspunten liggen ten grondslag aan de keuzes met betrekking tot de vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen en van de vrijstellingen die hiervoor gaan gelden. Naar aanleiding van deze punten zal ik in deze scriptie onderzoeken of deze uitgangspunten daadwerkelijk worden en/of zijn gerealiseerd.

### **1.3 Opzet**

De onderzoeksvraag zal worden beantwoord aan de hand van deelvragen die in de opeenvolgende hoofdstukken worden behandeld. In hoofdstuk 2 zal de achtergrond omtrent de Vpb-plicht van overheidsondernemingen belichten. Het toewerken naar de huidige regeling zal worden belicht. De behandeling en discussie omtrent dit onderwerp zal in chronologische volgorde uiteengezet worden om tot een antwoord van de volgende deelvraag te komen:

---

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 8.

- *Wat is de historische achtergrond omtrent de Vpb-plicht van overheidsondernemingen?*

In hoofdstuk 3 zal de oude en nieuwe regeling besproken worden. De nieuwe regeling zal uitvoerig besproken worden waarbij de vrijstellingen centraal staan. Het verschil tussen de oude en nieuwe regeling staat in dit hoofdstuk centraal waarbij een antwoord wordt gegeven op de volgende deelvraag:

- *Wat zijn de verschillen tussen de regeling tot en na 2016?*

In hoofdstuk 4 staan de regels omtrent staatssteun van de EC centraal. Toegelicht zal worden wat staatssteun en (on)verenigbare staatssteun precies is en wanneer hiervan sprake is. Antwoord wordt gegeven op de volgende deelvraag:

- *Wanneer is sprake van (onverenigbare) staatssteun en wat zijn hiervan de gevolgen?*

In hoofdstuk 5 zullen de elementen van de nieuwe regeling getoetst worden aan staatsteun om uiteindelijk te onderzoeken of de regeling volstaat als staatssteunbestendig. Antwoord zal worden gegeven op de volgende deelvraag:

- *Is er nog sprake van onverenigbare staatssteun in de huidige regeling? Zo ja, hoe kan dit anders vormgegeven worden.*

In hoofdstuk 6 zullen de uitgangspunten van de overheid met betrekking tot de vormgeving van de huidige regeling centraal staan. Onderzocht zal worden of deze uitgangspunten gerealiseerd worden en/of zijn in de huidige wetgeving omtrent de belastingplicht van overheidsondernemingen. Hierbij wordt antwoord gegeven op de laatste deelvraag:

- *Zijn de uitgangspunten van de overheid in de huidige vormgeving van de wet gerealiseerd?*

Tot slot zal er in hoofdstuk 7 aan de hand van de beantwoorde deelvragen, antwoord gegeven worden op de onderzoeksvraag.

## **1.4 Afbakening**

Deze scriptie beperkt zich tot de wet Vpb. De nieuwe regeling omtrent de overheidsondernemingen in deze wet zal behandeld worden. De toetsing zal liggen op het feit of de overheid met de nieuwe regeling erin geslaagd is te voldoen aan de eisen van de EC. Er zal niet ingegaan worden op eventuele discrepanties tussen termen in de nationale wet en Europese wet. Verder zal deze scriptie zich beperken tot de uitgangspunten die in de memorie van toelichting zijn genoemd. Tevens zal ook de regeling met betrekking tot de zeehavens de revue passeren.

## Hoofdstuk 2: Historie belastingplicht overheidsondernemingen

### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de historie van de fiscale behandeling van overheidsondernemingen centraal. De Vpb-plicht voor overheidsondernemingen staat al decennia in de schijnwerpers. De mogelijke alternatieven voor het vormgeven van de Vpb-plicht van overheidsondernemingen zullen behandeld worden. Tot slot zal er in de conclusie antwoord gegeven worden op de eerste deelvraag, die luidde: *wat is de historische achtergrond omtrent de Vpb-plicht van overheidsondernemingen?*

### 2.2 Vpb-plicht in verloop van tijd

De Vpb-plicht van overheidsondernemingen is in de afgelopen decennia veelvuldig onder de aandacht gebracht. Vooral de mogelijke concurrentievervalsing door de ongelijke behandeling tussen 'publieke' en 'private' ondernemingen was een veelbesproken onderwerp. Al sinds ongeveer 1893 gold er een bedrijfsbelasting op uitdelingen van winst welke was ondergebracht onder een inkomstenbelasting. De belastingheffing van de winstuitdelingen van NV's en dergelijke was van 1915 tot en met 1917 ondergebracht in de Wet op de inkomstenbelasting van 1914. Vanaf 1919 werd zij ondergebracht in de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting, die tot 1939 gold. In 1939 schakelde Nederland over op een winstbelasting. Door het binnenvallen van de Duitsers, vertoonde het besluit VPB van 1942 grote overeenkomsten met de Duitse Körperschaftsteuer.<sup>12</sup> Overheidsondernemingen waren formeel gezien belastingplichtig, maar de belastinginkomsten waren niet of nauwelijks bekend.<sup>13</sup> De bekende inkomsten waren ook erg laag. Na deze periode waren de overheidsondernemingen onbelast en de vraag rees in de jaren '60 of deze ook niet opnieuw belastingplichtig dienden te worden. In de memorie van toelichting<sup>14</sup> werden overwegingen gemaakt over de positie van overheidsondernemingen in de Wet belastingheffing van overheidsbedrijven uit 1956.

---

<sup>12</sup> J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, 2015, hoofdstuk 1, p. 1.

<sup>13</sup> Kamerstukken II 1955/56, 3816, 5, p. 2.

<sup>14</sup> Kamerstukken II 1954/55, 3816, 5, p. 4.

In de toelichting werd onderscheid gemaakt tussen overheidsondernemingen die wel of niet concurreren met private ondernemingen.<sup>15</sup> De activiteiten van overheidsondernemingen die niet concurreren waren voornamelijk het dienen van het gemeenschappelijk belang waardoor de discussie of er concurrentieverstoring optreedt niet of nauwelijks relevant was. Daarentegen werd een mogelijke concurrentieverstoring wel bevonden onder overheidsondernemingen die vrijgesteld werden, terwijl private ondernemingen met soortgelijke activiteiten wel belast waren. Hierdoor genoten overheidsbedrijven een voordeel, omdat zij meer winst konden behalen en de prijzen konden aanpassen waar de private ondernemingen niet in mee konden. Dit schaadde de private ondernemingen. Er werd een afweging gemaakt zodat deze concurrerende overheidsondernemingen ook in de heffing betrokken dienden te worden om gelijke behandeling te bewerkstelligen. Denk hierbij aan privéhavens die wel belast waren en gemeentelijke havens niet. Dit zorgde voor een ongelijke behandeling. Later in deze paragraaf wordt ook de luchthaven Schiphol genoemd.

Zo is deze discussie niet iets wat alleen de laatste jaren is ontstaan, het speelt namelijk al een veel langere tijd. Sinds 1959 zijn echter de bepalingen niet wezenlijk gewijzigd, terwijl de maatschappij wel is veranderd.<sup>16</sup> De wet VPB 1969 is jaren erna vormgegeven en ook de activiteiten van de overheid zijn flink toegenomen. Tevens heeft de komst van de EEG en daarna de EU voor veranderingen gezorgd voor het rechtskader van de overheid.<sup>17</sup> De laatste 20 jaar verschenen diverse rapporten om dit onderwerp aan te kaarten, maar vaak verdwenen deze weer snel in de la. In 1996 verscheen een rapport waarbij werd voorgesteld om toenmalig artikel 2 lid 3 van de Wet VPB uit te breiden met diensten en concurrerende activiteiten van de overheid.<sup>18</sup> De werkgroep 'Markt en Overheid' bracht een jaar later een eindrapport uit waarbij werd geadviseerd om de activiteiten van concurrerende overheidsbedrijven in de heffing te betrekken om ongelijke concurrentieverhoudingen te voorkomen.

---

<sup>15</sup> Het onderscheid tussen 'overheidsbedrijf' en 'overheidsonderneming' is in de wet komen te vervallen. In hoofdstuk 2 worden deze termen gebruikt zonder hiermee verschil aan te duiden. Na de wetswijziging wordt de terminologie van 'onderneming' gebruikt zoals gebezigd in de Wet modernisering Vpb-plicht.

<sup>16</sup> M.L. Al-Saady en L.C.S. Westerveld, *De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens? Verslag van de Debatmiddag*, ZIFO, 2015, p. 21.

<sup>17</sup> C.Bruijsten et al., *Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*, EY, 2015, p. 8.

<sup>18</sup> Kamerstukken II 1996/97, 24036, 45, bijlage.

Vervolgens is in de Rijksbegrotingen van 1998 het onderwerp weer aangekaart in een bijlage met de titel 'Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven'.<sup>19</sup> In het kader van dit onderwerp heeft de toenmalige staatssecretaris in 1999 een contourenschets inzake verruiming vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven gepubliceerd en op 12 mei gezonden aan de Tweede Kamer.<sup>20</sup> In grote lijnen hield deze regeling in dat concurrerende directe overheidsondernemingen belastingplichtig zouden worden. Dit hield dus in dat directe overheidsondernemingen die niet in concurrentie treden, niet belastingplichtig zouden zijn. Indirecte overheidsondernemingen zouden altijd onder de belastingplicht vallen, behalve voor overheidsondernemingen die onder een vrijstelling vielen. Met de contourenschets werd geprobeerd om meer inzicht te krijgen, door reacties uit de maatschappij, indien er daadwerkelijk een Vpb-plicht voor overheidsondernemingen zou worden ingevoerd. De schets zorgde voor veel kritiek en vragen en deze hadden voornamelijk betrekking op de gevolgen voor financiën, de administratieve druk en de waarderingsproblematiek, want overheidsondernemingen zouden dan genoodzaakt zijn om een openingsbalans op te stellen.<sup>21</sup>

De contourenschets vond geen doorgang en in de jaren erna werd de belastingplicht van overheidsondernemingen uitgebreid door de overheidsondernemingen te onderzoeken. Energiebedrijven werden bijvoorbeeld vanaf 1997 ook toegevoegd aan de lijst met belastingplichtige directe overheidsbedrijven. Concurrentie was hierbij een belangrijk criterium. Deze lijst was opgenomen in de wet waarbij bepaalde activiteiten en bedrijven van de overheid wél belast waren. Voorbeelden hiervan waren landbouwbedrijven en mijnbouwbedrijven. Tevens werden indirecte overheidsondernemingen die in concurrentie traden aan de vennootschapsbelasting onderworpen. In het begin van de jaren 2000 werd duidelijk dat de toenmalige regeling van art.2, lid 1 onderdeel g en art. 2 lid 3 en 7 Wet VPB niet meer voldeden aan de maatschappelijke ontwikkelingen van de afgelopen decennia.<sup>22</sup> Ook Europeesrechtelijke invloeden werden duidelijk toen NV Luchthaven Schiphol VPB-plichtig werd vanaf 1 januari 2002. Voorheen was de luchthaven vrijgesteld in de wet VPB en dat werd door de EC gekwalificeerd als verboden staatssteun.

---

<sup>19</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25600, hoofdstuk IXB.

<sup>20</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 1999, AFP 99/190M, VN 1999/25.14, p. 2250.

<sup>21</sup> *Parlementaire Monitor, Belastingheffing overheidsbedrijven; Notitie 'belastingplicht overheidsbedrijven'*, 31213, nr. 1.

<sup>22</sup> H.P.A.M. van Arendonk, *De (on)belaste overheid*, MBB 2016/05.

Volgens de EC kon de vrijstelling concurrentievervalsing teweeg brengen en de handel tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden.<sup>23</sup> De problematiek rondom de belastingplicht van overheidsondernemingen werd vanaf 2003 ook vanuit de Staten-Generaal benadrukt. Vanuit de Tweede Kamer werden opmerkingen gemaakt over dit onderwerp bij de behandeling van het Belastingplan 2004.<sup>24</sup> In dezelfde behandeling een jaar later werd nogmaals een aanpassing van de Vpb-plicht van overheidsondernemingen aangekaart, ditmaal door de Eerste Kamer. In de behandeling van het Belastingplan 2006 werd hierop teruggekomen door het indienen van een motie door het Lid Essers waarbij werd vermeld dat het vaststaat dat de huidige wettekst betreffende dit onderwerp volstrekt achterhaald is.<sup>25</sup> De toenmalige staatssecretaris heeft aangegeven dat er een notitie hierover zal komen waarin dit zal worden gezien.<sup>26</sup> In een brief van 24 oktober 2006 heeft de toenmalige minister van Financiën aangegeven dat het onderwerp een andere keer aangehaald dient te worden en zou moeten worden overgelaten aan een volgend kabinet.<sup>27</sup> De Eerste Kamer heeft echter verzocht om de toegezegde notitie doorgang te laten vinden. De staatssecretaris heeft in de brief van 23 mei 2007 aangegeven dat de notitie zal worden aangebonden vóór Prinsjesdag 2007.<sup>28</sup>

### 2.3 Belastingplichtvarianten

Na veel aandringen uit de Eerste Kamer verscheen er op 25 september 2007 de verwachte notitie 'Belastingplicht overheidsbedrijven' waarin een aantal mogelijke varianten waren opgenomen om de verruiming van de Vpb-plicht van overheidsondernemingen te verwezenlijken.<sup>29</sup> In de notitie wordt ingegaan op de stand van zaken met betrekking tot de belastingplicht van overheidsondernemingen, de ontwikkelingen<sup>30</sup> van de afgelopen jaren rondom dit onderwerp en de mogelijke varianten voor modernisering. De staatssecretaris gaf namelijk aan dat de regeling door ontwikkelingen was achterhaald.

---

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2001/02, 27784, 7.

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29210, 22.

<sup>25</sup> Handelingen I 2005/06, 11, p. 513.

<sup>26</sup> Handelingen I 2005/06, 11, p. 524.

<sup>27</sup> *Parlementaire Monitor, Belastingheffing overheidsbedrijven; Notitie belastingplicht overheidsbedrijven*, 31213, nr. 1.

<sup>28</sup> Kamerstukken I 2006/07, 30804, F herdruk.

<sup>29</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 september 2007, DB07-452, V-N 2007/54.15, p. 9.

<sup>30</sup> Denk hierbij aan verzelfstandiging, privatisering en 'shared service centers' voor ondersteunende diensten.

De dienstensector maakte een grote ontwikkeling door en deze was niet opgenomen in de regeling waardoor deze naar mijn mening inderdaad achterhaald was. Een nieuwe notitie was een goede zet. In de notitie worden als alternatief van het huidige stelsel vier varianten genoemd:

- De ondernemingsvariant, die uitgaat van belastingplicht voor zover sprake is van het drijven van een onderneming.
- De indirecte ondernemingsvariant, die opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven behelst.
- De opsommingsvariant, waarbij de lijst met belaste activiteiten wordt uitgebreid.
- De verdringingsvariant, die uitgaat van belastingplicht indien en voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen.

### **2.3.1 De ondernemingsvariant**

De ondernemingsvariant houdt in dat de overheidsondernemingen op dezelfde wijze in de Vpb-heffing worden betrokken als private ondernemingen. Het drijven van een onderneming wordt als vertrekpunt gekozen, waarbij het lichaam belastingplichtig wordt als deze een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal in stand houdt waarmee met een winststreven wordt deelgenomen in het economische verkeer (of in concurrentie wordt getreden). De belastingplicht voor overheidsondernemingen volgt hiermee de algemene regels voor de belastingplicht voor de rechtsvorm waarin de onderneming dan wordt gedreven. Hiermee wordt bedoeld dat het in deze variant niet uitmaakt of de belastingplichtige activiteiten uitoefent binnen het publiekrechtelijke lichaam, een overheidsdeelneming, een vereniging of stichting. Overheidsondernemingen worden dus op dezelfde wijze in de heffing betrokken als bijvoorbeeld stichtingen en verenigingen, voor zover deze een onderneming drijven. In deze variant dienden de bestaande vrijstellingen opnieuw beoordeeld te worden om ongewenste effecten te voorkomen.<sup>31</sup> Omdat de vrijstelling hier ook de publieke taken van directe overheidsondernemingen moest beslaan, zouden deze vrijstellingen uitgebreid moeten worden ten opzichte van de oude regeling. Met deze variant wordt het mogelijk om een volledig gelijk speelveld te creëren, een zogenoemde level playing field, doordat alle categorieën overheidsbedrijven de algemene (en dezelfde) regels voor belastingplicht volgen.

---

<sup>31</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 september 2007, DB07-452, V-N 2007/54.15, p. 9.



Of dit werkelijk zal gebeuren, hangt mede af van de manier hoe de vrijstellingen voor algemeen maatschappelijke of sociaal belang vormgegeven zouden worden. Hierop zal ik later in deze scriptie terugkomen.

### **2.3.2 De indirecte ondernemingsvariant**

Deze variant houdt in dat de vrijstelling voor indirecte overheidsondernemingen kwam te vervallen. Vennootschappen van publiekrechtelijke rechtspersonen worden Vpb-plichtig, omdat ze onder de reguliere regels voor de wet Vpb vallen, mits er geen sprake is van een vrijstelling voor bepaalde BV's en NV's.<sup>32</sup> De belastingplicht voor overheidsverenigingen en – stichtingen worden in de heffing betrokken alleen indien er sprake is van een onderneming. Door deze variant maakt het voor de belastingplicht van privaatrechtelijke rechtspersonen niet meer uit of deze in handen zijn van de overheid of van particuliere partijen. De gedachte hierachter is dat activiteiten van de overheid die door afzonderlijke privaatrechtelijke rechtspersonen worden verricht, en dus niet door de overheid zelf, niet altijd overheidstaken in eigenlijke zin zullen zijn.<sup>33</sup>

Ook hier geldt, net als de ondernemingsvariant, dat de vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang nader bestudeerd moeten worden om ongewenste effecten te voorkomen. Deze variant kan ervoor zorgen om mogelijk oneerlijke concurrentie tussen indirecte overheidsondernemingen en de marktsector op te lossen. Dit hangt echter mede af van de manier hoe de hierboven genoemde vrijstelling vormgegeven zal worden. Er moet wel opgemerkt worden dat er geen volledig gelijk speelveld gerealiseerd wordt, omdat de vrijstellingen voor directe overheidsondernemingen blijven gelden, ondanks dat er mogelijk concurrerende activiteiten worden verricht. Daarnaast is het mogelijk dat belastingplicht voor indirecte overheidsondernemingen worden ontlopen door de activiteiten direct door de overheid te laten verrichten waardoor deze variant mijns inziens niet waterdicht is.

### **2.3.3 De opsommingsvariant**

Met deze variant wordt een uitbreiding gegeven aan de belaste activiteiten van directe en indirecte overheidsondernemingen waarbij sprake kan zijn van concurrentie met de

---

<sup>32</sup> Hiermee worden vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang bedoeld.

<sup>33</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 september 2007, DB07-452, V-N 2007/54.15, p. 8.

particuliere sector. Voorheen waren landbouw, mijnbouw, nijverheid, handel, vervoer en bouwvelden al belaste overheidsactiviteiten. Deze activiteiten waren opgenomen in een lijst in de wet Vpb. Deze variant zou dus niet voor een veranderende systematiek zorgen, alleen een uitbreiding. Te bedenken voorbeelden van een uitbreiding zijn dienstverleningsactiviteiten van de overheid zoals kredietverlening door gemeentelijke kredietbanken. Havenbedrijven zijn hier ook een voorbeeld van. Op de vraag hoe deze uitbreiding het beste vormgegeven moet worden, komen twee mogelijkheden boven water namelijk een specifieke en algemene opsommingsvariant. Bij de specifieke variant wordt een uitbreiding met gedetailleerde opsomming gerealiseerd waarbij overheidsactiviteiten van bedrijven worden toegevoegd die geen deel (meer) uitmaken van de publieke taak van de overheid. Bij deze methode wordt dus per activiteit beoordeeld, een zogenoemde case by case-benadering. Het is niet eenvoudig om tot een uitbreiding van de lijst met belaste overheidsactiviteiten te komen, want naast het feit dat er een dergelijk overzichtelijke lijst ontbreekt, is het maar de vraag hoe bepaald moet worden of een concrete activiteit al dan niet (meer) tot de publieke taak van de overheid behoort.<sup>34</sup> Hierdoor zal het mijns inziens moeilijk worden om een gelijk speelveld te bereiken.

Bij een uitbreiding met de algemene variant kan gedacht worden aan een uitbreiding met het begrip dienstverleningsbedrijven die belastingplichtig worden. Hier moet echter gerealiseerd worden dat dit erg dichtbij een algehele belastingplicht voor overheidsondernemingen komt doordat overheidsbedrijven veel dienstverlenende activiteiten verrichten. Een deel van deze verrichte diensten vormen een onderdeel van de publieke taak van de overheid en zal niet leiden tot concurrentie met private ondernemingen. Er kunnen ongewenste effecten optreden indien deze dienstverleningsbedrijven ook belastingplichtig worden, terwijl dat niet de bedoeling is. Ook hier is het weer belangrijk hoe vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang vormgegeven worden om deze ongewenste effecten te voorkomen.

### **2.3.3 De verdringingsvariant**

Met deze variant worden directe en indirecte overheidsondernemingen belastingplichtig indien zij in concurrentie treden met belaste ondernemingen.

---

<sup>34</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 september 2007, DB07-452, V-N 2007/54.15, p. 10.

Daarvoor is het niet nodig om deel te nemen aan het economische verkeer of naar winst te streven. Hierdoor kan er al snel sprake zijn van concurrentie treden, want het criterium kan worden opgevat in ruime zin. Je hebt namelijk al snel te maken met verdringing indien een overheidsonderneming goederen of diensten levert die aan externe afnemers aangeboden kunnen worden waarbij 'gewone' ondernemers en ondernemingen ook aan diezelfde afnemers zouden kunnen aanbieden.<sup>35</sup> Denk bijvoorbeeld aan de gemeentelijke groenvoorziening die ook door 'gewone' ondernemers geleverd kan worden. Hierdoor kan al sprake zijn van concurrentie in ruime zin. De vraag rijst of deze variant daarmee niet te ver gaat, aangezien sommige diensten van overheidsondernemingen niet als doel hebben om in concurrentie te treden. Als een bepaalde overheidsinstelling diensten levert die ook geleverd hadden kunnen worden door een commercieel bedrijf, dan hoeft er mijns inziens niet direct sprake te zijn van concurrentie treden. Ook bij deze variant is het belangrijk om de vrijstellingen op de juiste wijze vorm te geven om ongewenste gevolgen te voorkomen. Aangezien dit een ruim criterium is, komt de vraag op of hiermee een gelijk speelveld wordt behaald wat in beginsel mogelijk is met deze methode. Tevens is het hier van belang hoe vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang vormgegeven worden.

## 2.4 Keuze en kritiek

De staatssecretaris heeft aangegeven dat de voorkeur vanuit de Tweede Kamer uitgaat naar de ondernemingsvariant.<sup>36</sup> De keuze voor deze voorkeursvariant is niet zonder kritiek ontvangen. De meningen waren namelijk verdeeld over deze keuze. Naar aanleiding hiervan is een onderzoek gestart naar de voor- en nadelen van deze variant en de gevolgen hiervan. Diverse auteurs zijn het niet eens met dit uitgangspunt. Het verdringingvariant geniet de voorkeur van bijvoorbeeld Stevens, Kluft en Reimert.<sup>37</sup> Ook Heithuis is hier voorstander van.<sup>38</sup> De rechtsvormneutraliteit is hier een groot voordeel, omdat directe en indirecte overheidsondernemingen onderworpen worden aan dezelfde toets waardoor een gelijk speelveld gecreëerd kan worden.

---

<sup>35</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 september 2007, DB07-452, V-N 2007/54.15, p. 9.

<sup>36</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31213, 1.

<sup>37</sup> S.A. Stevens, J. Kluit, M.A.H. Reimert, *De belastingplicht van overheidsbedrijven. Langzaam op weg naar een onafwendbaar nieuw tijdperk*, WFR 2012/988, paragraaf 7.

<sup>38</sup> E.W.J. Heithuis, *Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen*, WFR 2014/746, paragraaf 3.

Heithuis geeft aan dat een materiële overheidsonderneming, in tegenstelling tot de ondernemingsvariant, niet belast zou moeten worden als niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen. Gesteld kan worden dat het concurrentie criterium te ruim is waardoor die variant minder geschikt is. De Jong en Hoffer noemen daarbij als voorbeeld de gemeente die haar eigen plantsoenen zelf moet onderhouden of de berm zelf gaat maaien en niet door derden laat doen waardoor ook sprake kan zijn van concurrentie.<sup>39</sup> Dit voorbeeld is een goed voorbeeld waarbij duidelijk wordt dat het criterium naar mijn mening te ruim is. Hiernaast geven zij aan dat de opsommingsvariant niet zorgt voor een herziening, maar slechts reageert op incidenten waardoor het stelsel er niet fundamenteel door wijzigt. Daar ben ik het mee eens. Hier wordt naar mijn mening niet veel mee opgeschoten aangezien een fundamentele wijziging op zijn plaats zou zijn gezien de maatschappelijke ontwikkelingen, wat de staatssecretaris zelf heeft toegegeven, zoals de groei van dienstverleningsbedrijven in de huidige markt.

Ondanks dat de staatssecretaris voorkeur geeft aan de ondernemingsvariant, wordt terecht opgemerkt dat ook deze variant praktische bezwaren kent zoals aanzienlijke extra administratieve lasten<sup>40</sup> met een mogelijk prijsverhogend effect als gevolg. Daarom is de indirecte ondernemingsvariant als alternatief gekozen die de beste invulling geeft aan de uitgangspunten van de ondernemingsvariant. Naar mijn mening is de indirecte ondernemingsvariant niet de meest geschikte omdat, zoals in 2.3.2 benoemt, een volledig gelijk speelveld hiermee niet wordt gerealiseerd doordat de vrijstellingen voor directe overheidsondernemingen blijven gelden. Daarnaast is het mogelijk dat belastingplicht voor indirecte overheidsondernemingen wordt ontlopen door de activiteiten onder te brengen in een direct overheidsbedrijf, wat niet de bedoeling is en een nadeel kan zijn, zoals in de notitie van september 2007 wordt genoemd. Bezien vanuit de marktsituatie die in de loop der tijd is ontstaan, waarbij private-en overheidsondernemingen actief zijn (geworden), krijgt de ondernemingsvariant naar mijn mening de voorkeur. Een zogenoemde level playing field met private ondernemingen wordt met deze variant in beginsel behaald. De staatssecretaris geeft tevens aan dat deze variant de beste keus is vanuit de systematiek van de wet Vpb en mede vanuit de gedachte van een gelijk fiscaal speelveld, zoals ik eerder heb benoemd.

---

<sup>39</sup> G.J. de Jong, M.H.N. Hoffer, *Overheidsbedrijven gelijk belast?*, WFR 2011/427, paragraaf 2.

<sup>40</sup> Denk hierbij aan de aangifteplicht en het bijhouden van aparte boekhouding.

## 2.5 Van concept tot wet

Het onderzoek naar de ondernemingsvariant heeft jaren geduurd. In zijn brief van november 2008 heeft de staatssecretaris laten weten dat hij voor de zomer van 2009 een notitie klaar wilde hebben liggen om te kunnen overhandigen aan de Tweede Kamer.<sup>41</sup> Dit lukte echter niet, omdat het complexe onderzoek nog niet afgerond was waardoor de staatssecretaris meer tijd nodig had. Na enkele jaren werden de voor- en nadelen in zijn brief van 11 mei 2012 besproken.<sup>42</sup> In maart 2013 heeft de staatssecretaris aan de Tweede Kamer laten weten dat gezien moet worden welke ondernemingsactiviteiten als relevante concurrentievervalsing kunnen worden aangemerkt. Het kwam echter niet tot een concreet wetsvoorstel waardoor in de loop van de tijd niet veel werd opgeschoten.

De EC heeft voor een versnelde reactie gezorgd. Nederland werd namelijk op haar vingers getikt vanwege de langzame vooruitgang en werd op 2 mei 2013 uitgenodigd om maatregelen te nemen vanwege verbod op staatssteun. De EC dreigde een procedure te starten tegen Nederland als de wetgeving omtrent de vrijstelling voor overheidsondernemingen niet gewijzigd zou worden. De staatssecretaris heeft laten weten dat de wijziging binnen 18 maanden gerealiseerd zou worden.<sup>43</sup> Desondanks heeft de EC op 9 juli 2014 besloten om een formeel onderzoek te starten. In april 2014 heeft de staatssecretaris een conceptwetsvoorstel gepubliceerd. De reacties van belanghebbenden hebben voor wijzigingen gezorgd van het conceptwetsvoorstel waardoor het wetsvoorstel 'Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen' een feit was en op Prinsjesdag 2014 werd gepubliceerd.<sup>44</sup> De Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen werd op 26 mei 2015 door de Eerste Kamer aangenomen waarbij de wet toepassing vond voor boekjaren die aanvingen op of na 1 januari 2016.<sup>45</sup> Na al die jaren van inspanning omtrent dit onderwerp was de les, die werd verzorgd door de EC, niet afgelopen voor Nederland. De EC liet in januari 2016 namelijk al weten dat de vrijstelling voor zeehavens ook onverenigbare staatssteun vormt en dus moest worden afgeschaft.

---

<sup>41</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 november 2008, DB/595/2008U.

<sup>42</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 11 mei 2012, DB/2012/205M.

<sup>43</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 21 mei 2013, DB/2013/231M.

<sup>44</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 1-3.

<sup>45</sup> C.Bruijsten et al., *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Fiscaal Actueel nr. 19, 2017, hoofdstuk 1.

Nederland stemde hiermee in waardoor zeehavens ook Vpb-plichtig werden voor boekjaren die aanvingen op of na 1 januari 2017.<sup>46</sup> Dit zal later in de scriptie uitvoeriger besproken worden.

## **2.6 Deelconclusie**

In dit hoofdstuk is de historie van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen behandeld. De Vpb-plicht voor overheidsondernemingen kent een lange historie. Al sinds ongeveer 1893 gold er een bedrijfsbelasting op uitdelingen van winst. Na de Duitse inval waren overheidsondernemingen belastingplichtig. Na een periode onbelast te zijn, rees de vraag in de jaren '60 of overheidsondernemingen weer belast dienden te worden. Hoewel de maatschappij bleef veranderen, werd de wet omtrent overheidsondernemingen niet aanzienlijk gewijzigd. De afgelopen decennia werd middels verschillende rapporten en notities geopteerd om dit onderwerp nader te bestuderen. Geopperd werd om activiteiten van concurrerende overheidsbedrijven ook in de heffing te betrekken om ongelijke concurrentieverhoudingen te voorkomen. In 2007 verscheen een notitie waarin een aantal mogelijke varianten waren opgenomen om de verruiming van de Vpb-plicht van overheidsondernemingen te verwezenlijken. De ondernemingsvariant, waarbij belastingplicht ontstaat voor zover sprake is van het drijven van een onderneming, kreeg de voorkeur boven de drie andere overwogen varianten. Met deze variant zou het mogelijk worden om een volledig gelijk speelveld te creëren waarbij dezelfde regels golden voor commerciële- en overheidsondernemingen, een zogenoemd level playing field. De jaren hierna heeft het enige tijd geduurd voordat er daadwerkelijk een wetswijziging werd gerealiseerd. De EC heeft dit proces versneld doordat de vrijstelling voor overheidsondernemingen werd gezien als staatssteun. Nederland was verplicht om dit te wijzigen en de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen werd voltooid waarbij deze wet vanaf 1 januari 2016 van toepassing was. Tevens gold dit staatssteunprincipe ook voor de vrijstelling voor zeehavens waardoor Nederland de wet opnieuw moest wijzigen.

---

<sup>46</sup> Stb. 2015, 207, Wet van 4 juni 2015, art. VIII lid 2, p. 7.

## Hoofdstuk 3: Vpb-plicht voor overheidsondernemingen

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de wetgeving met betrekking tot de Vpb-plicht van overheidsondernemingen centraal. De wetgeving tot 2016 zal kort besproken worden. Hierna zal de regeling die vanaf 1 januari 2016 geldt uitvoeriger aan de orde komen, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen directe- en indirecte overheidsondernemingen. Hierbij wordt aandacht besteed aan de vrijstellingen die zijn vormgegeven. Na deze behandeling zal tot slot in de conclusie antwoord gegeven worden op de tweede deelvraag, die luidde: *wat zijn de verschillen tussen de regeling tot en na 2016?*

### 3.2 Regeling tot 2016

De bepalingen die regelen of, en zo ja in hoeverre, een lichaam is onderworpen aan de wet Vpb zijn te vinden in het eerste hoofdstuk van deze wet waarbij eerst de subjectieve belastingplicht is geregeld en vervolgens de subjectieve vrijstellingen zijn opgenomen. In hoofdstuk 2 hebben we gezien dat de huidige wet Vpb in grote lijnen sinds 1956 geldt. In de huidige vormgeving wordt er onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Onder deze publiekrechtelijke rechtspersonen worden de publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) verstaan. Dit zijn de Staat, provincies, gemeenten en waterschappen. Een indirecte overheidsonderneming is daarentegen een privaatrechtelijk lichaam waarvan kort gezegd het volledige belang en zeggenschap (on)middellijk in het bezit is van één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen. Hierbij gaat het om lichamen waarvan (on)middellijk uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouders, deelnemers of leden zijn. Vaak gaat het om besloten en naamloze vennootschappen. Daarnaast betreft het lichamen, zoals stichtingen, waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen (on)middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen.<sup>47</sup> Voorbeelden hiervan zijn Nuon en BNG.

---

<sup>47</sup> C.Bruijsten et al., *Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*, EY, 2015, p. 18.

Tot 1 januari 2016 waren overheidsondernemingen slechts in uitzonderingsgevallen Vpb-plichtig. Zij waren in beginsel 'vrijgesteld van vennootschapsbelasting, tenzij'. Slechts activiteiten die in de wet stonden vermeld, leidde tot belastingplicht. Deze lijst van belaste activiteiten werd in de loop van de tijd aangevuld, maar leidde niet tot een herziening ook al was deze lijst in de loop van de tijd wat gedateerd geraakt.<sup>48</sup> Winst die werd behaald met activiteiten die niet in de lijst stonden vermeld, werd dus niet belast bij de onderneming in de wet Vpb.

### **3.2.1 Directe overheidsondernemingen**

De Vpb-plicht voor directe overheidsondernemingen was tot 1 januari 2016 geregeld in art. 2 lid 1 onderdeel g wet Vpb. Er gold slechts belastingplicht indien ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen, genoemd in art. 2 lid 3, werden uitgeoefend. Uit deze bepaling kon worden afgeleid dat er aan drie cumulatieve voorwaarden voldaan moest worden. Er moest namelijk sprake zijn van een onderneming; die onderdeel is van een publiekrechtelijke rechtspersoon; en het moest gaan om een in art.2 lid 3 wet Vpb genoemde bedrijf. Onder dit lid 3 vallen de (limitatieve) opsomming van belaste activiteiten. Hierbij ging het om:

- landbouwbedrijven;
- nijverheidsbedrijven die niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren, waarbij onder nijverheidsbedrijven mede worden begrepen bedrijven die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren alsmede bedrijven die netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte;
- mijnbouwbedrijven;
- handelsbedrijven die niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben;
- vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;
- bouwkassen.

Elk activiteit van een publiekrechtelijke rechtspersoon diende afzonderlijk getoetst te worden aan art. 2 lid 3. Een publiekrechtelijke rechtspersoon kon meerdere ondernemingen hebben en elk onderneming was dan zelfstandig belastingplichtig.

---

<sup>48</sup> Dienstverlening stond bijvoorbeeld niet in deze lijst van belaste activiteiten.



Dit had als gevolg dat winsten en verliezen van verschillende ondernemingen onder dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon niet onderling verrekend konden worden. Ditzelfde gold voor activa en passiva; overdracht kon leiden tot heffing over mogelijk aanwezige stille reserves.<sup>49</sup> Volgens de voorwaarden van art. 2 lid 3 moet er sprake zijn van een onderneming. Hierbij is wel belangrijk dat het voor de belastingplicht van directe overheidsonderneming niet noodzakelijk was om een winstoogmerk te hebben. Dit is anders dan het begrip onderneming dat voor verenigingen en stichtingen gold.<sup>50</sup> Uit dit wettelijke systeem volgde dus dat voor directe overheidsondernemingen geen Vpb-plicht bestond als de door dat bedrijf verrichte activiteit niet in de wettelijke opsomming was opgenomen.<sup>51</sup>

### **3.2.2 Indirecte overheidsondernemingen**

De Vpb-plicht voor indirecte overheidsondernemingen was tot 1 januari 2016 geregeld in art. 2 lid 7 wet Vpb. Deze ondernemingen worden gedreven in privaatrechtelijke rechtspersonen en de hoofdregel voor de Vpb-plicht van deze rechtspersonen was geregeld in art. 2 lid 1 wet Vpb. Net zoals directe overheidsondernemingen, waren indirecte overheidsondernemingen ook alleen belastingplichtig indien de activiteiten vielen onder de eerder in 3.2.1 genoemde opsomming van belaste activiteiten. Hier gold dus ook dat er in beginsel geen Vpb-plicht bestond voor de ondernemingen en activiteiten die niet in de lijst genoemd werden. Hierbij bleven de activiteiten van de overheid waarmee in algemeen belang werd gediend buiten de lijst.

Er gold echter een uitzondering voor de in art.2 lid 7 tweede volzin genoemde ondernemingen. Hoewel zij niet een belaste activiteit uit art.2 lid 3 uitoefenden, waren zij toch integraal belastingplichtig. Dit waren een aantal met naam genoemde geprivatiseerde en genationaliseerde rechtspersonen. De wetgever had destijds bepaald dat het niet (integraal) belastingplichtig maken van deze rechtspersonen, zou leiden tot ongewenste concurrentieverstorings.<sup>52</sup> Hierbij ging het onder meer om:

---

<sup>49</sup> C.Bruijsten et al., *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Fiscaal Actueel nr. 19, 2017, hoofdstuk 2, p. 7.

<sup>50</sup> In dit verband was er sprake van een onderneming indien er met een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal met een winstoogmerk werd deelgenomen aan het economische verkeer.

<sup>51</sup> C.Bruijsten et al., *Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*, EY, 2015, p. 19.

<sup>52</sup> C.Bruijsten et al., *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Fiscaal Actueel nr. 19, 2017, hoofdstuk 2, p. 14.

- Nederlands Meetinstituut N.V.;
- N.V. Nederlands Inkoopcentrum (NIC);
- Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij;
- Koninklijke Nederlandse Munt N.V.;
- Bepaalde groepsmaatschappijen van energiedistributiebedrijven, met uitzondering van lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;
- Energiebedrijven, met uitzondering van lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;
- NOB Holding N.V.;
- N.V. Luchthaven Schiphol, en hiernaast nog een groot aantal lichamen.<sup>53</sup>

Eveneens gold dit voor de lichamen waarin deze rechtspersonen een belang hadden en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder konden benoemen of ontslaan, met uitzondering van lichamen die (nagenoeg) uitsluitend water leverden.<sup>54</sup> Deze maatregel was belangrijk om te voorkomen dat de hierboven genoemde rechtspersonen belastingheffing zouden kunnen ontlopen door belaste activiteiten onder te brengen in afzonderlijke lichamen. Door deze uitzondering waren deze naamloze- en besloten vennootschappen integraal belastingplichtig volgens art. 2 lid 1 onderdeel a en art. 2 lid 5 wet Vpb. Stichtingen en verenigingen waren slechts op grond van art. 2 lid 1 onderdeel e belastingplichtig indien zij een onderneming dreven.

### **3.3 Regeling na 2016**

Uit paragraaf 3.2 bleek dat voor de belastingplicht van overheidsondernemingen tot 2016 gold: 'niet belastingplichtig tenzij' waarbij een onderscheid werd gemaakt tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Vanaf 1 januari 2016 is de Vpb-plicht veranderd in: 'belastingplichtig, tenzij'. In de regeling die we nu kennen is het dus omgekeerd, waardoor overheidsondernemingen in beginsel geen vrijstelling meer genieten en automatisch Vpb-plichtig zijn indien zij een onderneming drijven. In het huidige regime wordt er weer een onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte overheids-ondernemingen en zijn er diverse vrijstellingen opgenomen in de wet.

---

<sup>53</sup> In oud artikel 2, lid 7 wet Vpb, onderdelen a t/m r staat de hele lijst van lichamen.

<sup>54</sup> Oud artikel 2, lid 7 wet Vpb, onderdelen a t/m r.

### 3.3.1 Directe overheidsondernemingen

Publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, zijn op grond van art. 2 lid 1 onderdeel g Vpb-plichtig voor zover zij een onderneming drijven. Het gaat hier bijvoorbeeld om waterschappen, gemeenten en provincies. Voor de ondernemingen die vallen onder de Staat geldt art. 2 lid 2, wat in grote lijnen overeenkomt met de Vpb-plicht van andere publiekrechtelijke rechtspersonen.<sup>55</sup> Een groot verschil met de oude regeling is dat indien meerdere ondernemingen door dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon worden gedreven, deze samen één onderneming worden geacht te vormen.<sup>56</sup> Dit houdt in dat dan één Vpb-aangifte dient te worden gedaan per publiekrechtelijke rechtspersoon. Voor de administratieve lasten is dit naar mijn mening een groot pluspunt. Daarnaast is het mogelijk om winsten en verliezen te salderen. Dit houdt in dat de resultaten van verschillende ondernemingen binnen één publiekrechtelijke rechtspersoon kunnen worden gesaldeerd.<sup>57</sup> Ditzelfde geldt ook voor ondernemingen die worden gedreven onder de Staat. Hierbij geldt dat ondernemingen als één onderneming worden beschouwd indien deze onder één publiekrechtelijk rechtspersoon worden gedreven. Per publiekrechtelijk rechtspersoon hoeft dus slechts één Vpb-aangifte gedaan te worden waarin alle resultaten worden opgenomen en ook de winsten en verliezen gesaldeerd kunnen worden. Salderen kan dus niet wanneer bijvoorbeeld de ene publiekrechtelijke rechtspersoon verliest maakt en een ander winst. Het moet gaan om dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon.

Indien bij het drijven van een onderneming bij deze lichamen het oogmerk van winst beogen ontbreekt, betekent dat niet automatisch dat er niet voldaan wordt aan het drijven van een onderneming. Door middel van art. 4 wet Vpb kan er alsnog een onderneming gedreven worden indien aan het concurrentie criterium wordt voldaan. Hierbij wordt getoetst of de activiteiten concurreren met soortgelijke activiteiten van private ondernemingen. Indien dit het geval is, worden deze lichamen beschouwd als een onderneming. Voor directe overheidsondernemingen geldt dus in beginsel een Vpb-plicht indien een onderneming wordt gedreven. Hierop zijn enkele uitzonderingen gemaakt door middel van vrijstellingen. Deze zullen later in dit hoofdstuk behandeld worden.

---

<sup>55</sup> C.Bruijsten et al., *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Fiscaal Actueel nr. 19, 2017, hoofdstuk 3, p. 19.

<sup>56</sup> Artikel 2 lid 7 wet Vpb.

<sup>57</sup> R.A. de Boer en M.V. van Dijk, *Fiscale planning onvermijdelijk voor overheidsondernemingen*, NTFRA 2014/10, paragraaf 2.2.

### **3.3.2 Indirecte overheidsondernemingen**

Indirecte overheidsondernemingen vallen ook onder art. 2 lid 1 van de wet Vpb. Overheidsondernemingen die gedreven worden door middel van publiekrechtelijke rechtspersonen zijn in beginsel Vpb-plichtig. Indien de publiekrechtelijke rechtspersoon een NV of BV betreft, dan wordt geacht dat zij een onderneming drijft met haar hele vermogen en zodoende in beginsel belastingplichtig wordt voor al haar verrichte activiteiten. Indien de publiekrechtelijke rechtspersoon een stichting of vereniging betreft, dan zijn deze belastingplichtig indien en voor zover een onderneming wordt gedreven. Hier wordt dus alleen gekeken naar de ondernemingsactiviteiten voor de Vpb-plicht. Dit betekent dat er een onderscheid gemaakt moet worden tussen wel en niet ondernemingsresultaat. Dit heeft mede te maken met het salderen van resultaten. Binnen de ondernemings sfeer mag namelijk wel gesaldeerd worden, maar tussen niet- en wel ondernemings sfeer mag geen saldering plaatsvinden. Voor de BV's en NV's geldt dat alle resultaten onderling gesaldeerd mogen worden binnen deze rechtsvormen. Tot 2016 gold er een lijst met specifiek genoemde indirecte overheidsondernemingen. Dit is veranderd en in plaats daarvan zijn er nu een aantal specifieke vrijstellingen opgenomen in de wet die in de volgende paragraaf behandeld zullen worden.

### **3.3.3 Vrijstellingen**

Sinds 1 januari 2016 zijn de vrijstellingen iets anders vormgegeven dan voorheen. We hebben gezien dat overheidsondernemingen nu in beginsel Vpb-plichtig zijn indien er een onderneming wordt gedreven. Er zijn hier echter uitzonderingen op. In de nieuwe regeling wordt er onderscheid gemaakt tussen nieuw gevormde algemene en specifieke vrijstellingen. Op grond van deze vrijstellingen worden de resultaten die behaald zijn niet belast. De algemene vrijstelling, ook wel objectvrijstelling genoemd, ziet op het gedeelte van het resultaat (het object) dat behaald wordt met vrijgestelde activiteiten. Deze worden dus niet belast. Een belastingplichtige kan ervoor kiezen om op verzoek deze vrijstelling niet van toepassing te laten zijn, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.<sup>58</sup> Bij de specifieke vrijstelling, ook wel subjectvrijstelling genoemd, is deze keuze er niet.

---

<sup>58</sup> Zie art.8e en 8f wet Vpb.

Bij de subjectieve vrijstelling wordt het lichaam (het subject) vrijgesteld van belastingplicht waardoor het hele resultaat vrijgesteld wordt en dus niet aan heffing wordt toegekomen. In de volgende paragraaf worden deze vrijstellingen nader toegelicht.

### **3.4 Algemene vrijstellingen**

De algemene vrijstellingen zijn vormgegeven als objectvrijstellingen waarbij alleen de winst (het object) is vrijgesteld. Dat betekent dat zowel publiekrechtelijke- en privaatrechtelijke overheidslichamen die een onderneming drijven, belastingplichtig blijven voor zover het gedeelte van de winst niet vrijgesteld is onder een objectvrijstelling. De overheid heeft beoogd met deze objectvrijstellingen te bereiken dat het fiscale stelsel zo min mogelijk een beslissende rol zal spelen bij de afweging in welke juridische vorm activiteiten verricht worden.<sup>59</sup> In de wet is sprake van vijf objectvrijstellingen:

- Vrijstelling voor overheidstaken
- Vrijstelling voor interne activiteiten
- Vrijstelling voor quasi-inbesteding
- Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden
- Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten<sup>60</sup>

Niet alle vrijstellingen gelden voor zowel directe en indirecte overheidsondernemingen. De vrijstelling voor interne activiteiten geldt alleen voor directe overheidsondernemingen en de vrijstelling voor quasi-inbesteding alleen voor indirecte overheidsondernemingen. De rest geldt wel voor beiden.

#### **3.4.1 Vrijstelling voor overheidstaken**

In art. 8e lid 1 onderdeel b en art. 8f lid 1 onderdeel b wet Vpb staat deze vrijstelling geregeld voor zowel directe- als indirecte overheidsondernemingen. Deze vrijstelling is van toepassing voor activiteiten die worden verricht met betrekking tot de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Hierbij is het belangrijk om af te vragen of er in concurrentie wordt getreden met private partijen. Indien dit namelijk het geval is, geldt de vrijstelling niet. In de wet is niet duidelijk aangegeven wat een overheidstaak precies inhoudt.

---

<sup>59</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 15.

<sup>60</sup> Deze bestond niet in het originele wetsvoorstel en is later toegevoegd.

Als uitgangspunt wordt gehanteerd dat er sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de wet omzetbelasting 1968 (hierna: wet OB) gehandeld wordt als overheid.<sup>61</sup> Er is bewust gekozen voor een open norm zodat aan de hand van feiten en omstandigheden bepaald kan worden of er sprake is van een overheidstaak en zo ja, of er in concurrentie wordt getreden. Gezien maatschappelijke ontwikkelingen in de loop van de tijd lijkt mij een open norm behouden verstandig.

Duidelijke overheidstaken zijn het handhaven van openbare orde, brandbestrijding en luchtverkeersleiding. Hierbij gaat het om collectieve goederen waar het niet mogelijk is om een individuele afnemer aan te wijzen. Wat minder duidelijk zijn de taken als innen van parkeerbelasting en marktgelden, want hiermee wordt deelgenomen aan het economische verkeer waardoor de discussie kan ontstaan of er in concurrentie wordt getreden. Voordeel van een open norm is dat er ruimte wordt gelaten om per geval te kunnen oordelen en daarnaast meebewogen kan worden met de maatschappelijke ontwikkelingen. Dit brengt echter wel rechtsonzekerheid met zich mee.<sup>62</sup>

### **3.4.2 Vrijstelling voor interne activiteiten**

In art. 8e lid 1 onderdeel a sub 1° en 2° wet Vpb staat deze vrijstelling geregeld voor directe overheidsondernemingen. Deze vrijstelling is van toepassing op activiteiten die door een onderneming van een publiekrechtelijk lichaam worden verricht voor hetzelfde lichaam of voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam.<sup>63</sup> De gedachte achter deze vrijstelling is dat er geen sprake is van een onderneming en zodoende niet deelgenomen wordt aan het economische verkeer indien interne activiteiten worden verricht voor (een ander onderdeel van) dezelfde rechtspersoon.

Indien een onderdeel van de rechtspersoon ook activiteiten verricht met derden, dan wordt wel deelgenomen aan het economische verkeer. Het kan dan zo zijn dat Vpb-plicht ontstaat voor de rechtspersoon indien een onderneming gedreven wordt. Deze vrijstelling moet dus voorkomen dat geen belastingheffing ontstaat voor de zuiver interne activiteiten.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 18. Omgekeerd hoeft dit niet te gelden.

<sup>62</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 19.

<sup>63</sup> Het moet hierbij wel gaan om een 100%-deelneming.

<sup>64</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 16.

### **3.4.3 Vrijstelling voor quasi-inbesteding**

In art. 8f lid 1 onderdeel a sub 1° wet Vpb staat deze vrijstelling geregeld voor indirecte overheidsondernemingen. Er is sprake van quasi-inbesteding als een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit in wezen zelf verricht, maar dan via een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam. Hierdoor besteedt de publiekrechtelijke rechtspersoon de activiteit niet uit aan de markt. Met deze vrijstelling wordt neutraliteit nagestreefd doordat het niet uitmaakt of een ondersteunende activiteit intern door de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt uitgevoerd (inbesteding) of wordt ondergebracht in een privaatrechtelijk overheidslichaam (quasi-inbesteding) die volledig wordt beheerst door de eerstgenoemde.<sup>65</sup> Net als de vrijstelling voor interne activiteiten is de keuze voor deze vrijstelling naar mijn idee goed vormgegeven. Je zou immers de interne activiteiten niet willen belemmeren door deze belastbaar te maken. De vrijstelling heeft betrekking op de resultaten die worden behaald met activiteiten die worden verricht door een privaatrechtelijk overheidslichaam aan de publiekrechtelijke rechtspersoon die haar volledig bezit of aan een ander privaatrechtelijke overheidslichaam die ook door dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon volledig wordt bezeten.

### **3.4.4 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden**

In art. 8e lid 1 onderdeel c en art. 8f lid 1 onderdeel c wet Vpb staat deze vrijstelling geregeld voor respectievelijk directe- en indirecte overheidsondernemingen. Deze vrijstelling vindt zijn achtergrond in het feit dat overheden op verschillende gebieden samenwerken om taken gezamenlijk uit te voeren. Dit heeft vaak efficiëntie- en kwaliteitsredenen ten doel. Voordelen die worden behaald met deze samenwerking worden niet belast, mits deze voordelen in beginsel tevens niet belast zouden zijn indien de activiteiten zelf zouden zijn uitgevoerd. Hierdoor is een samenwerkingsvrijstelling opgenomen in de wet voor zover het samenwerkingsverband wordt gevormd door publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen. Ook hier lijkt het mij juist om de samenwerkingen niet te beperken door de voordelen die erdoor worden behaald te belasten. Deze vrijstelling is van toepassing indien aan strikte cumulatieve voorwaarden wordt voldaan, die vermeld staan in de wet.

---

<sup>65</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 19.

In de Kamerstukken wordt nog vermeld dat de samenwerking wel reëel moet zijn om aan deze vrijstelling toe te komen.<sup>66</sup> Er mag geen sprake zijn van een (verkapte) dienst en daarnaast kwalificeert een opdracht als bijvoorbeeld een dienstverleningsovereenkomst niet als een samenwerkingsverband. Het onderscheid is echter niet helemaal duidelijk en laat ruimte voor interpretatie.<sup>67</sup>

### **3.4.5 Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten**

In art. 8e lid 1 onderdeel a sub 3° en art. 8f lid 1 onderdeel a sub 2° wet Vpb staat deze vrijstelling geregeld voor zowel directe als indirecte overheidsondernemingen. Deze vrijstelling behandelt de diensten die tussen verschillende overheden verricht worden op basis van een dienstverleningsovereenkomst waarbij niet voldaan wordt aan alle voorwaarden van de hierboven genoemde samenwerkingsvrijstelling.<sup>68</sup> Deze vrijstelling was oorspronkelijk niet opgenomen in het wetsvoorstel. Deze is later toegevoegd mede naar aanleiding van het amendement Dijkgraaf<sup>69</sup> zodat een objectvrijstelling geldt voor dienstverleningsovereenkomsten tussen overheidsondernemingen. Het resultaat van deze activiteiten zou bij het bepalen van de winst niet in aanmerking worden genomen als de publiekrechtelijke rechtspersoon of het privaatrechtelijke overheidslichaam dezelfde activiteit zelf had verricht. Deze activiteiten worden vrijgesteld indien deze bij de dienstafnemer zouden zijn aangemerkt als activiteiten die verricht zijn in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid waarmee niet in concurrentie wordt getreden. De wetgever heeft mijns inziens juist gehandeld door het object vrij te stellen wanneer er niet voldaan wordt aan alle voorwaarden van de samenwerkingsvrijstellingen.

Diensten spelen tegenwoordig een grotere rol in de huidige maatschappij dan decennia geleden en het staat op zijn plaats om deze vrij te stellen indien het een overheidstaak betreft. Ook hier weer beoogt deze vrijstelling te zorgen voor een neutrale werking zodat het fiscaaltechnisch niet uitmaakt of deze zelf wordt uitgevoerd of door een ander lichaam mits het een overheidstaak betreft of publiekrechtelijke bevoegdheid waarmee niet in concurrentie wordt getreden.

---

<sup>66</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 23.

<sup>67</sup> S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1, p. 20.

<sup>68</sup> C.Bruijsten et al., *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Fiscaal Actueel nr. 19, 2017, hoofdstuk 4, p. 69.

<sup>69</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 11 (Amendement Dijkgraaf).



### **3.5 Specifieke vrijstellingen**

Naast de hierboven behandelde algemene vrijstellingen, zijn er ook specifieke vrijstellingen die zijn vormgegeven als subjectvrijstellingen waarbij het lichaam (het subject) is vrijgesteld. Dat betekent dat het lichaam volledig vrijgesteld is en dus niet alleen maar voor een gedeelte, zoals bij de objectvrijstelling. Het gaat om de vrijstelling voor academische ziekenhuizen, voor bekostigd onderzoek en onderwijs en een vrijstelling voor zeehavenbeheerders.<sup>70</sup> Deze instellingen waren onder de oude regeling in beginsel niet Vpb-plichtig, maar onder de nieuwe regeling wel. De wetgever achtte dit echter niet wenselijk en heeft deze specifieke vrijstellingen opgenomen in de wet. Later in deze scriptie zullen deze vrijstellingen nader geanalyseerd worden.

#### **3.5.1 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen**

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen is geregeld in art. 6b lid 1 onderdeel a wet Vpb. De activiteiten van deze ziekenhuizen zijn grofweg te onderscheiden in basiszorg, topreferente zorg, onderzoek en onderwijs. Voor zover academische ziekenhuizen publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid bezitten, zijn zij in beginsel belastingplichtig voor de wet Vpb. De wet Vpb kent een subjectieve zorgvrijstelling voor lichamen die voor minimaal 90% zorgactiviteiten uitvoeren conform art. 5 lid 1 onderdeel c wet Vpb. De academische ziekenhuizen voldoen over het algemeen niet aan dit criterium omdat zij ook veel onderwijsactiviteiten verrichten en daardoor niet onder deze vrijstelling vallen. Om een gelijk speelveld te bereiken tussen de verschillende soorten ziekenhuizen, geldt er een specifieke vrijstelling voor academische ziekenhuizen indien de werkzaamheden voor minimaal 90% bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis.

De activiteiten van academische ziekenhuizen staan mede ten dienste van het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteiten waaraan zij zijn verbonden. Zij vervullen topklinische en topreferentiefuncties in de gezondheidszorg. Dit zijn verschillen t.o.v. reguliere ziekenhuizen. De wetgever heeft er naar mijn mening goed aan gedaan om deze vrijstelling in te voeren, omdat onderzoek en onderwijs in de huidige universitaire medisch centra een belangrijk rol spelen om de gezondheidszorg te optimaliseren.

---

<sup>70</sup> Deze vrijstelling is per 1 januari 2017 komen te vervallen.

Indien dit criterium niet wordt behaald, dan geldt de objectvrijstelling van art. 8g lid 1 wet Vpb voor het gedeelte van de winst dat betrekking heeft op de activiteiten van een academisch ziekenhuis, zoals topreferente zorg en onderzoek. Ook hiermee wordt beoogd om een zo gelijk mogelijk speelveld te creëren tussen reguliere en academische ziekenhuizen.<sup>71</sup>

### **3.5.2 Vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs**

De vrijstelling voor onderzoek- en onderwijsinstellingen met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid is geregeld in art. 6b lid 1 onderdeel b wet Vpb. Deze houdt in dat lichamen waarvan de werkzaamheden voor minimaal 90% bestaan uit het geven van onderwijs of verrichten van onderzoek, vrijgesteld zijn voor zover dat onderwijs en onderzoek minimaal voor 70% wordt bekostigd uit publieke middelen of wettelijk collegegeld enzovoort.<sup>72</sup> Volgens Europees recht is onderwijs een dienst van algemeen belang waardoor de wetgever het wenselijk acht, ook met het oog op knelpunten in de uitvoeringspraktijk, om hiervoor een vrijstelling in te voeren. Indien niet aan het 90%-criterium wordt voldaan dan geldt ook hier een objectvrijstelling volgens art. 8g lid 1 onderdeel b wet Vpb.

Dit artikel behandelt de resultaten die opgekomen zijn uit activiteiten verricht in het kader van bekostigd onderwijs en onderzoek. Indien wel aan het 90%-criterium, maar niet aan het 70%-criterium wordt voldaan, dan geldt ook de objectvrijstelling. De wetgever doet er goed aan om objectvrijstellingen van toepassing te laten zijn indien niet aan criteria wordt voldaan om zo onderzoek en onderwijs te blijven stimuleren. Niet genoeg financiële middelen hebben, kan ervoor zorgen dat onderzoek geremd wordt en dat is naar mijn idee niet de bedoeling. Er geldt alleen Vpb-plicht indien resultaten worden behaald waarvan niet aan het 70%-criterium wordt voldaan.

### **3.5.3 Vrijstelling voor zeehavenbeheerders**

Vanaf 1 januari 2016 tot aan 1 januari 2017 gold een tijdelijke subjectvrijstelling voor specifiek in de wet genoemde zeehavens opgenomen in de oude art. 6c wet Vpb.

---

<sup>71</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 25.

<sup>72</sup> Zie art.6b lid 1 onderdeel b wet Vpb.

De staatssecretaris was van mening dat zeehavens in de omliggende landen niet of nauwelijks vennootschapsbelasting betaalden waardoor de invoering van deze vrijstelling gerechtvaardigd was.<sup>73</sup> Voor de invoering van deze vrijstelling was de staatssecretaris van mening dat de regeling door de EC als onverenigbaar staatssteun zou worden bestempeld. Toch werd gekozen om deze vrijstelling in te voeren, wat opmerkelijk genoemd kan worden. Deze vrijstelling is echter per 1 januari 2017 komen te vervallen.<sup>74</sup> Dit heeft te maken met invloeden uit Europees recht en het belang om in Europa een gelijk speelveld te hanteren met betrekking tot zeehavens. De EC heeft een onderzoek ingesteld om te beoordelen of dit regime in strijd is met de staatssteunregels. De EC heeft op 21 januari 2016 besloten dat deze vrijstelling onverenigbare staatssteun vormt.<sup>75</sup> Zodoende werd de regeling afgeschaft en is art. 6c wet Vpb komen te vervallen. Desondanks heeft de staatssecretaris ervoor gezorgd dat de vrijstelling één jaar heeft mogen gelden en dus over het jaar 2016 geen Vpb-plicht gold. Je kunt dit slim of raar noemen, maar ik kies liever voor het woord ‘creatief’.

### **3.6 Deelconclusie**

In dit hoofdstuk is de regeling voor de Vpb-plicht van overheidsondernemingen tot en na 2016 behandeld. In de wet wordt een onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Een directe overheidsonderneming is een onderneming die een onderdeel vormt van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Dit zijn de Staat, provincies, gemeenten en waterschappen. Een indirecte overheidsonderneming is daarentegen een privaatrechtelijk lichaam waarvan kort gezegd het volledige belang en zeggenschap (on)middellijk in het bezit is van één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen. Tot 1 januari 2016 waren overheidsondernemingen in beginsel ‘vrijgesteld van vennootschapsbelasting, tenzij’ waarbij een lijst was opgenomen voor belaste activiteiten die als uitzondering gold. Na 1 januari 2016 zijn overheidsondernemingen in beginsel ‘belastingplichtig, tenzij’ waarbij nieuwe vrijstellingen zijn vormgegeven. Dit is een groot verschil. In de nieuwe regeling is ook beter rekening gehouden met administratieve lasten door de mogelijkheid van salderen en het doen van één aangifte voor meerdere ondernemingen onder dezelfde rechtspersoon.

---

<sup>73</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 34.

<sup>74</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 2, art. II en art. VIII, lid 2.

<sup>75</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final.

In de nieuwe regeling wordt onderscheid gemaakt tussen nieuw gevormde algemene en specifieke vrijstellingen, ook wel respectievelijk object- en subjectvrijstellingen genoemd. Vijf objectvrijstellingen en drie subjectvrijstellingen zijn besproken. De overheid heeft met deze vrijstellingen voornamelijk beoogd een neutrale werking te bereiken door het fiscale stelsel zo min mogelijk een beslissende rol te laten spelen bij de afweging in welke juridische vorm activiteiten worden verricht. Er is gekozen om over het algemeen overheidstaken vrij te stellen van Vpb-plicht om interne activiteiten en samenwerkingen niet te belemmeren. Verder is gekozen om onderwijs en onderzoek niet te belemmeren door deze te belasten. De keuze voor een (tijdelijke) vrijstelling van zeehavens is een opmerkelijke, maar creatieve zet geweest van de staatssecretaris.

## Hoofdstuk 4: Staatssteun

### 4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de Europese regeling met betrekking tot staatssteun centraal. In de vorige hoofdstukken is naar voren gekomen dat de wet modernisering Vpb-plicht van overheidsondernemingen is ingevoerd naar aanleiding van de uitnodiging van de EC tot het nemen van maatregelen vanwege staatssteun in de wet Vpb. In dit hoofdstuk zal besproken worden wanneer sprake is van (onverenigbare) staatssteun. De voorwaarden zullen belicht worden waarna ook de gevolgen voor een lidstaat besproken zullen worden indien sprake is van onverenigbare staatssteun. Tot slot zal in de conclusie antwoord gegeven worden op de derde deelvraag, die luidde: *wanneer is sprake van (onverenigbare) staatssteun en wat zijn hiervan de gevolgen?*

### 4.2 EU-recht

De basis van het EU-recht wordt voornamelijk gevormd door het verdrag betreffende de EU (hierna: VEU) en de VwEU. In het VEU staan de waarden en doelstellingen waar de EU en al haar lidstaten aan moeten houden. Voorbeelden hiervan zijn vrijheid en gelijkheid. Het VwEU gaat over de bevoegdheden van de EU op verschillende beleidsterreinen en de werking van de interne markt. Het doel van de EU is om een gemeenschappelijke markt, oftewel interne markt, te realiseren om (economische) samenhang tussen lidstaten te bevorderen.<sup>76</sup> In het VwEU zijn onder andere regels met betrekking tot de mededinging opgenomen. In art. 107 t/m 109 van het VwEU zijn de regels omtrent mededinging opgenomen met als doel de vrije concurrentie in het handelsverkeer tussen lidstaten veilig te stellen. De regels omtrent staatssteun zijn een belangrijk onderdeel van deze mededingingsbepalingen. De EC heeft, samen met het Hof van Justitie (hierna: HvJ), de rol om het EU-recht te handhaven zodat deze op de door de EC bedoelde manier worden toegepast door de lidstaten. Nederland handelde volgens de EC in strijd met het VwEU waardoor Nederland uitgenodigd werd om maatregelen te treffen.

Door staatssteun wordt namelijk het zogenoemde level playing field verstoord dat in de EU wordt beoogd. Bij een level playing field wordt verondersteld dat bij alle lidstaten gelijke regels worden gesteld zodat in de interne markt dezelfde regels gelden.

---

<sup>76</sup> Art. 3 lid 3 VEU.

In de volgende paragraaf wordt behandeld wanneer er sprake is van staatssteun volgens EU-recht. Hier zijn een aantal voorwaarden van belang.

### **4.3 (Onverenigbare) staatssteun**

In art. 107 en art. 108 VwEU staat geregeld wanneer sprake is van staatssteun. Staatssteun is in beginsel onverenigbaar met de interne markt vanwege de mogelijke verstoring van de concurrentie binnen de EU. Art. 107 lid 1 VwEU behandelt het verbod op staatssteun. Lid 2 en 3 geven aan wanneer hier een uitzondering op gemaakt wordt, namelijk wanneer de steun verenigbaar is met de interne markt. Staatssteun is volgens de EC onverenigbaar met de interne markt indien het negatief effect van staatssteun (verstoring van de interne concurrentieverhouding en handelsverkeer) groter is dan het positief effect van staatssteun, namelijk het behalen van een gemeenschappelijk intern belang.<sup>77</sup> Een voorbeeld van verenigbare staatssteun is bijvoorbeeld een steunmaatregel ter herstel van schade door natuurrampen. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat staatssteun slechts aan de hand van haar gevolgen moet worden vastgesteld, aangevoerde redenen of doeleinden van de steunmaatregel zijn namelijk niet van belang.<sup>78</sup> Een steunmaatregel dient cumulatief aan de volgende vier voorwaarden, genoemd in art. 107 lid 1 VwEU, te voldoen om gekenmerkt te worden als onverenigbare staatssteun:

- Bevoordeling
- Met staatsmiddelen bekostigd
- Verstoring interne markt
- Selectiviteit

Staatssteun kan in verschillende vormen en op verschillende niveaus voorkomen. Het doet er niet toe of de steun verstrekt is aan een private onderneming of een overheidsonderneming.<sup>79</sup> Regelingen die mogelijk verboden staatssteun (zouden kunnen) vormen, dienen aangemeld te worden bij de EC zodat de EC kan toetsen of hiervan sprake is. De EC is namelijk de enige instantie die bevoegd is om aan de hand van bovengenoemde

---

<sup>77</sup> Actieplan staatssteun van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 7 juni 2005, COM(2005) 107 final, p. 7.

<sup>78</sup> HvJ EG 26 september 1996, C-241/94, ECLI:EU:C:1996:353, r.o. 20 (Frankrijk/Commissie).

<sup>79</sup> European Commission, Guidance Paper on state aid-compliant financing, restructuring and privatisation of State-owned enterprises, (2012) 14, Final, p. 3.

voorwaarden te kwalificeren of er sprake is van staatssteun. Hierna zal elke voorwaarde nader toegelicht worden.

#### **4.3.1 Bevoordeling**

Bij een bevoordeling moet het gaan om een voordeel dat door de lidstaat wordt verleend wat ten goede komt van een bepaalde onderneming in dat land. Het moet hierbij gaan om een entiteit die economische activiteiten verricht zonder te kijken naar de wettelijke status of de wijze waarop de entiteit wordt gefinancierd.<sup>80</sup> Onder voordeel vallen alle economische voordelen die in welke vorm dan ook (in)direct ondernemingen kunnen bevoordelen.<sup>81</sup> Het gaat hierbij niet alleen om positieve prestaties zoals subsidies, maar ook om maatregelen van verschillende vormen die van gelijke aard zijn en gelijke gevolgen hebben.<sup>82</sup> Voorbeelden hiervan zijn renteloze leningen, kwijtscheldingen en belastingvoordelen. Deze maatregelen verlichten de lasten van ondernemingen die normaal gesproken op het budget drukken waardoor deze maatregelen als een subsidie gezien kunnen worden, zonder dit in strikte zin van het woord te zijn.<sup>83</sup> Indien een onderneming minder belasting hoeft te betalen dan hij op grond van de algemene regels zou zijn verschuldigd, dan spreken we van een belastingvoordeel. Tevens geldt dit indien de onderneming een individuele fiscale voorkeursbehandeling geniet t.o.v. zijn concurrenten. Volgens het HvJ wordt er gekeken naar de gevolgen van een dergelijke steunmaatregel en niet naar de redenen of doeleinden.<sup>84</sup> Er wordt dus gekeken naar het uiteindelijke effect. Dit lijkt mij de juiste benadering, omdat het effect op de interne markt geanalyseerd moet worden, ongeacht wat de reden of het doel van de steunmaatregel was, om zo het voordeel nauwkeurig te kunnen vaststellen.

#### **4.3.2 Met staatsmiddelen bekostigd**

Bij dit criterium moet een voordeel voor bepaalde ondernemingen of producties direct of indirect met staatsmiddelen worden bekostigd.

---

<sup>80</sup> HvJ EG 23 april 1991, C-41/90, ECLI:EU:C:1991:161, r.o. 21 (Höfner and Elser/Macrotron). Er wordt niet ingegaan op het verschil tussen de Nederlandse en Europese definitie van 'onderneming'.

<sup>81</sup> HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415, r.o. 84 (Altmark Trans en Regierungspräsidium).

<sup>82</sup> HvJ EU 8 september 2011, C-78/08 - C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, r.o. 45 (Paint Graphos and Others).

<sup>83</sup> NDFR commentaar, artikel 107 VwEU onverenigbare steunmaatregelen, onderdeel 2.2.

<sup>84</sup> HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, r.o. 13 (Italië/Commissie).

Staatsmiddelen omvatten alle middelen van de overheid, inclusief middelen van decentrale overheden.<sup>85</sup> Hieronder vallen ook middelen van overheidsondernemingen, omdat deze door de overheid te sturen zijn. Deze middelen kunnen verschillende vormen hebben, zoals leningen en subsidies. Het voordeel dat toegekend wordt aan een onderneming moet voor een vermindering van de staatskas zorgen. Dit geldt ook als er een voldoende concreet risico bestaat dat het op termijn de staatskas zou kunnen drukken.<sup>86</sup> Doordat hier gesproken wordt van een toekomstig voldoende concreet risico, zou een steunmaatregel volgens de EC al gauw aan dit criterium voldaan zien worden. Dit is en kan naar mijn mening wat te kort door de bocht zijn, omdat niet met zekerheid gesteld kan worden dat er in de toekomst een voldoende concreet risico zal bestaan op daadwerkelijk derving van staatsinkomsten. Het HvJ houdt met deze termen wel voldoende ruimte voor toekomstige situaties en dat is naar mijn mening ook begrijpelijk. Voor belastingmaatregelen geldt dat deze altijd ten laste komen van de staatskas.

#### **4.3.3 Verstoring van de interne markt**

Steunmaatregelen vormen alleen staatsteun als deze de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen en voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Hier worden eigenlijk twee criteria genoemd. Deze worden vaak gezamenlijk behandeld, omdat zij in de regel als onlosmakelijk met elkaar verbonden worden beschouwd.<sup>87</sup> Het is al voldoende om aannemelijk te maken dat er een potentieel gevaar bestaat dat de mededinging en handelsverkeer negatief worden beïnvloed.<sup>88</sup> Verstoring van de mededinging wordt aanwezig geacht wanneer de concurrentiepositie van de ene onderneming door een toegekend voordeel kan worden versterkt t.o.v. andere ondernemingen. Het hoeft niet zo te zijn dat de onderneming dankzij de toegekende steunmaatregel wordt geholpen met groeien of haar marktdeel ziet vergroten. Het behouden van een sterkere concurrentiepositie die de onderneming niet zou hebben gehad zonder de toegekende steunmaatregel volstaat al. De (geringe) grootte van de steunmaatregel sluit dit niet uit.

---

<sup>85</sup> HvJ EG 14 oktober 1987, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437, r.o. 17 (Duitsland/Commissie).

<sup>86</sup> HvJ EU 19 maart 2013, C-399/10 en C-401/10, ECLI:EU:C:2013:175, r.o. 106 e.v. (Bouygues SA en Bouygues Télécom SA/Commissie e.a).

<sup>87</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (2016/C 226/1), punt 186.

<sup>88</sup> HvJ EU 14 januari 2015, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, r.o. 65 (Eventech).



Voor het verstoren van het handelsverkeer volstaat al het feit dat de steunmaatregel het handelsverkeer kán beïnvloeden. Het hoeft dus niet daadwerkelijk zo te zijn. Als de positie van een begunstigde onderneming binnen de EU versterkt wordt t.o.v. concurrerende ondernemingen, dan wordt geacht dat het handelsverkeer beïnvloed wordt door de steunmaatregel.<sup>89</sup>

#### 4.3.4 Selectiviteit

Als laatste criterium wordt gesproken van selectiviteit indien een overheidsmaatregel een selectief voordeel verleent aan bepaalde ondernemingen of bepaalde economische sectoren. Om dit criterium te kunnen toetsen, moet er eerst beoordeeld worden wat de algemene belastingregeling is in de betrokken lidstaat zodat er een referentiekader geschetst wordt. Indien een onderneming mogelijk bevoordeeld wordt, moet er gekeken worden naar de algemene regeling in de lidstaat en naar andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.<sup>90</sup> De EC kan aantonen dat er sprake is van onverenigbare staatssteun als blijkt dat de steunmaatregel afwijkt van de algemene regeling waardoor bepaalde ondernemingen ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen worden bevoordeeld. Dit hoeft echter niet altijd zo te zijn. Als een steunmaatregel afwijkt van het referentiekader, kan het zo zijn dat deze gerechtvaardigd wordt door de aard of opzet van de referentieregeling. Dit houdt in dat de maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling van de lidstaat voortvloeit.<sup>91</sup> Maatregelen met een zuiver algemene strekking die niet slechts bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt, vallen niet onder dit criterium.

Het voldoen aan dit laatste criterium kan naar mijn mening als meest lastige en doorslaggevend gezien worden. Douma en Luja geven aan dat zij het beantwoorden van dit criterium van het grootste belang achten.<sup>92</sup>

---

<sup>89</sup> HvJ EU 14 januari 2015, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, r.o. 66 (Eventech).

<sup>90</sup> HvJ EU 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, r.o. 67 (World Duty Free Group SA, Banco Santander SA en Santusa Holding SL).

<sup>91</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (2016/C 226/1), punt 138.

<sup>92</sup> S.C.W. Douma, *Houdt het dan nooit op? Worstelingen met selectiviteit*, NTFR 2014/2653, en R.H.C. Luja, *Fiscale rulings in staatssteun*, NJB 2015/678, onderdeel 3.1.

A-G Kokott gaf tevens aan dat in het belastingrecht de selectiviteit als doorslaggevend wordt gezien, omdat in fiscale zaken nagenoeg altijd wordt voldaan aan de andere criteria.<sup>93</sup> Bij de andere behandelde criteria hebben we gezien dat als al de kans zich voordoet dat bijvoorbeeld een steunmaatregel een verstoring op de interne markt teweeg kan brengen, dat hierdoor aan dat criterium wordt voldaan. Bij selectiviteit is dat niet het geval. Hier moet aan de hand van een referentiekader besloten worden of er een selectief voordeel verleend wordt. Dit is denk ik een lastig criterium dat doorslaggevend is, want vanuit Europees perspectief wordt eerlijke concurrentie nagestreefd en met het verlenen van een selectief voordeel wordt dit duidelijk niet bewerkstelligd. Elke onderneming moet namelijk gelijke kansen krijgen en door dit criterium wordt dat zonder twijfel verstoord.

#### **4.3.5 Verenigbaar**

Hierboven zijn de criteria besproken die leiden tot onverenigbare staatssteun in de zin van art. 107 lid 1 VwEU. Lid 2 en lid 3 maken hierop een uitzondering. Staatssteun kan namelijk ook verenigbaar met de interne markt zijn. Lid 2 noemt maatregelen die verenigbaar zijn met de interne markt en lid 3 noemt maatregelen die als zodanig kunnen worden beschouwd. In lid 2 staan steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers genoemd. Daarnaast is een steunmaatregel verenigbaar indien het herstel van schade door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen betreft. Ten slotte zijn noodzakelijke steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland die nadeel ondervinden van de deling van Duitsland, verenigbaar met de interne markt. De hierboven genoemde maatregelen zijn verenigbaar, omdat geacht wordt dat deze geen invloed hebben op bijvoorbeeld de mededinging in de interne markt. In lid 3 worden steunmaatregelen opgesomd die als verenigbaar kunnen worden beschouwd. De EC zal een steunmaatregel als verenigbaar verklaren indien deze een noodzakelijke en positieve bijdrage levert aan een betere groei in de gemeenschap. Bij deze steunmaatregelen gaat het voornamelijk om maatregelen van economische ontwikkeling en bedrijvigheid. Verder worden projecten van gemeenschappelijk Europees belang genoemd en het in stand houden van cultureel erfgoed.<sup>94</sup> Als laatste is in lid 3 een restcategorie opgenomen waarbij steunmaatregelen die aangewezen zijn bij besluit door de Raad van de EU (hierna: de Raad), op voorstel van de Commissie, aangemerkt worden als verenigbaar met de interne markt.

---

<sup>93</sup> Zie haar conclusie van 16 april 2015 bij C-66/14, NTFR 2015/1707, r.o. 114 (Finanzamt Linz).

<sup>94</sup> Steunmaatregelen van gemeenschappelijk Europees belang worden later in dit hoofdstuk besproken.

## 4.4 Vrijstellingen

Indien nieuwe steunmaatregelen worden getroffen door lidstaten, moeten deze krachtens art. 108 lid 3 worden aangemeld bij de EC. De EC moet tijdig op de hoogte gebracht worden zodat zij kunnen bepalen of er sprake is van staatsteun. Het begrip onrechtmatige steun moet niet verward worden met het begrip onverenigbare steun waar tot nu toe over gesproken is. Een onrechtmatige steunmaatregel is een nieuwe steunmaatregel die in strijd met art. 108 lid 3 VwEU ten uitvoer wordt gebracht. Het begrip onrechtmatig zegt echter nog niets over het feit of deze als verenigbare steun of onverenigbare steun kwalificeert. Een onrechtmatige steunmaatregel die na onderzoek door de EC verenigbaar wordt geacht met de interne markt, mag vanaf dat moment verleend worden.<sup>95</sup> Hierdoor moet de lidstaat wachten met het uitvoeren van de steunmaatregel totdat de EC haar goedkeuring heeft verleend. Dit wordt vaak ook aangeduid met de zogenoemde 'stand still-bepaling'. Aanmelding van nieuwe steun is echter niet altijd vereist. De EC heeft bepaald dat sommige steunmaatregelen niet aangemeld hoeven te worden.

De artikelen die na art. 107 VwEU volgen, behandelen vrijstellingen op de staatssteunbepaling. Op grond van art. 109 VwEU kan namelijk de Raad, op voorstel van de EC, verordeningen vaststellen welke bepaalde categorieën staatssteun vrijstellen van aanmeldingsverplichting. De EC is op grond van art. 108 lid 4 VwEU bevoegd om verordeningen vast te stellen betreffende staatssteun. Krachtens deze bevoegdheid heeft de Raad vrijstellingsverordeningen opgenomen, namelijk de minimisverordening en de algemene groepsvrijstelling. Tevens heeft de EC een uitzondering voor prestaties van diensten van algemeen economisch belang (hierna: DAEB) opgenomen. De gemaakte uitzonderingen zien steeds op steunmaatregelen die volgens de EC de interne markt niet (kunnen) schaden, vanwege de aard of omvang van de steunmaatregel. Deze vrijstellingen zullen hierna behandeld worden.

### 4.4.1 De algemene minimisverordening

De algemene minimisverordening uit december 2013 bepaalt dat steunmaatregelen die een bepaald drempelbedrag niet overschrijven, niet worden geacht te voldoen aan de criteria van staatsteun en zodoende geen aanmeldingsplicht vereisen volgens art. 108 lid 3 VwEU.

---

<sup>95</sup> HwJ EG 5 oktober 2006, C-368/04, Jurisp. blz. I-9957, r.o. 41 (Transalpine Ölleitung and Others).

Deze minimissteun is een steunmaatregel van één lidstaat aan één onderneming waarbij het steunbedrag binnen 3 belastingjaren de totale waarde van €200.000 niet overschrijdt. Per industrie kan dit verschillen. Bijvoorbeeld voor de visserij en landbouw gelden andere drempels. Dit drempelbedrag beïnvloedt volgens de EC het handelsverkeer en mededinging in de interne markt niet ongunstig waardoor deze steun toegestaan is.<sup>96</sup> De gesteunde ondernemingen moeten hierbij een verklaring invullen om deze verordening van toepassing te laten zijn.

#### **4.4.2 De algemene groepsvrijstellingsverordening**

Op grond van deze groepsvrijstellingsverordening bestaat er onder voorwaarden ook geen aanmeldingsplicht voor diverse steunmaatregelen. Van steun voor milieubescherming tot aan steun voor werknemers met een handicap. Deze vrijstelling kan dus erg breed zijn.<sup>97</sup> In plaats van een aanmeldingsplicht bestaat er een kennisgevingsprocedure waarbij geen ‘stand still-termijn’ geldt. Voor de minimisverordening geldt ook een kennisgevingsprocedure zodat de EC ervan op de hoogte wordt gesteld. Dankzij deze vrijstelling valt ongeveer 95% van alle steunmaatregelen buiten het vereiste van aanmeldingsplicht. De EC heeft dit jaar ingestemd om deze vrijstelling verder uit te breiden zodat het toepassingsbereik groter wordt.<sup>98</sup> Verder worden regels voor het verlenen van vrijgestelde staatssteun in onder andere de sectoren cultuur en sport versoepeld.

#### **4.4.3 Diensten van algemeen economisch belang**

Steunmaatregelen zijn, naast de hierboven genoemde vrijstellingen, ook verenigbaar indien het DAEB betreffen. DAEB is onderdeel van de diensten van algemeen belang (hierna: DAB), wat een overkoepelende term is voor DAEB en de niet economische diensten van algemeen belang (hierna: NEDAB). In het VwEU zijn hiervan geen definities opgenomen, maar de EC beschrijft DAB als: “diensten die overheden in de lidstaten (landelijk, regionaal of lokaal) aanmerken als zijnde van algemeen belang en waaraan dus specifiek openbare dienstverplichtingen zijn verbonden”.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> Verordening (EU) 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013, art.3 lid 2.

<sup>97</sup> Zie Verordening (EU) 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014, art. 1 voor de hele lijst van steunmaatregelen.

<sup>98</sup> Verordening (EU) 2017/1128 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2017.

<sup>99</sup> Europese Commissie, Gids voor de toepassing van de EU-regels inzake staatssteun, SWD (2013) 53 final/2, punt 1 (hierna: de Gids DAEB).

Het aanbieden van een DAEB wordt noodzakelijk geacht, omdat de dienst anders niet door de markt als zodanig wordt aangeboden. De dienst zal zonder ingrijpen van de lidstaat onder maatschappelijk niet-aanvaardbare voorwaarden worden aangeboden. De term dekt zowel economische als niet-economische activiteiten. Voorbeelden hiervan zijn de politie, het leger en luchtverkeersleiding. Deze voorbeelden gelden ook voor NEDAB en dienen ter uitoefening van het openbaar gezag waardoor NEDAB buiten het werkingsveld van staatssteun valt. Verdere voorbeelden zijn het verstrekken van paspoorten en voltrekken van huwelijken. Daarnaast wordt het begrip DAEB door de EC gedefinieerd als: "economische activiteiten die het algemeen belang dienen en die de markt, zonder het overheidsoptreden, anders niet (of niet onder dezelfde voorwaarden inzake objectieve kwaliteit, veiligheid, betaalbaarheid, gelijke behandeling of algemene toegang) had verricht".<sup>100</sup> Volgens het HvJ onderscheiden deze diensten zich van andere economische activiteiten door deze specifieke kenmerken.<sup>101</sup> Voorbeelden hiervan zijn het verzorgen van streekvervoer en het beheer van afvalstoffen.

De begrippen DAEB en DAB zijn dynamische begrippen. Het hangt mede af van de technologische- en marktontwikkelingen samen met de maatschappelijke en politieke voorkeuren in een lidstaat.<sup>102</sup> Diensten worden als DAEB aangemerkt indien deze zijn gericht op burgers of in het belang zijn van de samenleving als geheel.<sup>103</sup> Welke activiteiten of diensten dit allemaal precies zijn, is niet duidelijk en daardoor heeft de staat vrijheid om na goedkeuring van de EC te bepalen of het als zodanig kwalificeert. Volgens art. 106 lid 2 VwEU vallen DAEB in beginsel wel onder de mededingingsregels van staatssteun, maar onder voorwaarden is dat niet het geval. In het Altmark-arrest zijn vier cumulatieve voorwaarden<sup>104</sup> geformuleerd die toetsen of een financiële compensatie voor een DAEB niet onder de regels van staatssteun valt.

---

<sup>100</sup> De Gids DAEB punt 2.

<sup>101</sup> HvJ EG 18 juni 1998, C-266/96, Jurisp. blz. I-5682, r.o. 45 (Corsica Ferries).

<sup>102</sup> Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02, punt 45.

<sup>103</sup> Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02, punten 47, 48 en 50.

<sup>104</sup> HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415, r.o. 89 - 93 voor deze voorwaarden (Altmark Trans en Regierungspräsidium).

Als aan deze voorwaarden wordt voldaan, is er geen sprake van verboden staatssteun en is aanmelding bij de EC voor compensatie voor DAEB niet nodig. Wanneer niet is voldaan aan één van de hiervoor genoemde voorwaarden, dan verleent de betrokken overheidsmaatregel een selectief financieel voordeel aan de begunstigde onderneming. Hierop bestaat één uitzondering, namelijk de DAEB-de minimis. Dit houdt in dat er geen sprake is van staatssteun als een bedrag tot maximaal €500.000, per onderneming verdeeld over drie fiscale jaren, aan compensatie is verleend voor DAEB. De onderneming die deze compensatie ontvangt, moet echter wel DAEB uitvoeren. Dit is anders dan bij de algemene minimisregeling.

#### **4.5 Gevolgen staatssteun**

In art. 108 VwEU staan de procedurele gevolgen van onverenigbare staatssteun geregeld. Voor het vaststellen van de gevolgen voor een lidstaat moet er onderscheid gemaakt worden tussen bestaande en nieuwe steun. De kwalificatie van bestaande of nieuwe staatssteun is namelijk van belang voor de terugvordering van staatssteun (inclusief rente).<sup>105</sup> Om te kunnen vaststellen of een maatregel als bestaande dan wel als nieuwe steunmaatregel moet worden gekwalificeerd, dient art. 1 van de Procedureverordening van 13 juli 2015 te worden geraadpleegd. Bestaande steun zijn steunmaatregelen die voor de inwerkingtreding van het VwEU in een lidstaat tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn.<sup>106</sup> Nederlandse steunmaatregelen die dateren van voor de inwerkingtreding van het EEG-Verdrag van 1 januari 1958 vallen zodoende in beginsel onder deze bestaande steun. Nieuwe steun is alle steun die geen bestaande steun is, met inbegrip van wijzigingen in bestaande steun, zoals wijzigingen in omvang en verlenging van de steunmaatregeling.<sup>107</sup> De regeling voor overheidsbedrijven tot 1 januari 2016 kwalificeerde bijvoorbeeld als bestaande steun. De wet Vpb dateert uit 1969, maar is de materiële opvolger van een soortgelijke regeling uit 1956 en wordt daarom gezien als een regeling die voor de inwerkingtreding van het EEG-verdrag in Nederland bestond.<sup>108</sup> Dit vind ik wel opmerkelijk aangezien sinds die tijd veel veranderd is.

---

<sup>105</sup> Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015, punt 25.

<sup>106</sup> Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015, art.1 lid b.

<sup>107</sup> Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015, art.1 lid c.

<sup>108</sup> Europese Commissie, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, 2 mei 2011, 2372 final, p.18, punt 82.

De EU heeft zich op het gebied van EU-recht erg ontwikkeld en de fiscale regelgeving is sindsdien alleen al in Nederland veel gewijzigd. Diensten spelen bijvoorbeeld een veel grotere rol in de huidige fiscale wereld dan de rol van diensten in die tijd. Nieuwe steun dient te worden aangemeld bij de EC op grond van art. 108 lid 3 VwEU. Bestaande steun heeft geen aanmeldingsplicht. Bestaande steunmaatregelen zijn verenigbaar zolang de EC niet heeft vastgesteld dat zij onverenigbaar zijn met de interne markt. Zodra de EC na onderzoek omtrent een bestaande steunmaatregel definitief tot de conclusie komt dat de betrokken maatregel niet verenigbaar is met de interne markt, dan dient deze maatregel zo snel mogelijk te worden afgeschaft of gewijzigd. De EC start een onderzoek nadat een lidstaat een voorgenomen steunmaatregel meldt. Deze onderzoeksfase mag, nadat alle informatie door de betrokken lidstaat aan de EC is verstrekt, in beginsel maximaal twee maanden duren.

Als de EC tijdens deze onderzoeksfase besluit dat er geen sprake is van staatssteun in de zin van art. 107 lid 1 VwEU, dan wel dat de staatssteun verenigbaar is, wordt de steunmaatregel als het ware goedgekeurd en mag deze steun dus worden verleend. Wanneer de EC de verenigbaarheid van de steunmaatregel echter betwijfelt, dient zij de formele onderzoeksprocedure van art. 108 lid 2 VwEU te starten. Het onderzoek dat maximaal 18 maanden mag duren, wordt bij voor beroep vatbare beschikking beslist door de Europese Commissie.<sup>109</sup> De beschikking heeft één van de volgende uitkomsten<sup>110</sup>:

- Geen sprake van steun
- Wel sprake van steun die verenigbaar is met de interne markt (positieve beschikking)
- Wel sprake van steun die verenigbaar is met de interne markt, mits aan de door de EC gestelde voorwaarden wordt voldaan (een voorwaardelijke beschikking)
- Wel sprake van steun die onverenigbaar is met de interne markt (een negatieve beschikking)

Als uit het onderzoek van de EC blijkt dat de steunmaatregel onverenigbaar is, moet de eerder uitgekeerde steun inclusief rente worden teruggevorderd overeenkomstig het nationale recht van die lidstaat. Indien bestaande steun die niet tijdig is aangegeven bij de EC wel verenigbaar blijkt te zijn, dan hoeft de steun niet terugbetaald te worden.

---

<sup>109</sup> NDFR commentaar, artikel 107 VwEU onverenigbare steunmaatregelen, onderdeel 2.4.

<sup>110</sup> HvJ EU 12 juli 2012, C-138/11, ECLI:EU:C: 2012:449, r.o. 36 - 39 (Compass-Datenbank).

Men kan zich afvragen tot hoever de EC met terugwerkende kracht de verleende staatssteun mag terugvorderen. Als dit gaat om grote bedragen over een langere tijd dan kan dit grote gevolgen hebben voor die onderneming en de lidstaat. Ik verwacht hier echter geen problemen, omdat we hiervoor hebben gelezen dat 95% van de staatssteunmaatregelen onder de minimisverordening valt waarvoor geen aanmeldingsplicht is en dus geen nadere staatssteunconsequenties heeft. Door het terugbetalen wordt de concurrentieverstoring weggenomen en zodoende wordt de interne markt hersteld. In het geval van de Nederlandse regeling omtrent overheidsondernemingen heeft de EC haar besluit op 21 januari 2016 genomen. De vrijstelling voor zeehavens bleef echter bestaan. Nederland werd verplicht deze af te schaffen en gaf hier ook binnen twee maanden gehoor aan. Hierdoor werd de regeling vanaf 1 januari 2017 afgeschaft en hoefde Nederland de verstrekte steun niet terug te betalen. Naar mijn mening een hele slimme zet van de wetgever waardoor toch gebruik is gemaakt van als het ware een belastingvrij jaar voor de zeehavens, ook al was het bekend dat deze maatregel onverenigbaar met de interne markt zou zijn.

#### **4.6 Deelconclusie**

In dit hoofdstuk is de Europese regeling omtrent staatssteun besproken. In het VwEU zijn bepalingen opgenomen die de mededinging in de interne markt regelen en handhaven. Art. 107 VwEU behandelt het verbod op staatssteun. Staatssteun is in beginsel onverenigbaar met de interne markt vanwege de mogelijke concurrentieverstoring binnen de EU. Een steunmaatregel dient cumulatief aan vier voorwaarden te voldoen om gekenmerkt te worden als onverenigbare staatssteun. Het moet een selectieve bevoordeling betreffen die met staatsmiddelen is bekostigd waardoor een verstoring van de interne markt optreedt. Selectiviteit is mijns inziens hierbij het meest doorslaggevend. In dezelfde bepaling staan ook steunmaatregelen die verenigbaar zijn, omdat geacht wordt dat deze geen invloed hebben op de mededinging in de interne markt. Voor staatssteun wordt onderscheid gemaakt tussen bestaande en nieuwe steun. Nieuwe steun moet bij de EC aangemeld worden, maar hier zijn enkele uitzonderingen op. Dit zijn namelijk de minimisverordening, de algemene groepsvrijstelling en prestaties van DAEB. Om aangemerkt te worden als DAEB moet er aan vier voorwaarden voldaan worden.



In art. 108 VwEU staan de procedurele gevolgen van onverenigbare staatssteun geregeld. De EC kan na onderzoek bij voor beroep vatbare beschikking tot verschillende uitkomsten komen. Als na onderzoek van de EC blijkt dat een steunmaatregel niet verenigbaar is met de interne markt, dan dient deze maatregel afgeschaft of gewijzigd te worden. De uitgekeerde steun moet teruggevorderd worden en in sommige gevallen inclusief rente. Dit kan om hoge bedragen gaan, maar naar mijn mening zorgt dit voor de meeste gevallen niet voor problemen omdat 95% van de staatssteunmaatregelen onder de minimisverordening valt waarvoor geen aanmeldingsplicht bestaat en dus geen nadere staatssteunconsequenties zullen volgen. Door het terugbetalen wordt de concurrentievervalsing weggenomen en zodoende wordt de interne markt weer hersteld.

## Hoofdstuk 5: Staatssteun en de huidige wet

### 5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staan de nieuw vormgegeven vrijstellingen omtrent overheidsondernemingen uit de wet Vpb centraal. In het vorige hoofdstuk zijn de Europese criteria met betrekking tot onverenigbare staatssteun besproken. De vrijstellingen zullen aan de hand van deze criteria behandeld worden om te kunnen bepalen of deze vrijstellingen staatssteunbestendig zijn in het licht van het Europees recht. Allereerst zullen de objectieve vrijstellingen aan de orde komen, ook wel de algemene vrijstellingen genoemd. Vervolgens zullen de subjectieve vrijstellingen besproken worden, ook wel de specifieke vrijstellingen genoemd. Tot slot zal in de conclusie antwoord gegeven worden op de vierde deelvraag, die luidde: *is er nog sprake van onverenigbare staatssteun in de huidige regeling? Zo ja, hoe kan dit anders vormgegeven worden.*

### 5.2 Objectieve vrijstellingen

De algemene vrijstellingen zijn vormgegeven als objectvrijstellingen waarbij alleen de winst is vrijgesteld. Bij het vormgeven van deze vrijstellingen is aandacht besteed aan de Europeesrechtelijke regeling omtrent staatssteun. Met de EC is overlegd om tot een vormgeving van de vrijstellingen te komen die overeenkomen met het Europees recht.<sup>111</sup> Na de dienstige maatregelen, waarbij Nederland door de EC uitgenodigd werd om de wet te wijzigen, hebben er namelijk gesprekken plaatsgevonden met DG Concurrentie van de EC.<sup>112</sup> Hieruit bleek dat het aan de lidstaat zelf is om invulling te geven aan de dienstige maatregelen. De EC heeft bij deze gesprekken aangegeven geen stempel van goedkeuring te geven, maar wel zal signaleren indien er potentiële zorgpunten optreden in de nieuw vormgegeven wetsartikelen. Vervolgens is het dan aan de lidstaat zelf om te bepalen wat hiermee gedaan wordt. Uiteindelijk is in de gesprekken aangegeven dat de EC zich conceptueel kon vinden in de modernisering van de Vpb omtrent overheidsondernemingen. Ik zal in deze paragraaf behandelen of de objectieve vrijstellingen, die ik behandeld heb in paragraaf 3.4, daadwerkelijk staatssteunbestendig zijn in het licht van het Europees recht.

---

<sup>111</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 33.

<sup>112</sup> De Directoraat-generaal Concurrentie is een afdeling van de Commissie die verantwoordelijk is voor het EU-mededingingsbeleid. Deze gesprekken vonden in 2013 en 2014 plaats.

### **5.2.1 Vrijstelling voor overheidstaken**

Deze vrijstelling is van toepassing op activiteiten die worden verricht met betrekking tot de uitoefening van een overheidstaak of van een bevoegdheid van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Indien er in concurrentie wordt getreden met private partijen, geldt de vrijstelling niet. In de wet wordt gesproken over overheidstaken, maar de EC spreekt over DAB.<sup>113</sup> De EC geeft aan dat een entiteit alleen ten aanzien van de economische activiteiten als onderneming dient te worden aangemerkt.<sup>114</sup> De vormgegeven overheidsactiviteiten in de Nederlandse wet zijn geen economische activiteiten. Denk hierbij aan het leger of de politie. Naar mijn mening wordt de overeenstemming met het Europees recht vooral versterkt door de beperking van de vrijstelling door toevoeging van het concurrentiecriteria. Mijns inziens is er geen sprake van onverenigbare staatssteun en kan deze vrijstelling materieel gelijk worden gesteld aan een DAB. De overheidstaak is een NEDAB waardoor geen activiteit in het economische verkeer plaatsvindt en dus de regels met betrekking tot staatssteun niet gelden. Hierdoor wordt er tevens niet toegekomen aan de criteria van het Altmark-arrest, omdat daar sprake moet zijn van een DAEB. De discussie of deze overheidsactiviteiten staatssteun bevatten, wordt teniet gedaan door het concurrentiecriteria. Het begrip overheidstaak is een open norm zodat er ruimte wordt gegeven om per geval te kunnen oordelen en daarnaast meebewogen kan worden met de maatschappelijke ontwikkelingen. Hierbij moet wel per geval geoordeeld worden in hoeverre er voldaan wordt aan het concurrentiecriteria. Dit is een aandachtspunt voor in de toekomst. Met deze activiteiten die het algemeen belang dienen, wordt er in beginsel niet in concurrentie getreden. Ik vind de invulling van deze vrijstelling door Nederland op zijn plaats en verwacht geen problemen in Europeesrechtelijke zin. Deze vrijstelling is zodoende staatssteunbestendig.

### **5.2.2 Vrijstelling voor interne activiteiten**

Deze vrijstelling is van toepassing op activiteiten die door een onderdeel van een publiekrechtelijk lichaam worden verricht voor diezelfde lichaam of voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van het lichaam.

---

<sup>113</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 33.

<sup>114</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (2016/C 226/1), punt 10.

Bij deze vrijstelling is er geen sprake van een onderneming indien uitsluitend interne activiteiten worden verricht voor (een ander onderdeel van) dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Met de interne activiteiten wordt er niet deelgenomen aan het economisch verkeer waardoor er dus ook geen economische activiteit plaatsvindt. Hierdoor vallen deze activiteiten buiten het bereik van de Vpb-plicht en zodoende ook buiten de Europese staatssteunbepalingen. Discussie kan ontstaan over het feit dat de activiteiten ook door derden verricht zouden kunnen worden waardoor er sprake kan zijn van concurrentie. De EC geeft namelijk aan dat een interne dienst niet uitsluit dat er sprake is van een economische activiteit als het niet door derden wordt verricht.<sup>115</sup> Hierbij gaat het om het feit dat derden ook in staat en bereid zouden zijn om deze diensten te verrichten. Hier kan onder anderen gedacht worden aan simpele voorbeelden als post- en schoonmaakactiviteiten die uitgevoerd worden door private ondernemingen. Heithuis geeft aan dat hij twijfelt of de mogelijkheid om te kunnen 'outsourcen' als concurrentie gezien moet worden.<sup>116</sup> Elk bedrijf heeft namelijk de keuzevrijheid om activiteiten zelf uit te voeren of door anderen te laten verrichten.

Heithuis neigt er naar om interne activiteiten die ook door externe partijen uitgevoerd kunnen worden, te beschouwen als het niet in concurrentie treden. Volgens hem kan dan bijna elke activiteit wel op de markt in te huren zijn en dan spreek je bijna altijd over het in concurrentie treden. Ik ben het, zonder te twifelen, met Heithuis eens over het feit dat de mogelijkheid activiteiten te 'outsourcen' niet volstaat om te kenmerken als het in concurrentie treden. Er zou een grens getrokken kunnen worden, anders zou, zoals Heithuis terecht opmerkt, alles onder het criterium concurrentie kunnen vallen en dat gaat naar mijn mening iets te gemakkelijk af. Wellicht zou een budgettaire grens een maatstaf kunnen zijn waarbij vanaf bepaalde grenzen daadwerkelijk in concurrentie wordt getreden en verstoring op de markt optreedt. Keuzevrijheid zou mijns inziens moeten blijven bestaan voor de manier hoe activiteiten vormgegeven worden en zodoende zou een budgettaire grens wellicht uitkomst bieden om verstoring van de vrije markt te voorkomen in zulke gevallen. Interne dienstverleners zouden immers geen voorrang moeten krijgen.

---

<sup>115</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (2016/C 226/1), punt 14.

<sup>116</sup> E.W.J. Heithuis, *Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen*, WFR 2014/746, p. 8.

Uit rechtspraak van het HvJ vloeit voort dat onder het Europese aanbestedingsrecht het begrip interne activiteiten opgerekt wordt, mits er aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.<sup>117</sup> Het aanbestedingsrecht behandelt de manier hoe overheden opdrachten en werkzaamheden door derden laten uitvoeren. Ik ben het eens met het feit dat activiteiten wel onder de Vpb-plicht vallen indien de overheidsactiviteiten voornamelijk buiten de eigen sfeer van pure overheidstaken worden verricht en zodoende in concurrentie treden met private ondernemingen. Voorbeelden van overheidstaken waarmee in concurrentie wordt getreden zijn bijvoorbeeld het aanbieden van cursussen en het vervoeren van leerlingen. Ik zie echter voor de huidige vormgeving van deze vrijstelling geen problemen vanuit Europeesrechtelijk perspectief en zodoende is deze vrijstelling staatssteunbestendig. Uit de gesprekken met de DG Concurrentie van de EC blijkt ook geen reden om aan te nemen dat de EC hier anders tegen aan kijkt.<sup>118</sup>

### **5.2.3 Vrijstelling voor quasi-inbesteding**

Er is sprake van quasi-inbesteding als een publiekrechtelijke rechtspersoon een activiteit verricht door middel van een afzonderlijk privaatrechtelijk lichaam dat behoort tot de publiekrechtelijke rechtspersoon. Anders dan de twee hierboven genoemde vrijstellingen, is dit in feite geen zuiver interne situatie. Je hebt namelijk te maken met een andere entiteit die behoort tot het publiekrechtelijke lichaam. De publiekrechtelijke rechtspersoon besteedt de activiteit niet uit aan de markt waardoor er geen deelname aan het economische verkeer plaatsvindt. Deze situatie dient in dit geval beschouwd te worden als een interne situatie. Het grote verschil is dat een andere entiteit ingeschakeld wordt om een bepaalde overheidsactiviteit uit te voeren. Mijns inziens zou dit vanuit het perspectief van neutraliteit niet uit moeten maken wie dit uitvoert. De activiteit onderbrengen in een indirecte overheidsonderneming die voor de overheid werkt, is mijns inziens vergelijkbaar met een zuiver interne situatie. Volgens Stevens kent deze vrijstelling dezelfde opzet als de vrijstelling voor interne activiteiten.<sup>119</sup> Hierdoor is de vrijstelling volgens hem terecht opgenomen, omdat neutraliteit wordt bewerkstelligd in deze vorm.

---

<sup>117</sup> HvJ EG 18 november 1999, C-107/98, ECLI:EU:C:1999:562 (Teckal).

<sup>118</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 33.

<sup>119</sup> S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1, p. 11.

Neutraliteit is mijns inziens een belangrijk element. Zoals ik eerder aangaf, zou het niet moeten uitmaken in welke vorm overheidsactiviteiten worden uitgevoerd en daarom zie ik dit als vergelijkbaar met de vrijstelling voor interne activiteiten. Quasi-inbesteding wordt namelijk in het aanbestedingsrecht gezien als een interne aangelegenheid volgens het Teckal-arrest en niet als iets wat op de vrije markt wordt gebracht. Het gaat hier dan om een rechtspersoon die juridisch moet worden onderscheiden van de aanbestedende dienst, wel met veronderstelling dat deze rechtspersoon het merendeel van zijn werkzaamheden verricht ten behoeve van de overheid of overheden die hem controleren.<sup>120</sup> Naar mijn mening is met deze vrijstelling geen sprake van deelname aan het economische verkeer waardoor de Europeesrechtelijke staatssteunbepalingen geen problemen opleveren. Het mag dus gaan om een andere juridische entiteit en tijdens de gesprekken met de DG Concurrentie van de EC is tevens gebleken dat er geen Europeesrechtelijke problemen zijn te verwachten.<sup>121</sup> Hierbij zou ik wel een nuance willen aanbrengen.

Volgens de wet is er ook sprake van interne activiteiten tussen onderlinge privaatrechtelijke overheidslichamen van eenzelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. We hebben hier dan te maken met drie entiteiten in bijvoorbeeld een driehoeksverhouding. De publiekrechtelijke rechtspersoon beheert beide entiteiten, maar de vraag rijst of deze onderlinge activiteiten tussen de private overheidslichamen als een interne dienst gezien kan worden. Naar mijn mening vormen deze entiteiten een economische eenheid. Aangezien in de situatie dat één privaatrechtelijke overheidslichaam activiteiten uitvoert namens één publiekrechtelijke rechtspersoon, is het in de situatie waarbij er twee privaatrechtelijke entiteiten zijn mijns inziens niet anders en zou zodoende ook niet anders behandeld moeten worden. Het ene privaatrechtelijke overheidslichaam verricht als het ware namens zijn publiekrechtelijke overheidslichaam een dienst aan het andere privaatrechtelijke overheidslichaam waardoor dit gezien kan worden als een interne situatie, waarbij het publiekrechtelijke lichaam aan zijn privaatrechtelijke overheidsonderneming levert. Voor de huidige vormgeving van deze vrijstelling zie ik geen problemen vanuit Europeesrechtelijk perspectief en daarom acht ik deze vrijstelling staatssteunbestendig.

---

<sup>120</sup> H.M.H. Speyart, M. Groot, *Staatssteun en de Vpb*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2015/04-04, p. 5.

<sup>121</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 33.

#### 5.2.4 Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden

Deze vrijstelling vindt zijn achtergrond in het feit dat overheden samenwerken om taken gezamenlijk uit te voeren. Een dergelijke samenwerking heeft vaak kwaliteitsverbetering of kostenbesparing als reden. Voordelen die worden behaald met deze samenwerking worden niet belast, mits deze voordelen in beginsel niet belast zouden zijn indien de activiteiten in eigen beheer zouden zijn uitgevoerd. Het moet dus niet gaan om activiteiten die slechts door de samenwerking tot stand komen en anders niet. Voor de Vpb-plicht zou het niet moeten uitmaken of het publiekrechtelijke rechtspersoon ervoor kiest om een bepaalde activiteit in eigen beheer te verrichten of op afstand te laten verrichten door een door hem beheerde privaot- of publiekrechtelijk rechtspersoon. De samenwerking moet een reëel karakter hebben en de onderlinge diensten moeten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten verdeeld worden.<sup>122</sup>

Naar mijn mening kan deze vrijstelling gezien worden als een verlengde van de hierboven genoemde vrijstellingen. Zoals eerder aangegeven, zou het vanuit het perspectief van neutraliteit niet moeten uitmaken door wie de activiteiten verricht worden. Het is positief dat door samenwerking efficiëntievoordelen kunnen worden behaald. Het zou mijns inziens te ver gaan als deze voordelen beperkt worden door belastingheffing. Doordat deze activiteiten intern worden geregeld, is er wederom geen sprake van het deelnemen aan het economische verkeer waardoor niet aan de Europeesrechtelijke bepaling van staatssteun toegekomen wordt. Ik vind deze vrijstelling een goed verdedigbare uitzondering, mits onder voorbehoud een nuance wordt aangebracht aan de kant van de entiteit die beheerd wordt door de overheid. Deze entiteit verricht alleen activiteiten voor zijn behorende overheidslichaam, waardoor deze niet actief is op de markt. Behalve voor minimale activiteiten zou deze entiteit actief kunnen zijn op de markt voor derden.<sup>123</sup> Het is mij niet duidelijk waar deze grens getrokken moet worden. Wellicht is een bepaald drempelbedrag een maatstaf om te hanteren in zulke gevallen waarbij na een bepaalde drempel alsnog belasting wordt geheven. Als er aanzienlijk winst wordt gemaakt met deze 'minimale' activiteiten die betrekken hebben op derden, dan zou deze niet vrijgesteld mogen worden.

---

<sup>122</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 23.

<sup>123</sup> H.M.H. Speyart, M. Groot, *Staatssteun en de Vpb*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2015/04-04, p. 4.

Deze activiteiten hebben immers geen betrekking op het overheidslichaam en zodoende ook niet op de samenwerkingsrelatie. Al met al denk ik dat deze vrijstelling onder voorbehoud juist is vormgegeven in het licht van het Europees recht. Ik verwacht geen problemen vanuit Europeesrechtelijk perspectief en daarom acht ik deze vrijstelling staatssteunbestendig.

### **5.2.5 Vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten**

Deze vrijstelling geldt voor activiteiten die op basis van een dienstverleningsovereenkomst worden verricht door een publiek- of privaatrechtelijk overheidslichaam waarmee niet in concurrentie wordt getreden. Het gaat hier om activiteiten die bij de dienstafnemer zouden zijn aangemerkt als activiteiten die verricht zijn voor de uitoefening van een overheidstaak.

De staatssecretaris heeft aangegeven dat deze vrijstelling slechts van toepassing is op overheidstaken en niet dusdanig breed geïnterpreteerd moet worden zodat deze vrijstelling ook van toepassing is op andere onderlinge activiteiten tussen overheidslichamen.<sup>124</sup> Gezien de marktontwikkelingen is het mijn inziens een juiste zet door deze vrijstelling voor diensten op te nemen en de regeling met betrekking tot overheidsondernemingen hierdoor uit te breiden. Net zoals de vrijstellingen voor interne overheidstaken verwacht ik hier geen problemen op Europeesrechtelijk vlak, aangezien deze dienstverleningsovereenkomst ook in feite bestempeld kan worden als een NEDAB. Er zijn immers slechts sprake van niet-economische diensten omdat deze diensten niet in de markt worden gebracht, maar juist slechts onderling worden geregeld. Voorbeeld hiervan zijn ICT-diensten. Aan het concurrentie criterium wordt ook voldaan, omdat deze vrijstelling niet geldt indien er sprake is van concurrentie. Hierdoor ben ik van mening ben dat er aan Europeesrechtelijke regelgeving wordt voldaan en er geen problemen te verwachten zijn. Deze latere toevoeging aan de wet modernisering Vpb plicht van de overheidsondernemingen is derhalve staatssteunbestendig.

---

<sup>124</sup> Kamerstukken I 2014/15, 34003, D, p. 2.



### **5.3 Subjectieve vrijstellingen**

De wet kent naast de hierboven behandelde objectvrijstellingen tevens enkele subjectvrijstellingen. Deze specifieke vrijstellingen zijn vormgegeven als subjectieve vrijstellingen waarbij het hele lichaam vrijgesteld is. Bij de gesprekken tussen Nederland en de EC zijn ook deze groep vrijstellingen behandeld. De EC heeft hierbij soms laten doorschemeren wat zij van deze vrijstellingen vindt. Ik zal in deze paragraaf behandelen of de subjectieve vrijstellingen, die ik behandeld heb in paragraaf 3.5, daadwerkelijk staatssteunbestendig zijn in het licht van het Europees recht. Ondanks het feit dat de vrijstelling voor zeehavens al vervallen is, zal ik ook aandacht besteden aan deze voormalige vrijstelling.

#### **5.3.1 Vrijstelling voor academische ziekenhuizen**

Om een gelijk speelveld tussen de verschillende soorten ziekenhuizen te creëren, is een specifieke vrijstelling voor academische ziekenhuizen ingevoerd. Deze vrijstelling geldt indien de werkzaamheden voor minimaal 90% bestaan uit het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis. Indien dit criterium niet wordt gehaald, dan geldt een objectvrijstelling voor het gedeelte van de winst dat betrekking heeft op de activiteiten van een academisch ziekenhuis, zoals topreferente zorg en onderzoek verbonden aan een universiteit. Naast deze twee vrijstellingen geldt er ook een subjectieve zorgvrijstelling voor reguliere ziekenhuizen (de zorgvrijstelling) die anders dan academische ziekenhuizen minder of geen activiteiten verrichten op het gebied van onderwijs en onderzoek. Mijns inziens is het bestaan van deze verschillende vrijstellingen wellicht onnodig gecompliceerd gemaakt. Het valt mij tevens op dat er geen objectvrijstelling bestaat voor het gedeelte van de winst dat buiten het 90%-zorgcriterium valt voor de reguliere ziekenhuizen conform art. 5 lid 1 onderdeel c wet Vpb. Het doel was om juist een gelijk speelveld te creëren door de subjectvrijstellingen voor academische ziekenhuizen te introduceren, maar of dit dan daadwerkelijk gecreëerd wordt, is nog maar de vraag. Ik denk van niet, omdat de academische ziekenhuizen in deze situatie anders worden behandeld.

Bressers geeft naar mijn mening terecht aan dat volstaan had kunnen worden door ook in dit geval een objectvrijstelling op te nemen in de wet.<sup>125</sup> In het kader van een gelijk speelveld zou het naar mijn mening logischer zijn geweest als alle ziekenhuizen het recht zouden hebben op dezelfde objectvrijstelling. Indien een universitair medisch centrum, zoals het LUMC, niet aan het minimaal 90%-criterium voldoet dan wordt de winst die behaald wordt met de activiteiten van een academisch ziekenhuis alsnog vrijgesteld conform art. 8g lid 1 onderdeel a wet Vpb. Indien reguliere ziekenhuizen niet voldoen aan het minimaal 90%-criterium voor de zorgvrijstelling conform art. 5 lid 1 onderdeel c wet Vpb, dan wordt de winst behaald met zorgactiviteiten niet vrijgesteld terwijl dat bij de academische ziekenhuizen wel het geval is.

Ziekenhuizen in Nederland kwalificeren volgens het Europees recht als ondernemingen. Ziekenhuizen verrichten vele economische activiteiten en concurreren met elkaar. Het feit dat er wel of geen winstoogmerk bestaat, is niet bepalend om vast te stellen of er sprake is van een onderneming.<sup>126</sup> Ze kwalificeren immers volgens het Europees recht als zodanig. De ziekenhuizen zouden dus kunnen vallen onder de Europese regels van staatssteun indien zij staatssteun zouden krijgen. In haar besluit heeft de EC echter geen aandacht besteed aan deze vrijstelling, omdat het volgens haar verband houdt met de zorgvrijstelling, die niet ter discussie stond.<sup>127</sup> De EC laat de beoordeling van deze vrijstelling in haar procedure onverlet. Stevens geeft aan dat de zorgvrijstelling van art. 5 lid 1 onderdeel c wet Vpb als bestaande steun kwalificeert en het hem enigszins verbaast dat de EC akkoord is gegaan met de subjectieve vrijstelling voor academische ziekenhuizen.<sup>128</sup> Deze kan dan namelijk ook als staatssteun gekwalificeerd worden. Mijn inziens is er geen sprake van begunstiging of selectiviteit, omdat de reguliere ziekenhuizen onder de zorgvrijstelling kunnen vallen en dat geldt, zoals eerder aangegeven, vaak niet voor academische ziekenhuizen. Een vrijstelling voor academische ziekenhuizen lijkt mij dan op zijn plaats in het kader van het creëren van een gelijk speelveld tussen ziekenhuizen. De academische ziekenhuizen worden hiermee niet selectief begunstigd maar er wordt juist aangesloten bij de zorgvrijstelling.

---

<sup>125</sup> H.J. Bresser, *De gewijzigde belastingheffing van overheidsondernemingen: van de regen in de drup*, MBB 2016/05, p. 5.

<sup>126</sup> HvJ EG 1 juli 2008, C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376, r.o. 27 en 28 (MOTOE/Eliniko Dimosio).

<sup>127</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final, voetnoot 6.

<sup>128</sup> S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1, p. 25.

Verder is het belangrijk om te kijken naar de invloed op de interne markt. In Nederland groeit het aantal buitenlandse patiënten die zich hier laten behandelen.<sup>129</sup> Ook geldt dit andersom voor Nederlandse patiënten die zich in de buurlanden laten behandelen. Uit het onderzoek van Kiwa blijken dit voornamelijk patiënten te zijn uit de buurlanden Duitsland en België. Dit betekent echter niet dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen de interne markt op een dusdanig ongunstige manier beïnvloedt waardoor de concurrentie in de interne markt negatief beïnvloedt wordt. Naar mijn mening kan er niet gezegd worden dat er sprake is van onverenigbare staatssteun met betrekking tot deze regeling in de wet. Ik verwacht niet dat er Europeesrechtelijke problemen zouden kunnen optreden indien deze regeling in stand blijft, mede omdat de zorgvrijstelling ook al jarenlang stand houdt en de EC hier geen problemen mee heeft. Een wijziging zou echter doorgevoerd kunnen worden op het overige 10% winstdeel van het 90%-criterium. De mogelijk behaalde 10% winst, die vrijgesteld is, kan aangewend worden om niet-vrijgestelde activiteiten uit te voeren. Dit zou wel concurrentievervalsingen met zich mee kunnen brengen en mogelijk verboden staatssteun.

Ondanks dat het om een binnenlandse situatie gaat, kan er sprake zijn van staatssteun. In het arrest van 27 juni 2017 in de Spaanse zaak C-74/16 over een instelling van de katholieke kerk ging het om activiteiten in verband met de bouw en renovatie van een gebouw die geen verband houdt met de religieuze doelstellingen van de kerk. Het HvJ oordeelde dat de vrijstelling voor een tot de katholieke kerk behorende congregatie staatssteun kan vormen, omdat de uitoefening van activiteiten die geen strikt religieus doel hebben namelijk onder het verbod van art. 107 lid 1 VwEU vallen indien het gaat om economische activiteiten. Het HvJ overweegt dat het in dat verband niet noodzakelijk is dat de begunstigde ondernemingen zelf aan het handelsverkeer tussen de lidstaten deelnemen. Wanneer een lidstaat steun toekent aan ondernemingen, kan de binnenlandse activiteit immers in stand blijven of stijgen, met als gevolg dat de kansen van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen om in die lidstaat op de markt te komen, afnemen.<sup>130</sup> Ik vind dit een mooi arrest wat duidelijk de economische verhoudingen van ondernemingen binnen de EU laat zien.

---

<sup>129</sup> L. Vandermeulen et al, *Buitenlanders in Nederlandse ziekenhuizen*, Kiwa Carity, p. 6.

<sup>130</sup> HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, r.o. 79 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania).

Indien de academische ziekenhuizen met het overige 10% winstdeel van het 90%-criterium vrijgestelde commerciële activiteiten gaat uitvoeren die niet met activiteiten van het ziekenhuis te maken hebben, kan naar aanleiding van dit arrest sprake zijn van staatssteun. Als een private onderneming diezelfde commerciële activiteit zou uitvoeren dan zou deze immers niet vrijgesteld zijn. Er is sprake van een selectief voordeel omdat alleen de academische ziekenhuizen vallen onder deze vrijstelling en het is een voordeel omdat minder of geen belasting betaald hoeft te worden. Het wordt tevens door geen belasting te heffen met staatsmiddel bekostigd en het kan zoals het HvJ mijns inziens terecht opmerkt de interne markt verstoren. Desalniettemin verwacht ik zoals eerder aangegeven geen problemen op Europeesrechtelijk niveau vanwege het feit dat de EC geen commentaar heeft gehad op deze vrijstelling.

Om te voorkomen dat het overige 10% winstdeel van het 90%-criterium problemen oplevert op Europeesrechtelijk niveau, kan gedacht worden aan een winstklem die dit voorkomt. Met de invoering van een winstklem kan worden bereikt dat vrijgestelde winst niet kan worden aangewend voor andere (commerciële) activiteiten dan de vrij te stellen activiteiten. Dit is ook ter sprake geweest.<sup>131</sup> De staatssecretaris heeft echter aangegeven om de bevoegdheid niet te beperken tot een winstklem, omdat in de toekomst wellicht andere maatregelen doeltreffender en minder ingrijpend zijn dan een winstklem.<sup>132</sup> Ik zie een dergelijke winstklem graag ingevoerd worden, omdat hiermee de winst vloeit naar de vrijgestelde activiteiten waar het ook naar mijn mening naartoe zou moeten vloeien en niet bijvoorbeeld naar commerciële activiteiten van een ziekenhuis. Al met al acht ik de vrijstelling voor academische ziekenhuizen staatssteunbestendig.

### **5.3.2 Vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs**

Deze vrijstelling voor onderzoek en onderwijs houdt in dat lichamen waarvan de werkzaamheden voor minimaal 90% bestaan uit het geven van onderwijs of verrichten van onderzoek, vrijgesteld zijn voor zover dat onderwijs en onderzoek minimaal voor 70% wordt bekostigd uit publieke middelen.

---

<sup>131</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 24.

<sup>132</sup> Kamerstukken I 2014/15, 34003, F, p. 16.

De EC geeft duidelijkheid op de vraag of er sprake is van een economische activiteit, waardoor deze vrijstelling kan vallen onder de werking van de Europese staatssteunregels. De EC heeft in haar besluit aangegeven dat openbaar onderwijs dat binnen het nationale stelsel wordt gefinancierd door de Staat en onder toezicht staat, volgens vaste rechtspraak als een niet-economische activiteit kan worden beschouwd.<sup>133</sup> Gezien het niet-economische karakter van deze diensten voor onderzoek en onderwijs, worden deze niet als onderneming aangemerkt volgens art. 107 lid 1 VwEU. Deze activiteiten worden verricht vanwege de sociale en opvoedkundige taak die de Staat heeft tegenover zijn bevolking.<sup>134</sup> De EC geeft hierbij verder aan dat het feit dat leerlingen of de ouders van de leerlingen soms onderwijsgelden moeten betalen, niets afdoet aan het niet-economische karakter. Deze onderwijsgelden vormen namelijk vaak maar een klein gedeelte van de echte kosten waardoor er wezenlijk niet betaald wordt voor de verrichte diensten. Deze algemene onderwijsdiensten worden overwegend uit overheidsmiddelen bekostigd en hebben betrekking op diensten in het openbaar onderwijs zoals beroepsopleidingen, basisscholen, kleuterscholen en hoger onderwijs.<sup>135</sup> Daarnaast wordt echter wel aangegeven dat er onderscheid gemaakt moet worden voor diensten die overwegend uit commerciële inkomsten worden bekostigd. Deze worden namelijk als gevolg van hun aard en het concurrerende karakter, als economische activiteit aangemerkt.

Vanwege het feit dat onderwijs dus als een NEDAB wordt aangemerkt, heeft de wetgever gekozen voor de huidige vrijstelling voor onderzoeks- en onderwijsactiviteiten. Door de 70%-eis blijft er ruimte bestaan voor bijvoorbeeld vrijwillige eigen bijdragen van scholieren. De marge van 10% geeft ruimte voor het aanbieden van andere activiteiten, zoals bijscholingscursussen.<sup>136</sup> De wetgever verwacht geen problemen te ondervinden met betrekking tot de Europese staatssteunregels. Mijns inziens gaat het inderdaad goed met betrekking tot het categoriseren als een NEDAB. Daar ben ik het mee eens, want er is sprake van een dienst van algemeen belang. De wetgever heeft daarnaast in de wet duidelijk opgenomen dat de gelden uit publieke middelen bekostigd moeten worden.

---

<sup>133</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final, punt 58.

<sup>134</sup> HvJ EG 11 september 2007, C-318/05, ECLI:EU:C: 2007:495, r.o. 68 (Commissie/Duitsland).

<sup>135</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VwEU (2016/C 226/1), punt 29.

<sup>136</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 40.

In de Eerste Kamer is duidelijk gemaakt dat er naar het totaal van de activiteiten gekeken moet worden om te kunnen bepalen of er voldaan wordt aan de bekostigingseis.<sup>137</sup> Dit zou betekenen dat commercieel onderwijs vrijgesteld kan worden indien er genoeg publiek bekostigd onderwijs wordt verricht.<sup>138</sup> Dit lijkt mij niet de bedoeling van deze 30%-marge. Dezelfde kwestie doet zich voor bij de activiteiteneis. Het lijkt mij niet de bedoeling dat commerciële activiteiten vrijgesteld worden indien deze vallen binnen de 10%-marge. Het doel van deze regeling is niet om dergelijke activiteiten vrij te stellen en is mijns inziens daarom niet op zijn plaats. In de Kamerstukken wordt namelijk genoemd dat er ruimte overblijft om bijscholingscursussen aan te bieden.<sup>139</sup> Ik vraag mij dan af of er hierdoor niet in concurrentie wordt getreden met private partijen die hetzelfde aanbieden. Dit beantwoord ik bevestigend.

Hier kan naar mijn mening sprake zijn van oneerlijke concurrentie in een puur binnenlandse situatie. Zoals uit het arrest van 27 juni 2017 van het HvJ over de Spaanse katholieke kerk blijkt, kan dit staatssteungevolgen hebben doordat de marges van deze onderwijsvrijstelling te ruim zijn. De private partijen concurreren namelijk op de markt en hebben geen recht op de vrijstelling terwijl dezelfde activiteit verricht (kan) worden als de vrijgestelde overheidspartij. Hier is sprake van een selectief voordeel doordat alleen de onderwijsinstelling van deze vrijstelling gebruik mag maken waardoor geen belasting verschuldigd is. Door het niet ontvangen van belasting wordt het met staatsmiddelen bekostigd. Door deze regeling kan de concurrentie in Nederland negatief beïnvloed worden. In deze situatie spreken we niet meer over een NEDAB en deze marge moet dan ook niet zodanig worden behandeld en dus niet vrijgesteld worden. De overheid is mijns inziens wel te ruim geweest met deze marges. Een objectvrijstelling zou naar mijn mening voldoende moeten zijn om deze kwestie op te kunnen lossen. Ook in dit geval is gesproken over een winstklem en ook hier ben ik daar voorstander van voor dezelfde reden zoals ik bij de vrijstelling voor academische ziekenhuizen heb aangegeven. Deze vrijstelling is in overeenstemming met het EU-recht, hoewel ik wel mijn bedenkingen heb met betrekking tot de procentuele marges.

---

<sup>137</sup> Kamerstukken I 2014/15, 34003, D, p. 16.

<sup>138</sup> S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1, p. 18.

<sup>139</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 40.

Gezien het feit dat de EC tijdens de behandeling van deze vrijstelling (nog) niets heeft opgemerkt, denk ik dat het geen problemen zal opleveren in verband met de staatsteunregels. De EC acht deze onderzoeks- en onderwijsactiviteiten immers als niet-economische activiteiten. Ik acht deze vrijstelling staatssteunbestendig en ik zou een objectvrijstelling of een eerder geopperde winstklem invoeren om oneerlijke concurrentie tegen te gaan binnen Nederland.

### 5.3.3 Vrijstelling voor zeehavenbeheerders

De tijdelijke vrijstelling voor zeehavens gold in 2016 voor de 6 zeehavens Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., N.V. Port of Den Helder, Zeeland Seaports N.V. en Havenschap Moerdijk. Nadat Nederland door de EC uitgenodigd werd om zijn wetgeving aan te passen, heeft de wetgever ervoor gekozen om een tijdelijke vrijstelling te introduceren voor de zeehavens. De EC was namelijk van mening dat het niet belasten van de zeehavens een inbreuk vormde op het Europees recht en hiermee werd gekwalificeerd als staatssteun. De staatssecretaris was het hier niet mee eens. Volgens hem beïnvloedde de zeehavens in de toenmalige vormgeving niet de concurrentie met de buitenlandse zeehavens of met elkaar op een negatieve manier.<sup>140</sup> Het kabinet en de EC erkennen beiden het belang van een gelijk speelveld voor zeehavens in de interne markt. De staatssecretaris was echter van mening dat de havens in de omringende landen feitelijk geen vennootschapsbelasting betalen, waardoor er geen sprake is van het vervalsen van de concurrentiepositie of het ongunstig beïnvloeden van de interne markt als er in Nederland feitelijk ook geen vennootschapsbelasting wordt betaald door die zeehavens.<sup>141</sup> Om deze reden wordt het opnemen van een (tijdelijke) vrijstelling voor zeehavens volgens hem gerechtvaardigd. Ik ben het deels met de staatssecretaris eens.

Om een gelijk speelveld te creëren ben ik van mening dat de EC naar de hele interne markt moet kijken. De onderzoeken naar de havens van landen als Duitsland, België en Frankrijk waren niet zo ver gevorderd als het onderzoek naar de havens in Nederland.<sup>142</sup> Nederland moest zijn wet aanpassen terwijl de andere landen dat nog niet hoefden te doen. Dit is naar mijn mening geen juiste benadering.

---

<sup>140</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 6, p. 27.

<sup>141</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 34.

<sup>142</sup> D.E. van Sprundel, L.C. Touw, *Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer het braafste jongetje van de klas*, WFR 2016/31, p. 3.

Indien er gestreefd wordt naar een gelijk speelveld, moeten alle havens in de EU ook gelijk behandeld worden. Ik vind het daarom niet rechtvaardig dat Nederland verplicht werd de wet aan te passen, terwijl dat bij andere landen (nog) niet het geval was. Het niet-belastingplichtig zijn van de zeehavens van andere lidstaten rechtvaardigt volgens de EC echter niet dat Nederland zodoende ook geen belastingplicht hoeft te hebben voor de zeehavens. Dat volgt ook uit rechtspraak van het HvJ.<sup>143</sup> Daar geef ik de EC gelijk in, ondanks dat de staatssecretaris er juist wel meende dat het vanwege deze reden gerechtvaardigd is om een zeehavenvrijstelling op te nemen. De staatssecretaris leidde uit het persbericht van de EC af dat het opnemen van een zeehavenvrijstelling volgens de EC niet acceptabel is in het licht van staatssteun.<sup>144</sup> De staatssecretaris erkende later dat de vrijstelling in haar huidige vorm zeer waarschijnlijk geen stand zal houden.<sup>145</sup> De staatssecretaris was zich hier dus bewust van. Verder kan opgemerkt worden dat de zeehaven van IJmuiden een private onderneming is die al lange tijd Vpb-plichtig is, dus in de nationale situatie worden niet alle zeehavens gelijk behandeld. Deze ongelijke behandeling was ook te zien bij een provinciale luchthaven en de eigenaar van een jachthaven die in 2010 en 2011 beiden klaagden over het feit dat zij destijds niet gelijk behandeld werden als vergelijkbare overheidsondernemingen zoals Schiphol. Schiphol was destijds niet Vpb-plichtig en de provinciale luchthaven wel.

De betrokken Nederlandse zeehavens hebben aangegeven dat het onderzoek van de EC naar de havens in Europa mogelijk concurrentievoordeel in de interne markt met zich meebrengt voor de (onbelaste) zeehavens van de andere lidstaten, doordat het onderzoek in verschillende snelheden en verschillende aanvangsmomenten verloopt.<sup>146</sup> De Nederlandse autoriteiten zijn het ook eens dat er door de maatregel van de EC juist geen gelijk speelveld wordt gecreëerd en dat het van essentieel belang is dat de EC ervoor zorgt dat dit wel gebeurt.<sup>147</sup> De EC heeft op 21 januari 2016 besloten dat de vrijstelling onverenigbaar is met de interne markt en zodoende heeft Nederland per 1 januari 2017 de vrijstelling afgeschaft. De EC concludeerde dat er sprake was van onverenigbare staatssteun, omdat er een selectief voordeel verleend wordt dat met staatsmiddelen bekostigd is.

---

<sup>143</sup> HvJ EG 22 maart 1977, 78/76, ECLI:EU:C:1977:52, r.o. 23 en 24 (Steinike & Weinlig).

<sup>144</sup> European Commission, Press release about state aid, 9 July 2014.

<sup>145</sup> Kamerstukken I 2014/15, 34003, D, p. 24.

<sup>146</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final, punt 34.

<sup>147</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final, punten 41 en 47.



Daardoor verstoort deze gunstigere behandeling de concurrentie en wordt het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloed.<sup>148</sup> Ik ben van mening dat de EC tot een juiste conclusie is gekomen en dat dit oordeel niet ter discussie staat. Staatssteun is in dit geval een feit. Ik denk echter wel dat de uitwerking van het besluit van de EC voor discussie vatbaar is omdat het tot een ongelijke behandeling heeft geleid.

Er werd aangegeven dat de zeehavens van de omliggende landen op fiscaal gebied namelijk op een soortgelijke wijze behandeld zouden worden als de havens in Nederland, maar de uitwerking werkte discriminerend.<sup>149</sup> Uit onderzoek van RHV-Erasmus Universiteit Rotterdam en Ecorys blijkt tevens dat Duitse zeehavens jarenlang verlieslatend zijn geweest en bijgestaan werden door algemene staatsmiddelen.<sup>150</sup> De manier waarop de Duitse, Belgische en Franse overheden omgaan met de positie van de zeehavens doet sterk denken aan verboden staatssteun.<sup>151</sup> De EC heeft inmiddels bekendgemaakt dat zij België en Frankrijk verzocht hebben hun vrijstelling voor havens af te schaffen. Zij is van mening dat ook hier sprake is van een selectief voordeel dat in strijd is met de staatssteunregels. De havens zullen per 1 januari 2018 belastingplichtig worden.<sup>152</sup> Hiermee wordt gehoor gegeven aan de brief van de staatssecretaris waarbij hij heeft aangegeven dat de andere zeehavens ook op gelijke wijze onderzocht moeten worden.<sup>153</sup>

Dit lijkt me een stap in de goede richting om een gelijk speelveld te creëren in de interne markt. Naar mijn mening zou het vervallen van de vrijstellingen op hetzelfde moment eerlijker geweest zijn. Als de zeehavens in Nederland ook vanaf 1 januari 2018 belastingplichtig zouden zijn, had dit een gelijk speelveld gecreëerd met betrekking tot de zeehavens in de andere lidstaten. Nederland verzocht ook voor een langere overgangperiode vanwege de complexe en tijdrovende exercitie voor het opstellen van fiscale openingsbalansen.<sup>154</sup>

---

<sup>148</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final, punt 83.

<sup>149</sup> Europees Parlement, Antwoord van Commissaris Almunia op 11 maart 2014, E-00552/2014.

<sup>150</sup> RHV-Erasmus Universiteit Rotterdam en Ecorys, *Level Playing Field: onderzoek naar concurrentievervalsing tussen zeehavens*, 2014, p. 20. Een rapport op verzoek van het Ministerie van Infrastructuur en Milieu.

<sup>151</sup> D.T. Pal, *Staatsteun en de zeehavenvrijstelling*, MBB 2016/05-07, p. 3.

<sup>152</sup> Europese Commissie, persbericht IP/17/2181, 27 juli 2017.

<sup>153</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2015, DB/2015/434U.

<sup>154</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final, punt 95.

De EC accepteerde dit niet. Nederland heeft dus de vrijstelling eerder moeten loslaten en zodoende geldt er sinds 2017 een belastingplicht voor de zeehavens. De EC heeft geoordeeld dat de zeehavenvrijstelling als bestaande steun kwalificeert en daarom wordt Nederland niet verplicht om de verleende steun inclusief rente terug te vorderen van de zeehavens.<sup>155</sup>

## 5.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de nieuw vormgegeven vrijstellingen besproken. Deze vrijstellingen zijn belicht aan de hand van de Europese criteria van staatssteun. De objectieve vrijstellingen betreffen voornamelijk vrijstellingen voor de taken van de overheid. Om toe te komen aan de staatssteunbepalingen van de EC, dient er sprake te zijn van een economische activiteit. De activiteiten van de overheid kenmerken zich merendeels als diensten van algemeen belang. Hierdoor vindt er geen activiteit in het economische verkeer plaats en wordt er niet toegekomen aan de staatssteunbepalingen. De activiteiten van de overheid vinden intern plaats. Vanuit het perspectief van neutraliteit zou het niet moeten uitmaken indien de overheid gebruik maakt van een privaatrechtelijke overheidsentiteit. De activiteiten van deze entiteit moeten echter wel alleen in het verlengde liggen van de overheid zodat er geen sprake is van concurrentie op de vrije markt. Ik ben van mening dat de objectieve vrijstellingen aan de Europeesrechtelijke regelgeving omtrent staatssteun voldoen en daarom acht ik deze staatssteunbestendig.

De subjectieve vrijstellingen zijn mijns inziens ook staatssteunbestendig maar zijn voor meer discussie vatbaar. Voor de vrijstelling voor academische ziekenhuizen verwacht ik geen Europeesrechtelijke problemen met betrekking tot staatssteun. Het vrijgestelde 10%-criterium dient echter wel beperkt te worden met een winstklem om de concurrentie binnen Nederland niet te verstoren. Ik acht deze vrijstelling staatssteunbestendig. De EC heeft aangegeven dat onderwijs als een niet-economische activiteit kan worden beschouwd en daardoor niet onder de Europese staatssteunregels valt. Desalniettemin heb ik mijn bedenkingen bij de (ruime) marges die worden toegestaan. Ook hier zou een winstklem of een objectvrijstelling naar mijn idee volstaan om de binnenlandse markt te beschermen tegen concurrentievervalsingen.

---

<sup>155</sup> Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final, punt 100.

Voor de hierboven genoemde vrijstellingen zouden de marges in het licht van het HvJ-arrest van 27 juni 2017 staatsteun met zich mee kunnen brengen, maar de EC stelt zich hier ruimer op dan het op grond van het arrest zou moeten. Het laten vervallen van de (tijdelijke) vrijstelling voor zeehavens is een juiste zet geweest van de EC. Er was sprake van onverenigbare staatsteun. Ik ben geen voorstander van de uitwerking van het besluit van de EC. Juist doordat Nederland de eerste was die de wet heeft moeten wijzigen, is er door de EC geen gelijke uitwerking gerealiseerd. De andere zeehavens van de buurlanden hadden ook op dezelfde moment dienstige maatregelen moeten treffen. Door dit niet op dezelfde moment te doen, heeft de EC juist niet voor een level playing field gezorgd waar het zo naar streeft. Het belastingplichtig maken van de andere Europese havens is een juiste zet.

## Hoofdstuk 6: Uitgangspunten van de overheid

### 6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staan de uitgangspunten van de overheid centraal die een leidende rol hebben gespeeld bij de vormgeving van de modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen in de wet Vpb. In het vorige hoofdstuk is de nieuwe regeling behandeld in het licht van staatssteun conform het Europees recht. Naast het feit dat de nieuwe regeling in overeenstemming moet zijn met het Europese recht, zijn er een aantal uitgangspunten die de overheid heeft beoogd te behalen met de nieuwe vormgeving. Dit zijn respectievelijk twee leidende uitgangspunten en drie additionele uitgangspunten, namelijk:

- Het wetsvoorstel beoogt een gelijk speelveld te creëren op het gebied van de Vpb voor private ondernemingen en daarmee concurrerende overheidsondernemingen.
- Voor de fiscale behandeling van overheidsondernemingen wordt zo min mogelijk onderscheid gemaakt naar de wijze waarop deze (juridisch) zijn georganiseerd. In het verlengde hiervan moet de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal worden belemmerd.
- Activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en overheidsbevoegdheden waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, blijven buiten de belastingplicht.
- De belastingplicht voor overheidsondernemingen moet passen binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet Vpb 1969.
- De stijging van administratieve lasten voor de betrokken overheidsinstellingen en van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst worden zo beperkt mogelijk gehouden.

Deze uitgangspunten liggen ten grondslag aan de keuzes met betrekking tot de vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen en van de vrijstellingen die hiervoor gelden. Naar aanleiding van de nieuwe regeling zal onderzocht worden of deze uitgangspunten daadwerkelijk worden en/of zijn gerealiseerd. Allereerst zullen de leidende uitgangspunten aan de orde komen. Vervolgens zullen de additionele uitgangspunten besproken worden. Tot slot zal in de conclusie antwoord gegeven worden op de laatste deelvraag, die luidde: *zijn de uitgangspunten van de overheid in de huidige vormgeving van de wet gerealiseerd?*

## 6.2 Leidende uitgangspunten

Naast de uitnodiging van de EC tot het treffen van dienstige maatregelen, zijn twee belangrijke uitgangspunten aan de orde die voor het kabinet een leidende rol hebben gespeeld bij de vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen.<sup>156</sup> In deze paragraaf zal eerst het uitgangspunt van het creëren van een gelijk speelveld behandeld worden. Hierna zal het uitgangspunt van rechtsvormneutraliteit inclusief het fiscaal zo min mogelijk belemmeren van de samenwerking tussen overheidslichamen aan de orde komen.

### 6.2.1 Gelijk speelveld

De wetgever heeft getracht een gelijk speelveld te creëren tussen private ondernemingen en overheidsondernemingen op het gebied van de Vpb-plicht. Met de keuze van de wetgever voor de ondernemingsvariant zijn beide soorten ondernemingen in beginsel belastingplichtig indien ze een onderneming drijven. Zowel directe als indirecte overheidsondernemingen zijn net als private ondernemingen belastingplichtig geworden. Naar mijn mening is dit een juiste keuze geweest om een gelijk speelveld te kunnen behalen. De wetgever heeft er ook voor gekozen om een aantal vrijstellingen zodanig vorm te geven zodat er een gelijk speelveld blijft bestaan. De objectieve vrijstellingen betreffen voornamelijk overheidsactiviteiten die de overheid als zodanig uitvoert. Van deze overheidstaken of publieke bevoegdheden wordt vereist dat deze niet in concurrentie treden met private partijen, anders geldt de vrijstelling niet. Bij de interne overheidstaken en quasi-inbestedingen wordt er niet deelgenomen aan het economisch verkeer waardoor er ook hier geen concurrentievervalsing of ongelijk speelveld optreedt. De subjectieve vrijstellingen zijn echter naar mijn mening voor meer discussie vatbaar.

Door de vrijstelling voor academische ziekenhuizen wordt er beoogd om een gelijk speelveld te creëren tussen academische- en reguliere ziekenhuizen, want de academische ziekenhuizen kunnen over het algemeen geen gebruik maken van de zorgvrijstelling vanwege de omvang van onderzoek- en onderwijsactiviteiten. Hierdoor komen de academische ziekenhuizen niet aan het 90%-criterium van de zorgvrijstelling. Met de nieuwe vrijstelling worden hierbij tevens academische ziekenhuizen vrijgesteld.

---

<sup>156</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 8.

Naar mijn mening wordt er op twee punten geen gelijk speelveld gecreëerd. Winst behaald met de activiteiten van een academisch ziekenhuis wordt tevens vrijgesteld indien niet wordt voldaan aan het 90%-criterium, terwijl dezelfde situatie bij reguliere ziekenhuizen niet het geval is. Tussen ziekenhuizen vind ik dit geen gelijke behandeling. Daarnaast kan er deels geen gelijk speelveld ontstaan tussen academische ziekenhuizen en andere commerciële partijen. De overige 10% winstmarge van het 90%-criterium kan immers gebruikt worden om commerciële activiteiten uit te oefenen terwijl deze vrijgesteld worden volgens deze regeling. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een academisch ziekenhuis dat daarnaast cosmetische operaties aanbiedt of een koffiecorner exploiteert. Hierdoor ontstaan er theoretisch gezien geen gelijk speelveld doordat andere partijen die hetzelfde aanbieden niet vrijgesteld worden. Wellicht heeft de wetgever dit percentage gehanteerd om enige ruimte in de praktijk te behouden en niet al te strikt te zijn. Deze analyse geldt mijns inziens ook voor de 10%-marge voor nevenactiviteiten bij de onderwijsvrijstelling.

Het zou theoretisch mogelijk zijn om binnen de 10%-marge nevenactiviteiten te verrichten zoals het aanbieden van bijscholingscursussen waardoor in concurrentie wordt getreden met private partijen die zulke cursussen ook aanbieden. Die private partijen worden echter niet vrijgesteld en daarom geldt hier dan ook geen gelijk speelveld. Bressers en Stevens zijn van mening dat deze marges bij beide vrijstellingen te ruim zijn waardoor commerciële activiteiten vrijgesteld kunnen worden terwijl dat niet de bedoeling van deze regeling is.<sup>157</sup> Volgens beide auteurs wordt door de bekostigingseis van 70% uit publieke middelen voor de onderwijsvrijstelling ook niet gezorgd voor een gelijk speelveld. Om te bepalen of er voldaan wordt aan de bekostigingseis moet er gekeken worden naar het totaal van de activiteiten. Deze vrijstelling biedt daardoor de mogelijkheid onderwijs en onderzoek voor 30% uit derde geldstromen te bekostigen en met behulp van andere activiteiten inkomsten te genereren. Dit zou bijvoorbeeld betekenen dat het aanbieden van bijscholingscursussen vrijgesteld kan worden indien er genoeg publiek bekostigd onderwijs wordt verricht. Hierdoor ontstaat er een ongelijk speelveld met private partijen die op commerciële basis opleidingen aanbieden. Ik ben het hier mee eens.

---

<sup>157</sup> H.J. Bresser, *De gewijzigde belastingheffing van overheidsondernemingen: van de regen in de drup*, MBB 2016/05, p.5. en S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1, p. 23.

Ondanks dat de huidige vormgeving ervoor heeft gezorgd dat er in beginsel een gelijk speelveld gecreëerd wordt tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen, wordt het hierbij duidelijk dat dit niet altijd het geval is. De wetgever heeft namelijk door de toegestane (te ruime) marges geen volledig gelijk speelveld gerealiseerd doordat vrijgestelde partijen theoretisch gezien niet gelijk worden behandeld als commerciële partijen. Al met al acht ik dit uitgangspunt over het algemeen als behaald hoewel er nog stappen te zetten zijn met betrekking tot de toegestane marges omtrent de subjectieve vrijstellingen en de oneerlijke concurrentie die hierdoor kan optreden. Een eerder geopperde winstklem zou een optie kunnen bieden en anders zou het in de loop van de jaren door middel van jurisprudentie beter ingevuld moeten worden.

### **6.2.2 Rechtsvormneutraliteit en samenwerking overheidslichamen**

De overheid streeft ernaar om zo min mogelijk onderscheid te maken naar de wijze waarop overheidsondernemingen juridisch zijn vormgegeven. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Directe overheidsondernemingen worden namelijk belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven en indirecte overheidsondernemingen worden belastingplichtig op grond van rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven. Deze overheidsondernemingen zijn in beginsel dus op dezelfde wijze Vpb-plichtig als private ondernemingen. Bij een BV, NV of een coöperatie is op grond van de rechtsvorm sprake van een integrale belastingplicht omdat deze geacht worden met het gehele vermogen een onderneming te drijven. Bij een stichting of vereniging is sprake van belastingplicht voor zover een onderneming wordt gedreven. De belastingplicht voor overheidsondernemingen volgt hiermee de algemene regels voor de belastingplicht voor de rechtsvorm waarin de onderneming dan wordt gedreven. In de ondernemingsvariant maakt het hiermee niet uit of de belastingplichtige activiteiten uitoefent binnen het publiekrechtelijke lichaam, een overheidsdeelneming, een vereniging of stichting. De rechtsvorm waarin zij activiteiten uitoefent, speelt immers geen rol meer.

Naar mijn mening is hierdoor de beoogde rechtsvormneutraliteit gerealiseerd. Je ziet dit ook terug in de objectieve vrijstellingen. De indirecte overheidsondernemingen kunnen geen gebruik maken van de vrijstelling voor interne activiteiten, want deze geldt alleen voor directe overheidsondernemingen.

Door de vrijstelling voor quasi-inbesteding worden de indirecte overheidsondernemingen hierdoor gelijk behandeld als de directe. Met deze vrijstelling wordt neutraliteit nagestreefd doordat het niet uitmaakt of een ondersteunende activiteit intern door de publiekrechtelijke rechtspersoon wordt uitgevoerd (inbesteding) of wordt ondergebracht in een privaatrechtelijk overheidslichaam (quasi-inbesteding) die volledig wordt beheerst door die publiekrechtelijke rechtspersoon. Indien een onderneming wordt gedreven, dient er mijns inziens ook Vpb-plicht te zijn ondanks de rechtsvorm. Fiscale voordelen of nadelen hebben geen invloed meer op de rechtsvormkeuze waardoor ik voorstander ben van de manier hoe de wetgever dit heeft vormgegeven in de huidige wet. Hiernaast beoogt de wetgever de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal te belemmeren. Dit uitgangspunt is uitgewerkt via twee vrijstellingen, te weten de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten en de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.

Publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen komen in aanmerking voor de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten. Dit geldt zowel voor dienstverleners als dienstafnemers. Volgens van de Streek en Greef kan de ratio van deze vrijstelling opgevat worden als het wegnemen van een fiscaal obstakel voor de uitbesteding van overheidstaken binnen het gehele publieke domein.<sup>158</sup> De vrijstelling is als het ware een verlengstuk van de overheidstakenvrijstelling waarvan het bereik strikt is beperkt tot de eigen overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden van een belastingplichtig overheidslichaam. De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden voorkomt dat samenwerking ertoe zou leiden dat voordelen die met de activiteiten die door het samenwerkingsverband worden verricht in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken, terwijl die activiteiten niet zouden zijn belast of zouden zijn vrijgesteld indien elk van de overheden de activiteiten zelf zouden hebben uitgevoerd. Anders dan de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten is de samenwerkingsverbandvrijstelling ruimer toepasbaar en kan bijvoorbeeld ook van toepassing zijn op activiteiten die niet kunnen worden aangemerkt als overheidstaken, zoals ondersteunende diensten. Een voorbeeld hiervan is gemeentes die een gemeenschappelijke regeling treffen op het gebied van ICT-ondersteuning door het instellen van een openbaar lichaam dat deze ICT-diensten verleent om zo efficiënt mogelijk gezamenlijk te werken.

---

<sup>158</sup> J.L. van de Streek, R.H.M.H. Greef, *de vrijstelling van vennootschapsbelasting bij intergemeentelijke samenwerking*, MBB 2016/05-06, p. 3.



Ik ben van mening dat de wetgever er goed aan heeft gedaan om deze vrijstellingen te introduceren en zodanig vorm te geven. Bij dergelijke samenwerkingen komen immers kwaliteitsverbeteringen en kostenbesparingen naar voren en het zou belemmerend zijn om deze samenwerkingen fiscaal te remmen tussen overheidsondernemingen. Ik vind het een juist vormgegeven voorwaarde dat de heffing slechts achterwege blijft indien deze ook achterwege zou blijven indien beide partijen de activiteiten in eigen beheer hadden verricht. Het gaat hier dus niet om diensten die door een ingeschakeld particulier bedrijf worden verricht waardoor de concurrentie niet wordt verstoord. Het is immers niet de bedoeling dat slechts door samenwerking de heffing achterwege blijft. Het valt mij op dat er geen vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is opgenomen tussen onderwijsinstellingen en/of (academische) ziekenhuizen. Zij kunnen slechts gebruik maken van deze vrijstelling als zij kwalificeren als privaatrechtelijk overheidslichaam of als publiekrechtelijke rechtspersoon. Stevens is van mening dat dit een gemis is.<sup>159</sup> Ik denk dat de wetgever met deze vrijstelling voor samenwerkingsverbanden alleen de overheidslichamen heeft willen betrekken waardoor deze vrijstelling voor bovengenoemde onderwijsinstellingen en ziekenhuizen, die niet als overheidslichaam kwalificeren, niet geheel geldt.

### **6.3 Additionele uitgangspunten**

Naast de twee belangrijke uitgangspunten die hierboven aan de orde zijn geweest, heeft het kabinet tevens drie additionele uitgangspunten meegenomen die een rol hebben gespeeld bij de vormgeving van de belastingplicht voor overheidsondernemingen. In deze paragraaf zal eerst het uitgangspunt van de overheidsactiviteiten behandeld worden. Hierna zal de belastingplicht voor overheidsondernemingen binnen het Vpb-stelsel besproken worden. Als laatste komen de stijgende administratieve lasten en uitvoeringskosten van deze nieuwe regeling aan de orde.

#### **6.3.1 Overheidsactiviteiten**

De wetgever beoogt om de activiteiten die verband houden met typische overheidstaken en overheidsbevoegdheden waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private ondernemingen, buiten de belastingplicht te houden. Dit is vormgegeven door een objectvrijstelling voor overheidstaken.

---

<sup>159</sup> S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1, p. 19.

Het criterium dat deze vrijstelling geen toepassing vindt als met de uitoefening van een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden met private partijen, vind ik een juiste zet. De wetgever probeert hiermee immers een gelijk speelveld te creëren door bepaalde overheidsactiviteiten waarmee in concurrentie kan worden getreden met activiteiten van private ondernemingen op gelijke wijze in de heffing van de Vpb te betrekken. Ondanks dat het niet geheel duidelijk is wat onder een overheidstaak gekwalificeerd moet worden, ben ik een voorstander van de keuze voor een open norm. In de Kamerstukken worden er enkele voorbeelden genoemd die als pure overheidstaken worden, zoals het handhaven van de openbare orde en veiligheid en rampenbestrijding.<sup>160</sup> Andere voorbeelden zoals leerlingenvervoer en exploitatie van sporthallen zijn niet zo duidelijk te kwalificeren. Ondanks dat er geen limitatieve lijst bestaat van kwalificerende overheidstaken moet er afhankelijk van de feiten en omstandigheden per geval beoordeeld worden of er sprake is van een concurrerende overheidstaak.

De wetgever moet mijns inziens mee kunnen bewegen met de maatschappelijke ontwikkelingen en via deze weg blijft dat mogelijk. Mede daarom vind ik de huidige vormgeving van deze vrijstelling conform het uitgangspunt. Hierbij moet ik wel aangeven dat het concurrentiecriterium strikt in de gaten gehouden moet worden om een gelijk speelveld te kunnen realiseren.

### **6.3.2 Belastingplicht overheidsondernemingen binnen het Vpb-stelsel**

De wetgever heeft met de nieuw vormgegeven regeling beoogd om de belastingplicht voor overheidsondernemingen te laten passen binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet Vpb 1969. De wetgever heeft een verandering toegepast nadat de EC had meegedeeld dat het niet belasten van overheidsondernemingen niet inherent is aan het systeem van de wet Vpb, dat uitgaat van de klassieke opvatting waarin lichamen worden belast voor de door hun behaalde winst. Als gevolg van de modernisering van de wet Vpb zijn overheidsondernemingen in beginsel ook belastingplichtig, tenzij een vrijstelling geldt. Dit past naar mijn mening in het Vpb-systeem waarbij de winst van elk onderneming belast dient te worden. Het omdraaien van het uitgangspunt van 'niet belast, tenzij' naar 'belast, tenzij' is een juiste zet geweest.

---

<sup>160</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 19.

De staatssecretaris heeft hierbij als invulling gekozen voor de ondernemingsvariant want dit was volgens hem de beste keuze conform het systeem van de wet Vpb.<sup>161</sup> Hierdoor zou een gelijk speelveld ontstaan waarbij overheidsondernemingen gelijk zouden worden behandeld als commerciële ondernemingen. Bij de indirecte variant zouden alle belaste overheidsactiviteiten ondergebracht moeten worden in een privaatrechtelijke rechtspersoon. Naar mijn mening heeft het kabinet er goed aan gedaan om deze variant niet door te voeren want de invulling van de ondernemingsvariant heeft mijn voorkeur doordat deze systematiek het best aansluit op de bestaande Vpb-systematiek omdat het overheidsondernemingen belast voor zover zij deelnemen in het economisch verkeer (en daarmee in concurrentie treden). Dit heb ik eerder behandeld in hoofdstuk 2.4 en daar verwijs ik hierbij naar. Nu zijn overheidsondernemingen ook belastingplichtig als zij slechts overheidstaken verrichten. Dit is een zuiver systeem in de zin dat het ondernemingen gelijk behandelt en belast. Door de opgenomen vrijstellingen worden bepaalde overheidsactiviteiten echter effectief niet belast, zolang zij niet in concurrentie treden. Mijns inziens past de huidige invulling van de wetgever binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet Vpb.

### **6.3.3 Administratieve lasten en uitvoeringskosten**

Door al deze wijzigingen in de wet is het vanzelfsprekend dat dit ook lasten en kosten met zich meebrengt. De wetgever wil de stijging van administratieve lasten voor de betrokken overheidsinstellingen en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst zo beperkt mogelijk houden. In de Kamerstukken worden cijfermatige verwachtingen weergegeven voor de jaren na de wetswijziging.<sup>162</sup> Er wordt uitgegaan van een toename van ongeveer 5000 extra entiteiten die Vpb-plichtig worden. De toename van de administratieve lasten zullen hierdoor naar verwachting structureel € 6,5 miljoen bedragen per jaar. Deze toename slaat naar verwachting bijna geheel neer bij medeoverheden en door medeoverheden beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen. De rest slaat neer bij de Staat en de door de Staat beheerste privaatrechtelijke overheidslichamen. Naast deze administratieve lasten zullen ook de uitvoeringskosten van de Belastingdienst stijgen als gevolg van de toename van het aantal belastingplichtigen.

---

<sup>161</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 11 mei 2012, DB/2012/205M.

<sup>162</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 31.

De extra uitvoeringskosten bedragen € 7,3 miljoen in 2015, € 7,1 in 2016 en nemen daarna af tot een structureel bedrag van € 6,6 miljoen per jaar. Om de invoering van de nieuwe regeling in goede banen te leiden, is met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen een raamwerk opgesteld met als doel de administratieve lasten van de medeoverheden en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst zo veel mogelijk te beperken.

De wetgever heeft het in de wet mogelijk gemaakt om op verzoek af te zien van bepaalde vrijstellingen voor overheidsondernemingen. Volgens Houtman kan dit gewenst zijn in gevallen waarin het voordeel van de vrijstelling dusdanig gering is dat de administratieve lasten niet opwegen tegen het voordeel van de vrijstelling.<sup>163</sup> Belastingplichtige kan er dan voor kiezen om de vrijstelling voor ten minste vijf jaren niet van toepassing te laten zijn. Ondanks de stijging van de administratieve lasten en de uitvoeringskosten is Bressers van mening dat de invulling van de vrijstellingen wel wat eenvoudiger had gekund.<sup>164</sup> Het nut ontgaat hem om sommige partijen subjectief vrij te stellen maar als er niet voldaan wordt aan de voorwaarden, alsnog een objectieve vrijstelling te bieden waar vervolgens nog van afgezien kan worden. Naar zijn mening had kunnen worden volstaan met een objectieve vrijstelling voor activiteiten die de wetgever graag vrijgesteld ziet. Ik heb dit eerder in hoofdstuk 5.3.1 ook aangegeven en ben het met Bressers op dit vlak eens. Stevens roept de Belastingdienst op om de cijfers met betrekking tot de administratieve lasten en uitvoeringskosten te publiceren zodat hierop gereflecteerd kan worden.<sup>165</sup> Helaas zijn deze cijfers (nog) niet gepubliceerd waardoor er geen uitspraken gedaan kunnen worden of dit uitgangspunt is of wordt behaald.

---

<sup>163</sup> R.M. Houtman, *Vpb-plicht overheidsbedrijven in nieuw jasje, voor zover dat past*, Het Register, april 2016, p. 35.

<sup>164</sup> H.J. Bresser, *De gewijzigde belastingheffing van overheidsondernemingen: van de regen in de drup*, MBB 2016/05, p. 6.

<sup>165</sup> S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1, p. 24.

## 6.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de uitgangspunten van de overheid besproken die een grote rol hebben gespeeld bij de vormgeving van de modernisering van de belastingplicht voor overheidsondernemingen in de wet Vpb. De wetgever heeft twee leidende en drie additionele uitgangspunten beoogd te realiseren. De leidende uitgangspunten zijn als eerst aan de orde geweest. De wetgever heeft door het belastingplichtig maken van de overheidsondernemingen in beginsel een gelijk speelveld gecreëerd tussen de overheidsondernemingen en private ondernemingen die dezelfde activiteiten uitoefenen. Naar mijn mening zijn de marges bij de subjectieve vrijstellingen echter te ruim waardoor oneerlijke concurrentie zou kunnen optreden. De rechtsvorm waarin de activiteiten worden uitgeoefend, speelt geen rol meer en daardoor wordt er voldaan aan de rechtsvormneutraliteit. Er zijn vrijstellingen ingevoerd om de samenwerking tussen overheidslichamen zo min mogelijk fiscaal te belemmeren. Bij dergelijke samenwerkingen worden kwaliteitsverbeteringen en/of kostenbesparingen gerealiseerd en de wetgever heeft er mijns inziens goed aangedaan om deze vrijstellingen toe te staan indien de heffing slechts achterwege blijft indien deze ook achterwege zou blijven indien partijen de activiteiten in eigen beheer hadden verricht.

De additionele uitgangspunten worden in de nieuwe regeling gerealiseerd. Typische overheidstaken en overheidsbevoegdheden worden buiten de belastingplicht gehouden door middel van een objectvrijstelling indien zij niet in concurrentie treden. Ondanks dat niet geheel duidelijk is wat hieronder verstaan moet worden, heeft de wetgever dit uitgangspunt passend vormgegeven. Doordat overheidsondernemingen ook belast worden en zodoende gelijk worden behandeld als andere ondernemingen, past deze invulling van de wetgever binnen het stelsel en de systematiek van belastingheffing van de Wet Vpb. Door de modernisering is er een toename van het aantal belastingplichtigen en mede hierdoor ook een toename van de administratieve lasten en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Het is niet duidelijk of dit uitgangspunt gerealiseerd is omdat de cijfers met betrekking tot de kosten en lasten (nog) niet gepubliceerd zijn om te kunnen vergelijken met de kosten en lasten die verwacht werden.

## Hoofdstuk 7: Conclusie

### 7.1 Inleiding

In dit laatste hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de onderzoeksvraag die centraal heeft gestaan in deze scriptie, namelijk: *In hoeverre is de nieuwe regeling in de wet VPB 1969 omtrent de overheidsondernemingen staatssteunbestendig en in hoeverre worden de uitgangspunten van de overheid gerealiseerd?* Ter beantwoording van deze vraag zullen eerst de vijf deelvragen herhaald en beantwoord worden die zullen leiden tot de eindconclusie van dit onderzoek.

### 7.2 Deelconclusies

- De eerste deelvraag is behandeld in hoofdstuk 2 en luidde als volgt: *wat is de historische achtergrond omtrent de Vpb-plicht van overheidsondernemingen?*

De Vpb-plicht voor overheidsondernemingen kent een lange historie. Voor WOII vielen de overheidsondernemingen net als vennootschappen onder de wet IB. Na de Duitse inval waren overheidsondernemingen belastingplichtig. Na een periode onbelast te zijn, rees de vraag in de jaren '60 of overheidsondernemingen opnieuw belast dienden te worden. De afgelopen decennia werd middels verschillende rapporten en notities geopteerd om dit onderwerp nader te bestuderen. In 2007 verscheen een notitie waarin een aantal mogelijke varianten waren opgenomen om de verruiming van de Vpb-plicht van overheidsondernemingen te verwezenlijken. De ondernemingsvariant, waarbij belastingplicht ontstaat voor zover sprake is van het drijven van een onderneming, kreeg de voorkeur boven de drie andere overwogen varianten. De EC heeft het proces voor de wetswijziging versneld doordat de vrijstelling voor overheidsondernemingen werd gezien als staatssteun. Nederland werd verplicht om dit te wijzigen en de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen die gold vanaf 1 januari 2016 was een feit.

- De tweede deelvraag is behandeld in hoofdstuk 3 en luidde als volgt: *wat zijn de verschillen tussen de regeling tot en na 2016?*

In de wet wordt een onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Tot 1 januari 2016 waren overheidsondernemingen in beginsel

‘vrijgesteld van vennootschapsbelasting, tenzij’ waarbij een lijst was opgenomen voor belaste activiteiten die als uitzondering gold. Na 1 januari 2016 zijn overheidsondernemingen in beginsel ‘belastingplichtig, tenzij’ waarbij nieuwe vrijstellingen zijn vormgegeven. Dit verschil heeft ervoor gezorgd dat overheidsondernemingen in beginsel belastingplichtig zijn. In de nieuwe regeling wordt onderscheid gemaakt tussen nieuw gevormde object- en subjectvrijstellingen. De overheid heeft met deze vrijstellingen voornamelijk beoogd een neutrale werking te bereiken door het fiscale stelsel zo min mogelijk een beslissende rol te laten spelen bij de afweging in welke juridische vorm activiteiten worden verricht. Er is gekozen om over het algemeen overheidstaken vrij te stellen van Vpb-plicht om interne activiteiten en samenwerkingen niet te belemmeren. Verder is gekozen om onderwijs en onderzoek niet te belemmeren door deze te belasten, waardoor deze dus blijven vrijgesteld.

- De derde deelvraag is behandeld in hoofdstuk 4 en luidde als volgt: *wanneer is sprake van (onverenigbare) staatssteun en wat zijn hiervan de gevolgen?*

In het VwEU zijn bepalingen opgenomen die de mededinging in de interne markt regelen en handhaven. Staatssteun is geregeld in art. 107 VwEU en is in beginsel onverenigbaar met de interne markt vanwege de mogelijke concurrentievervalsing binnen de EU. Een steunmaatregel dient cumulatief aan vier voorwaarden te voldoen om gekenmerkt te worden als onverenigbare staatssteun. Het moet een bevoordeling betreffen die van selectieve aard is en met staatsmiddelen is bekostigd waardoor een vervalsing van de interne markt optreedt. In dezelfde bepaling staan ook steunmaatregelen die verenigbaar zijn, omdat geacht wordt dat deze geen invloed hebben op de mededinging in de interne markt. In art. 108 VwEU staan de procedurele gevolgen van onverenigbare staatssteun geregeld. De EC kan na onderzoek bij voor beroep vatbare beschikking tot verschillende uitkomsten komen. Een steunmaatregel dient afgeschaft of gewijzigd te worden indien na onderzoek van de EC blijkt dat een steunmaatregel niet verenigbaar is met de interne markt. De uitgekeerde steun moet teruggevorderd worden en in sommige gevallen inclusief rente.

- De vierde deelvraag is behandeld in hoofdstuk 5 en luidde als volgt: *Is er nog sprake van onverenigbare staatssteun in de huidige regeling? Zo ja, hoe kan dit anders vormgegeven worden.*

De nieuw gevormde vrijstellingen zijn belicht aan de hand van de Europese criteria van staatssteun. De objectieve vrijstellingen betreffen voornamelijk vrijstellingen voor overheidstaken. De subjectieve vrijstellingen betreffen vrijstellingen voor academische ziekenhuizen en onderzoek en onderwijs.

De activiteiten van de overheid kenmerken zich voornamelijk als diensten van algemeen belang waardoor er geen activiteit in het economische verkeer plaatsvindt. Hierdoor wordt er niet toegekomen aan de staatssteunbepalingen. De objectieve vrijstellingen voldoen aan de Europeesrechtelijke regelgeving omtrent staatssteun en daarom worden deze staatssteunbestendig geacht. De subjectieve vrijstellingen zijn mijns inziens ook staatssteunbestendig maar voor meer discussie vatbaar. Voor de vrijstelling voor academische ziekenhuizen verwacht ik geen Europeesrechtelijke problemen met betrekking tot staatssteun. Het vrijgestelde 10%-criterium dient echter wel beperkt te worden met een winstklem om de concurrentie binnen Nederland niet te verstoren. De EC heeft aangegeven dat onderwijs als een niet-economische activiteit kan worden beschouwd en daardoor niet onder de Europese staatssteunregels valt. Desalniettemin heb ik mijn twijfels bij de toegestane (ruime) marges. Ook hier zou een winstklem of een objectvrijstelling naar mijn mening volstaan om de binnenlandse markt te beschermen tegen concurrentieverstoreningen, zoals eerder beargumenteerd in paragraaf 5.3.1 en 5.3.2.

Voor de hierboven genoemde vrijstellingen zouden de marges in het licht van het HvJ-arrest van 27 juni 2017<sup>166</sup> staatssteun met zich mee kunnen brengen, maar de EC stelt zich hier ruimer op dan het op grond van het arrest zou moeten waardoor gevaar op staatssteun bestaat. Het laten vervallen van de (tijdelijke) vrijstelling voor zeehavens is een juiste zet geweest van de EC, omdat er sprake was van onverenigbare staatssteun. De uitwerking heeft echter niet voor een level playing field gezorgd waar de EC zo naar streeft.

- De vijfde en tevens laatste deelvraag is behandeld in hoofdstuk 6 en luidde als volgt:  
*zijn de uitgangspunten van de overheid in de huidige vormgeving van de wet gerealiseerd?*

---

<sup>166</sup> HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, r.o. 79 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania).



De wetgever heeft twee leidende en drie additionele uitgangspunten beoogd te realiseren. De wetgever heeft door het belastingplichtig maken van de overheidsondernemingen in beginsel een gelijk speelveld gecreëerd tussen de overheidsondernemingen en private ondernemingen die dezelfde activiteiten uitoefenen. Naar mijn mening zijn de marges bij de subjectieve vrijstellingen echter te ruim waardoor oneerlijke concurrentie zou kunnen optreden. Er wordt voldaan aan de rechtsvormneutraliteit. Bij samenwerkingen tussen overheidslichamen worden kwaliteitsverbeteringen en/of kostenbesparingen gerealiseerd en de wetgever heeft er mijns inziens goed aangedaan om hiervoor vrijstellingen toe te staan.

De additionele uitgangspunten worden in de nieuwe regeling gerealiseerd. Typische overheidstaken en overheidsbevoegdheden worden buiten de belastingplicht gehouden door middel van een objectvrijstelling indien zij niet in concurrentie treden. Doordat overheidsondernemingen ook belast worden en zodoende gelijk worden behandeld als andere ondernemingen, past deze invulling van de wetgever binnen het stelsel en de systematiek van de Wet Vpb. Het is nog niet duidelijk of de administratieve lasten en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst beperkt zijn gehouden in vergelijking met de verwachte toename hiervan. In de loop van de jaren zal dit duidelijker worden.

### **7.3 Eindconclusie**

Aan de hand van de bovenstaande deelvragen wordt antwoord gegeven op de hoofdvraag, die luidde: *in hoeverre is de nieuwe regeling in de wet VPB 1969 omtrent de overheidsondernemingen staatssteunbestendig en in hoeverre worden de uitgangspunten van de overheid gerealiseerd?*

Nederland heeft de regeling omtrent overheidsondernemingen moeten omgooien om te voldoen aan het Europese recht. In het eerste gedeelte van de hoofdvraag is in deze scriptie de gevormde vrijstellingen belicht aan de hand van de criteria van 'onverenigbare staatssteun' om te bepalen of de wetsbepalingen als staatssteunbestendig kunnen worden gekwalificeerd. De objectieve vrijstellingen hebben betrekking op de taken van de overheid die het algemeen belang dienen en hierdoor niet in de markt uitgeoefend worden. Deze objectieve vrijstellingen zijn staatssteunbestendig. De subjectieve vrijstellingen bevatten ruime marges waardoor het gevaar op staatssteun niet helemaal weggenomen is.

De ruime 10% marge bij academische ziekenhuizen biedt mogelijkheid om commerciële activiteiten vrij te stellen waardoor de beoogde gelijke behandeling met reguliere ziekenhuizen mogelijk niet wordt gerealiseerd. De wetgever had er ook voor kunnen kiezen om een objectvrijstelling in te voeren die de winsten behaald met de zorgactiviteiten zou vrijstellen. Dat zou eenvoudiger geweest zijn. De kritiek met betrekking tot de ruime marges geldt ook voor de vrijstelling voor bekostigd onderzoek en onderwijs waarbij de ruime marges mogelijkheid bieden om commerciële activiteiten vrij te stellen die niet vrijgesteld dienen te worden. De wetgever zou met een winstklem ervoor kunnen zorgen dat de vrijgestelde winst niet kan worden aangewend voor andere commerciële activiteiten dan de vrij te stellen activiteiten. De subjectieve vrijstellingen zijn staatssteunbestendig hoewel de ruime marges aanleiding kunnen zijn voor een ongelijke behandeling en hierdoor kan leiden tot onverenigbare staatssteun.

De wetgever heeft naast het voldoen aan het Europees recht ook twee leidende en drie additionele uitgangspunten beoogd te realiseren met de nieuwe regeling. Door de belastingplicht van overheidsondernemingen is in beginsel een gelijk speelveld gecreëerd tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen die dezelfde activiteiten uitoefenen. Zoals hierboven genoemd zijn echter de marges bij de subjectieve vrijstellingen ruim waardoor de uitwerking hiervan zou kunnen leiden tot oneerlijke concurrentie. Hierdoor zou het mogelijk zijn dat er geen gelijk speelveld wordt gerealiseerd wat de wetgever wel heeft beoogd. De rechtsvormneutraliteit wordt gewaarborgd en samenwerking tussen overheidslichamen wordt fiscaal zo min mogelijk belemmerd. De additionele uitgangspunten worden behaald hoewel het nog niet duidelijk is of de administratieve lasten en uitvoeringskosten beperkt zijn gehouden.

## Literatuurlijst

### Jurisprudentie

- HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Italië/Commissie).
- HvJ EG 22 maart 1977, 78/76, ECLI:EU:C:1977:52 (Steinike & Weinlig).
- HvJ EG 14 oktober 1987, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437 (Duitsland/Commissie).
- HvJ EG 23 april 1991, C-41/90, ECLI:EU:C:1991:161 (Höfner and Elser/Macrotron).
- HvJ EG 26 september 1996, C-241/94, ECLI:EU:C:1996:353 (Frankrijk/Commissie).
- HvJ EG 18 juni 1998, C-266/96, Jurisp. blz. I-5682 (Corsica Ferries).
- HvJ EG 18 november 1999, C-107/98, ECLI:EU:C:1999:562 (Teckal).
- HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans en Regierungspräsidium).
- HvJ EG 5 oktober 2006, C-368/04, Jurisp. blz. I-9957 (Transalpine Ölleitung and Others).
- HvJ EG 11 september 2007, C-318/05, ECLI:EU:C:2007:495 (Commissie/Duitsland).
- HvJ EG 1 juli 2008, C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376 (MOTOE/Elliniko Dimosio).
- HvJ EU 8 september 2011, C-78/08 - C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Paint Graphos and Others).
- HvJ EU 12 juli 2012, C-138/11, ECLI:EU:C:2012:449 (Compass-Datenbank).
- HvJ EU 19 maart 2013, C-399/10 en C-401/10, ECLI:EU:C:2013:175 (Bouygues SA en Bouygues Télécom SA/Commissie e.a).
- HvJ EU 14 januari 2015, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9 (Eventech).
- HvJ EU 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 (World Duty Free Group SA, Banco Santander SA en Santusa Holding SL).
- HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania).

### Literatuur

- B.J. Kiegebeld, *Staatssteun en (de-facto) selectiviteit*, NTFR Beschouwingen 2016/38.
- C.Bruijsten et al., *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Fiscaal Actueel nr. 19, 2017.
- C.Bruijsten et al., *Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen*, EY, 2015.
- D.E. van Sprundel, L.C. Touw, *Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer het braafste jongetje van de klas*, WFR 2016/31.
- D.T. Pal, *Staatsteun en de zeehavenvrijstelling*, MBB 2016/05-07.
- E.W.J. Heithuis, *Kabinet kiest verkeerde uitgangspunt bij Vpb-plicht overheidslichamen*, WFR 2014/746.
- G.J. de Jong, M.H.N. Hoffer, *Overheidsbedrijven gelijk belast?*, WFR 2011/427.
- H.J. Bresser, *De gewijzigde belastingheffing van overheidsondernemingen: van de regen in de drup*, MBB 2016/05.
- H.M.H. Speyart, M. Groot, *Staatssteun en de Vpb*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2015/04-04.
- H.P.A.M. van Arendonk, *De (on)belaste overheid*, MBB 2016/05.
- J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, FED fiscale studieserie, Wolters Kluwer, 2015.

- J.L. van de Streek, R.H.M.H. Greef, *de vrijstelling van vennootschapsbelasting bij intergemeentelijke samenwerking*, MBB 2016/05-06.
- L. Vandermeulen et al, *Buitenlanders in Nederlandse ziekenhuizen*, Kiwa Carity.
- Kavelaars, *Staatssteun in de picture*, NTFR-B 2012/8.
- M.L. Al-Saady en L.C.S. Westerveld, *De publieke overheid; waar ligt de (fiscale) grens? Verslag van de Debatmiddag*, ZIFO, 2015.
- R.A. de Boer en M.V. van Dijk, *Fiscale planning onvermijdelijk voor overheidsondernemingen*, NTFRA 2014/10.
- R.H.C. Luja, *Fiscale rulings in staatssteun*, NJB 2015/678.
- R.H.C. Luja, *Overheidsondernemingen: van belastingplicht naar belastbare winst*, WFR 2014/1352.
- R.M. Houtman, *Vpb-plicht overheidsbedrijven in nieuw jasje, voor zover dat past*, Het Register, april 2016.
- RHV-Erasmus Universiteit Rotterdam en Ecorys, *Level Playing Field: onderzoek naar concurrentievervalsing tussen zeehavens*, 2014.
- S.A. Stevens, J. Klufft, M.A.H. Reimert, *De belastingplicht van overheidsbedrijven. Langzaam op weg naar een onafwendbaar nieuw tijdperk*, WFR 2012/988.
- S.A. Stevens, *VPB-plicht voor overheidsondernemingen*, TFO 138/1.
- S.C.W. Douma, *Houdt het dan nooit op? Worstelingen met selectiviteit*, NTFR 2014/2653.

#### **Parlementaire stukken en beleid**

- Actieplan staatssteun van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 7 juni 2005, COM(2005) 107 final.
- Besluit van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel – vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, C(2016) 167 final.
- Brief van de Europese Commissie van 2 mei 2013, Staatssteun SA.25338 (E 3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006) – Nederland, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 1999, AFP 99/190M, VN 1999/25.14.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 september 2007, DB07-452, V-N 2007/54.15.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 november 2008, DB/595/2008U.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 11 mei 2012, DB/2012/205M.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 21 mei 2013, DB/2013/231M.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2015, DB/2015/434U.
- European Commission, *Guidance Paper on state aid-compliant financing, restructuring and privatisation of State-owned enterprises*, (2012) 14, Final.
- European Commission, *Press release about state aid*, 9 July 2014.
- Europees Parlement, *Antwoord van Commissaris Almunia op 11 maart 2014*, E-00552/2014.
- Europese Commissie, *Gids voor de toepassing van de EU-regels inzake staatssteun*, SWD (2013) 53 final/2.

- Europese Commissie, persbericht IP/17/2181, 27 juli 2017.
- Europese Commissie, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven, 2 mei 201, 2372 final.
- Handelingen I 2005/06, 11.
- Kamerstukken II 1954/55, 3816, 5.
- Kamerstukken II 1955/56, 3816, 5.
- Kamerstukken II 1996/97, 24036, 45.
- Kamerstukken II 1996/97, 25600.
- Kamerstukken II 2001/02, 27784, 7.
- Kamerstukken II 2003/04, 29210, 22.
- Kamerstukken I 2006/07, 30804, F.
- Kamerstukken II 2007/08, 31213, 1.
- Kamerstukken II 2013/14, 33752, 84.
- Kamerstukken II 2014/15, 34003, 1.
- Kamerstukken II 2014/15, 34003, 2.
- Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3.
- Kamerstukken II 2014/15, 34003, 6.
- Kamerstukken II 2014/15, 34003, 11.
- Kamerstukken I 2014/15, 34003, D.
- Kamerstukken I 2014/15, 34003, F.
- Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02.
- Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (2016/C 226/1).
- Stb. 2015, 207, Wet van 4 juni 2015, art. VIII lid 2, p. 7.
- Verordening (EU) 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013.
- Verordening (EU) 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014.
- Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015.
- Verordening (EU) 2017/1128 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2017.

**Overige bronnen:**

- Gemeente Haren, *Notitie afschaffing van de vrijstelling voor vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven per 1 januari 2016*.
- Parlementaire Monitor, *Belastingheffing overheidsbedrijven; Notitie belastingplicht overheidsbedrijven*, 31213, nr. 1.