

Holland Casino; speelbal van de overheid?

Centraal staan de ontwikkeling van de rechtsvorm van Holland Casino en de belastingplicht ingevolge de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

Bachelor scriptie Fiscale Economie

Erasmus Universiteit Rotterdam – Erasmus School of Economics

Tom Maandag - 414766

Begeleider: A.E. van Oostveen

Tweede beoordelaar: L.C. van Hulst

Rotterdam, 20-08-2018

Wilt u wel even twee keer kijken voordat u deze wissel voltooit? En welja, er ligt inderdaad een fiche van 100 te weinig op tafel.

Als ik de speelzaal binnenkom zie ik ze al zitten, onafscheidelijk als altijd. Nimmer zijn de gesprekken in de eigen taal te volgen. Het Nederlands lijken ze nauwelijks machtig, maar wat zijn ze verzot. Verzot op het spel. Wanneer ik vervolgens aan een speeltafel plaatsneem, blijkt het geen gelukkige keuze te zijn. De penetrante geur die mijn neusgaten vult moet al tijden (lees: dagen) rondom de welgestelde heer naast mij hangen. Een uurtje zweten in een verwoede poging het huis de baas te zijn kan niet afdoende zijn voor een dergelijke walm. Dat blijft toch bijzonder. Elke dag een zak geld komen brengen waar ik een maand van kan leven, maar niet de tegenwoordigheid van geest hebben jezelf af en toe even goed op te frissen. *Get your priorities straight.*

Zo nu en dan ga ik aan een lege tafel zitten en neem de omgeving eens goed in me op. Het panorama bestaat voor het grootste deel uit 'beroepsgokkers' die alles – denken te – weten. De meer onervaren spelers moeten ogenschijnlijk willekeurige handelingen vaak bekopen met meerdere dodende blikken van deze zelfbenoemd wetenschappers in de kansspelen. Toch is een inwendige lach nauwelijks te bedrukken als een minder goed doordachte actie de mij welbekende gezichten weer eens op standje optimaal gefrustreerd doet zetten. Het is ook pas dan dat ik me realiseer dat ik de mensen achter diezelfde gezichten vaker zie dan mijn bloedeigen ouders. Heb ik een probleem? Ik denk van niet.

U heeft gelijk meneer. Excuses meneer. Ik geef het ontbrekende fiche – uitstel van executie zal na 5 minuten blijken – en deel een nieuwe ronde. *If you can't beat them, join them.*

Inhoudsopgave

Inleiding	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Probleemstelling.....	6
1.3 Structuur.....	6
1.3.1 Achtergrondinformatie.....	6
1.3.2 Introductie deelvragen	6
1.4 Afbakening en verantwoording.....	7
Hoofdstuk 2 – Holland Casino algemeen	9
2.1 Oprichting Holland Casino.....	9
2.2 De vergunning van Holland Casino.....	9
2.3 De bedrijfsactiviteiten van Holland Casino	10
2.4 Holland Casino als staatsbedrijf	11
Hoofdstuk 3 – Belastingen Holland Casino.....	12
3.1 Kansspelbelasting	12
3.2 Vennootschapsbelasting	12
3.3 Omzetbelasting.....	13
3.4 Loonbelasting	14
Hoofdstuk 4 – Ontwikkeling Holland Casino	16
4.1 De oorspronkelijke rechtsvorm	16
4.1.1 De stichting.....	16
4.1.2 Frictie met de wet	17
4.2 Verdere ontwikkelingen met betrekking tot de rechtsvorm	18
4.3 Op weg naar de omzetting	19
4.3.1 Aanstaande wetwijzigingen	19
4.3.2 Staatsdeelnemingenbeleid	20
4.3.4 Bedrijfseconomische overwegingen	20
4.4 De omzetting	21
4.5 Rechtstreekse gevolgen van de omzetting.....	22
4.5.1 Verschuldigdheid overdrachtsbelasting.....	22
4.5.2 Cassatie ondernemingsraad	22
4.6 Deelconclusie.....	22
Hoofdstuk 5 – Ontwikkeling wetgeving en belastingpositie	24
5.1 Werking Wet VpB 1969	24
5.2 Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen tot 1 januari 2016.....	24
5.3 Bezwaren tegen het vroegere systeem.....	25

5.3.1 Werkgroep markt en overheid	25
5.3.2 Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen	26
5.3.3 Notitie belastingplicht overheidslichamen en notitie onderzoek belastingplicht overheidsbedrijven.....	27
5.3.4 Kritiek van de Europese Commissie	27
5.4 Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen vanaf 1 januari 2016.....	28
5.4.1 Vennootschapsbelastingplicht privaatrechtelijke rechtspersonen.....	29
5.4.2 Belastingplicht NV	30
5.4.3 Belastingplicht stichting	31
5.5 Deelconclusie.....	31
Hoofdstuk 6 – Objectieve vrijstelling voor Holland Casino	33
6.1 Objectieve vrijstelling overheidsondernemingen	33
6.1.2 Taak opgelegd bij (Grond)wet	34
6.1.3 Handelen als overheid voor toepassing van de Wet OB 1968	36
6.1.4 Arrest Carpaneto Piazentino	37
6.1.5 De Nederlandse lijn	38
6.1.6 Arrest Porto	38
6.2 Deelconclusie.....	39
Hoofdstuk 7 - Conclusie.....	42
Hoofdstuk 8 – Discussie en aanbevelingen	44
Bijlagen	45
Bijlage I	45
Bijlage II	45
Bijlage III	46
Bijlage IV	46
Bijlage V	47
Literatuurlijst	48

Inleiding

1.1 Aanleiding

Inmiddels ben ik naast mijn studie fiscale economie al ruim twee jaar werkzaam bij Holland Casino. In mijn hoedanigheid als croupier verzorg ik diverse spellen en bevind ik mij op wekelijkse basis in de fascinerende omgeving van de speelzaal. Tot voor kort zag ik deze bijbaan als een goede manier om mijzelf los van de studie ook op andere vlakken te ontwikkelen en – laat ik eerlijk zijn – natuurlijk ook als goede bron van inkomsten. Echter, de afgelopen maanden ben ik erachter gekomen dat er veel meer raakvlakken bestaan tussen mijn werkgever en de fiscale economie dan dat ik mij in eerste instantie realiseerde.

Tijdens het invullen van mijn aangifte over 2017 stuitte ik op een eerste belangrijke aanwijzing. Mijn totale loonsom was namelijk opgesplitst in twee delen. Het eerste deel afkomstig van de Stichting Holland Casino en het tweede deel afkomstig van Holland Casino N.V. Naar mij later duidelijk werd is Holland Casino in 2017 omgevormd van stichting naar nv met het oog op de naderende privatisering¹.

In het licht van deze naderende privatisering is er de laatste tijd veel te doen rondom Holland Casino. Zo is het de afgelopen jaren tot stakingen gekomen omdat werknemers zich niet goed genoeg beschermd voelden. Deze angst werd voornamelijk gevoed door de omzetting in een nieuwe rechtsvorm (die van nv), die andere juridische kenmerken met zich meebrengt dan de stichting. Naar aanleiding van de hiervoor aangehaalde aanwijzingen ben ik mij meer in gaan lezen. Op het snijvlak van Holland Casino en de fiscaliteit spelen namelijk meer zaken dan menigeen in eerste instantie zou denken.

Over het verschil in rechtsvorm (stichting/nv) kan al het een en ander worden geschreven. De fiscaal relevante actualiteit rondom het bedrijf Holland Casino beperkt zich hier echter niet toe. Zo zijn overheidsondernemingen per 1 januari 2016 belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting (de Nederlandse wet is onder druk van de Europese Commissie² aangepast). Voor Holland Casino betekent deze wetwijziging dat per 1 januari 2016 belastingplicht voor de vennootschapsbelasting bestaat. Ik vraag me af waarom dat eigenlijk zo is. Holland Casino bezit namelijk het exclusieve recht om tafelspelen aan te bieden. Als gevolg van deze bij wet ontstane monopoliepositie zou Holland Casino naar mijn mening – eventueel – onder artikel 8f, eerste lid, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VpB 1969) kunnen vallen. In dit artikel worden activiteiten, verricht

¹ Overigens is het tot op heden nog niet tot een privatisering gekomen als gevolg van vertraging in de Eerste Kamer.

² Persbericht Europese Commissie van 2 mei 2013, nr. IP/13/395, V-N 2013/25.14.

in verband met de uitoefening van een overheidstaak, vrijgesteld van de belasting. In het vervolg van deze scriptie zal hier dieper op worden ingegaan.

1.2 Probleemstelling

Wanneer over de belastingplicht van Holland Casino wordt gesproken strekt zich dat verder uit dan enkel de vennootschapsbelasting. Zo spelen bijvoorbeeld ook de kansspelbelasting en de omzetbelasting een rol binnen de bedrijfsvoering van Holland Casino, de focus zal in deze scriptie echter op de Wet VpB 1969 liggen. Deze wet heeft zich, evenals de rechtsvorm van Holland Casino, door de jaren heen ontwikkeld. Daarom is het interessant om de ontwikkeling van de wet naast de ontwikkeling van de juridische structuur van Holland Casino te leggen en bijzonderheden aan het licht te brengen. Voor het volgen van de diverse ontwikkelingen zal de volgende onderzoeksvraag als kapstok dienen:

Wat zijn de gevolgen van de rechtsvormwijziging van Holland Casino voor de belastingplicht ingevolge de Wet VpB 1969?

1.3 Structuur

In de analyse om tot een antwoord te komen op deze hoofdvraag zal gebruik worden gemaakt van deelvragen. Aan de hand van deze deelvragen wordt het onderwerp stap voor stap verder ontleed.

1.3.1 Achtergrondinformatie

Voor het behandelen van de deelvragen zal de scriptie aanvangen met enige achtergrondinformatie (Hoofdstuk 2) waarin ik beschrijf waar het bedrijf Holland Casino voor staat en hoe de bedrijfsactiviteiten eruitzien. Na Hoofdstuk 2 zal ik ook Hoofdstuk 3 wijden aan theorie om de belastingpositie van Holland Casino nader toe te lichten. In Hoofdstuk 3 zullen enkele belastingen waar Holland Casino (potentieel) mee te maken heeft worden behandeld.

1.3.2 Introductie deelvragen

Na de behandeling van de achtergrondinformatie zal ik uiteenzetten hoe de ontwikkeling van de juridische structuur van Holland Casino eruitziet. Hierbij zal ik de recente en actuele omzetting van stichting naar nv het meest uitgebreid behandelen. Verder zullen de rechtstreekse gevolgen van de omzetting aan bod komen. Heeft de overgang van stichting naar nv bijvoorbeeld nog invloed op de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting? Dit alles komt samen in de volgende deelvraag:

Welke ontwikkeling heeft de rechtsvorm van Holland Casino doorgemaakt en wat zijn de gevolgen van de recente rechtsvormwijziging?

Als duidelijk is in welke rechtsvorm Holland Casino wordt gedreven en wat de voor- en nadelen zijn zal aan bod komen hoe de wet- en regelgeving zich heeft ontwikkeld. Hier zal bijvoorbeeld ter sprake komen hoe bepaalde rechtsvormen (stichting, nv en overheidsonderneming) worden behandeld voor de Wet VpB 1969. De focus zal in dit deel liggen op de ontwikkeling van de Wet VpB 1969 voor overheidsondernemingen, meer specifiek zal nader worden ingegaan op de invoering van de ‘Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen’ (en de ontstaansgeschiedenis van deze wet). In het bijzonder is het hierbij relevant welke invloed deze wet op Holland Casino heeft. De volgende deelvraag zal leidend zijn:

Welke ontwikkeling heeft de belastingplicht van Holland Casino ingevolge de Wet VpB 1969 doorgemaakt sinds de oprichting van de Stichting Holland Casino?

Bij de voorgaande deelvraag wordt uiteengezet hoe de wet zich heeft ontwikkeld en wat de praktische uitwerking voor Holland Casino is. Hieruit volgt het antwoord op de vraag die in eerste aanzet bij mij opkwam, namelijk waarom Holland Casino belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Echter, ik zal toelichten waarom de huidige volledige belastbaarheid van de winst van Holland Casino naar mijn mening toch niet zo’n logisch gevolg is van de ontwikkeling van respectievelijk Holland Casino en de Wet VpB 1969.

Overheidsondernemingen kunnen namelijk – weliswaar onder voorwaarden – gebruik maken van een objectieve vrijstelling waardoor bepaalde voordelen niet tot de winst gerekend hoeven te worden. De objectieve vrijstellingen treden in werking wanneer activiteiten worden verricht in verband met het verrichten van een overheidstaak of met de uitoefening van een publiekrechtelijke bevoegdheid. Om hier meer duidelijkheid over te verschaffen zal de derde en laatste deelvraag behandeld worden:

Heeft Holland Casino op enig moment in de tijd voldaan aan de voorwaarden van de objectieve vrijstelling voor overheidsondernemingen?

Na behandeling van de eerste twee deelvragen zal een duidelijk beeld geschetst zijn van de ontwikkeling van de juridische structuur en de belastingpositie van Holland Casino. Het behandelen van de laatste deelvraag geeft een extra dimensie aan de scriptie in de vorm van een eigen inbreng. Hiermee wordt, naast een uiteenzetting van de actuele situatie van Holland Casino, de situatie ook vanuit een ander (nieuw) perspectief belicht.

1.4 Afbakening en verantwoording

In het vervolg van deze scriptie zal Holland Casino centraal staan. Wanneer informatie relevant is voor de situatie van Holland Casino zal dit zo goed en uitvoerig mogelijk behandeld worden. Aan de andere

kant zal informatie omtrent de werking van de wetten die niet zo zeer relevant is voor de situatie van Holland Casino zoveel mogelijk buiten beschouwing blijven.

Tot slot dien ik te vermelden dat deze scriptie is geschreven na overleg met en goedkeuring van mijn werkgever. De volledige verantwoordelijkheid over de inhoud berust echter bij mij.

Hoofdstuk 2 – Holland Casino algemeen

Dit Hoofdstuk voorziet in achtergrondinformatie over Holland Casino als bedrijf. Door het bedrijf eerst – in zijn algemeenheid – te introduceren kan een beter beeld gevormd worden tijdens het lezen van de volgende hoofdstukken.

2.1 Oprichting Holland Casino

Op 22 januari 1974 achtte de Nederlandse regering het noodzakelijk een alternatief te bieden voor de illegale gokwereld. Per deze datum werd de ‘Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen’ opgericht. De oprichting van deze stichting was de eerste stap op weg naar de legale monopoliepositie van de Stichting³ Holland Casino. Na de oprichting van de ‘Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen’ stond de weg open voor het verlenen van een vergunning voor de exploitatie van casinospelen. Al zo geschiedde op 17 december 1975. Hierna werden tot op heden stapsgewijs nieuwe vestigingen geopend op de daartoe aangewezen plaatsen verspreid over het land. Deze aangewezen plaatsen⁴ worden als zodanig benoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met d van de Beschikking casinospelen 1996. Merk hierbij in het bijzonder op dat de recente sluiting van de vestiging Holland Casino Schiphol Airport⁵ een rechtstreeks gevolg is van artikel 2, eerste lid, onderdeel c van de Beschikking casinospelen 1996. Op grond van deze passage brengt de wens van Holland Casino om een tweede vestiging in Amsterdam⁶ te openen met zich mee dat het organiseren van een speelcasino in de gemeente Haarlemmermeer (waarbinnen Schiphol is gelegen) wordt beëindigd.

2.2 De vergunning van Holland Casino

Nederland tracht haar kansspelbeleid zodanig in te richten dat drie centrale doelstellingen kunnen worden verwezenlijkt. De drie doelstellingen worden mede uitdrukkelijk benoemd in de memorie van toelichting⁷. Hieruit volgt dat het gaat om het beschermen van de consument, het voorkomen van kansspelslaving en het tegengaan van fraude en criminaliteit. De vergunning voor de Stichting Holland Casino (en daarmee het exclusieve recht tot het aanbieden van casinospelen) vindt zijn nadrukkelijke grondslag en rechtvaardiging in deze doelstellingen van het Nederlandse kansspelbeleid.

De met de vergunning gepaard gaande rechten en plichten komen tot uitdrukking in de Beschikking casinospelen 1996. In dit verband is verder relevant dat de voornoemde drie doelstellingen deels

³ Nadrukkelijk wordt hier gesproken van ‘de Stichting’. Indien relevant zal in het vervolg te allen tijde duidelijk vermeld worden van welke rechtsvorm op dat moment sprake is.

⁴ Zie bijlage I voor een chronologie van de opening en sluiting van de diverse vestigingen.

⁵ Deze vestiging heeft de deuren na 12 maart 2017 gesloten.

⁶ Vestiging Amsterdam West.

⁷ Memorie van toelichting op de Wijziging van de Wet op de kansspelen in verband met de modernisering van het speelcasinoregime.

gecodificeerd zijn in de Wet op de kansspelen (WKS). Zo hebben vergunninghouders (tot op heden enkel Holland Casino) een zorgplicht om kansspelerverslaving⁸ tegen te gaan op grond van artikel 4a WKS. Holland Casino vult dit in door middel van haar preventiebeleid kansspelen (PBK). Het beschermen van de consument komt bijvoorbeeld tot uitdrukking in art. 27j, eerste lid van de WKS, krachtens deze bepaling worden personen die de leeftijd van 18 jaren nog niet bereikt hebben de toegang ontzegd⁹. Tot slot wordt bij het tegengaan van fraude en criminaliteit in belangrijke mate een beroep gedaan op de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). De rechtvaardiging (althans, volgens de Nederlandse overheid) van de exclusieve vergunning voor Holland Casino moge uit voorgaande enigszins duidelijk worden.

2.3 De bedrijfsactiviteiten van Holland Casino

De bedrijfsuitoefening van Holland Casino beperkt zich niet tot enkel het organiseren van een speelcasino¹⁰ (hierna: tafelspelen). Naast het aanbieden van tafelspelen is Holland Casino ook bevoegd tot het aanwezig hebben en exploiteren van speelautomaten. Deze vergunning wordt verleend door de raad van bestuur van de kansspelautoriteit zoals blijkt uit artikel 30z, eerste lid juncto artikel 33a, WKS. Overigens zij hierbij aangetekend dat de raad van bestuur deze vergunning onder de huidige wettekst enkel aan Holland Casino kan verlenen. Dit wordt – uiteraard – veranderd in het wetsvoorstel voor de wijziging van de Wet op de kansspelen in verband met de modernisering van het speelcasinoregime.

Zoals blijkt uit het jaarverslag over 2017 wordt het grootste deel van de omzet gegenereerd binnen de twee kernactiviteiten tafelspelen en speelautomaten. Het aanbod wordt gecomplementeerd door een horeca-gedeelte¹¹. Zie bijlage II voor een ontleding van de brutobaten naar de verschillende bedrijfsactiviteiten. Zoals eerder aangegeven bevindt Holland Casino zich in een bevoorrechte positie met de exclusieve vergunning tot het aanbieden van tafelspelen. De focus van Holland Casino ligt ook nadrukkelijk op deze exclusieve kernactiviteit zoals blijkt uit de geformuleerde missie: “Wij brengen het spannendste spel, altijd gastvrij en betrokken.” Het bedrijf opereert in het hogere segment en streeft er met de betrouwbare en verzorgde uitstraling naar de verschillende doelgroepen – van babyboomers tot millennials – te bereiken

⁸ Hoe meer invloed een speler op de uitkomst van het spel denkt te hebben, hoe verslavender het spel is.

⁹ Eenzelfde bepaling is opgenomen in artikel 12, eerste lid, onderdeel a Beschikking Casinospelen 1996.

¹⁰ Volgens artikel 27g WKS is een speelcasino ‘de voor het publiek opengestelde of bedrijfsmatig gedreven inrichting, waar door middel van gemeenschappelijk beoefende kansspelen aan de deelnemers de gelegenheid wordt gegeven om mede te dingen naar prijzen of premies, indien de aanwijzing der winnaars geschiedt door enige kansbepaling, waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen’.

¹¹ *Food and beverage* volgens het Jaarverslag.

2.4 Holland Casino als staatsbedrijf

Het ligt in de algemene lijn der verwachting dat Holland Casino geprivatiseerd gaat worden, het is enkel nog de vraag wanneer dit gaat plaatsvinden. De overheid ziet het exploiteren van casino's namelijk niet langer als overheidstaak. In dit licht bezien is de stichting Holland Casino reeds in 2017 omgezet in een nv. Deze omzetting zal uitgebreid aan bod komen bij de behandeling van de eerste deelvraag. Aan het feit dat Holland Casino tot op heden nog niet geprivatiseerd is, liggen enkele redenen ten grondslag. Zo stelt de staatssecretaris dat de Eerste Kamer de gewijzigde WKS nog moet goedkeuren¹² en moet de organisatie van Holland Casino juridisch en operationeel worden voorbereid op de verkoop aan een private partij¹³.

Sinds de oprichting is Holland Casino dus altijd een staatsbedrijf geweest. Dit komt bijvoorbeeld tot uitdrukking in artikel 27h, tweede lid, WKS. Dit artikel regelt dat de opbrengsten van speelcasino's ten bate van de schatkist komen. Evident is het dus ook dat deze passage komt te vervallen onder de voorgestelde wetswijziging welke de – al dan niet beperkte – opening van de casinomarkt regelt. Dat de Staat als enig aandeelhouder ieder jaar dividend geniet (althans sinds de omzetting van stichting naar nv per 1 mei 2017) is evenwel geen gegeven. Zo zullen er in verliesjaren geen middelen beschikbaar zijn voor een dividenduitkering¹⁴ (denk bijvoorbeeld aan de crisisjaren 2009 tot en met 2014). Wel zal in beginsel de gehele nettowinst aan de staat worden afgedragen, behoudens eventuele toevoegingen aan het eigen vermogen.

¹² Wijziging van de Wet op de kansspelen in verband met de modernisering van het speelcasinoregime.

¹³ 'Staat verkoopt Holland Casino pas in 2020', *fd* 17 januari 2018.

¹⁴ Uiteraard werd de staat voor de omzetting formeel gezien niet als aandeelhouder aangemerkt, een stichting kent immers geen aandeelhouders. Op basis van de statuten van de Stichting Holland Casino heeft de staat echter economische- en zeggenschapsrechten die overeenkomen met die van een aandeelhouder van een kapitaalvennootschap. Derhalve wordt de staat aangeduid als quasi-aandeelhouder, zoals volgt uit het jaarverslag over 2016.

Hoofdstuk 3 – Belastingen Holland Casino

Dit hoofdstuk zal in het teken staan van de (voor deze scriptie relevante) belastingen waaraan Holland Casino onderhevig is. Na de enigszins algemene informatie van Hoofdstuk 2 zal dit hoofdstuk een meer fiscaaltechnische insteek hebben en de kansspelbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonbelasting behandelen. In het vervolg van de scriptie zal de vennootschapsbelasting meer centraal worden gesteld.

3.1 Kansspelbelasting

Holland Casino valt voor de opbrengsten van de tafelspelen en de door haar geëxploiteerde speelautomaten onder de werking van de Wet op de kansspelbelasting (WKB). Volgens artikel 1, eerste lid, onderdeel a, WKB wordt namelijk een (directe) belasting geheven van degene die gelegenheid geeft tot deelname aan binnenlandse casinospelen (tafelspelen) en van de houder van een vergunning voor de exploitatie van speelautomaten als bedoeld in artikel 30h, eerste lid, WKS (speelautomaten). Het subject voor de WKB is dus niet diegene die deelneemt aan kansspelen, maar diegene die gelegenheid geeft tot deelname aan kansspelen.

Op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, WKB wordt de belasting geheven naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen. Een in het casino gewonnen prijs wordt dus niet rechtsreeks aan de kansspelbelasting onderworpen. In eerste instantie lijkt het markant dat het object van heffing op deze manier is gedefinieerd, maar voor de praktijk is dit wel de beste vormgeving. Het zou immers vreemd zijn als spelers over gewonnen prijzen telkens kansspelbelasting moeten betalen terwijl voorafgaand aan het winnen van de prijs wellicht veel geld is verloren. Het per 01-01-2018 geldende tarief¹⁵ bedraagt 30,1 percent over de hiervoor beschreven maatstaf.

Naast de kansspelbelasting heeft Holland Casino ook te maken met de kansspelheffing (artikel 33e, tweede lid, onderdeel b, WKS). Deze heffing wordt opgelegd door de kansspelautoriteit en strekt ter dekking van de geraamde kosten van de kansspelautoriteit (artikel 33e, eerste lid, WKS)¹⁶. Deze heffing is echter van ondergeschikt belang en derhalve zal dit buiten beschouwing blijven.

3.2 Vennootschapsbelasting

Het is een feit dat Holland Casino per 1 januari 2016 belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting (of dat – al dan niet – terecht is zal later aan bod komen). Dit is een gevolg

¹⁵ In 2017 bedroeg het tarief thans 29,0 percent zoals ook volgt uit het jaarverslag over 2017.

¹⁶ Het betreft een bestemmingsheffing.

van de wijziging van de Wet VpB 1969 per deze datum¹⁷. Meer specifiek is de Stichting Holland Casino gedurende de periode van 1 januari 2016 tot en met 30 april 2017 belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en is Holland Casino, zijnde een nv (en derhalve een indirecte overheidsonderneming), belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting per 1 mei 2017. Dit brengt met zich mee dat Holland Casino op moment van schrijven integraal belastingplichtig is en wordt geacht met haar gehele vermogen een onderneming te drijven. In Hoofdstuk 5 zal de situatie meer in detail worden toegelicht en wordt behandeld hoe de situatie eruit zag voor de omzetting van stichting naar nv. Vervolgens volgt ook een weergave van de situatie zoals die was voor invoering van de meest recente wetswijziging¹⁸.

3.3 Omzetbelasting

Ook de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) is – beperkt – van invloed op Holland Casino. Zoals hiervoor beschreven is Holland Casino voor het merendeel van de activiteiten belastingplichtig voor de WKB. Voor die activiteiten (kansspelen) geldt een vrijstelling van de omzetbelasting ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel I, Wet OB 1968.

Voor het overige deel van de activiteiten is Holland Casino evenwel wel belastingplichtig voor de Wet OB 1968. Zo zal voor de inkomsten uit entreegelden en eventuele¹⁹ parkeergelden het standaardtarief van 21 percent gelden (artikel 9, eerste lid, Wet OB 1968). Voor het horeca-gedeelte ligt dit meer gecompliceerd. Eten en drinken vallen in beginsel onder het verlaagde tarief van 6 percent²⁰. Echter, voor alcoholhoudende drank geldt het standaardtarief.

Het bovenstaande heeft gevolgen voor de aftrek van voorbelasting. Holland Casino heeft slechts recht op aftrek van voorbelasting voor zover de desbetreffende goederen en diensten bestemd zijn om belast te worden gebruikt. Dit volgt uit artikel 15, zesde lid Wet OB, waarbij de exacte vormgeving van de splitsing is geregeld in artikel 11 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968. Hoe dit praktisch uitwerkt voor Holland Casino gaat voorbij aan het doel van deze scriptie en blijft derhalve buiten beschouwing. Voor wat betreft de omzetbelasting is het enkel nog noemenswaardig te vermelden dat investeringen en kosten waarvoor de aftrek van voorbelasting geheel of gedeeltelijk is uitgesloten, inclusief omzetbelasting worden geactiveerd dan wel in de baten en lasten worden opgenomen²¹.

¹⁷ Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen.

¹⁸ Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen.

¹⁹ Of er al dan niet opbrengsten uit parkeergelden bestaan verschilt per vestiging.

²⁰ Tabel I, onderdeel a, eerste lid behorende bij de Wet OB 1968.

²¹ Zoals volgt uit het jaarverslag over 2017.

3.4 Loonbelasting

Holland Casino zou Holland Casino niet zijn zonder de vele werknemers. De werknemers zijn actief in functies die variëren van croupier tot kok en van geldteller tot kelner. Zodoende heeft Holland Casino ook te maken met de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) en is zij inhoudingsplichtige op grond van artikel 6, eerste lid, onderdeel a van de onderhavige wet. Verder is in de cao een pensioenregeling opgenomen die door de Stichting Algemeen Pensioenfonds Stap wordt uitgevoerd. Uit de cao volgt dat de pensioenregeling een uitkeringsovereenkomst is in de vorm van een middelloonregeling. Hierbij geldt dat de opbouwpercentages voor respectievelijk het ouderdoms-, het nabestaanden- en het wezenpensioen voldoen aan de maximaal toegestane percentages die rechtstreeks volgen uit de Wet LB²².

Vergelijkbaar met andere horeca wordt – naar goed gebruik – ook in het casino regelmatig een fooi aan de werknemers gegund²³. Ook fooien worden op een bepaalde wijze in de loonbelasting betrokken. Volgens artikel 10, eerste lid, Wet LB is loon *al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten*. In het geval van fooien is de werkgever dus inhoudingsplichtig voor loon terwijl dat volledig voor rekening van derden (de gasten van het casino) komt. Deze betalingen van derden aan de werknemer vormen immers een beloning voor de werkzaamheden die de werknemer in het kader van zijn dienstbetrekking heeft verricht voor die derden. Op grond van artikel 4 Uitvoeringsbesluit LB 1965 wordt de werkgever geacht de beloning te hebben verstrekt, de omvang van deze beloning is de werkgever echter doorgaans onbekend. Daarom is in artikel 3.6 Uitvoeringsregeling LB 2011 opgenomen dat fooien slechts tot het loon behoren voor zover zij in de loonafpraak tussen werkgever en werknemer zijn verwerkt.²⁴ Wanneer dit niet het geval is zullen de fooien dus ook niet worden onderworpen aan de loonbelasting (uiteraard behoort het dan wel tot het loon voor de inkomstenbelasting).

In het geval van Holland Casino zijn in de cao-afspraken met betrekking tot de fooien opgenomen. Fooi-ontvangende medewerkers²⁵ hebben recht op een garantie-inkomen. Dit garantie-inkomen komt tot stand door het wettelijk minimum (jeugd)loon te nemen en hier volgens een bepaalde formule een deel van de fooiopbrengsten bij op te tellen. Wanneer de opgehaalde fooien niet toereikend zijn om het garantie-inkomen uit te kunnen keren vult Holland Casino dit verschil aan. In het omgekeerde geval, dus indien het totaal van de fooien het garantie-inkomen overstijgt, worden de fooien gelijkelijk onder de fooi-ontvangende medewerkers verdeeld. Op grond van artikel 3.6 Uitvoeringsregeling LB

²² Respectievelijk artikel 18a, tweede lid, artikel 18b, tweede lid en artikel 18c, tweede lid Wet LB.

²³ In het geval van een goede service, een grote winst of een combinatie van beide.

²⁴ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015, p. 303.

²⁵ Zie bijlage III voor een overzicht van alle fooi-ontvangende medewerkers.

2011 is Holland Casino dus ook inhoudingsplichtige voor de loonbelasting voor wat betreft de fooien. Als gevolg van de toegepaste regeling komen fooien dus niet rechtstreeks toe aan de ontvangende werknemer. Een markant gevolg van deze werkwijze deed zich voor in 2012. Een zeer fortuinlijke speler won namelijk 1,6 miljoen euro belastingvrij met het spelen op een speelautomaat. Deze speler schonk het aanwezige personeel vervolgens een fooi ter grootte van een ton. Zoals beschreven worden de fooien echter verdeeld over alle fooi-ontvangende medewerkers van Holland Casino (door heel Nederland). In casu kwam dat neer op circa 25 euro per medewerker²⁶.

²⁶ 'Gulle gift casinowinnaar blijkt kleine fooi', *AD* 15 oktober 2012.

Hoofdstuk 4 – Ontwikkeling Holland Casino

Nu voorzien is in enige achtergrondinformatie kunnen de komende hoofdstukken aan beantwoording van de deelvragen worden gewijd. Ten eerste is het belangrijk om te weten hoe de rechtsvorm van Holland Casino zich heeft ontwikkeld, hierbij is met name de recente omzetting van de rechtsvorm in 2017 belangrijk. Daarom zal dit hoofdstuk zien op de behandeling van de eerste deelvraag:

Welke ontwikkeling heeft de rechtsvorm van Holland Casino doorgemaakt en wat zijn de gevolgen van de recente rechtsvormwijziging?

Naast de ontwikkeling van de juridische structuur zullen ook enkele noemenswaardige bijzonderheden aan het licht worden gesteld.

4.1 De oorspronkelijke rechtsvorm

Bij de oprichting van Holland Casino is gekozen voor de stichting als rechtsvorm. Met inachtneming van deze keuze is de oprichting van de ‘Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen’ per 17 december 1975 werkelijkheid geworden²⁷. De gedachte achter de keuze voor de stichting als rechtsvorm is in de parlementaire geschiedenis terug te vinden. Zo volgt uit de memorie van toelichting bij de wijziging van de WKS in 1974²⁸ dat de opbrengsten van de aan te bieden casinospelen worden bestemd voor het toeristisch belang. Dit maatschappelijk nuttige doel rechtvaardigt volgens de initiators²⁹ van het wetsvoorstel de door hen gewenste stichting als rechtsvorm. Bij amendement³⁰ hebben de opbrengsten uiteindelijk toch een andere bestemming gekregen. Naar aanleiding van dit amendement is namelijk het toenmalige artikel 27p, derde lid in de WKS opgenomen³¹ waarin wordt geregeld dat de opbrengsten aan de schatkist toevloeien. Hiermede is de keuze voor de rechtsvorm – die van stichting – echter onveranderd gebleven.

In plaats van de stichting had de Nederlandse staat ook voor de nv als rechtsvorm kunnen kiezen. Beide rechtsvormen hebben enkele unieke kenmerken die van invloed (kunnen) zijn op de keuze van de rechtsvorm. Hierna behandel ik de kenmerken van de stichting als rechtsvorm en geef ik weer hoe dit in de praktijk uitwerkt voor Holland Casino.

4.1.1 De stichting

Voor de juridische kenmerken van de stichting dient het Burgerlijk Wetboek Boek 2 (BW 2) als basis. Onder Titel 6 worden de bijzonderheden van de stichting als rechtsvorm geregeld. De meest in het oog

²⁷ Zie paragraaf 2.1 voor een meer uitgebreide toelichting.

²⁸ *Kamerstukken II 1971/72, 11549, 3, p. 6.*

²⁹ De heren Geurtsen en van Schaik.

³⁰ *Kamerstukken II 1971/72, 11549, 27.*

³¹ Het huidige artikel 27h, tweede lid, WKS.

springende kenmerken zijn terug te vinden in artikel 285. Nu volgt een opsomming van de belangrijkste kenmerken zoals geabstraheerd uit artikel 285:

1. Een stichting kent geen leden, artikel 285, eerste lid.
2. Een stichting beoogt met behulp van een daartoe bestemd vermogen een in de statuten vermeld doel te verwezenlijken, artikel 285, eerste lid.
3. Het doel van de stichting mag niet zijn het doen van uitkeringen aan de oprichters of de bestuurders (tenzij de uitkeringen een ideële of sociale strekking hebben), artikel 285, derde lid.

Het eerste punt brengt met zich mee dat de staat geen aandelen bezit in de onderneming. Het is echter wel zo dat de statuten van de stichting op een dusdanige manier zijn ingericht dat de staat in beginsel de bevoegdheden heeft die vergelijkbaar zijn met die van een aandeelhouder in een kapitaalvennootschap³². Zo worden de voorzitter en de commissarissen van de stichting benoemd door de staat in de persoon van de Staatssecretaris van Financiën welke dit overlegt met de Minister van Justitie³³.

Zoals blijkt uit het tweede punt wordt iedere stichting opgericht om een bepaald (ideëel) doel na te streven. De staatssecretaris benadrukt dit doel in zijn brief aan de Tweede Kamer.³⁴ Hieruit volgt dat het doel van de stichting Holland Casino 'het exploiteren van casino's in Nederland' is. Met de aldus in de stichting aanwezige middelen wordt gepoogd deze doelstelling te realiseren.

Voor zover het de eerste twee punten betreft is de invulling door de stichting Holland Casino mijns inziens verklaarbaar en legitiem. Het derde punt roept echter enkele vragen op. Allereerst verwijst ik terug naar paragraaf 2.4. Hieruit volgt dat de opbrengsten van de stichting Holland Casino ten bate van de schatkist komen (artikel 27h, tweede lid, WKS en – meer gedetailleerd – artikel 17, eerste lid, Beschikking casinospelen 1996). Het feit dat eventuele overschotten toekomen aan de bestuurders (in de persoon van de Staat) verdient meer aandacht. Op het eerste gezicht lijkt dit namelijk niet verenigbaar met artikel 285, derde lid, BW 2.

4.1.2 Frictie met de wet

Van Houte geeft de hiervoor aangestipte problematiek meer handen en voeten in zijn betoog³⁵. Zo stelt hij dat de uitkering aan de schatkist niet is aan te merken als een uitkering ten behoeve van het realiseren van een ideëel of sociaal doel. Aldus vindt hij het vreemd dat er geen specifieke wettelijke

³² *Kamerstukken II 2016/17, 34576, A/1, p. 1.*

³³ *Van Houte, Weekblad fiscaal recht 2007/258.*

³⁴ *Kamerstukken II 2016/17, 34576, A/1, p. 2.*

³⁵ *Van Houte, Weekblad fiscaal recht 2007/258.*

bepaling is opgenomen die voorziet in bestrijding van het conflict tussen artikel 27h, tweede lid, WKS en artikel 285, derde lid, BW 2. Met andere woorden, de Stichting Holland Casino handelt in strijd met de wet door het doen van uitkeringen aan de staat. Daar waar van Houte artikel 27h, tweede lid, WKS dus niet als *lex specialis* ten opzichte van artikel 285, derde lid, BW 2 (de *lex generalis*) ziet, heeft Hof Amsterdam enkele jaren later uitgesproken dat zij niet inziet waarom artikel 27h, tweede lid, WKS niet als *lex specialis* zou hebben te gelden. Ik neig mij echter aan te sluiten bij hetgeen van Houte betoogt en concludeer dat het hoogst opmerkelijk is dat de stichting Holland Casino zonder duidelijke wettelijke basis uitkeringen aan de schatkist kan doen.

Daar waar Van Houte³⁶ verder nog betoogt dat de stichting Holland Casino onder de oude Wet VpB 1969 (zoals die gold vóór 2016) wel onder de belastingplichtige indirecte overheidsbedrijven geschaard zou moeten worden betracht ik enige terughoudendheid. Enerzijds vind ik de door hem geopperde redentatie (te) rigoureuus, anderzijds is het doel van deze scriptie niet te tornen aan de geldende wet- en regelgeving maar juist aan de toepassing daarvan³⁷.

4.2 Verdere ontwikkelingen met betrekking tot de rechtsvorm

Ten tijde van de oprichting van de stichting Holland Casino had het bestuur volledige zeggenschap. Deze zeggenschap strekte zich uit van het zelfstandig benoemen van bestuursleden tot het zelfstandig wijzigen van de statuten³⁸. In de loop der jaren hebben vervolgens diverse statutenwijzigingen plaatsgevonden welke de wijze van bestuur en de daarmee samenhangende rechten en plichten hebben geraakt. Uit de vaststaande feiten bij de uitspraak van het Hof Amsterdam³⁹ heb ik de volgende wezenlijke veranderingen geselecteerd:

- Statutenwijziging 1979. De ministers van Justitie en van Economische Zaken krijgen het recht de bestuurders van de stichting te benoemen.
- Statutenwijziging 1996. Er wordt een raad van commissarissen in het leven geroepen, de commissarissen worden eveneens benoemd door de ministers van Justitie en van Economische Zaken. De raad van commissarissen houdt toezicht op de algemene gang van zaken, de winstafdracht aan de Staat en het financieel beleid van het bestuur.
- Overdracht portefeuille Holland Casino in 2004. De verantwoordelijkheid voor Holland Casino berust niet langer bij de ministers van Justitie en van Economische Zaken, maar wordt overgedragen aan het ministerie van Financiën.

³⁶ Van Houte, *Weekblad fiscaal recht* 2007/258.

³⁷ De oude Wet VPB 1969 is immers duidelijk; Stichting Holland Casino wordt niet als uitzondering genoemd en is derhalve niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

³⁸ Hof Amsterdam 3 februari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:275.

³⁹ Hof Amsterdam 3 februari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:275.

- Statutenwijziging 2006. In navolging van de overgang van de portefeuille naar het ministerie van Financiën worden de rechten van het ministerie van Financiën sterk uitgebreid. Onderdeel van deze statutenwijziging is dat (het toenmalige) artikel 16.3 van de statuten stelt dat *“het liquidatiesaldo na ontbinding en vereffening toekomt aan de Staat”*.

Bij laatstgenoemde statutenwijziging zijn de rechten zoals verworven door het ministerie van Financiën van een dusdanige omvang dat dit ministerie als quasi-aandeelhouder kan worden aangemerkt. De rechten en de daarmee onlosmakelijk verbonden plichten lijken namelijk sterk op die van een aandeelhouder in een nv. Daar waar het ministerie van Financiën optreedt als quasi-aandeelhouder is het ministerie van Veiligheid en Justitie verantwoordelijk voor het kansspelbeleid. Deze tandem geeft de Staat de benodigde invloed om de Nederlandse kansspelmarkt naar wens vorm te geven.

4.3 Op weg naar de omzetting

Een eerste aanwijzing voor het ter discussie staan van de stichting als rechtsvorm vloeit voort uit het regeerakkoord ‘Bruggen slaan’ van 29 oktober 2012. Hier wordt gesproken over het moderniseren van het kansspelbeleid en het – onder voorwaarden – privatiseren van Holland Casino. Dat een en ander in het regeerakkoord is opgenomen vormt een belangrijke reden om over een eventuele omzetting na te denken en geeft bovendien aan dat de urgentie hoog is. Na de publicatie van dit regeerakkoord zijn enkele belangrijke motieven aan het licht gekomen die een eventuele omzetting van stichting naar nv ondersteunen. Deze motieven worden hierna stapsgewijs uitgewerkt.

4.3.1 Aanstaande wetswijzigingen

Wanneer over de casinomarkt en het aanbieden van kansspelen wordt gesproken nemen twee wetsvoorstellen een zeer centrale rol in. Het betreft het voorstel tot de ‘wijziging van de Wet op de kansspelen in verband met de modernisering van het speelcasinoregime’⁴⁰ en het voorstel tot ‘wijziging van de Wet op de kansspelen, de Wet op de kansspelbelasting en enkele andere wetten in verband met het organiseren van kansspelen op afstand’⁴¹. Volgens het Nederlandse parlementaire systeem geldt voor wetsvoorstellen dat deze pas worden ingevoerd als deze door zowel de Tweede Kamer als de Eerste Kamer zijn goedgekeurd. In casu is dat vooralsnog voor geen van de twee genoemde wetsvoorstellen het geval. Het ligt echter wel in de lijn der verwachting dat beide wetsvoorstellen op korte termijn (eventueel aangepast) in de wet worden opgenomen.

⁴⁰Wetsvoorstel tot de wijziging van de Wet op de kansspelen in verband met de modernisering van het speelcasinoregime, *Kamerstukken II 2015/16-2016/17*, 34471, 1-33; *Kamerstukken I 2016/17*, 34471, A-B.

⁴¹Wetsvoorstel tot de wijziging van de Wet op de kansspelen, de wet op de kansspelbelasting en enkele andere wetten in verband met het organiseren van kansspelen op afstand, *Kamerstukken II 2013/14-2016/17*, 33996, 1-73; *Kamerstukken I 2015/16-2016/17*, 33996, A-D.

Het feit dat beide wetsvoorstellen momenteel nog niet van kracht zijn neemt niet weg dat hier niet op geanticipeerd kan worden. Volgens de wetsvoorstellen kunnen de desbetreffende vergunningen namelijk enkel aan kapitaalvennootschappen worden uitgegeven. De stichting als rechtsvorm is met het oog op deze wetsvoorstellen dan ook allerm minst gunstig. De staatssecretaris benadrukt dit ook in de *voorhangbrief Holland Casino*⁴², gericht aan de voorzitter van de Tweede Kamer. Wanneer de wetsvoorstellen daadwerkelijk geëffectueerd worden zal een stichting namelijk niet langer concurrerend kunnen zijn in de kansspelmarkt.

4.3.2 Staatsdeelnemingenbeleid

De staatssecretaris beschrijft in de al aangehaalde voorhangbrief⁴³ de wens om de Stichting Holland Casino te transformeren tot kapitaalvennootschap. Dit zou beter passen bij de bedrijfsmatige activiteiten van Holland Casino en zorgt bovendien voor meer eenheid in de ondernemingsstructuur van de deelnemingenportefeuille van de Staat. In concreto wenst de staatssecretaris de rechtsvorm in lijn te brengen met het beleid uit de Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2013.

Deze nota schetst het beleid van de staat als aandeelhouder. Daarbij geldt als uitgangspunt dat de overheid uiteindelijk één gezamenlijk publiek belang dient, namelijk een zo efficiënt mogelijke borging van de betrokken publiekelijke belangen⁴⁴. Verder blijkt uit de nota nadrukkelijk dat de Staat als aandeelhouder van een kapitaalvennootschap (en dus niet een stichting) kan bijdragen aan de borging van deze publieke belangen. In zijn rol als aandeelhouder van een kapitaalvennootschap kan de Staat namelijk: beoordelen of de strategie van de onderneming in lijn is met de door het specifieke beleidsdepartement gedefinieerde publieke belang, investeringen goedkeuren, het beloningsbeleid vaststellen en bestuurders en commissarissen benoemen⁴⁵. In het geval van Holland Casino ziet de overheid het reguleren van het aanbod van kansspelen dus als een publiek belang. Het is echter wel van belang te onderkennen dat de wens van de overheid om de rechtsvorm in lijn te brengen met de Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2013 expliciet losstaat van de kabinetsplannen om Holland Casino te privatiseren⁴⁶.

4.3.4 Bedrijfseconomische overwegingen

Naast de meer concrete motieven kunnen ook bedrijfseconomische motieven aan de keuze voor de rechtsvorm ten grondslag liggen. Allereerst is een stichting een ongebruikelijke rechtsvorm om een onderneming in te drijven, mede doordat er geen aandeelhouders in een stichting kunnen

⁴² *Kamerstukken II 2016-17, 34576, A/1.*

⁴³ *Kamerstukken II 2016-17, 34576, A/1.*

⁴⁴ *Nota Deelnemingenbeleid rijksoverheid 2013, 2013, p. 7.*

⁴⁵ *Nota Deelnemingenbeleid rijksoverheid 2013, 2013, p. 8.*

⁴⁶ Aldus de staatssecretaris. *Kamerstukken II 2016-17, 34576, A/1.*

participeren⁴⁷. Verder stelt de Ru dat het kiezen van de rechtsvorm van nv de voorkeur geniet om een beroep op de kapitaalmarkt eenvoudiger te maken. Dat zou bij een zuiver staatsbedrijf in de vorm van een stichting namelijk niet mogelijk zijn⁴⁸. Bovendien is de continuïteit van de onderneming beter gewaarborgd doordat de aandelen in een nv vrij overdraagbaar zijn. Bijkomend voordeel van deze vrije overdraagbaarheid van de aandelen – hoewel niet expliciet genoemd – is dat de staat de aandelen in de nv relatief eenvoudig aan een private partij kan overdragen in geval van privatisering.

4.4 De omzetting

De combinatie van alle hiervoor beschreven factoren heeft er uiteindelijk toe doen leiden dat Holland Casino op 1 november 2016 heeft besloten tot omzetting van de rechtsvorm over te gaan. Het is opmerkelijk dat voor de omzetting van stichting naar nv niet het gebruikelijke stramien van artikel 2:18, BW 2 is gevolgd, maar dat voor een alternatieve route is gekozen (de route van de juridische afsplitsing). De staatssecretaris schetst de wijze van omzetting in zijn voorhangbrief⁴⁹. Bij de gekozen wijze van omzetting zijn de volgende twee stappen te onderscheiden:

1. Afsplitsing van het gehele vermogen van de stichting naar de nieuw op te richten nv (alle activa en passiva). De stichting krijgt hiervoor in de plaats alle aandelen in de nieuw op te richten nv en wordt zodoende 100% aandeelhouder.
2. Liquidatie van de stichting. Hierbij worden de aandelen ten titel van liquidatie-uitkering overgedragen aan de staat. Zodoende is de staat 100% aandeelhouder.

Merk bij stap 2 in het bijzonder op dat de statutenwijziging in 2006 (paragraaf 4.2), waar bepaald werd dat *“het liquidatiesaldo na ontbinding en vereffening toekomt aan de Staat”*, noodzakelijk was om deze constructie mogelijk te maken.

De omzetting volgens de geschetste wijze heeft enige vertraging opgelopen doordat de ondernemingsraad van de Stichting Holland Casino zich hier hevig tegen heeft verzet. Persoonlijk vind ik het ook opmerkelijk dat voor deze ongebruikelijke variant is gekozen. Het standpunt van de staatssecretaris⁵⁰, dat de wens van de overheid om de rechtsvorm in lijn te brengen met de Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2013 expliciet losstaat van de kabinetsplannen om Holland Casino te privatiseren, wordt naar mijn mening ondermijnd door de gekozen variant (die privatisering van

⁴⁷ Hof Amsterdam 3 februari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:275.

⁴⁸De Ru 1981.

⁴⁹ *Kamerstukken II 2016-17, 34576, A/1.*

⁵⁰ Aldus de staatssecretaris. *Kamerstukken II 2016-17, 34576, A/1.*

Holland Casino eenvoudiger maakt). Uiteindelijk is de ondernemingsraad echter in het ongelijk gesteld bij de Ondernemingskamer⁵¹ en heeft de omzetting zijn definitieve beslag gekregen per 1 mei 2017.

4.5 Rechtstreekse gevolgen van de omzetting

Logischerwijs gaat de omzetting van de rechtsvorm gepaard met enkele wezenlijke veranderingen. De meest rechtstreekse gevolgen zullen in deze paragraaf aan bod komen.

4.5.1 Verschuldigdheid overdrachtsbelasting

In beginsel kan bij een inbreng als in casu geopteerd worden voor de inbrengvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, sub 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970. Echter, voor toepassing van deze vrijstelling dient ook artikel 5, derde lid Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer 1971 in acht te worden genomen. Deze bepaling ziet op een voortzettingsvereiste van ten minste 3 jaar. Indien de stichting terstond geliquideerd wordt – zoals voorgesteld – zal de vrijstelling niet gelden en zal eenmalig overdrachtsbelasting verschuldigd zijn⁵².

4.5.2 Cassatie ondernemingsraad

Alhoewel de oprichting van de nv en de overdracht van de activa en passiva reeds effectief zijn geworden is de ondernemingsraad van Holland Casino in cassatie⁵³ gegaan tegen de uitspraak van Hof Amsterdam⁵⁴ welke de omzetting van de rechtsvorm van Holland Casino heeft goedgekeurd. Volgens de ondernemingsraad kunnen de omzetting naar nv en de door het kabinet uitgesproken wens tot privatisering over te gaan niet los van elkaar worden gezien. Derhalve vreest de ondernemingsraad voor een verslechtering van de arbeidsvoorwaarden van de werknemers van Holland Casino en bezuinigingen die de algehele bedrijfsvoering niet ten goede zullen komen.

4.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de initiële rechtsvorm van Holland Casino behandeld en is de ontwikkeling van de rechtsvorm gevolgd. Aan de hand van de aangehaalde literatuur en de relevante parlementaire stukken is de aanloop naar de omzetting van de rechtsvorm nader toegelicht en verklaard. Met de behandelde informatie kan de eerste deelvraag beantwoord worden.

Welke ontwikkeling heeft de rechtsvorm van Holland Casino doorgemaakt en wat zijn de gevolgen van de recente rechtsvormwijziging?

Concreet wordt Holland Casino in de periode van 17 december 1975 tot en met 30 april 2017 in de rechtsvorm van stichting gedreven. Vervolgens is de rechtsvorm als gevolg van diverse ontwikkelingen

⁵¹ Hof Amsterdam 3 februari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:275.

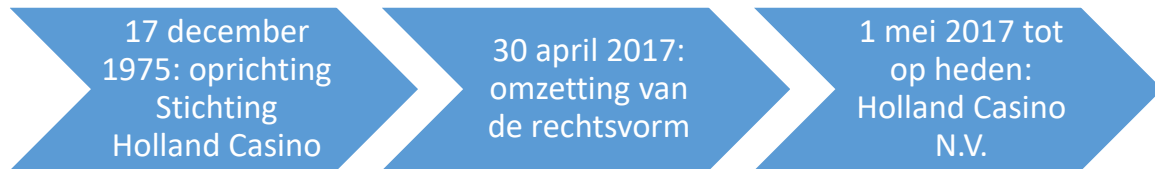
⁵² Uit het jaarverslag over 2017 volgt dat deze eenmalige overdrachtsbelasting 4,6 miljoen euro bedraagt.

⁵³ 'Hoge Raad gaat oordelen over privatisering Holland Casino', *nrc* 7 april 2017.

⁵⁴ Hof Amsterdam 3 februari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:275

per 1 mei 2017 omgezet in die van een nv. Het is evident dat hier enkele gevolgen aan verbonden zijn, maar voor het bedrijf wegen de voordelen van de omzetting op tegen de nadelen van de omzetting.

Tot slot kan de ontwikkeling van de rechtsvorm als volgt schematisch worden weergegeven:



Hoofdstuk 5 – Ontwikkeling wetgeving en belastingpositie

Nu duidelijk is hoe de ontwikkeling van de juridische structuur van Holland Casino eruitziet, zal in dit hoofdstuk de ontwikkeling van de wetgeving centraal staan. Zodoende zal ik de tweede deelvraag kunnen beantwoorden:

Welke ontwikkeling heeft de belastingplicht van Holland Casino ingevolge de Wet VpB 1969 doorgemaakt sinds de oprichting van de Stichting Holland Casino?

Voordat deze ontwikkeling verder wordt uitgediept zal eerst de globale werking van de Wet VpB 1969 behandeld worden.

5.1 Werking Wet VpB 1969

Het subject voor de heffing van vennootschapsbelasting is geregeld in hoofdstuk I van de Wet VpB 1969. Volgens artikel 1, Wet VpB 1969 zijn alle lichamen zoals genoemd in artikel 2 Wet VpB 1969 (de binnenlands belastingplichtigen) en artikel 3, Wet VpB 1969 (buitenlands belastingplichtigen) subjectief belastingplichtig. De binnenlands belastingplichtige lichamen kunnen vervolgens worden onderverdeeld in onbeperkt en beperkt belastingplichtige lichamen. Op grond van artikel 2, vijfde lid, Wet VpB 1969 worden onbeperkt belastingplichtige lichamen verondersteld altijd een onderneming te drijven met behulp van het gehele vermogen. Voor de beperkt belastingplichtige lichamen geldt dat zij slechts belastingplichtig zijn indien en voor zover zij een onderneming drijven.

Naast de subjectieve belastingplicht kennen we de objectieve belastingplicht. Bij de vennootschapsbelasting is het object van heffing de winst. Wel kent de Wet VpB 1969 diverse objectieve vrijstellingen en rente-aftrekbeperkingen die het object van heffing raken, hier zal in deze scriptie echter niet verder over worden uitgeweid.

Hierna zal ten eerste zal aan bod komen hoe de Wet VpB 1969 er in het verleden uit zag voor overheidsondernemingen. Vervolgens wordt gezien welke factoren ervoor hebben gezorgd dat de wet zich door de jaren heen heeft ontwikkeld. Tot slot zal de werking van de huidige Wet VPB 1969 voor overheidsondernemingen worden behandeld. Nadien wordt dit in verband gebracht met de eerder behandelde ontwikkeling van de juridische structuur in Hoofdstuk 4.

5.2 Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen tot 1 januari 2016

In de situatie tot 1 januari 2016 was de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen in beginsel eenvoudig geregeld. Overheidsondernemingen zijn in principe subjectief vrijgesteld, tenzij ze bij wet worden uitgezonderd. Het onderscheid tussen de rechtsvorm is daarbij niet van belang, overheidsondernemingen zijn namelijk belastingplichtig *indien en voor zover* zij een onderneming

drijven. Artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet VpB 1969 stelt dat slechts de in artikel 2, derde lid, Wet VpB 1969 vermelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Zo gezien worden slechts ‘concurrerende’ overheidsbedrijven in de belastingheffing betrokken. Het gaat hierbij voornamelijk om de openbare nutsbedrijven. Bovendien zijn ook de geprivatiseerde indirecte overheidsbedrijven zoals genoemd in artikel 2, zevende lid onderworpen aan de vennootschapsbelasting⁵⁵. Zie bijlage IV en V voor een opsomming van de uitgezonderde, en dus belastingplichtige overheidsondernemingen. Overigens wordt onder deze wetgeving geen onderscheid gemaakt naar de vorm – direct dan wel indirect – waarin het bedrijf wordt uitgeoefend, zoals volgt uit de memorie van toelichting⁵⁶.

5.3 Bezwaren tegen het vroegere systeem

De brief⁵⁷ van de staatssecretaris van 25 september 2017 vormt een zeer uitputtende bron van informatie omtrent de ontwikkelingen van de Wet VpB 1969 voor overheidsbedrijven. Sinds de invoering van de wet, zoals behandeld in paragraaf 5.2, hebben zich namelijk diverse ontwikkelingen voorgedaan die de rechtvaardiging en de (juridische) houdbaarheid van het gehanteerde stelsel ernstig hebben aangetast. Tot diep in de jaren 90 is het stelsel van de belastingplicht voor overheidsondernemingen namelijk niet wezenlijk veranderd, maar de taakverdeling tussen de overheid en de particuliere sector is evenwel sterk aan verandering onderhevig geweest. Dit komt vooral tot uiting in de privatiserings- en verzelfstandigingsgolf in de jaren 80. Verder heeft ook de steeds grotere mate van overlap van overheidsactiviteiten aan de ene kant en particuliere activiteiten aan de andere kant gezorgd voor een verandering van het speelveld. Het almaar groter groeiende gat tussen de economische realiteit en de wetgeving heeft uiteindelijk geleid tot diverse ontwikkelingen die relevant zijn voor de verandering van de Wet VpB 1969 voor overheidsbedrijven. De diverse ontwikkelingen zullen nu aan bod komen.

5.3.1 Werkgroep markt en overheid

De almaar groeiende concurrentie tussen de overheid en het bedrijfsleven is ook in het parlement niet onopgemerkt gebleven. Voornamelijk de met de groeiende concurrentie gepaard gaande groeiende ongelijke concurrentieverhoudingen kunnen volgens velen niet langer onbesproken blijven. Zodoende heeft het kabinet per 13 februari 1996 de werkgroep⁵⁸ ‘markt en overheid’ ingesteld, dit als onderdeel van het grotere geheel van de operatie Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit (MDW).

⁵⁵ Stevens & de Smit 2015, p. 314

⁵⁶ *Kamerstukken II* 1954-55, 3816, 3.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 2007-08, 31213, 1.

⁵⁸ Ook wel Werkgroep Cohen.

De werkgroep heeft haar eindrapport in de eerste helft van 1997 gepresenteerd. In het rapport constateert de werkgroep dat overheidsinstellingen die in concurrentie treden met particuliere ondernemingen dit vaak doen vanuit een positie van exclusiviteit (bijvoorbeeld een monopolie). Volgens de werkgroep moet de hoofdregel zijn dat meeconcurreren ongewenst is, omdat het tot stand brengen van een gelijk speelveld nagenoeg onmogelijk is⁵⁹. Deze hoofdregel brengt de werkgroep tot het standpunt dat marktactiviteiten in beginsel afgescheiden en afgestoten moeten worden.

Dat het kabinet met veel interesse kennis heeft genomen van de uitkomsten van het rapport wordt uit de ondernomen vervolgstappen wel duidelijk. Het kabinet is het eens met het algemeen gedachtegoed in het rapport, maar is overigens wel van mening dat de spelregels nader uitgewerkt dienen te worden voordat aan aanpassing van de Wet VPB 1969 gedacht kan worden⁶⁰. Alvorens over te gaan tot wijziging van de wet dient dus meer onderzoek gedaan te worden, het rapport heeft de bal echter wel aan het rollen gebracht. Hierna zal de 'Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen' (hierna: contourenschets) besproken worden, dit is een eerste reactie op de werkgroep markt en overheid.

5.3.2 Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen

Om aan de wens tot nadere uitwerking tegemoet te komen heeft de staatssecretaris de door hem opgestelde contourenschets per brief⁶¹ naar de Tweede Kamer gezonden. In deze contourenschets wordt weergegeven hoe een eventuele verruiming van de belastingplicht voor overheidsbedrijven ingericht kan worden. Ook geeft de staatssecretaris een concept wetswijziging waarin de contourenschets wordt geconcretiseerd. Hierbij benadrukt de staatssecretaris echter wel dat de contourenschets slechts ter inzicht dient en dat het geenszins een definitieve regeling betreft.

Allereerst wordt in de contourenschets een einde gemaakt aan de gelijke behandeling van directe en indirecte overheidsbedrijven. Voor directe overheidsbedrijven zal belastingplicht bestaan indien sprake is van het drijven van een onderneming of een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid. Voor een nauwkeurige uiteenzetting van wanneer sprake is van het drijven van een onderneming verwijs ik naar de contourenschets⁶². Voor de indirecte overheidsbedrijven zal volgens de contourenschets komen te gelden dat deze voor de Wet VpB 1969 worden behandeld overeenkomstig de gelijkkluidende privaatrechtelijke rechtspersoon. Door het samenstel van deze

⁵⁹ *Kamerstukken II 1996-97, 24036, 45.*

⁶⁰ *Kamerstukken II 1996-97, 24036, 45.*

⁶¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 1999, AFP/99/190.

⁶² Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 1999, AFP/99/190.

regels zou het aloude ‘niet belastingplichtig tenzij...’ worden omgekeerd tot ‘wel belastingplichtig tenzij...’

5.3.3 Notitie belastingplicht overheidslichamen en notitie onderzoek belastingplicht overheidsbedrijven

De contourenschets was bedoeld om aan de hand van maatschappelijke reacties meer inzicht te verkrijgen in de gevolgen van een gewijzigde vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven. De maatschappelijke reacties zijn er ook gekomen, maar deze waren allerminst mild. Met name de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg, de zeehavens, de kennissector en de afvalverwerking oefenden stevige kritiek uit op de contourenschets.⁶³ Als gevolg van deze kritiek is het enige tijd stil geweest rondom het onderwerp. Echter, de staatssecretaris is met zijn Notitie belastingplicht overheidslichamen⁶⁴ weer dieper op het onderwerp ingegaan. Hierbij geeft hij achtergrondinformatie en mogelijke varianten voor de inrichting van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Uiteindelijk heeft de meerderheid van de Tweede Kamer de voorkeur gegeven aan de ondernemingsvariant. Deze variant vertoont sterke overeenkomsten met de Wet VpB 1969 zoals deze geldt vanaf 1 januari 2016 en zorgt bovendien voor het creëren van een gelijk speelveld⁶⁵. Wel geeft de staatssecretaris uitdrukkelijk aan dat verder onderzoek naar de ondernemingsvariant vereist is⁶⁶.

Naar aanleiding van het verdere onderzoek wordt de notitie ‘Onderzoek belastingplicht overheidsbedrijven’⁶⁷ uiteindelijk op 11 mei 2012 wereldkundig gemaakt. De notitie gaat in op de voor- en nadelen van de ondernemingsvariant en legt ook enkele pijnpunten bloot. Zo zullen er grote additionele administratieve lasten met invoering van deze variant gepaard gaan en kunnen ook enkele door de overheid verrichte semipublieke diensten geraakt worden, terwijl dat niet gewenst is⁶⁸. Mede vanwege de genoemde pijnpunten is meer onderzoek vereist en blijft de VpB-plicht voor overheidsbedrijven een heet hangijzer.

5.3.4 Kritiek van de Europese Commissie

Een belangrijke ontwikkeling doet zich voor op 2 mei 2013, de Europese Commissie (EC) nodigt Nederland namelijk uit dienstige maatregelen te treffen. Dit om de bestaande niet-onderworpenheid aan vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven af te schaffen om zodoende een gelijk speelveld

⁶³ *Kamerstukken II 2007-08, 31213, 1.*

⁶⁴ *Kamerstukken II 2007-08, 31213, 1.*

⁶⁵ Overheidsbedrijven worden – kortgezegd – op gelijke wijze in de heffing betrokken als commerciële bedrijven.

⁶⁶ *Kamerstukken II 2007-08, 31213, 3.*

⁶⁷ *Kamerstukken II 2011-12, 31213, 7.*

⁶⁸ *Kamerstukken II 2011-12, 31213, 7.*

tussen overheidsbedrijven en commerciële bedrijven te creëren⁶⁹. De kritiek van de EC heeft de al jaren sluimerende discussie in een stroomversnelling doen brengen met als ultieme gevolg de (versnelde) inwerkingtreding van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen per 1 januari 2016.

5.4 Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen vanaf 1 januari 2016

In deze paragraaf wordt uiteengezet hoe de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen eruitziet sinds de invoering van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. Alle voor Holland Casino relevante situaties zullen behandeld worden.

Onder het nieuwe regime voor overheidsondernemingen is het onderscheid tussen directe en indirecte overheidsondernemingen belangrijk. Als uitgangspunt geldt hierbij dat de wetgever een zo veel mogelijk gelijke behandeling van beide typen overheidsondernemingen nastreeft⁷⁰.

Met de directe overheidsondernemingen worden de publiekrechtelijke rechtspersonen bedoeld, althans voor zover zij een onderneming drijven⁷¹. Wat verstaan wordt onder publiekrechtelijke rechtspersonen volgt uit het Burgerlijk Wetboek Boek 2. Volgens artikel 1, eerste lid bezitten de Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordende bevoegdheid is verleend rechtspersoonlijkheid. Voornoemde directe overheidsondernemingen zijn onder het nieuwe regime ‘belastingplichtig tenzij’, daar waar het onder het oude regime nog ‘niet belastingplichtig tenzij’ was. De ‘tenzij’ komt tot uiting in diverse subjectieve en objectieve vrijstellingen.⁷²

De overheid maakt ook gebruik van privaatrechtelijke rechtspersonen (de indirecte overheidsondernemingen). Ook voor deze rechtspersonen gelden bijzondere bepalingen, mits deze kunnen worden aangemerkt als privaatrechtelijk overheidslichaam⁷³. Wanneer dat het geval is geldt dat zij VpB-plichtig zijn overeenkomstig de algemene VpB-plicht van de desbetreffende privaatrechtelijke rechtspersoon⁷⁴. Volgens artikel 8e, vijfde lid, Wet VpB 1969 wordt onder privaatrechtelijk overheidslichaam verstaan:

- a. Een lichaam zonder aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden en leden waarvan de bestuurders uitsluitend door publiekrechtelijke rechtspersonen, onmiddellijk of middellijk,

⁶⁹ *Kamerstukken II 2012-13, 31213, 11.*

⁷⁰ Heithuis e.a. 2017, p. 30.

⁷¹ Artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet VpB 1969.

⁷² Heithuis e.a. 2017, p. 30.

⁷³ Stevens, *TFO* 2015/138.

⁷⁴ Heithuis e.a. 2017, p. 31.

worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van publiekrechtelijke rechtspersonen komt, en;

- b. Een lichaam waarvan uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen als bedoeld in onderdeel a, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouders, vennoten, deelgerechtigden of leden zijn.

Net als Stevens⁷⁵ merk ik hierbij op dat deze definitie in belangrijke mate overeenkomt met de definitie van indirecte overheidsbedrijven zoals uitgelegd in artikel 2, zevende lid, Wet VpB 1969 (in de situatie tot 1 januari 2016).

Naast de definitie van artikel 8e, vijfde lid, Wet VpB 1969 bevat de wet in artikel 8e, zesde lid nog het begrip 'privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon'. Dergelijke lichamen voldoen aan de voorwaarden voor privaatrechtelijke rechtspersonen, met dien verstande dat het bestuur enkel door die ene publiekrechtelijke rechtspersoon wordt ontslagen en benoemd en dat de aandelen slechts door die ene publiekrechtelijke rechtspersoon worden gehouden⁷⁶.

In concreto is nu duidelijk dat directe overheidsondernemingen VpB-plichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven en dat indirecte overheidsondernemingen⁷⁷ VpB-plichtig zijn conform de algemene VpB-plicht van de desbetreffende privaatrechtelijke rechtspersoon. Wanneer ik deze feiten combineer met de in Hoofdstuk 4 beschreven ontwikkeling van de rechtsvorm van Holland Casino concludeer ik dat:

- de Stichting Holland Casino vanaf 1 januari 2016 onder artikel 8e, vijfde lid, onderdeel a, Wet VpB 1969 valt als indirecte overheidsonderneming en;
- dat Holland Casino N.V. per 1 mei 2017 onder artikel 8e, vijfde lid, onderdeel b, Wet VpB 1969 valt. Wederom als indirecte overheidsonderneming.

Nu rest slechts het behandelen van de VpB-plicht voor de relevante privaatrechtelijke rechtspersonen⁷⁸. Indirecte overheidsondernemingen zijn immers belastingplichtig conform de algemene VpB-plicht van de daarmee overeenkomende privaatrechtelijke rechtspersoon.

5.4.1 Vennootschapsbelastingplicht privaatrechtelijke rechtspersonen

Omdat in beginsel geen onderscheid bestaat tussen de belastingplicht onder de nieuwe wetgeving en de belastingplicht onder de oude wetgeving zal enkel de algemene situatie worden behandeld (zowel

⁷⁵ Stevens, *TFO* 2015/138, paragraaf 1.

⁷⁶ Stevens, *TFO* 2015/138, paragraaf 1.

⁷⁷ Bv's, nv's, stichtingen en verenigingen die worden gehouden door publiekrechtelijke rechtspersonen.

⁷⁸ Indirecte overheidsondernemingen zijn immers VpB-plichtig conform de desbetreffende privaatrechtelijke rechtspersoon. In het kader van deze scriptie zullen slechts de nv en de stichting worden behandeld.

van toepassing op de situatie voor 1 januari 2016 als op de situatie na 1 januari 2016). Bovendien is enkel de situatie na 1 januari relevant voor Holland Casino.

In de Wet VpB 1969 wordt onderscheid gemaakt tussen onbeperkt binnenlands belastingplichtige lichamen en beperkt binnenlands belastingplichtige lichamen. De eerste categorie (onbeperkt binnenlands belastingplichtig) omvat de volgende rechtsvormen⁷⁹:

- De naamloze vennootschap (nv). Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet VpB 1969.
- De besloten vennootschap met beperkt aansprakelijkheid (bv). Zie art. 2, eerste lid, onderdeel a, Wet VpB 1969.
- De open commanditaire vennootschap. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet VpB 1969.
- Andere vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet VpB 1969.
- De coöperatie. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969.
- De onderlinge waarborgmaatschappij. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel c, Wet VpB 1969
- De vereniging op coöperatieve grondslag. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969.
- De vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel c, Wet VpB 1969
- De Europese rechtsvormen. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet VpB 1969⁸⁰.
- Het open fonds voor gemene rekening. Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel f, Wet VpB 1969.

De hiervoor niet genoemde rechtsvormen worden onder de tweede categorie (beperkt binnenlands belastingplichtig) geschaard⁸¹:

- Verenigingen en stichtingen, indien en voor zover zij een onderneming drijven. Tenzij deze een toegelaten instelling zijn in de zin van de Woningwet.

5.4.2 Belastingplicht NV

Zoals beschreven volgt rechtstreeks uit de wet dat een nv onbeperkt binnenlands belastingplichtig is. De wetsfictie in artikel 2, vijfde lid, Wet VpB 1969 concretiseert dit. Een nv wordt namelijk geacht de onderneming te drijven met behulp van het gehele vermogen. In feite vormt de fictie van artikel 2, vijfde lid, Wet VpB 1969 een etiketteringsvoorschrift welke al het vermogen van een nv tot

⁷⁹ Stevens 2009, p. 41.

⁸⁰ 'Andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld'.

⁸¹ Stevens 2009, p. 41.

ondernemingsvermogen bestempelt⁸². Als gevolg van dit etiketteringsvoorschrift behoren alle voordelen⁸³ tot de belastbare winst op grond van artikel 8, eerste lid, Wet VpB 1969.

5.4.3 Belastingplicht stichting

Een stichting is volgens artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet VpB 1969, alleen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting *indien en voor zover zij een onderneming drijft*. Doorgaans wordt hierbij aangesloten bij het in de inkomstenbelasting ontwikkelde materiële ondernemingsbegrip, namelijk een *organisatie van kapitaal en arbeid die door deelname aan het economische verkeer beoogt winst te behalen*.⁸⁴ In het Besluit van de staatssecretaris⁸⁵ worden de afzonderlijke elementen van het ondernemingsbegrip nader toegelicht.

- Deelname aan het economische verkeer: met het begrip ‘economisch verkeer’ wordt niet louter het ruilverkeer bedoeld. Het begrip heeft een veel ruimere strekking dan dat⁸⁶.
- Winststreven: er is sprake van een winststreven als een voordeel wordt beoogd en daarnaast ook redelijkerwijs kan worden verwacht.

Overigens wordt het aldus toegepaste ondernemingsbegrip uitgebreid met het concurrentie criterium van artikel 4, onderdeel a, Wet VpB 1969. Op grond van dit criterium zijn ook stichtingen en verenigingen die geen winststreven hebben, maar wel activiteiten verrichten die overeenkomen met activiteiten van belastingplichtige ondernemingen van natuurlijke personen en lichamen zoals vermeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c en d, belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting⁸⁷.

Voor de speelautomaten en de horeca is het evident dat in concurrentie wordt getreden. Voor het gedeelte van de tafelspelen is dit echter niet het geval. Naar mijn mening kan namelijk geen sprake zijn van concurrentie omdat er geen andere (legale) aanbieders van tafelspelen zijn. Dit neemt echter niet weg dat mogelijk materieel in concurrentie wordt getreden met illegale aanbieders van tafelspelen. Uiteraard zorgt het illegale karakter van deze activiteiten ervoor dat deze aanbieders onder de radar opereren en zodoende is dit moeilijk in kaart te brengen. Om die reden zal hier in het vervolg van deze scriptie niet verder op worden ingegaan.

5.5 Deelconclusie

Hoofdstuk 5 heeft duidelijkheid geschetst over de ontwikkeling van de VpB-plicht voor overheidslichamen. Door het geschetste tijdpad te volgen kan worden afgeleid hoe diverse

⁸² Heithuis e.a. 2017, p. 19.

⁸³ Algebraïsch opgevat, dus zowel positieve als negatieve voordelen.

⁸⁴ Heithuis e.a. 2017, p. 27.

⁸⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

⁸⁶ In de praktijk zal al snel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer.

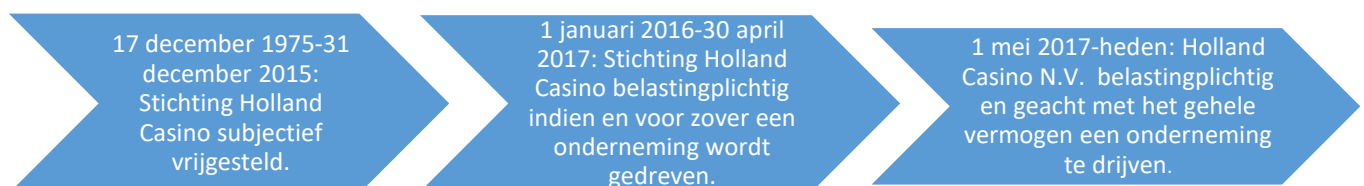
⁸⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M.

overheidsbedrijven (gedreven in verschillende rechtsvormen) door de tijd heen te maken hebben met de vennootschapsbelasting. Als het tijdspad van de juridische ontwikkeling van Holland Casino naast het tijdspad van de ontwikkeling van de wetgeving wordt gelegd, kan voor Holland Casino worden geconcludeerd wat de verhouding is tot de Wet VpB 1969 en waarom een en ander door de tijd heen veranderd is.

Ten eerste geldt dat Holland Casino, zijnde een stichting en indirecte overheidsonderneming, gedurende de periode vanaf de oprichting tot en met 1 januari 2016 subjectief is vrijgesteld voor de Wet VpB 1969. In de praktijk gold dan ook dat in deze jaren geen vennootschapsbelasting werd afgedragen.

In de periode van 1 januari 2016 tot en met 30 april 2017 is Holland Casino nog steeds een stichting (en indirecte overheidsonderneming). Dit brengt met zich mee dat de Stichting Holland Casino belastingplichtig is indien en voor zover een onderneming wordt gedreven. Dat sprake is van deelname aan het economisch verkeer zal niemand tegenspreken, het al dan niet aanwezig zijn van een winststreven ligt wat genuanceerder omdat sprake is van een stichting. Het concurrentie criterium maakt echter ook onderdeel uit van het ondernemingsbegrip en dit zorgt er in het geval van de Stichting Holland Casino toch voor dat sprake is van het drijven van een onderneming (althans voor het gedeelte van de speelautomaten en de horeca). Uit het jaarverslag over 2016 volgt ook dat inderdaad vennootschapsbelasting is afgedragen. Hierbij is het twijfelachtig of met het aanbieden van tafelspelen ook in concurrentie wordt getreden.

Holland Casino is per 1 mei 2017 een nv. Als gevolg van dit feit wordt Holland Casino geacht met het gehele vermogen een onderneming te drijven, ook nu blijkt weer uit het jaarverslag (over 2017) dat inderdaad vennootschapsbelasting is afgedragen. Overigens is in deze (deel)conclusie geen rekening gehouden met eventuele objectieve vrijstellingen. Eventuele toepassing daarvan komt in Hoofdstuk 6 aan bod. Tot slot wederom een schematische weergave van de geschetste conclusie:



Hoofdstuk 6 – Objectieve vrijstelling voor Holland Casino

In de voorgaande hoofdstukken is beschreven hoe de ontwikkeling van Holland Casino eruit ziet en is de algemene werking van de Wet VpB 1969 toegelicht. Hierbij heeft in het bijzonder de uitwerking voor de voor Holland Casino relevante situaties centraal gestaan. Echter, tot aan dit hoofdstuk is niet stilgestaan bij de eventuele niet belaste activiteiten (objectieve vrijstellingen). In het geval van Holland Casino verdienen de objectieve vrijstellingen zoals beschreven in artikel 8e en artikel 8f, Wet VpB 1969 speciale aandacht. Om deze reden zal de volgende deelvraag centraal staan:

Heeft Holland Casino op enig moment in de tijd voldaan aan de voorwaarden van de objectieve vrijstelling voor overheidsondernemingen?

6.1 Objectieve vrijstelling overheidsondernemingen

Waar artikel 8e, Wet VpB 1969 zich toespitst op de objectieve vrijstellingen voor directe overheidsondernemingen ziet artikel 8f, Wet VpB 1969 op de objectieve vrijstellingen voor indirecte overheidsondernemingen (privaatrechtelijke overheidslichamen). Uit de toelichting in Hoofdstuk 5 volgt dat Holland Casino vanaf de oprichting tot op heden altijd een indirecte overheidsonderneming is geweest, om die reden zal ik mijn onderzoek richten op artikel 8f, Wet VpB 1969.

Wanneer het gebruikelijke stramien van de Wet VpB 1969 wordt afgewerkt kan een indirecte overheidsonderneming tot belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting worden geclassificeerd, zelfs als de activiteiten enkel het verrichten van een overheidstaak of het uitoefenen van een publiekrechtelijke bevoegdheid betreffen. Wanneer de concurrentieverhouding niet in het geding komt lijkt dit echter op een vestzak-broekzak verhaal met onnodig hoge administratieve lasten tot gevolg. Intuïtief voelt deze brede grondslag voor de vennootschapsbelasting niet goed aan en de wetgever heeft hier ook rekening mee gehouden ten tijde van het opstellen van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen. Deze ongewenste brede grondslag is ingeperkt door de invoering van enkele objectieve vrijstellingen, welke voor Holland Casino als indirecte overheidsonderneming zijn geregeld in artikel 8f, Wet VpB 1969.

In artikel 8f, eerste lid 1, onderdeel b, Wet VpB 1969 wordt geregeld dat bij het bepalen van de winst van een privaatrechtelijk overheidslichaam de behaalde voordelen in verband met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van dat privaatrechtelijke overheidslichaam buiten aanmerking blijven. Wel geldt uitdrukkelijk dat de objectieve vrijstelling geen toepassing vindt indien met die activiteiten in concurrentie wordt getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen of lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e, Wet VpB 1969. Om aan toepassing van de objectieve vrijstelling toe te kunnen komen is het nu

dus van belang te weten wanneer sprake is van de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid.

De wetgever heeft ervoor gekozen de begrippen ‘overheidstaak’ en ‘publiekrechtelijke bevoegdheid’ niet nader te duiden in een limitatieve lijst⁸⁸. De gedachte achter deze keuze is dat de diversiteit aan activiteiten groot is en dat het zodoende niet altijd eenvoudig te bepalen is of sprake is van een dergelijke taak of bevoegdheid⁸⁹. Bovendien stelt het kabinet dat de verschijningsvorm van waaruit de activiteiten worden ontplooid een wezenlijke rol speelt⁹⁰. Door de invulling van de begrippen grotendeels aan de praktijk over te laten kan rekening worden gehouden met de specifieke feiten en unieke omstandigheden van het geval. De wetgever is zich er echter wel van bewust geweest dat er enige structuur in de toepassing van de objectvrijstelling moet zitten, derhalve zijn in de memorie van toelichting twee handvatten opgenomen.

Uit de memorie van toelichting⁹¹ ‘Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering VpB-plicht overheidsondernemingen)’ blijkt wanneer sprake is van activiteiten die de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden betreffen. Wanneer een taak bij (Grond)wet is opgelegd is in ieder geval sprake van een overheidstaak. Verder geldt als uitgangspunt dat sprake is van een overheidstaak wanneer voor toepassing van de Wet OB 1968 wordt gehandeld ‘als overheid’ (enkel directe overheidsondernemingen⁹²). Dat de wetgever deze twee criteria noemt in de memorie van toelichting maakt het toepassen van de objectieve vrijstelling echter nog geen sinecure. Hierna zullen beide punten nader uitgewerkt worden en in een praktisch toepasbare vorm worden gegoten.

6.1.2 Taak opgelegd bij (Grond)wet

Taken die bij Grondwet of een andere rechtsgeldige Nederlandse wet zijn opgelegd, zijn in beginsel een overheidstaak in de zin van artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969. Wanneer het praktische voorbeelden betreft valt bijvoorbeeld te denken aan De Nederlandsche Bank N.V. welke handelt conform de Bankwet 1998. Verder heeft de N.V. Westerscheldetunnel de taken die volgen uit de Tunnelwet Westerschelde uit te voeren en handelt de Stichting Autoriteit Financiële Markten bijvoorbeeld binnen de kaders van de Wet op het financieel toezicht.⁹³ Overigens kunnen overheidstaken ook door een ander dan de Nationale wetgever zijn opgelegd. Zo krijgt De

⁸⁸ *Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 19.*

⁸⁹ Reimert 2018.

⁹⁰ *Kamerstukken II 2014/15, 34003, 6, p. 25.*

⁹¹ *Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 18.*

⁹² *Notitie objectvrijstelling voor overheidstaken, 2016, p. 2.*

⁹³ *Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3, p. 47.*

Nederlandsche Bank N.V. ook taken opgelegd door de Europese Centrale Bank en het Internationaal Monetair Fonds.⁹⁴

Wanneer ik de situatie van Holland Casino beschouw zie ik enkele feiten die in de richting van het uitoefenen van een overheidstaak wijzen. Zoals eerder in dit stuk beschreven handelt Holland Casino binnen een bepaald juridisch kader en spelen de WKS en de Beschikking Casinospelen 1996 een cruciale rol. De WKS bepaalt in artikel 27h, eerste lid dat aan één rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid een vergunning tot het organiseren van speelcasino's kan worden verleend. In artikel 2, eerste lid, Beschikking Casinospelen 1996 wordt vervolgens bepaald dat deze vergunning aan Holland Casino wordt verleend. Voor wat betreft de speelautomaten volgt uit artikel 30z, tweede lid, WKS dat uitsluitend Holland Casino een vergunning heeft voor het exploiteren van speelautomaten in een speelcasino.

Nu de exclusieve taken en bevoegdheden van Holland Casino minutieus in de Nederlandse wetgeving zijn opgenomen is er naar mijn mening reden om aan te nemen dat sprake is van een overheidstaak. Wanneer bijvoorbeeld de parallel naar De Nederlandsche Bank N.V. wordt getrokken blijkt dat deze vennootschap expliciet in de Bankwet 1998 (artikel 1, eerste lid, onderdeel a) wordt genoemd waarna de taken in het vervolg van deze wet nader uiteen worden gezet. De situatie van Holland Casino is zeer vergelijkbaar. Zo wordt ook Holland Casino expliciet genoemd in artikel 2, eerste lid van de Beschikking Casinospelen 1996. Vervolgens worden in dezelfde beschikking en in de WKS alle taken, bevoegdheden en – belangrijk – verplichtingen geregeld. Doordat het recht tot exploitatie van speelcasino's door de vormgeving van de wetgeving uitsluitend bij Holland Casino berust zijn alle bepalingen omtrent de exploitatie van casinospelen rechtstreeks en uitsluitend van toepassing op Holland Casino.

Omdat ik verder geen duidelijke aanwijzingen heb kunnen vinden die mijn standpunt weerspreken kan ik niet anders betogen dan dat de door Holland Casino uitgeoefende activiteiten lijken op een bij (Grond)wet opgelegde taak. Hierbij is een belangrijke factor dat de wet de vergunninghouder (Holland Casino) vele beperkende verplichtingen oplegt die maken dat de exploitatie van speelcasino's niet alleen exclusief aan Holland Casino is voorbehouden, maar dat deze exploitatie door de specifieke bepalingen in de wet ook enkel op een door de overheid gewenste manier plaats kan vinden. De facto kan de overheid het aanbod van casinospelen reguleren en de casinomarkt⁹⁵ volledig naar eigen inzicht inrichten, wat mij betreft geeft de overheid hiermee impliciet aan dat het aanbieden van casinospelen als overheidstaak wordt beschouwd.

⁹⁴ Reimert 2018.

⁹⁵ Of überhaupt van een casinomarkt kan worden gesproken bij het bestaan van enkel één aanbieder laat ik in het midden.

6.1.3 Handelen als overheid voor toepassing van de Wet OB 1968

De tweede manier om voor de objectieve vrijstelling van artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969 in aanmerking te komen is wanneer wordt gehandeld als overheid voor toepassing van de Wet OB 1968. Voor toepassing van een objectieve vrijstelling in de vennootschapsbelasting wordt nu dus een analyse van de Wet OB 1968 gevraagd.

De Nederlandse Wet OB 1968 verstrekt eigenlijk weinig duidelijkheid over de vraag wanneer als overheid wordt gehandeld. Tot op heden wordt er in de jurisprudentie echter vanuit gegaan dat de Nederlandse regeling met betrekking tot de btw-technische behandeling van de overheid in overeenstemming is met artikel 9 en artikel 13 van de Btw-richtlijn (hierna: de Richtlijn)⁹⁶. In artikel 13 van de Richtlijn wordt gesteld dat publiekrechtelijke lichamen (dus enkel directe overheidsondernemingen) niet als belastingplichtig worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, zelfs niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen. Het al dan niet handelen als overheid staat dus expliciet in de Richtlijn die als leidend wordt beschouwd voor de bepalingen in de Wet OB 1968. De exacte invulling van het 'handelen als overheid' is echter nog steeds niet geheel duidelijk. Een duidelijke invulling van dit begrip zal uit de jurisprudentie moeten worden afgeleid.

Het Hof van Justitie benadrukt in haar arrest⁹⁷ uit 1987 dat voor de vrijstelling van omzetbelasting cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan. Ten eerste moet sprake zijn van het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en ten tweede moet het gaan om het verrichten van die werkzaamheden als overheid⁹⁸. Wanneer ik het uitgangspunt uit de memorie van toelichting nogmaals herhaal – er is sprake van een overheidstaak als voor de toepassing van de Wet OB 1968 wordt gehandeld als overheid – lijkt het einde van deze exercitie al in zicht te zijn. Uit de jurisprudentie omtrent de omzetbelasting blijkt namelijk duidelijk dat het moet gaan om een publiekrechtelijk lichaam. Holland casino voldoet als privaatrechtelijk overheidslichaam niet aan dit criterium en handelt zodoende niet als overheid voor de toepassing van de Wet OB 1968.

Bovenstaande interpretatie van de wet ontbeert echter de nodige nuance. Bovendien vraag ik mij af of deze uitwerking wel strookt met de bedoeling van de wetgever. Allereerst ziet artikel 8f, Wet VpB 1969 op privaatrechtelijke overheidslichamen. Dit zou betekenen dat enkel sprake kan zijn van het verrichten van een overheidstaak of het uitoefenen van een publiekrechtelijke bevoegdheid indien de taak bij (Grond)wet is opgelegd (omdat het handelen als overheid voor de toepassing van de Wet OB

⁹⁶ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 115.

⁹⁷ HvJ 26 maart 1987.

⁹⁸ Zie bijvoorbeeld ook arrest van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Jurispr. blz. I-4247, punt 18.

1968 in dat geval enkel van toepassing kan zijn op de directe overheidsondernemingen, zoals geregeld in artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969). Als dit daadwerkelijk op deze manier door de wetgever is bedoeld, is het naar mijn mening vreemd dat dit niet meer uitdrukkelijk is behandeld in de memorie van toelichting⁹⁹.

Bovendien stelt de memorie van toelichting dat als uitgangspunt wordt gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als voor de toepassing van de Wet OB 1968 wordt gehandeld als overheid, hier wordt echter het volgende aan toegevoegd: "omgekeerd hoeft dat overigens niet het geval te zijn". Dit impliceert dat inderdaad sprake is van een overheidstaak als voor de toepassing van de Wet OB 1968 wordt gehandeld als overheid, maar dat ook sprake kan zijn van een overheidstaak terwijl dit niet wordt gezien als handelen als overheid voor de toepassing van de Wet OB. Hieruit leid ik af dat de cumulatieve voorwaarden¹⁰⁰ voor vrijstelling van omzetbelasting uit het arrest van 1987 voor de Wet OB 1968 weliswaar als cumulatief hebben te gelden, maar dat deze voor het criterium uit de memorie van toelichting los van elkaar gezien kunnen worden. Zodoende kan ook een privaatrechtelijk overheidslichaam (en dus ook Holland Casino) werkzaamheden als overheid verrichten. Nu is het dus relevant om dieper in te gaan op de jurisprudentie omtrent de omzetbelasting om te achterhalen wanneer werkzaamheden als overheid worden verricht. Vervolgens kunnen deze criteria op Holland Casino worden geprojecteerd zodat duidelijk wordt of Holland Casino eventueel in aanmerking komt voor de objectvrijstelling van artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969.

6.1.4 Arrest Carpaneto Piazentino

Het HvJ heeft zich uitgesproken over het handelen 'als overheid' in haar arrest van 17 oktober 1989 (Carpaneto Piazentino). In de gevoegde zaken 231/87 en 129/88 zijn enkele prejudiciële vragen gesteld. Deze vragen zijn gerezen naar aanleiding van twee geschillen tussen Italiaanse gemeenten en publiekrechtelijke lichamen en zagen op de kwalificatie van enkele door de gemeente verrichte handelingen met het oog op de btw. De voor mijn onderzoek belangrijkste vraag is erop gericht te vernemen wat de belangrijkste kenmerken zijn van de 'als overheid' verrichte werkzaamheden (zoals bedoeld in de Richtlijn) en welke verplichting deze bepaling de individuele lidstaten precies oplegt.

Het Hof oordeelde dat de in de Richtlijn bedoelde publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten 'als overheid' wanneer zij deze werkzaamheden verrichten in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime. Wanneer deze lichamen echter onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten opereren kunnen zij niet worden geacht hun

⁹⁹ *Kamerstukken II 2014/15, 34003, 3.*

¹⁰⁰ Ten eerste moet sprake zijn van het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en ten tweede moet het gaan om het verrichten van die werkzaamheden als overheid.

werkzaamheden ‘als overheid’ te verrichten. Verder stelt het Hof dat het aan de nationale rechter is om bepaalde werkzaamheden aan de hand van het criterium van het specifiek voor hen geldende juridisch regime te kwalificeren.

6.1.5 De Nederlandse lijn

In het verleden hanteerde Nederland de lijn dat publiekrechtelijke lichamen ‘als overheid’ handelen indien het lichaam wettelijk opgedragen taken uitvoert¹⁰¹. Echter, sinds het besproken arrest Carpaneto Piazentino is ook de Hoge Raad (HR) het criterium van het specifiek voor hen geldende juridisch regime gaan hanteren. Zo oordeelde de HR in haar arrest van 3 maart 1993¹⁰² dat een gemeente ‘als overheid’ handelde omdat die gemeente als publiekrechtelijk rechtssubject optrad bij het verrichten van de werkzaamheden en niet omdat het een bij wet opgedragen overheidstaak zou zijn. Volgens de HR trad de gemeente dus op als publiekrechtelijk rechtssubject en handelde zij daarmee in het specifiek voor haar geldende juridisch regime zoals bedoeld door het HvJ.¹⁰³

Het door Nederland gehanteerde beleid is dus in lijn met wat het HvJ voorschrijft. Het is echter nog steeds niet geheel duidelijk wat nu verstaan moet worden onder het opereren in het specifiek voor hen geldende juridisch regime. Een andere bij het HvJ aanhangig gemaakte zaak verschaft hier meer duidelijkheid toe.

6.1.6 Arrest Porto¹⁰⁴

Naar aanleiding van het geding tussen het gemeentebestuur van Porto en de Portugese belastingdienst zijn opnieuw prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de Richtlijn en de toepassing voor overheidsondernemingen. Allereerst wordt in dit arrest herhaald dat voor niet-belastingplicht voor de Wet OB 1968 aan twee cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan, namelijk het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid. Ik benadruk nogmaals dat ik mijn onderzoek enkel richt op de tweede voorwaarde, namelijk wanneer activiteiten ‘als overheid’ verricht worden.

Vervolgens borduurt het Hof voort op haar eerdere uitspraken en stelt dat werkzaamheden ‘als overheid’ worden verricht indien deze werkzaamheden worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers worden verricht. Het Hof stelt dat de nationale rechter zich bij de beoordeling moet baseren op een analyse van de bepalingen omtrent de

¹⁰¹ Zie bijvoorbeeld BNB 1978/168.

¹⁰² HR 3 maart 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5268, m.nt. J. Brunt.

¹⁰³ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 115.

¹⁰⁴ HvJ 14 december 2000, nr. C-446/98; Porto

uitoefening van de betreffende werkzaamheid in het nationale recht. Hiermee wordt de beoordeling of werkzaamheden die al dan niet in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime worden verricht afhankelijk gesteld van de bepalingen in het nationale recht van de individuele lidstaten.

Het Hof maakt het criterium meer expliciet door te stellen dat werkzaamheden die gebruikmaking van overheidsprerogatieven omvatten (in casu het toestaan of het beperken van het parkeren op een openbare weg of het beboeten van overschrijding van de toegestane parkeertijd) in ieder geval onder een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime vallen. Overheidsprerogatieven zijn voorrechten of bevoegdheden die enkel door overheidslichamen mogen worden gebruikt. Zo bestonden de overheidsprerogatieven in het onderhavige Porto-arrest bijvoorbeeld uit het door het gemeentebestuur van Porto tegen vergoeding toestaan van het parkeren van voertuigen op een openbare weg.¹⁰⁵

6.2 Deelconclusie

De objectieve vrijstelling van artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969 kan van toepassing zijn indien een privaatrechtelijk overheidslichaam activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid van dat privaatrechtelijke overheidslichaam. Bovendien mag met die activiteiten niet in concurrentie worden getreden met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, d en e wet VpB 1969. Er is sprake van een overheidstaak wanneer voor toepassing van de Wet OB 1968 wordt gehandeld 'als overheid'. Een publiekrechtelijk lichaam handelt 'als overheid' indien het publiekrechtelijk lichaam optreedt in een specifiek voor haar geldend juridisch regime. Van een specifiek geldend juridisch regime is volgens het Porto-arrest sprake wanneer bepaalde voorrechten en/of bevoegdheden uitsluitend door een overheidslichaam mogen worden gebruikt of uitgeoefend. Hierbij valt het gebruikmaken van zogenoemde overheidsprerogatieven in ieder geval onder het optreden in een specifiek voor dat lichaam geldende juridisch regime.

Zoals eerder gesteld in paragraaf 6.2 heeft Holland Casino een exclusief wettelijk recht op het aanbieden van tafelspelen. Holland Casino heeft hiermee voorrechten en bevoegdheden die exclusief voor haar gelden, derhalve stel ik dat Holland Casino bij het aanbieden van tafelspelen gebruik maakt van een overheidsprerogatief. Overigens onderken ik hierbij dat het feit dat een wettelijk monopolie is toegekend niet per definitie zorgt voor de uitoefening van overheidstaken¹⁰⁶, maar vind ik dat de

¹⁰⁵ Besluit van de staatssecretaris, Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen, paragraaf 2.2.1.

¹⁰⁶ HR 15 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2224, m.nt. A.L.C. Simons.

aard van de activiteit van Holland Casino (het aanbieden van tafelspelen) het karakter van een overheidstaak draagt. Dit komt met name door de wettelijke basis waarop het aanbieden van tafelspelen door Holland Casino gebaseerd is.

Ook concludeer ik dat Holland Casino met toepassing van het andere uitgangspunt, het uitvoeren van een bij (Grond)wet opgelegde taak, handelt als overheid. Hierbij teken ik aan dat beide uitgangspunten in mijn beleving steeds meer op elkaar zijn gaan lijken in de loop der jaren. Dit komt met name doordat de Nederlandse wetgever het begrip 'handelen als overheid' voor de Wet OB 1968 een vrije invulling heeft gegeven. De jurisprudentie heeft hier vervolgens een meer concrete invulling aan moeten geven, dit heeft ervoor gezorgd dat het gebruikmaken van een overheidsprerogatief en het uitvoeren van een bij (Grond)wet opgelegde taak naar mijn mening nog maar weinig van elkaar verschillen.

Naar aanleiding van dit laatste hoofdstuk trek ik de integrale belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van Holland Casino per 1 januari 2016 niet in twijfel. Wel pleit ik – als logisch gevolg van mijn interpretatie van de objectieve vrijstelling voor activiteiten die verband houden met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid – voor een kritische analyse van de situatie rondom Holland Casino en zou toepassing van de objectvrijstelling van artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, Wet VpB 1969 naar mijn mening geen vreemde gedachte zijn. Uiteraard zal niet de gehele winst van Holland Casino kunnen worden vrijgesteld. Voor de exploitatie van speelautomaten en het horeca-gedeelte is het evident dat in concurrentie wordt getreden en zal derhalve geen vrijstelling kunnen gelden. Zoals uit eerdere alinea's is gebleken zie ik dit voor het aanbieden van tafelspelen echter volledig anders. Door de manier waarop het aanbieden van tafelspelen is geregeld (exclusieve recht) kan naar mijn mening geen sprake zijn van verstoring van de concurrentieverhouding. Wanneer niemand eenzelfde of een soortgelijke economische activiteit uit mag oefenen¹⁰⁷ worden andere marktdeelnemers simpelweg niet geschaad. Wel dient hierbij vermeld te worden dat in de praktijk sprake kan zijn van materiële concurrentie met illegale aanbieders (zoals eerder behandeld). Dit zou ervoor kunnen zorgen dat weliswaar sprake is van een overheidstaak, maar dat met deze activiteit toch in concurrentie wordt getreden.

Wanneer ik deze conclusie breder trek naar de situatie van voor 1 januari 2016 concludeer ik dat de vrijstelling voor de Wet VpB 1969 in die periode terecht is geweest, althans voor het gedeelte van de winst dat voortvloeide uit de exploitatie van tafelspelen. Voor de exploitatie van de speelautomaten en het horeca-gedeelte ligt dit genuanceerder, de subjectieve vrijstelling heeft hier de schijn van concurrentievervalsing. In hoofdstuk 5 is echter duidelijk geworden dat dit ook een van de

¹⁰⁷ Tussen het aanbieden van tafelspelen en het exploiteren van speelautomaten (zoals uitgevoerd door de talloze gokhallen in ons land) zit naar mijn mening een wezenlijk verschil.

belangrijkste redenen is geweest de Wet VpB per 1 januari 2016 aan te passen. Bovendien is deze subjectieve vrijstelling een logisch gevolg van de toepassing van de destijds geldende wet. Voor wat betreft de toekomst zal de mogelijke opening van de casinomarkt er juist voor zorgen dat niet langer gesteld kan worden dat wordt gehandeld 'als overheid'. In dat geval zal de wet namelijk veranderen en kan geen sprake meer zijn van een bij (Grond)wet opgedragen taak of de gebruikmaking van een overheidsprerogatief.

Ook dit hoofdstuk wordt afgesloten met een schematische weergave, hierbij benadruk ik dat de vorige twee schematische weergaven rechtstreeks voortvloeiden uit de geldende wet- en regelgeving terwijl er in dit geval een eigen interpretatie in verwerkt is (daarom de grijze kleur):

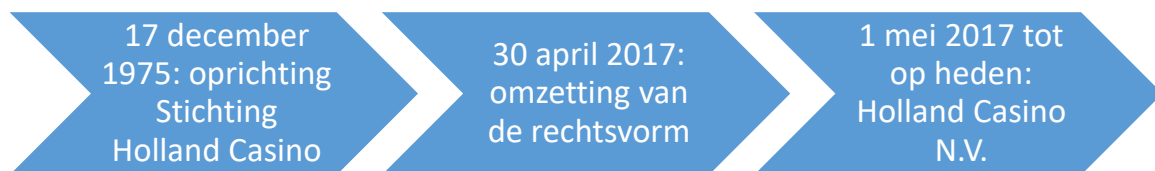


Hoofdstuk 7 - Conclusie

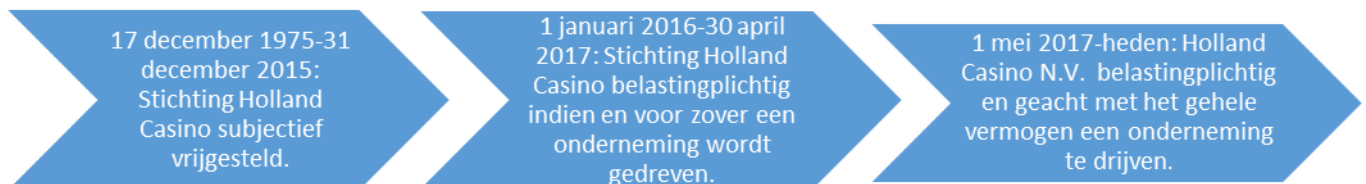
In de voorgaande hoofdstukken zijn de drie deelvragen behandeld en zijn aan deze behandeling conclusies verbonden. Wanneer de afzonderlijke deelconclusies met elkaar worden verbonden zal de hoofdvraag beantwoord kunnen worden:

Wat zijn de gevolgen van de rechtsvormwijziging van Holland Casino voor de belastingplicht ingevolge de Wet VpB 1969?

De ontwikkeling van de rechtsvorm van Holland Casino kan in het volgende schema gevangen worden (zoals volgt uit Hoofdstuk 4):



In hoofdstuk 5 is de ontwikkeling van de Wet VpB 1969 behandeld, in combinatie met de ontwikkeling van de rechtsvorm heeft dit geleid tot de volgende schematische weergave:



Bovenstaande twee schematische weergaven vormen het antwoord op de onderzoeksvraag. Holland Casino werd oorspronkelijk gedreven in de rechtsvorm van de stichting en heeft zich als gevolg van diverse factoren ontwikkeld tot nv. Ook de Wet VpB 1969 heeft zich door de jaren heen ontwikkeld. De VpB-plicht voor overheidsondernemingen is als gevolg van deze ontwikkeling aan verandering onderhevig geweest en deze verandering is naast de verandering van de rechtsvorm gelegd. Bij zuivere toepassing van de wet- en regelgeving zijn de conclusies in de vorm van bovenstaande schematische weergaven vaststaande feiten. In deze scriptie is in hoofdstuk 6 echter ook aandacht besteed aan andere interpretaties van de wet. Dit is tot uiting gekomen in deze schematische weergave:



Aan de hand van het in hoofdstuk 6 beargumenteerde concludeer ik dat de verhouding tussen Holland Casino en de Wet VpB 1969 sinds de oprichting van de Stichting Holland Casino in 1975 twijfelachtig is. Ik stel dat de praktische uitwerking zoals geschetst in de eerste twee schematische weergaven een correcte weerspiegeling van de werkelijkheid is. Ik stel echter ook dat ik de legitimiteit van de wet tot 31 december 2015 en de correcte toepassing van de wet vanaf 1 januari 2016 sterk in twijfel trek.

Hoofdstuk 8 – Discussie en aanbevelingen

Een onderzoek zoals uitgevoerd in deze scriptie is sterk beschrijvend van aard. Wanneer een onderzoek van een dergelijke aard is, is het belangrijk een eigen mening of een nieuw inzicht aan de bestaande feiten te koppelen. Hoewel Hoofdstuk 6 is gestoeld op veel eigen inzichten en nieuw gemaakte koppelingen onderken ik ook dat de hoofdstukken daarvoor sterk beschrijvend van aard zijn. Enige achtergrond is belangrijk voor het beantwoorden van mijn onderzoeksvraag, maar dit is van mindere toegevoegde wetenschappelijke waarde. Desalniettemin verwacht ik dat deze scriptie voor de neutrale lezer nieuwe inzichten kan verschaffen en bovendien hoop ik inzicht te geven in een onderwerp waar weinig over wordt geschreven.

Wanneer het de inhoud betreft zijn er zeker uitbreidingen mogelijk en kan ik ook voldoende aanbevelingen doen. Om een voorbeeld te nemen kan er bijvoorbeeld veel meer geschreven worden over de ontwikkeling van de Wet VpB 1969 voor overheidsondernemingen. Bij het schrijven van deze scriptie heb ik echter keuzes moeten maken en dit is een van de onderwerpen die ik met minder aandacht heb bedeed. Ook aan de eventuele problematiek omtrent staatssteun in de periode van 17 december 1975 tot en met 31 december 2015 kan nog veel onderzoek gewijd worden.

Bijlagen

Bijlage I

Chronologie van de opening en sluiting van de diverse vestigingen:

- 22 januari 1974: oprichting Nationale Stichting Casinospelen
- 17 december 1975: verlenen vergunning voor exploitatie casinospelen
- 1 oktober 1976: opening eerste vestiging Holland Casino in Zandvoort
- 6 mei 1977: opening Holland Casino Valkenburg
- 4 oktober 1979: Opening Holland Casino Scheveningen
- 29 november 1985: Opening Holland Casino Rotterdam
- 1 december 1986: Opening Holland Casino Amsterdam
- 1 oktober 1987: Opening Holland Casino Breda
- 4 november 1988: Opening Holland Casino Groningen
- 10 augustus 1989: Opening Holland Casino Nijmegen
- 13 juni 1993: Opening Holland Casino Eindhoven
- 1 april 1995: Opening Holland Casino Schiphol Airport
- 30 september 2000: Opening Holland Casino Utrecht
- 28 juni 2002: Opening Holland Casino Enschede
- 8 maart 2006: Opening Holland Casino Venlo
- 1 december 2006: Opening Holland Casino Leeuwarden
- 13 maart 2017: sluiting Holland Casino Schiphol Airport
- Mei 2018: opening Holland Casino Amsterdam West

Bijlage II

Overzicht brutobaten over 2017 (ontleend aan Jaarverslag 2017):

Categorie	Opbrengst (x miljoen euro)	Percentage (%) van totale brutobaten
<i>Tafelspelen</i>	255.9	40.0
<i>Speelautomaten</i>	332.2	52.0
<i>Troncopbrengst/tips</i>	23.6	3.7
<i>Food & Beverage</i>	23.6	3.7
<i>Overige baten</i>	3.9	0.6
Totale brutobaten	639.2	100

Bijlage III

De fooi-ontvangende functie zijn opgedeeld in twee groepen. De eerste groep heeft recht op één aandeel terwijl de tweede groep recht heeft op tien aandelen. De uitkering per aandeel wordt maandelijks vastgesteld. Logischerwijs ontvangen de medewerkers met tien aandelen meer fooi dan de medewerkers met slechts één aandeel. Hierna worden alle fooi-ontvangende functies weergegeven:

Aantal Aandelen	Foi-ontvangende functies	
1 aandeel	Assistent Speelautomaten	Kok
	Casinomedewerker I	Medewerker Services
	Casinomedewerker II	Shiftleader Food & Beverage
	Backoffice Kassier	Shiftleader Services
	Chef kok	Shiftleader Speelautomaten
	Kelner	Souschef
10 aandelen	Croupier	Croupier Poker
	Croupier Big Wheel	Medewerker Garderobe
	Croupier Black Jack	Shiftleader Tafelspelen

Bijlage IV

De op grond van artikel 2, derde lid, Wet VPB 1969 uitgezonderde overheidsondernemingen welke belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting (thans geldend tot 1 januari 2016).

- Landbouwbedrijven
- Nijverheidsbedrijven met uitzondering van die welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren. Hieronder mede begrepen bedrijven die gas, elektriciteit of warmte produceren, transporteren of leveren alsmede bedrijven die netten of leidingen aanleggen of beheren ten behoeve van het transport van gas, elektriciteit of warmte
- Mijnbouwbedrijven
- Handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben
- Vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben
- bouwkassen

Bijlage V

De geprivatiseerde indirecte overheidsbedrijven zoals genoemd in artikel 2, zevende lid:

- Het Nederlands Meetinstituut NV
- De NV Nederlands Inkoopcentrum (NIC)
- De Stichting Exploitatie Nederlands Staatsloterij
- De Koninklijke Nederlandse Munt NV
- Lichamen waarin een rechtspersoon, aan wie een distributiebedrijf toebehoort in de zin van de Wet energiedistributie, een belang heeft, alsmede lichamen die met een zodanige rechtspersoon in een groep zijn verbonden in de zin van artikel 24b van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, welke lichamen activiteiten verrichten die eerstgenoemde rechtspersoon ingevolge artikel 12 eerste lid van de Wet energiedistributie niet zelf mag verrichten, tenzij die lichamen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren.
- Lichamen die een bedrijf uitoefenen als bedoeld in het derde lid, tweede volzin (nijverheidsbedrijven), met uitzondering van lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren
- NOB Holding NV
- De NV Luchthaven Schiphol
- De NV KLIQ
- De NV Bank Nederlandse Gemeenten
- De Nederlandse Waterschapsbank NV
- Fortis Bank (Nederland) NV
- ASR Nederland NV
- ABN AMRO Group NV
- De Nederlandse Investeringsbank voor Ontwikkelingslanden NV
- Ultra Centrifuge Nederland NV
- SNS REAAL NV
- Propertize BV

Literatuurlijst

Boeken

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting. Inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Heithuis e.a. 2017

E.J.W. Heithuis e.a., *Vennootschapsbelasting. Inclusief dividendbelasting en tax accounting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Van Hilten & van Kesteren 2014

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014

Reimert 2018

M.A.H. Reimert, *Vrijstelling voor de uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

De Ru 1981

H.J. de Ru, *Staatsbedrijven en staatsdeelnemingen. Juridische aspecten en de gevolgen daarvan voor het economisch beleid*, Nijmegen: Ars Aiqui Libri 1981.

Stevens 2009

S.A. Stevens, *Belastingplicht in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2009

Stevens & de Smit 2015

L.G.M. Stevens & R.D. de Smit, *Elementair belastingrecht. Voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Artikelen

Van Hout, *Weekblad fiscaal recht* 2007/258

C.P.M. van Houte, 'Verboden Staatssteun aan Holland Casino?', *Weekblad fiscaal recht*, 2007, afl. 258, p. 258-262.

Stevens, *TFO* 2015/138

S.A. Stevens, 'Vpb-plicht van overheidsondernemingen', *TFO* 2015, afl. 138, p. 62-63.