

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

FACULTEIT DER ECONOMISCHE WETENSCHAPPEN

MASTERSCRIPTIE FISCALE ECONOMIE

BELASTINGHEFFING VAN OVERHEIDSBEDRIJVEN EN STAATSSTEUN

Tom van Regenmortel BSc.

Studentnummer: 287736

Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

19-05-2009 Rotterdam

Inhoudsopgave

INHOUDSOPGAVE	1
VOORWOORD	2
AFKORTINGEN	3
INLEIDING	4
HOOFDSTUK 1. DE WET OP DE VENNOOTSCHAPSBELASTING 1969	6
PARAGRAAF 1. GESCHIEDENIS	6
PARAGRAAF 2. BESCHOUWING VAN DE WET OP DE VENNOOTSCHAPSBELASTING 1969	7
HOOFDSTUK 2. DE BEPERKTE BELASTINGPLICHT VOOR ONDERNEMINGEN EN LICHAMEN VAN PUBLIEKRECHTELIJKE RECHTSPERSONEN	14
PARAGRAAF 1. ONTSTAAN VAN DE ‘VRIJSTELLING’	14
PARAGRAAF 2. NADERE BESCHOUWING	17
<i>Paragraaf 2.1. Artikel 2(1)g Wet VPB</i>	18
<i>Paragraaf 2.2. Artikel 2(3) Wet VPB</i>	21
<i>Paragraaf 2.3. Artikel 2(7) Wet VPB</i>	24
PARAGRAAF 3. WINSTBEPALING NA BEPALING BELASTINGPLICHT	25
PARAGRAAF 4. RECHTVAARDIGING EN NEUTRALITEIT	26
<i>Paragraaf 4.1. Rechtvaardigingsgrondslag van de beperkte belastingplicht</i>	26
<i>Paragraaf 4.2. Neutraliteit</i>	27
HOOFDSTUK 3. OVERHEIDSBEDRIJVEN EN STAATSSTEUN	32
PARAGRAAF 1. EG-VERDRAG EN STAATSSTEUN	32
<i>Paragraaf 1.1. Inleiding tot het EG-verdrag</i>	33
<i>Paragraaf 1.2. Staatssteun</i>	34
PARAGRAAF 2. TOETSING VAN DE HUIDIGE WETGEVING	37
<i>Paragraaf 2.1. Staatssteun</i>	37
<i>Paragraaf 2.2. Diensten van Algemeen Economisch Belang</i>	45
<i>Paragraaf 2.3. Bestaande en nieuwe staatssteun</i>	55
PARAGRAAF 3. DE NOTITIE BELASTINGPLICHT OVERHEIDSBEDRIJVEN (2007)	59
<i>Paragraaf 3.1. Opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven</i>	59
<i>Paragraaf 3.2. Belastingplicht voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen</i>	61
<i>Paragraaf 3.3. Uitbreiden van de lijst belaste activiteiten</i>	64
<i>Paragraaf 3.4. Belastingplicht voor zover sprake is van een onderneming</i>	65
HOOFDSTUK 4. TOEPASSING VAN DE ONDERNEMINGSVARIANT	68
PARAGRAAF 1. HET DRIJVEN VAN EEN ONDERNEMING	68
PARAGRAAF 2. CONCURRENTIECRITERIUM	77
CONCLUSIE	81
DISCUSSIE	86
LITERATUURLIJST:	89

Voorwoord

Waar mijn studie fiscale economie begon met een college van Leo Stevens, ligt hier nu al het laatste loodje van mijn master. Het zit er dan helaas toch echt op. Met veel plezier kijk ik terug op (bijna) vijf collegejaren, maar het zal ongetwijfeld niet de laatste keer zijn dat ik in de collegebanken plaats neem. Tijdens je studie leer je wetenschappelijk denken en werken, maar je leert ook wijze levenslessen. In de Eurekaweek heb ik mijn eerste al geleerd: hamburgers moet je goed bakken.

In de eerste plaats wil ik natuurlijk mijn ouders bedanken. Het toeval wil dat ik op 18 juni afstudeer, maar ik kan me uiteraard geen mooier verjaardagscadeau voor mijn moeder bedenken, ook al is zij het daar misschien niet mee eens. Naast het volgen van colleges en studeren, zijn het vooral de dingen naast de studie die het studeren voor mij leuk hebben gemaakt. Met veel vreugde kijk ik dan ook terug op alle leuke dingen die ik samen met Laura heb gedaan. Ook de ontelbare vestigingsavonden met de Stichting Belastingwinkel Rotterdam in Alexanderpolder, de vele borrels op diverse locaties en het “huiseten” zullen altijd mooie herinneringen blijven. Tot slot wil ik nog Piet Oerlemans bedanken voor de prettige samenwerking bij het begeleiden van deze scriptie en mijn bachelorscriptie. Bij het schrijven van deze scriptie heeft “af na de zomer” een nieuwe dimensie gekregen. Ik heb het echter met plezier gedaan.

Tom van Regenmortel

Afkortingen

NV	Naamloze Vennootschap
BV	Besloten Vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CAI	Centrale Antenne Inrichting
DEAB	Diensten van Algemeen Economisch Belang
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EC	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschap
EGKS	Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal
EU	Europese Unie
Euratom	Europese Gemeenschap voor Atoomenergie
GW	Grondwet
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
KNMI	Koninklijk Nederlands Meteorologisch Instituut
LSOP	Landelijk selectie- en opleidingsinstituut Politie
Wet VPB	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
ZBO	Zelfstandig Bestuursorgaan

Inleiding

Sinds het ontstaan van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 zijn de huidige bepalingen inzake de belastingheffing van overheidsbedrijven niet of nauwelijks gewijzigd. In de eerste officiële notitie van het Ministerie van Financiën inzake de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven (1996) werd reeds vermeld dat het bedrijfsleven in een brief en persbericht zijn bezorgdheid heeft uitgesproken over oneerlijke concurrentie door de overheid.¹ Waar bijvoorbeeld de woningcorporaties met ingang van 1 januari 2008 inmiddels integraal belastingplichtig zijn, waarbij concurrentievervalsing ten opzichte van andere belastingplichtigen is opgeheven, is voor de directe en indirecte overheidsbedrijven in essentie nog niets veranderd. Wel zijn bepaalde indirecte overheidsbedrijven integraal belastingplichtig gemaakt. Het meest bekende voorbeeld hieromtrent is Schiphol.

Over de omvang van de marktactiviteiten van niet-belastingplichtige overheidsbedrijven is weinig bekend. In de laatste notitie over de belastingplicht van overheidsbedrijven werden de marktactiviteiten van de overheid geraamd op 27,5 miljard per jaar.² Daarvan wordt geschat dat 4,5 miljard van die omzet niet binnen de reikwijdte vennootschapsbelasting valt.³ Daarbij moet wel worden opgemerkt dat deze onderzoeken inmiddels zijn verouderd en dat de definities niet geheel aansluiten bij de begrippen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. De staatssecretaris van Financiën heeft op 19 november 2008 per brief aan de Tweede Kamer laten weten een nadere notitie aan te leveren.⁴ Vanwege het feit dat de inventarisatie van commerciële activiteiten van overheidsbedrijven aanzienlijke tijd in beslag neemt, wordt er naar gestreefd deze voor de zomer van 2009 gereed te hebben.

Op fiscaal gebied zijn tot op heden vier belangrijke rapporten verschenen over de belastingheffing van overheidsbedrijven: de hiervoor genoemde 1996-notitie, het eindrapport van de werkgroep markt en overheid (1997)⁵, de Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven (1999)⁶ en de notitie Belastingplicht overheidsbedrijven (2007)⁷. Laatstgenoemde notitie is de aanleiding geweest voor het schrijven van deze scriptie. In die notitie worden vier varianten behandeld om de regelgeving betreffende de heffing van vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven te wijzigen en die zodoende in overeenstemming te brengen met de

¹ De notitie van het Ministerie van Financiën inzake belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven uit 1996 is als bijlage opgenomen (vanaf p. 98) in het eindrapport van de werkgroep markt en overheid. Kamerstukken II, 1996/1997, 24036, nr. 45

² PWC/Van Doorne, Onderzoek naar de problematiek markt en overheid, blz. 20, 2005.

³ Atos KPMG Consulting, Overheidsbedrijven in Nederland, Onderzoek naar aantal en omzet, Bijlage A, 2002.

⁴ Kamerstukken II, 2008/2009, 31213, nr. 4

⁵ Kamerstukken II, 1996/1997, 24036, nr. 45

⁶ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 12 mei 1999, nr. AFP 99/190, opgenomen in VN 1999/25.14

⁷ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr. 1

staatssteunbepalingen uit artikel 87 van het EG-verdrag. Aldus is de volgende probleemstelling tot stand gekomen:

Zijn de bepalingen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, betreffende de belastingheffing van ondernemingen en lichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen, in overeenstemming met het EG-verdrag? Zo niet, welke veranderingen zouden moeten plaatsvinden om die overeenstemming wel te bereiken?

Om tot een antwoord op de probleemstelling te komen, wordt in deze scriptie een literatuuronderzoek verricht. In hoofdstuk 1 wordt allereerst de geschiedenis van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 behandeld en wordt deze nader in beschouwing genomen. In hoofdstuk 2 worden de relevante artikelen uit de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 voor overheidsbedrijven nader uiteengezet en wordt met name nog ingegaan op de rechtvaardigingsgronden en het neutraliteitsbeginsel. In hoofdstuk 3 worden die artikelen vervolgens getoetst aan de staatssteunbepalingen uit het EG-verdrag. Daarna worden ook de vier voorstellen uit de notitie uit 2007 behandeld en eveneens getoetst aan de staatssteunbepalingen. In hoofdstuk 4 wordt nog specifiek ingegaan op de problematiek bij toepassing van de ondernemingsvariant. Tot slot volgt de conclusie.

Hoofdstuk 1. De Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

Alvorens te komen tot een antwoord op de vraag of de beperkte belastingplicht van overheidsbedrijven voor de vennootschapsbelasting in strijd is met het EG-verdrag, zal allereerst moeten worden gekeken naar de ontstaansgeschiedenis en de belangrijkste kenmerken van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna ook: Wet VPB). In dit hoofdstuk komt ook nog het belang van het neutraliteitsbeginsel aan de orde, met name in relatie tot vrijstellingen.

Paragraaf 1. Geschiedenis

In deze paragraaf wordt in het kort de geschiedenis van de Wet VPB behandeld ten einde inzicht te krijgen in het rechtvaardigen van een heffing van vennootschapsbelasting en de behoefte om overheidsbedrijven vrij te stellen van vennootschapsbelasting.

Als oudste voorloper van de huidige vennootschapsbelasting wordt vaak de Wet op het patentrecht 1819 genoemd. Op grond van deze wet werd een belasting van 2% van de door deze lichamen gedane uitdelingen geheven.⁸ Deze wet had eigenlijk meer gelijkenissen met de huidige dividendbelasting dan met de vennootschapsbelasting. Later werd de Wet op het patentrecht 1819 vervangen door de Vermogensbelasting 1892, die een inkomstenbelasting introduceerde over forfaitair vastgestelde inkomsten uit vermogen waaronder aandelen en de Bedrijfsbelasting 1893 die net als de Wet op het patentrecht 1819 een uitdelingsbelasting van Naamloze Vennootschappen inhield.⁹ Van 1915 tot en met 1917 was laatstgenoemde belasting op winstuitdelingen ondergebracht in de Wet op de inkomstenbelasting 1914. In 1918 is deze weer ondergebracht in de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting, die heeft gegolden tot 1939.¹⁰ Tot zover tonen bovengenoemde belastingen weinig overeenkomsten met de huidige Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 en valt mijns inziens zelfs te betwijfelen of het wezenlijk wel voorlopers van de huidige vennootschapsbelasting betreft. Zij hebben, met uitzondering van de Vermogensbelasting 1892, immers meer overeenkomsten met de huidige Wet op de Dividendbelasting 1965. Echter, veelal wordt de vennootschapsbelasting zelf ook wel gezien als een voorheffing op inkomsten uit aandelen. Vanuit dit oogpunt zijn bovenstaande wetten wel te beschouwen als voorlopers van de huidige Wet VPB, vanwege het feit dat vennootschapsbelasting en belasting op winstuitdelingen dan in onderlinge samenhang moeten worden gezien. De Vermogensbelasting 1892 vertoont meer overeenkomsten met de forfaitaire rendementsheffing in

⁸ Bouwman, J.N., Wegwijs in de Vennootschapsbelasting, SDU Fiscale&Financiële uitgevers, Amersfoort, 2007, p. 10

⁹ Ibid. noot 8

¹⁰ Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, p.1

hoofdstuk 5, oftewel box 3, van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001. Hier wordt in deze scriptie niet verder op ingegaan.

Pas begin 1940 is er een wetsvoorstel gekomen dat voorstelde de winst te belasten op het moment dat zij werd behaald. Tijdens de Tweede Wereldoorlog is dit voorstel onder Duitse bezetting ingevoerd bij besluit van 26 juli 1940.¹¹ Later is dit besluit vervangen door het Besluit op de vennootschapsbelasting 1942 welke tot 1 januari 1970 heeft gegolden. Dit besluit leek vanzelfsprekend veel op de Duitse Körperschaftsteuer.¹² Pas in 1960 werd een wetsontwerp voor een nieuwe vennootschapsbelasting ingediend bij de Tweede Kamer. Later zou dit de Wet op de Vennootschapbelasting 1969 worden.¹³

Paragraaf 2. Beschouwing van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

Op basis van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 wordt ingevolge artikel 1 van die wet een directe belasting geheven van lichamen. De belasting wordt geheven over het belastbare bedrag, zijnde de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met de te verrekenen verliezen (artikel 7 Wet VPB). De belastingsubjecten zijn de lichamen vermeld in de artikelen 2 en 3 van de Wet VPB.

Als binnenlands belastingplichtigen zijn ingevolge artikel 2(1) Wet VPB aan de belasting onderworpen, de in Nederland gevestigde:

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

¹¹ Bouwman, J.N., Wegwijs in de Vennootschapsbelasting, SDU Fiscale&Financiële uitgevers, Amersfoort, 2007,

p. 10

¹² Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002, p.2

¹³ Ibid. noot. 11

Ingevolge artikel 3 Wet VPB worden als buitenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting aangemerkt die Nederlands inkomen genieten:

- a. verenigingen en andere rechtspersonen;
- b. open commanditaire vennootschappen en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld;
- c. doelvermogens.

Hiervoor is behandeld welke lichamen subjectief onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. In deze paragraaf wordt getracht de Wet VPB kort in oenschouw te nemen. Het is dus niet op zijn plaats om hier alle artikelen van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 in detail door te nemen. Waar het nodig is worden andere relevante artikelen behandeld waar zij gebruikt worden. Artikel 2 en artikel 3 Wet VPB zijn behandeld in het licht van het klassieke stelsel en de rechtvaardigingsgronden van de Wet VPB, die hierna nog aan de orde zullen komen. Op de belastingplicht van ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen wordt vanzelfsprekend in hoofdstuk 2 uitvoerig teruggekomen.

In de Wet VPB wordt het zogenoemde klassieke stelsel gehanteerd. De lichamen, zoals bijvoorbeeld de BV of de NV, worden beschouwd als economische entiteiten die juridisch zelfstandig zijn ten opzichte van hun aandeelhouders. Dit in tegenstelling tot bijvoorbeeld het verrekeningsstelsel, waarbij de BV en de NV worden gezien als een verlengstuk van haar aandeelhouders en de verschuldigde vennootschapsbelasting verrekenbaar is met de verschuldigde inkomstenbelasting van de aandeelhouder. Binnen het verrekeningsstelsel zijn overigens nog verschillende varianten te onderscheiden, maar daar zal hier niet verder op worden ingegaan. Bij het klassieke stelsel wordt de vennootschapsbelasting geheven over de door een lichaam behaalde winst, welke dus wordt beschouwd als een zelfstandig behaald resultaat.¹⁴ Met winstuitdelingen en de achterliggende aandeelhouder wordt derhalve geen rekening gehouden.

Alvorens in hoofdstuk 2 in detail naar de beperkte belastingplicht voor overheidsondernemingen gekeken wordt, is het van belang om te kijken naar de rechtvaardigingsgronden en verklaringen die in de literatuur veelal geopperd worden om het bestaan van de vennootschapsbelasting te verklaren en te rechtvaardigen. Hoewel in deze scriptie het bestaan van de vennootschapsbelasting niet ter discussie gesteld zal worden, is het niettemin nuttig om naar de rechtvaardigingsgronden te kijken. Immers, een specifieke rechtvaardigingsgrond of uitgangspunt zou kunnen verklaren waarom bepaalde

¹⁴ De Vries, N.H., De Vries, R.J., *Cursus Belastingrecht: vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 4

ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen, *in dat licht*, wel of niet belastingplichtig zouden moeten zijn.¹⁵ In hoofdstuk 2 zal hiermee nog een verband worden gelegd.

Er worden doorgaans zes rechtvaardigingsgronden aangevoerd voor het bestaan van de Wet VPB:

Antropomorfe visie:

Deze rechtvaardigingsgrond voor het bestaan van de Wet VPB houdt verband met de manier waarop in deze visie naar lichamen gekeken wordt. In deze visie is het lichaam een zelfstandig subject, dat los staat van de achterliggende aandeelhouder.¹⁶ Daarbij moet nog worden opgemerkt dat niet elk lichaam aandeelhouders heeft, zoals bijvoorbeeld de stichting of vereniging. Naast de heffing van inkomstenbelasting van natuurlijke personen, ligt het voor de hand lichamen afzonderlijk met vennootschapsbelasting te belasten. Hierbij moet worden opgemerkt dat deze visie twee belangrijke bezwaren kent. Ten eerste kan betwijfeld worden of lichamen in veel gevallen wel feitelijk zelfstandig zijn ten opzichte van de aandeelhouders (indien zij aandeelhouders hebben) en ten tweede is het te betwijfelen of een lichaam draagkracht heeft.¹⁷

De leer van het globale evenwicht en het neutraliteitsbeginsel:

De vennootschapsbelasting is in dit verband gerechtvaardigd vanuit de gedachte dat zij nodig is om IB-ondernemers en ondernemers die hun onderneming in de vorm van een BV of NV drijven fiscaal gelijk te behandelen.¹⁸ Het lijkt zo te zijn dat het neutraliteitsbeginsel momenteel de meest prominente plaats in neemt als het gaat om rechtvaardigingsgronden voor de vennootschapsbelasting.¹⁹ Er wordt overigens bij het neutraliteitsbeginsel als rechtvaardiginggrondslag doorgaans slechts gesproken over IB-ondernemers en ondernemers die hun onderneming in de vorm van een BV of NV drijven, fiscaal gelijk te behandelen. Het neutraliteitsbeginsel houdt ook in dat objectief gelijke gevallen eender behandeld dienen te worden. Het neutraliteitsbeginsel zou dan mijns inziens ook zo opgevat dienen te worden. Zeker in het geval van discussies over vrijstellingen en beperkte belastingplicht is het neutraliteitsbeginsel een belangrijk argument, waarop later nog wordt teruggekomen.

¹⁵ Hierna worden deze grondslagen slechts kort behandeld. Dit in verband met het feit dat hier slechts gezocht wordt naar de belangrijkste grondslagen, die in relatie staan met de belastingplicht voor overheidsbedrijven. Voor een uitgebreidere behandeling van rechtvaardigingsgronden verwijs ik naar: Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, Fed, Deventer, 2002, p.14 e.v. en naar Stevens, S.A., De belaste overheid, Kluwer, Deventer, 2003, p. 145 e.v.

¹⁶ Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, Fed, Deventer, 2002, p.14

¹⁷ Stevens, S.A., De belaste overheid, Kluwer, Deventer, 2003, p. 145

¹⁸ Ibid. noot 16, p.17

¹⁹ Ibid. noot 17, p. 149

De compensatietheorie:

De vennootschapsbelasting wordt hierbij gezien als een belasting op vermogenswinsten van de aandeelhouder.²⁰ Dit conflicteert mijns inziens met het klassieke stelsel en stuit ook nog op het bezwaar dat het niet de vennootschapsbelasting rechtvaardigt, doch meer het aanmerkelijk-belangregime. Ook wanneer de vennootschapsbelasting wordt gezien als een voorheffing op inkomsten uit aandelen, biedt de compensatietheorie mijns inziens geen goede rechtvaardigingsgrond voor het bestaan van de vennootschapsbelasting. Ten eerste hebben niet alle aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen aandeelhouders. Ten tweede hanteren we in Nederland het klassieke stelsel in plaats van een verrekeningsstelsel. Zelfs al zou de vennootschapsbelasting een pure voorheffing zijn, rechtvaardigt de compensatietheorie nog niet het bestaan ervan. Vermogenswinsten worden immers al in de inkomstenbelasting in de heffing betrokken. Net als Stevens ben ik van mening dat de heffing dan slechts gezien kan worden als compensatie voor het belastingvoordeel dat wordt bereikt met het uitstellen van winstuitdelingen.²¹²²

Het profijtbeginsel:

Krachtens het profijtbeginsel is een belasting gerechtvaardigd, vanuit de gedachte dat een belasting geheven wordt naar rato dat een subject voordeel van de overheid heeft.²³ Ook dit beginsel als rechtvaardiging kent een aantal principiële bezwaren. Ten eerste is het profijt niet evenredig aan de betaalde vennootschapsbelasting. Het tweede bezwaar treft het profijt zelf: het profijt wordt vaak betrokken op het hebben van rechtspersoonlijkheid, waardoor het profijt zich dus voornamelijk voordoet in verliesgevende situaties. Het hebben van rechtspersoonlijkheid rechtvaardigt echter niet de vennootschapsbelasting. Ook aandeelhouders kunnen in bepaalde gevallen aansprakelijk gesteld worden.²⁴ De ruimere opvatting van het profijtbeginsel die Stevens²⁵ beschrijft, onderschrijf ik niet helemaal. Hij stelt dat wanneer *‘een lichaam een zelfstandig bestaan kan leiden en eigen doelstellingen heeft, dan betekent dit dat een lichaam ook in algemene zin voordeel kan genieten van het overheidsbeleid, zoals de handhaving van een rechtssysteem e.d. Het is dan ook redelijk dat dit lichaam bijdraagt aan de financiering daarvan’*. Vervolgens stelt hij dat belastingheffing dan wel plaats kan vinden op basis van het draagkrachtbeginsel. Mijns inziens is de belastingheffing in dit geval niet gebaseerd op basis van profijt, maar voornamelijk op het bestaan van een rechtspersoon. Alhoewel er sprake is van enig profijt, doordat de rechtspersoon *kan* bestaan, is een belastingheffing naar draagkracht mijns inziens toch niet in overeenstemming met het profijtbeginsel. Ook al is het argument van Stevens voor *een* belastingheffing van rechtspersonen op basis van een ruimere definitie

²⁰ Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, Fed, Deventer, 2002, p.19

²¹ Stevens, S.A., De belaste overheid, Kluwer, Deventer, 2003, p. 152

²² Ook verwoord in het voorlopig verslag, Kamerstukken II, 6000, 1961/1962, nr. 6, p.2

²³ Ibid. noot 20, p.19

²⁴ Ibid. noot 21, p. 150

²⁵ Ibid. noot 21, p. 150

van het profijtbeginsel overtuigend, behoort het mijns inziens anders gedefinieerd te worden. Voor het doel van deze scriptie is het niet noodzakelijk hier verder op in te gaan, maar kan worden volstaan met de conclusie dat het profijtbeginsel (eng of ruim beschouwd) op zichzelf onvoldoende rechtvaardiging biedt voor het bestaan van de vennootschapsbelasting. Wel kan het naar mijn mening als ondersteunend argument dienen.

Het buitenkansbeginsel:

Dit beginsel houdt in dat een belasting op overwinsten gerechtvaardigd is vanuit de gedachte dat een persoon zich in een bevoorrechte positie ten opzichte van een ander bevindt. De vennootschapsbelasting vormt volgens dit beginsel dan een belasting op de overwinst.²⁶ Aangezien een vergoeding over het eigen vermogen niet aftrekbaar is, vormt de vennootschapsbelasting geen zuivere belasting op de overwinst.²⁷ Brüll ziet in het buitenkansbeginsel het leidende beginsel voor de vennootschapsbelasting, ondersteund door het profijtbeginsel, maar sterk tegengewerkt door het welvaartsbeginsel.²⁸ Het welvaartsbeginsel houdt in dit verband in dat belastingheffing een negatieve invloed heeft op economische groei.

Het budgettaire argument:

Het budgettaire argument houdt in dat de opbrengst van de vennootschapsbelasting niet gemist kan worden. Hoewel dit argument bij invoering van de Wet VPB is gebruikt²⁹, is op het budgettaire argument wel wat af te dingen. Het is natuurlijk ook gewoon mogelijk om een andere belasting te verhogen. Er zijn belastingen, bijvoorbeeld die krachtens de successiewet wordt geheven, welke economisch minder verstorend zijn dan de vennootschapsbelasting.

Hiervoor is behandeld welke rechtvaardigingsgronden en verklaringen voor het bestaan van de vennootschapsbelasting voornamelijk worden aangedragen. Geconcludeerd kan worden dat het budgettaire argument de belangrijkste *verklaring* vormt.³⁰ Het vormt echter geen goede *rechtvaardigingsgrond*. Mijns inziens is het bestaan van de vennootschapsbelasting met name gerechtvaardigd door de combinatie van de antropomorfe visie en het neutraliteitsbeginsel.³¹

²⁶ Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, Fed, Deventer, 2002, p. 20

²⁷ Stevens, S.A., De belaste overheid, Kluwer, Deventer, 2003, p. 152

²⁸ Brüll, D, Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip: proeve van een toepassing van De Langen's beginselenleer op een specifiek onderwerp, Fed, Amsterdam, 1964, p. 281

²⁹ Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, Fed, Deventer, 2002, p.20

³⁰ Bij invoering van de Wet VPB is o.a. in Kamerstukken II, 1968/1969, 6000, nr. 25, vraag 1. beweerd dat de budgettaire opbrengst van de vennootschapsbelasting niet gemist kan worden.

³¹ In het voorlopig verslag, Kamerstukken II, 1961/1962, 6000, nr.6, p. 1, wordt mijns inziens nogal simpel aangevoerd dat, uit de verschillende theorieën ter rechtvaardiging, bouwstenen kunnen worden verkregen die tezamen de vennootschapsbelasting in belangrijke mate aanvaardbaar *kunnen* maken.

Het is echter duidelijk dat er geen consensus bestaat over een rechtvaardigingsgrond voor de vennootschapsbelasting.³² In ieder geval kan gesteld worden dat de functie van de vennootschapsbelasting is, het belasten van de ondernemingswinst die buiten de inkomstenbelasting valt.³³ De vennootschapsbelasting is in dit verband te beschouwen als aanvulling op de inkomstenbelasting, voor ondernemingswinst die niet rechtstreeks door de natuurlijke persoon wordt genoten.³⁴ Er wordt ook wel beweerd dat de rechtvaardigingsgronden vooral in het licht van het klassieke stelsel moeten worden gezien.³⁵ Of laatstgenoemde bewering correct is valt te betwijfelen. Immers, een specifiek stelsel is mijns inziens gebaseerd op haar onderliggende rechtvaardigingsgronden. De visie van waaruit een vennootschapsbelasting geheven zal worden, bepaalt immers welk stelsel dient te worden gehanteerd. Het klassieke stelsel hangt naar mijn mening bijvoorbeeld samen met het erkennen van de antropomorfe visie. Meer algemeen kan de vraag gesteld worden wat het doel van de vennootschapsbelasting is. Dus waarom wordt er vennootschapsbelasting geheven wanneer de aandeelhouder uiteindelijk ook wordt belast? Als doel is dan te stellen dat het tegengaan van winst oppotten door de aandeelhouder belangrijk is.³⁶

Gelet op het voorgaande is het moeilijk een vrijstelling (of beperkte belastingplicht) van vennootschapsbelasting te beoordelen op basis van een rechtvaardigingsgrond voor de vennootschapsbelasting. Wel is te veronderstellen dat vrijstellingen ontstaan uit een politieke, sociale of economische achtergrond. Hoewel een vrijstelling dus wel gemotiveerd kan worden, wil dat niet zeggen dat zij eenduidig gerechtvaardigd kan worden op basis van het ontbreken van een rechtvaardigingsgrond om vennootschapsbelasting te heffen. Dat in ogenschouw nemend zal dit hoofdstuk afgesloten worden met het belang van het *neutraliteitsbeginsel*. Daarbij gaat het niet uitsluitend om de neutraliteit tussen de IB-ondernemer en lichamen, maar omvat het volledige neutraliteit. Het neutraliteitsbeginsel houdt in dat een belasting(stelsel) geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen.³⁷

Het neutraliteitsbeginsel speelt een belangrijke rol binnen alle belastingwetten, maar is mijns inziens nergens zo evident aanwezig als binnen de omzetbelasting. Niettemin is duidelijk dat het neutraliteitsbeginsel ook binnen de vennootschapsbelasting een rol speelt. De vrijstelling voor woningcorporaties kan hierbij als voorbeeld genomen worden. Vanaf 1 januari 2008 is de vrijstelling verdwenen en zijn de woningcorporaties vanaf die datum integraal belastingplichtig. Op het gebied

³² Ook Verburg trekt deze conclusie in: Verburg, J., *Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer 2000, p.12

³³ De Vries, N.H., De Vries, R.J., *Cursus Belastingrecht: vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 2

³⁴ Bongaarts, P.J.M., Essers, P.H.J., *Het fiscale regime voor beleggingsinstellingen*, Kluwer, Deventer, 1993, p.84, met verwijzing naar citaat van Van Brunschot, F.W.G.M.

³⁵ Bouwman, H.J., *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Sdu, Amersfoort, 10^e druk, 2007, p.2

³⁶ Ibid. noot 35, met verwijzing naar: Van Soest, A.J., *Belastingen*, Kluwer, 2004, p.p. 452-453

³⁷ Beelen, S.T.M., et al., *Cursus Belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 31

van de sociale verhuur waren van oudsher vrijwel uitsluitend de woningcorporaties actief.³⁸ De woningcorporaties bevinden zich sinds de jaren '80 ook in het vaarwater van particuliere verhuurders, door middel van projectontwikkeling of de verhuur van bedrijfruimtes. Vanuit de maatschappij is veel kritiek op de vrijstelling gekomen, vanwege het feit dat de woningcorporaties een 'oneerlijk' concurrentievoordeel kregen. De vrijstelling was zagezegd niet neutraal en werkte marktversturend.³⁹ Na jaren is de vrijstelling uiteindelijk komen te vervallen, hoewel het bestaande staatsteun betrof, met het oog op strijdigheid met artikel 87 EG-verdrag en druk vanuit de Europese Commissie. Hoewel aan het neutraliteitsbeginsel dus wel waarde wordt gehecht is het echter niet dwingend: de wet is statisch. Het EG-recht is daarentegen dwingend. Waar nodig wordt in latere hoofdstukken teruggegrepen op problematiek die ook bij de belastingheffing van woningcorporaties speelde. Verdere behandeling van EG-rechtelijke staatssteunbepalingen vindt eveneens verder in deze scriptie plaats.

In dit hoofdstuk is het ontstaan van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 behandeld en zijn de kenmerken, rechtvaardigingsgronden en functies van deze wet kort uiteengezet. In het volgende hoofdstuk zullen de wettelijke bepalingen betreffende de belastingplicht voor ondernemingen en lichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen aan de orde komen, waarbij nog teruggekoppeld zal worden naar hetgeen in dit hoofdstuk behandeld is. Alhoewel het neutraliteitsbeginsel een belangrijke plaats binnen de belastingen kent, maar daar slechts het EG-recht dwingend is zal de nadruk in deze scriptie, mede gelet op de probleemstelling, echter wel komen te liggen op de strijdigheid van de wettelijke regelingen en voorstellen met het EG-recht.

³⁸ Brandsen, T, Farnell, R en Ribeiro, T.C., De diversificatie van woningcorporaties in Europa: profielen, portfolio's en strategieën, Stichting Futura, Tilburg, 2006, p. 9

³⁹ Kamerstukken II, 1999/2000, 24036, nr. 147, p. 5

Hoofdstuk 2. De beperkte belastingplicht voor ondernemingen en lichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen

In paragraaf 1 van dit hoofdstuk wordt het ontstaan van artikel 2(1)g, artikel 2(3) en artikel 2(7) van de Wet VPB behandeld. In paragraaf 2 worden genoemde artikelen en hun begrippen nader beschouwd. Doorgaans wordt veelvuldig gesproken over een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven of een beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven. Beide omschrijvingen zijn niet volledig juist. Alvorens daar in paragraaf 2 dieper op wordt ingegaan, wordt in paragraaf 1 eerst het ontstaan van de ‘vrijstelling’ behandeld. In paragraaf 3 wordt ten slotte nog ingaan op winstbepaling.

Paragraaf 1. Ontstaan van de ‘vrijstelling’

Tot 1942 zijn zowel de directe als indirecte overheidsbedrijven in het geheel niet onderworpen geweest aan vennootschapsbelasting. Vanaf 1942 tot en met 1956 zijn, enkele uitzonderingen daargelaten, de overheidsbedrijven wel onderworpen geweest aan vennootschapsbelasting. In de praktijk werd echter niet geheven van de directe overheidsbedrijven. Na de Tweede Wereldoorlog werd dan ook de heffing van indirecte overheidsbedrijven opgeschort. Pas in 1956 is de Wet belastingheffing van overheidsbedrijven ingevoerd. Uitgangspunt was dat concurrerende directe en indirecte overheidsbedrijven onderworpen moesten zijn aan vennootschapsbelasting. Monopolistische overheidsbedrijven zouden vrij van vennootschapsbelasting kunnen blijven.⁴⁰

Artikel 2 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 is ingevoerd per wet van 8 oktober 1969. De belastingheffing van overheidsbedrijven is echter al sinds 1956 geregeld in de voorloper van de huidige Wet VPB, namelijk het Besluit op de vennootschapsbelasting 1942.⁴¹ Uit de memorie van toelichting op het wetsontwerp van de huidige Wet VPB blijkt ook duidelijk dat in hoofdzaak een technische herziening van het hiervoor genoemde besluit beoogd was.⁴² Materiële wijzigingen waren niet aan de orde bij de bepalingen betreffende belastingheffing van overheidsbedrijven.

Zoals in het vorige hoofdstuk al aan de orde is gekomen zijn als binnenlands belastingplichtigen ingevolge artikel 2(1)g Wet VPB aan de belasting onderworpen, de in artikel 2(3) Wet VPB vermelde in Nederland gevestigde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen.

⁴⁰ Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 20, 2008, onderdeel 20.1

⁴¹ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr. 1

⁴² Kamerstukken II, 1959/1960, 6000, nr. 3

Voor de volledigheid en in het kader van de in de volgende paragraaf volgende ontleding van de wettekst, wordt hierna de tekst zoals die nu is vormgegeven integraal opgenomen, met commentaar van eventuele relevante wijzigingen die in de loop der jaren hebben plaatsgevonden.⁴³

Artikel 2(3) Wet VPB:

Als ondernemingen als bedoeld zijn in het eerste lid, onderdeel g, worden aangemerkt:

1°. Landbouwbedrijven;

2°. Nijverheidsbedrijven met uitzondering van die welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;

3°. Mijnbouwbedrijven;

4°. Handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in onroerende zaken of daarop betrekking hebbende rechten tot voorwerp hebben;

5°. Vervoersbedrijven met uitzondering van bedrijven welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;

6°. Bouwkassen;

Onder nijverheidsbedrijven worden 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.

Lid 3 van artikel 2 Wet VPB is sinds implementatie ervan in 1969 niet veel gewijzigd. Materieel gezien is slechts onder ten vijfde de PTT (Staatsbedrijf der Posterijen, Telegrafie en Telefonie) als uitzondering geschrapt. Ook de uitzondering onder ten tweede voor nijverheidsbedrijven die gas, elektriciteit en warmte leveren is geschrapt en vervolgens onder de uitbreiding van het begrip nijverheidsbedrijven gebracht.⁴⁴

Onder het derde lid wordt een uitputtende lijst van ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen weergegeven, die eveneens onder werking van het eerste lid, onderdeel g vallen.

Artikel 2, lid 7 Wet VPB luidt als volgt:

Lichamen waarvan uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk aandeelhouders, deelnemers of leden zijn, alsmede lichamen waarvan de bestuurders

⁴³ In vergelijking met het originele wetsontwerp.

⁴⁴ Afgeleid uit Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Beschrijving van de wijzigingen, www.ndfr.nl, 2008

uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en welker vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt, zijn slechts aan de belasting onderworpen, voorzover zij een bedrijf uitoefenen als bedoeld is in het derde lid. Het bepaalde in de vorige volzin is niet van toepassing ten aanzien van:

a. het Nederlands Meetinstituut NV;

b. de N.V. Nederlands Inkoopcentrum (NIC)

c. de Stichting Exploitatie Nederlandse staatsloterij;

d. de Koninklijke Nederlandse Munt N.V.;

e. 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 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;

f. lichamen die een bedrijf uitoefenen als bedoeld in het derde lid, tweede volzin, met uitzondering van lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren;

g. NOB Holding N.V.

h. de N.V. Luchthaven Schiphol;

i. de N.V. KLIQ;

j. de N.V. Bank Nederlandse Gemeenten;

k. de Nederlandse Waterschapsbank N.V.;

l. Fortis Bank Nederland (Holding) N.V.;

m. Fortis Verzekeringen Nederland N.V.;

n. Fortis Corporate Insurance N.V.;

alsmede de lichamen waarin deze rechtspersonen een belang hebben en de lichamen waarvan deze rechtspersonen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan, met uitzondering van lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water leveren.

Lid 7 is nog vrijwel identiek aan het (toen nog lid 5) bepaalde bij invoering van de Wet VPB 1969, met uitzondering van de uitputtende lijst van lichamen waarop het bepaalde in de eerste volzin niet van toepassing is. Deze lichamen zijn later toegevoegd aan deze lijst, vanwege het feit dat de activiteiten van deze lichamen niet meer tot het overheidsmonopolie behoren.⁴⁵ In de volgende paragraaf komt dit nader aan de orde. De slotzin van lid 7 is eveneens enkele malen gewijzigd, doch niet wezenlijk. Bij wet van 14 mei 1992 zijn in lid 7 ook de stichtingen, waarin de in lid 7 opgesomde

⁴⁵ Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Binnenlands Belastingplichtigen, www.ndfr.nl, 2008

lichamen een bestuurder kunnen benoemen of ontslaan, opgenomen.⁴⁶ Bij wet van 18 december 1997 zijn is de bewoording “deze vennootschappen of stichting” vervangen door de meer algemene en omvattende term “deze rechtspersonen”.⁴⁷ Verder hebben er door de jaren heen nog verscheidene wijzigingen plaatsgevonden, voornamelijk met betrekking tot verlettering en het daarmee samenhangende toevoegen van diverse lichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen. Aangezien hiervoor slechts beoogd is in het kort de belangrijkste wijzigingen in hoofdlijnen te behandelen, verwijs ik voor een gedetailleerd overzicht van alle wijzigingen van artikel 2, waaronder lid 3 en lid 7, naar Halprin en Vogel.⁴⁸

‘Recentelijk’ zijn de huidige bepalingen omtrent overheidsbedrijven weer in opspraak gekomen. De Staatssecretaris heeft per brief op 25 september 2007 aan de Eerste en Tweede kamer de notitie over belastingplicht van overheidsbedrijven aangeboden. Daarin wordt ingegaan op de huidige stand van zaken, ontwikkelingen en mogelijke varianten voor modernisering.⁴⁹ In deze thesis wordt getracht de huidige regelingen in EG-rechtelijk verband te bekijken. Bovenstaande notitie is daar niet los van te zien. Hierop wordt later teruggekomen, maar allereerst worden in de volgende paragraaf de behandelde artikelen en hun begrippen ontleed. Dit heeft een goede begripsvorming tot doel, welke noodzakelijk is voor een correcte toetsing aan het neutraliteitsbeginsel en het EG-recht, alsmede om een oordeel te kunnen geven over de huidige stand van zaken en toekomstige modernisering.

Paragraaf 2. Nadere beschouwing

In de inleiding van dit hoofdstuk is al aangegeven dat doorgaans veelvuldig wordt gesproken over een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven of een beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven. Dat beide omschrijvingen onjuist zijn, is onder andere gelegen in het feit dat niet het *subject* (publiekrechtelijke rechtspersoon of lichaam), maar het *object* (de onderneming) aan de vennootschapsbelasting is onderworpen. Dit staat in contrast met de overige in artikel 2(1) Wet VPB genoemde binnenlandse belastingplichtigen, waarbij telkens het subject belastingplichtig is. Dit opmerkelijke verschil is het gevolg van een letterlijke vertaling uit de Duitse Körperschaftssteuer. Dat is tot op de dag van vandaag nog in de Duitse tekst te zien: “*Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts*”.⁵⁰

Verder is geen sprake van een zuivere vrijstelling, maar van een beperkte belastingplicht. Immers, slechts de in artikel 2(3) Wet VPB genoemde typen van ondernemingen zijn belastingplichtig. Dat de

⁴⁶ Wet van 14 mei 1992, Stb. 1992, 282 (Wet Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij)

⁴⁷ Wet van 18 december 1997, Stb. 1997, 732 (fiscale milieuversterking)

⁴⁸ Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Beschrijving van de wijzigingen, www.ndfr.nl, 2008

⁴⁹ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr. 1, p.1

⁵⁰ §1, Abs.1, Nr. 6 Körperschaftssteuergesetz, bron: <http://bundesrecht.juris.de>, 2009

andere typen ondernemingen vervolgens niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting komt uiteraard feitelijk wel overeen met een vrijstelling. De tweede omschrijving “beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven” geeft de situatie het beste weer, zij het dat deze omschrijving dan weer onvolledig is aangezien het de verscheidene lichamen genoemd in het zevende lid niet *letterlijk* betreft. Deze omschrijving is wel correct indien met de term overheidsbedrijven ook de indirecte overheidsbedrijven, bedoeld in het zevende lid, worden bedoeld. Waar hier in deze scriptie wordt gesproken over de belastingheffing van overheidsbedrijven worden, tenzij anders vermeld, ook de lichamen in het zevende lid bedoeld. In de subparagrafen hierna zullen de artikelen en hun begrippen, zoals behandeld in paragraaf 1, nader worden beschouwd.

Paragraaf 2.1. Artikel 2(1)g Wet VPB

Het begrip onderneming:

Zoals hiervoor al is aangegeven is het opvallend dat, door de term “ondernemingen” te gebruiken, het object belastingplichtig is. Dit houdt bovendien onvermijdelijk in dat indien een publiekrechtelijke rechtspersoon meerdere ondernemingen heeft, deze ieder afzonderlijk aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn. De volgende vraag die van belang is, is wat nu precies een onderneming is. Het woord onderneming is in het dagelijks taalgebruik een begrip dat wellicht voor zich spreekt, maar het definiëren is een ander verhaal. Ook binnen de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ontbreekt een definitie. In het algemeen wordt aangenomen dat een onderneming een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal is, die gericht is op het deelnemen in het economische verkeer met het oogmerk om winst te halen.^{51/52} Daarbij is de uitbreiding, in artikel 4 Wet VPB, van wat onder het drijven van een onderneming moet worden verstaan, niet van toepassing op artikel 2(1)g Wet VPB. Dit vormt een logische gevolgtrekking, aangezien in artikel 2(3) Wet VPB limitatief wordt opgesomd op welke typen ondernemingen artikel 2(1)g Wet VPB betrekking heeft. De jurisprudentie, met betrekking tot wat verstaan moet worden onder het drijven van een onderneming, wordt in dit hoofdstuk dan ook niet verder behandeld. In het kader van de belastingheffing van overheidsbedrijven is de interpretatie van de begrippen in het derde lid meer van belang. Dit komt in subparagraaf 2.2. aan de orde.

Publiekrechtelijke rechtspersonen:

De Wet VPB bevat net als het begrip onderneming ook geen definitie van publiekrechtelijke rechtspersonen.

⁵¹ Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Binnenlands Belastingplichtigen, www.ndfr.nl, 2008, onderdeel 11.2

⁵² De Vries, N.H., De Vries, R.J., *Cursus Belastingrecht: vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 42

De publiekrechtelijke rechtspersonen zijn in het Burgerlijk Wetboek opgesomd in artikel 2:1 BW:

1. *De staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend, bezitten rechtspersoonlijkheid. (Gr.w. 123, 133, 134)*
2. *Andere lichamen, waaraan een deel van de overheidstaak is opgedragen, bezitten slechts rechtspersoonlijkheid, indien dit uit het bij of krachtens de wet bepaalde volgt.*
3. *De volgende artikelen van deze titel, behalve artikel 5, gelden niet voor de in de voorgaande leden bedoelde rechtspersonen. (Ontw.2.1.1; BW 1690(oud); Wet ver.en Verg.5(oud))*

Voorbeelden van de in het tweede lid van het hierboven geciteerde artikel genoemde lichamen zijn de Kamers van Koophandel en Fabrieken, de uitvoeringsinstellingen sociale zekerheid en de openbare universiteiten.⁵³ Voorgenoemde lichamen zijn zogenaamde zelfstandige bestuursorganen (hierna: ZBO's) Een ZBO wordt veelal door de overheid ingeschakeld voor de uitoefening van een specifieke taak. Deze wordt dan bij wet of algemene maatregel van bestuur opgedragen aan een ZBO. De taak is bijvoorbeeld die van kwaliteitscontrole, het verlenen van vergunningen of subsidies of het houden van toezicht op de uitvoering van voorschriften.⁵⁴ Een voorbeeld van een publiekrechtelijke rechtspersoon die eveneens een ZBO is, is het Erasmus Medisch Centrum Rotterdam. Overigens heeft niet iedere ZBO rechtspersoonlijkheid. Veel ZBO's zijn eveneens private organisaties die een deel van de overheidstaak mogen uitvoeren. Te denken valt aan garagebedrijven die slechts de uitvoering van de APK keuring als overheidstaak hebben gekregen.⁵⁵ De uitvoering van deze taak maakt hen nog geen publiekrechtelijke rechtspersoon.⁵⁶

In artikel 2:1, lid 1 BW wordt verwezen naar de Grondwet. Om te bepalen wat er onder het begrip publiekrechtelijke rechtspersonen valt is slechts artikel 134 GW van belang:

1. *Bij of krachtens de wet kunnen openbare lichamen voor beroep en bedrijf en andere openbare lichamen worden ingesteld en opgeheven.*
2. *De wet regelt de taken en de inrichting van deze openbare lichamen, de samenstelling en bevoegdheid van hun besturen, alsmede de openbaarheid van hun vergaderingen. Bij of krachtens de wet kan aan hun besturen verordenende bevoegdheid worden verleend.*
3. *De wet regelt het toezicht op deze besturen. Vernietiging van besluiten van deze besturen kan alleen geschieden wegens strijd met het recht of het algemeen belang.*

⁵³ Stevens, S.A., De belaste overheid, Kluwer, Deventer, 2003, p. 185

⁵⁴ Anoniem, Wie vormen de overheid: zelfstandige bestuursorganen, www.overheid.nl, 2008

⁵⁵ Anoniem, Wie vormen de overheid: zelfstandige bestuursorganen, www.overheid.nl, 2008

⁵⁶ Voor een uitgebreide lijst van ZBO's verwijst ik naar het ZBO-register op http://almanak.zboregister.overheid.nl/sites/min_bzk2/

Een openbaar lichaam voor beroep en bedrijf en andere openbare lichamen die volgens de wet worden ingesteld en opgeheven bezitten rechtspersoonlijkheid in de zin van artikel 2:1 BW, indien zij verordenende bevoegdheid bezitten. Voor artikel 2(1)g Wet VPB is het belangrijk de publiekrechtelijke rechtspersonen te identificeren. Alhoewel openbare lichamen doorgaans rechtspersoonlijkheid en regelgevende bevoegdheid bezitten, wordt door De Haan e.a. betoogd dat openbare lichamen in theorie niet noodzakelijkerwijs publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid behoeven te bezitten. Zij motiveren dit aan de hand van de stelling dat rechtspersoonlijkheid uitsluitend een privaatrechtelijke hoedanigheid is in de zin van het zelfstandig kunnen optreden in het private rechtsverkeer, ook wanneer de rechtsvorm publiekrechtelijk is.⁵⁷ Zij stellen vervolgens dat in die zin wel gesproken kan worden van een publiekrechtelijk rechtspersoon, maar niet van publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid. Deze stelling vormt onderdeel van discussies over het begrip openbaar lichaam. Hoe dan ook, mocht er een openbaar lichaam voor beroep en bedrijf aangetroffen worden, dat volgens artikel 2:1 BW geen rechtspersoonlijkheid geniet, dan zal dit mijns inziens niet uit behoeven te maken voor artikel 2(1)g Wet VPB. Daar wordt namelijk niet over rechtspersoonlijkheid gesproken, doch slechts over publiekrechtelijke rechtspersonen. Ook zal in het kader van artikel 2(1)g Wet VPB naar mijn mening een onderneming, van een openbaar lichaam zonder rechtspersoonlijkheid, niet aan de orde kunnen zijn. Het lichaam is in zo'n geval transparant.

Een openbaar lichaam voor beroep en bedrijf is een door de overheid erkende organisatie die actief is binnen economische sectoren, bedrijfstakken en beroepsgroepen. De sociaal economische raad (SER) is hier het 'toporgaan' van.⁵⁸ De SER wijst bij verordening bedrijfsschappen en productschappen aan voor gelijksoortige groepen ondernemingen. Productschappen worden alleen binnen de agrarische sector aangetroffen, bedrijfsschappen bijvoorbeeld in de horeca.⁵⁹ Het productschap diervoeder houdt zich bijvoorbeeld bezig met kwaliteit en productveiligheid, voederwaardering, arbeid, onderzoek, communicatie en marktordeningsregelingen.⁶⁰ Een voorbeeld van een bedrijfsschap is het hoofdbedrijfsschap ambachten. Dit bedrijfsschap behartigt belangen van ondernemers en werknemers die vakkundig handwerk leveren. Dit doen zij door o.a. het ontwikkelen van branchecodes, versterken van de arbeidsmarkt, scholing en promotiecampagnes.⁶¹ Tot slot zijn er nog de openbare lichamen voor beroepen zoals advocaten en accountants. De Nederlandse Orde van Advocaten biedt bijvoorbeeld opleidingsprogramma's voor de advocatuur, voorlichting en geeft advies aan de

⁵⁷ de Haan, P., Drupsteen, Th. G., Fernhout, R., Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat, Kluwer, 2001, p. 186

⁵⁸ Anoniem, Wie vormen de overheid: openbare lichamen voor beroep en bedrijf, www.overheid.nl, 2008

⁵⁹ Ibid. noot. 57

⁶⁰ Anoniem, www.pdv.nl, 2008

⁶¹ Anoniem, taak en functie, www.hba.nl, 2008

overheid.⁶² De ondernemingen van openbare lichamen voor beroep en bedrijf vallen onder de werking van artikel 2(1)g Wet VPB.⁶³

Samengevat omvat het begrip publiekrechtelijke rechtspersonen in de Wet VPB:

- De Staat;
- Provincies;
- Gemeenten;
- Waterschappen;
- Publiekrechtelijke ZBO's;
- Openbare lichamen voor beroep en bedrijf en andere openbare lichamen;

Conclusie betreffende artikel 2(1)g Wet VPB:

Aangaande het voorgaande kan geconcludeerd worden dat het begrip publiekrechtelijke rechtspersonen zowel enige onduidelijkheid schept, alsmede omvangrijk is. Het is echter de verwijzing naar ondernemingen als in het derde lid, die de omvang van het aantal belastingplichtigen beperkt. In de volgende paragraaf wordt het derde lid van artikel 2 Wet VPB onder de loep genomen.

Paragraaf 2.2. Artikel 2(3) Wet VPB

Het derde lid van artikel 2 Wet VPB geeft nadere invulling aan het begrip onderneming uit artikel 2(1)g Wet VPB. In de vorige subparagraaf is reeds het object/subject verschil behandeld. Ondernemingen bedoeld in het derde lid, worden doorgaans de *directe overheidsbedrijven* genoemd.⁶⁴ Bij de beoordeling of sprake is van een onderneming als in het derde lid is de technische aard van de activiteiten doorslaggevend. Elke activiteit van een publiekrechtelijke rechtspersoon dient afzonderlijk getoetst te worden aan het derde lid van artikel 2 Wet VPB. De staatssecretaris merkt wellicht ten overvloede nog op dat “dus *niet* de organisatorische en administratieve eenheid waarin een publiekrechtelijk lichaam haar diverse activiteiten van bedrijfsmatige aard samenbrengt fiscaal relevant is”.⁶⁵

Deze paragraaf gaat in op de limitatieve opsomming van *soorten ondernemingen* van publiekrechtelijke rechtspersonen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. In

⁶² Anoniem, algemene informatie, www.advocatenorde.nl, 2008

⁶³ Er zijn tientallen openbare lichamen voor beroep en bedrijf. Het is niet op zijn plaats deze allemaal te doorlopen. Voor een uitgebreide lijst verwijs ik naar:
http://almanak.overheid.nl/categorie/35/Openbare_lichamen_voor_beroep_en_bedrijf/

⁶⁴ Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Binnenlands Belastingplichtigen, www.ndfr.nl, 2008, onderdeel 3

⁶⁵ Besluit van 23 december 2005, CPP2005/2529M : directe en indirecte overheidsbedrijven, onderdeel 2

paragraaf 1 is reeds de tekst weergegeven. Opvallend is verder het gebruik van bijvoorbeeld het woord 'landbouwbedrijven' in plaats van 'landbouwondernemingen'. Het onderscheid in bedrijf en onderneming is echter wel relevant. In tegenstelling tot een onderneming, behoeft geen winstoogmerk aanwezig te zijn om als bedrijf aangemerkt te worden.⁶⁶

'Soorten ondernemingen':

- Landbouwbedrijf: deze omschrijving is relatief duidelijk. Er moet wel opgemerkt worden dat ook veehouderijen en proefboerderijen onder het begrip landbouwbedrijf vallen.⁶⁷
- Nijverheidsbedrijf: het begrip nijverheidsbedrijf omvat volgens de jurisprudentie een bedrijf waarin een industrieel proces plaatsvindt, waarbij grondstoffen worden verwerkt tot halffabrikaat of eindproduct.⁶⁸ Afvalverwerking en rioolreiniging e.d. worden in dit verband niet beschouwd als nijverheid, maar als dienstverlening. GFT-afval verwerken tot compost wordt echter weer wel als nijverheid gezien.⁶⁹ Overigens is het niet ondenkbaar dat er discussie ontstaat of iets nijverheid of dienstverlening is. Hoe moet bijvoorbeeld omgegaan worden met bijproducten van dienstverlening? Gaat de dienstverlening dan op in het nijverheidsbegrip of juist vice versa? Gelet op het arrest met betrekking tot GFT-afval lijkt de discussie te neigen naar de conclusie dat de dienstverlening opgaat in het nijverheidsbegrip. Niettemin zouden daar naar mijn mening nuances in gemaakt kunnen worden, afhankelijk van de omvang die het bijproduct in de totale onderneming heeft (op voorwaarde natuurlijk dat de activiteiten niet twee ondernemingen vertegenwoordigen)
- Mijnbouwbedrijven: dit begrip behoeft weinig toelichting. De mijnbouwbedrijven zijn ondergebracht als belastingplichtige onderneming met het oog op de Staatsmijnen in Limburg, die geacht werden te concurreren op binnenlandse en buitenlandse markten.⁷⁰
- Handelsbedrijven: eveneens als bij het begrip nijverheid is het begrip handel een voor interpretatie vatbaar begrip. De Hoge Raad heeft op 10 september 1986 geoordeeld dat het begrip handelsbedrijf (alsmede nijverheidsbedrijf) uitgelegd dient te worden naar wat in het spraakgebruik als zodanig wordt aangeduid. In dat kader werd verhuur van zalen, reclameborden en het

⁶⁶ Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Binnenlands Belastingplichtigen, www.ndfr.nl, 2008, onderdeel 13

⁶⁷ Kamerstukken II, 1954/1955, 3816, p.6

⁶⁸ Hof 's-Gravenhage 16 mei 2000, nr. 97/1024, FED 2000/557

⁶⁹ Hof 's-Gravenhage 16 mei 2000, nr. 98/1107, HR 13 juli 2001, nr. 36266, BNB 2001/326 en HR 13 juli 2001, nr. 36267, BNB 2001/327

⁷⁰ Kamerstukken II, 1954/55, 3816, p. 6

exploiteren van een horecabedrijf niet als handelsbedrijf aangemerkt.⁷¹ Het lijkt er op dat onder het begrip handelsbedrijf toch voornamelijk de verkoop van roerende goederen dient te worden verstaan. A-G van Soest schrijft in zijn conclusie bij het hiervoor genoemde arrest nog het volgende:⁷² *“Naar het mij voorkomt, vertoont zowel het algemene als het economische spraakgebruik een zekere neiging het begrip "handel" te verruimen ten opzichte van het begrip "kopen en verkopen van goederen". Enerzijds uit deze neiging zich in het meenemen van diensten die bij het kopen en verkopen van goederen een rol spelen, anderzijds in het bezigen van handelstermen voor het aan de man brengen van diensten. Ik meen evenwel, dat de normale betekenis van "handelsbedrijf" niet verder opgerekt kan worden dan door - waar het niet meer gaat om de eigendomsoverdracht van goederen - mede te denken aan onlichamelijke zaken die op min of meer dezelfde wijze omgezet worden. Heden ten dage doet aldus wellicht de "verkoop" van (geheel georganiseerde) reizen zich op die wijze voor. Misschien kan men ook het overdragen van intellectuele-eigendomsrechten op deze wijze beschouwen.”* Of de opvatting van de A-G juist is, kan niet getoetst worden, aangezien mij geen arrest bekend is waar het bovenstaande nog aan de orde is gekomen. Mijns inziens is de verkoop van georganiseerde reizen echter te rangschikken onder dienstverlening. In die opvatting lijkt mij de overdracht van intellectuele eigendomsrechten dan ook niet in het kader van het begrip handelsbedrijf passen.

Vervoersbedrijven: hierover kan mijns inziens weinig discussie ontstaan. Slechts de uitzonderingspositie voor personenvervoer is opmerkelijk, gezien de toenemende privatisering.⁷³ Deze discussie behoort echter niet tot de definitie van het begrip vervoersbedrijf en er wordt hier dan ook niet verder op ingegaan.

Bouwkassen: een bouwkas is in essentie een spaarinstelling die het bevorderen van het woningbezit tot doel heeft door een combinatie van sparen en hypothecaire leningen.⁷⁴

⁷¹ HR 10 september 1986, nr. 23468, BNB 1986/319

⁷² Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 21, 2008, onderdeel 21.5

⁷³ Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 21, 2008, onderdeel 21.6

⁷⁴ Ramakers, J.J.M., Volkshuisvesting tussen overheidsdirigisme en particulier initiatief, Radboud Universiteit Nijmegen www.ru.nl, 1989, p. 3

In deze paragraaf zijn de begrippen uit artikel 2(3) Wet VPB behandeld. Getracht is om een dusdanig beeld van dit artikel te verkrijgen, waarmee verdere toetsing aan het neutraliteitsbeginsel en de staatssteunmaatregelen mogelijk is. Bewust is niet ingegaan op alle jurisprudentie die over dit onderwerp is of specifieke problematiek van bijvoorbeeld centrale antenne inrichtingen (CAI).⁷⁵ In de volgende paragraaf wordt artikel 2(7) Wet VPB nader beschouwd.

Paragraaf 2.3. Artikel 2(7) Wet VPB

Voor de tekst van dit artikel wordt verwezen naar paragraaf 1. In lid 7 van artikel 2 Wet VPB is een aantal elementen te onderscheiden, waardoor een aldaar genoemd lichaam belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting is. De lichamen waarop lid 7 betrekking heeft, worden ook wel de *indirecte overheidsbedrijven* genoemd.

Het zevende lid van artikel 2 Wet VPB leidt slechts tot belastingplicht voor de aldaar genoemde lichamen, voorzover er een onderneming wordt gedreven in het derde lid. In de vorige paragraaf is al uiteengezet welke ondernemingen dat zijn. Welke lichamen bedoeld worden komt hieronder aan de orde. Overigens zit hier ook het nuanceverschil met artikel 2(3) Wet VPB in verscholen. Hier is wel het lichaam belastingplichtig, in tegenstelling tot de onderneming, zij het dat de lichamen slechts belastingplichtig zijn, voorzover zij een bedrijf uitoefenen als in artikel 2(3) Wet VPB.⁷⁶ Hier is dus wel het subject belastingplichtig.

De manier waarop in artikel 2(7) Wet VPB naar de *lichamen* verwezen wordt, bewerkstelligt dat alle lichamen die in artikel 2(1), onderdelen a tot en met e Wet VPB genoemd worden, lichamen kunnen zijn waarop het zevende lid werking heeft. Dit zijn dus de naamloze vennootschap, besloten vennootschap, coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden, andere verenigingen en stichtingen, woningcorporaties en fondsen voor gemene rekening. Of de lichamen die hiervoor opgesomd zijn belastingplichtig zijn, hangt af van de vraag of er een onderneming in de zin van artikel 2(3) Wet VPB aanwezig is.

Voorts valt op dat de hiervoor genoemde lichamen slechts onder de werking van artikel 2(7) Wet VPB vallen, indien *uitsluitend Nederlandse* publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouder zijn, of de

⁷⁵ Voor verdere details over specifieke onderwerpen verwijs ik naar het artikelsgewijs commentaar van de V-N encyclopedie.

⁷⁶ Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 30, 2008, p.1

bestuurders kunnen benoemen en ontslaan. Deze beschrijving heeft tot gevolg dat een BV, waarvan 99% van de aandelen gehouden worden door een publiekrechtelijke rechtspersoon (bijvoorbeeld een gemeente) en 1% door een privaatrechtelijke natuurlijke -of rechtspersoon, niet onder de werking van artikel 2(7) Wet VPB valt en in het geheel aan de vennootschapsbelasting onderworpen is krachtens artikel 2(1)a Wet VPB.

Het gebruik van de termen middellijk en onmiddellijk bewerkstelligen voorts dat het materieel gezien niet uitmaakt of gebruik wordt gemaakt van bijvoorbeeld tussenholdings.

Tot slot worden er in onderdelen a tot en met m een reeks lichamen uitgezonderd van artikel 2(7) Wet VPB. Ook de lichamen waarin de opgesomde lichamen een belang hebben zijn uitgezonderd. Deze lichamen zijn derhalve onderworpen aan de ‘normale’ regels van belastingplicht. De N.V. Luchthaven Schiphol is bijvoorbeeld integraal belastingplichtig.

Overigens is de limitatieve opsomming van uitgezonderde lichamen in artikel 2(7) Wet VPB regelmatig uitgebreid of zijn er juist lichamen geschrapt, bijvoorbeeld vanwege de omstandigheid dat niet alle aandelen meer door de overheid worden gehouden.⁷⁷⁷⁸

Paragraaf 3. Winstbepaling na bepaling belastingplicht

In paragraaf 2 zijn de diverse artikelen nader in beschouwing genomen. De probleemstelling van deze thesis richt zich voornamelijk op de beperkte belastingplicht van de directe en indirecte overheidsbedrijven. Niet geheel onbelangrijk is de winstbepaling, indien wordt vastgesteld dat sprake is van belastingplicht. De bepaling van de winst geschiedt volgens de normale regels van artikel 8 Wet VPB met uitzondering van één bijzondere bepaling met betrekking tot een extra aftrek op de winst.

Artikel 9(1)f Wet VPB bepaalt dat bij het bepalen van de winst mede in aftrek komen, de bij in artikel 2(1)g bedoelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen: een door Onze Minister te bepalen redelijke rente berekend over het vermogen bij het begin van het jaar. Deze rente bedraagt ingevolge artikel 2 van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 vijf procent.

⁷⁷ Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 20, 2008, onderdeel 20.1.4

⁷⁸ Voor een volledig overzicht van de diverse wijzigingen verwijs ik wederom naar: Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Beschrijving van de wijzigingen, www.ndfr.nl, 2008

De achtergrond van deze bepaling is dat het praktisch onmogelijk wordt geacht te bepalen wat de verhouding eigen/vreemd vermogen is bij een direct overheidsbedrijf. Bij indirecte overheidsbedrijven is dit wel mogelijk. De praktische oplossing voor directe overheidsbedrijven is uiteindelijk vormgegeven in artikel 9(1)f Wet VPB welke een aftrek op het gehele vermogen aan het begin van het jaar toestaat van vijf procent. Het gehele vermogen wordt dan beschouwd als een schuld aan de publiekrechtelijke rechtspersoon.⁷⁹

Paragraaf 4. Rechtvaardiging en neutraliteit

In de komende twee subparagrafen wordt respectievelijk ingegaan op de rechtvaardigingsgronden van de beperkte belastingplicht voor de directe en indirecte overheidsbedrijven en de neutraliteit van de verscheidene artikelen.

Paragraaf 4.1. Rechtvaardigingsgrondslag van de beperkte belastingplicht

In hoofdstuk 1 is de geschiedenis van de vennootschapsbelasting aan bod gekomen en zijn ook de potentiële rechtvaardigingsgronden van de vennootschapsbelasting behandeld. Daarbij is al geconcludeerd dat het moeilijk is om een vrijstelling (of een beperkte belastingplicht) te beoordelen op basis van rechtvaardigingsgronden van de vennootschapsbelasting. In de eerste plaats moet worden onderkend dat er geen consensus bestaat over wat de rechtvaardigingsgronden van de Wet VPB zijn. Wel is het mogelijk om argumenten uit potentiële rechtvaardigingsgronden te halen die een vrijstelling zouden rechtvaardigen. Wat betreft de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven is dat niet anders (ook kan men zich meer algemeen afvragen of er rechtvaardigingsgronden zijn voor de integrale belastingplicht die doorgaans als hoofdregel wordt beschouwd. Zeker indien men uitgaat van neutraliteit tussen de IB-ondernemer en rechtspersonen). In deze paragraaf worden niet alle rechtvaardigingsgronden nogmaals uitvoerig behandeld: daarvoor wordt verwezen naar hoofdstuk 1. Eerder is al geconstateerd dat het budgettaire argument geen goede rechtvaardigingsgrond voor het bestaan van een vennootschapsbelasting vormt. Voor de hand ligt het echter wel om een argument voor beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven bij het bestaan van een vennootschapsbelasting uit de budgettaire rechtvaardigingsgrond te halen. Belastingheffing van een direct of indirect overheidsbedrijf is immers een ‘broekzak-vestzak’ verhaal. Wanneer het profijtbeginsel leidend zou zijn, is eventueel ook een argument ter rechtvaardiging van de beperkte belastingplicht te vinden in het feit dat belastingheffing niet op zijn plaats is, wanneer iets of iemand profijt heeft van zijn eigen

⁷⁹ Hemels, S.J.C., Nillesen, J.T.L., Nus, F.G.H. van, Artikel 9 Wet VPB 1969 Mede in aftrek van de winst komende posten, www.ndfr.nl, onderdeel 6

voorzieningen. Naar mijn mening bieden bovenstaande argumenten geen overtuigend betoog die op zichzelf een beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven rechtvaardigen. Ten eerste zijn er, zoals eerder gezegd, geen duidelijke rechtvaardigingsgronden te vinden voor het bestaan van de vennootschapsbelasting, waardoor argumenten die daarop gebaseerd zijn overtuiging missen. In de tweede plaats is een beperkte belastingplicht vanuit overige aangevoerde rechtvaardigingsgronden niet aan de orde. In hoofdstuk 1 is het belang van het neutraliteitsbeginsel binnen de belastingen, waaronder de vennootschapsbelasting, aan de orde gekomen. Deze paragraaf wordt dan ook besloten met de opmerking dat de huidige regelgeving voor overheidsbedrijven geen recht doet aan het neutraliteitsbeginsel, zoals wordt geïllustreerd in de volgende paragraaf. Voor zover er al argumenten zijn om een beperkte belastingplicht voor directe en indirecte overheidsbedrijven te rechtvaardigen, zijn die mijns inziens ondergeschikt en ongeldig indien zij niet neutraal zijn. In de volgende paragraaf wordt de neutraliteit van de huidige regelgeving voor heffing van vennootschapsbelasting van de directe en indirecte overheidsbedrijven in het kort behandeld.

Paragraaf 4.2. Neutraliteit

In deze subparagraaf worden de bepalingen in de Wet VPB, die specifiek zien op de belastingheffing van de directe en indirecte overheidsbedrijven, beoordeeld op de mate waarin deze bepalingen neutraal zijn. In deze paragraaf worden de artikelen niet wederom in detail behandeld, aangezien dat al in hoofdstuk 2 aan de orde is gekomen. De neutraliteit van de regelingen wordt echter wel aan de hand van die ontleding beoordeeld. Voor een uitvoerige bespreking van begrippen e.d. wordt dan ook terug verwezen naar dat hoofdstuk.

Artikel 2(1)g Wet VPB bepaalt slechts dat als binnenlands belastingplichtigen aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen: *de in het derde lid vermelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen*. De begrippen uit deze bepaling zijn in paragraaf 2.1. reeds behandeld. Daarbij is onder andere ingegaan op het object/subject verschil. Wat betreft neutraliteit wordt er dus een onderscheid gemaakt naar wie de onderneming drijft. Bij verenigingen en stichtingen is het subject belastingplichtig, indien en voor zover zij een onderneming drijven. De vereniging of stichting is dus slechts één keer belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Hetzelfde gaat op voor de naamloze en besloten vennootschappen. De publiekrechtelijke rechtspersoon kan zoals gezegd meerdere belastingplichtige ondernemingen houden. In de eerste plaats is dit, zoals in paragraaf 2 is toegelicht, niet consequent met de systematiek voor de overige binnenlandse belastingplichtigen. Dit onderscheid is bovendien in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Wanneer we het uitgangspunt nemen dat er meerdere ondernemingen van een publiekrechtelijke rechtspersoon belastingplichtig zijn, kan er een tariefsvoordeel ontstaan. Dit komt doordat de tabel van artikel 22 Wet VPB voor ieder van de ondernemingen afzonderlijk toepasbaar is. Een besloten vennootschap met meerdere objectieve

ondernemingen is bijvoorbeeld als geheel belastingplichtig en kan niet profiteren van het eerder genoemde tariefsvoordeel. Natuurlijk kan de stelling ingenomen worden dat die ondernemingen dan maar in separate BV's ondergebracht moeten worden, indien de aandeelhouder optimaal gebruik wil maken van de tabel uit artikel 22 Wet VPB. Als tegenargument kan aangedragen worden dat voorgenoemde herstructurering onvermijdbare administratieve lasten met zich meebrengt. Bovenstaande discussie over de praktijk is echter in het geheel irrelevant voor het vraagstuk van de neutraliteit. Het object/subject verschil blijft een breuk vormen met het neutraliteitsbeginsel, hoewel het effect in de meeste gevallen marginaal zal zijn. Het effect wordt groter, indien een publiekrechtelijke rechtspersoon veel objectieve ondernemingen drijft.

Artikel 2(3) Wet VPB voldoet mijns inziens in meerdere opzichten niet aan het neutraliteitsbeginsel. Als eerste wordt ingegaan op het gebruik van het begrip bedrijf, waardoor een winstoogmerk niet noodzakelijk is om belastingplichtig te zijn. Dit staat in contrast met hetgeen is bepaald voor de verenigingen en stichtingen. Voor bijvoorbeeld de NV's, BV's en woningcorporaties geldt dan weer dat zij integraal belastingplichtig zijn. Het neutraliteitsbeginsel komt pas in gevaar wanneer het bovenstaande tot gevolg heeft dat activiteiten van diverse lichamen onderhevig zijn aan vennootschapsbelasting en gelijksoortige activiteiten van andere lichamen niet getroffen worden door vennootschapsbelasting. Voor hetgeen is bepaald voor de verenigingen en stichtingen is daarom artikel 4 Wet VPB in het leven geroepen. Het is enigzins opmerkelijk dat artikel 4, onderdeel a, Wet VPB geen belastingplicht voor de vereniging of stichting met zich meebrengt, wanneer die in concurrentie treden met belastingplichtige ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen. Wat betreft de beperkte belastingplicht voor directe overheidsbedrijven brengt aldus het geheel van regelingen met zich mee dat er in theorie een nadelige situatie kan ontstaan voor ondernemingen als bedoeld in artikel 2(3) Wet VPB, wat naar mijn mening een breuk van het neutraliteitsbeginsel vormt. Voorts vormt de limitatieve opsomming van ondernemingen in artikel 2(3) Wet VPB al lang geen garantie meer dat overheidsbedrijven die in concurrentie treden met andere belastingplichtige lichamen onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting. De limitatieve opsomming is wat dat betreft incompleet en dekt al jaren niet meer alle 'concurrerende' overheidsactiviteiten. Het is evident dat vrijwel alle diensten die door de publiekrechtelijke rechtspersonen verricht worden niet binnen de reikwijdte van de vennootschapsbelastingplicht komen. Bovendien ontplooiën overheden al marktactiviteiten sinds het begin van de vorige eeuw en begeven zij zich tot op de dag van vandaag op nieuwe markten, vaak als gevolg van bezuinigingen.⁸⁰ De particuliere sector begeeft zich echter ook steeds meer op terreinen die voorheen exclusief door de overheid betreden werden.^{81/82} Artikel 2(3)

⁸⁰ Peters, J.A.F., et al., De Wet markt en overheid: beschouwingen over een omstreden wetsvoorstel, SDU uitgevers BV, Den Haag, 2003, pp.2-3

⁸¹ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr.1, p.5

⁸² Wordt onder andere ook aangegeven in het eindrapport van de werkgroep Markt en Overheid betreffende marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit (Kamerstukken II, 24036, 1996/1997, nr. 45)

Wet VPB is echter sinds het ontstaan van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 slechts minimaal gewijzigd en het is naar mijn mening te betwijfelen of artikel 2(3) Wet VPB bij haar inwerkingtreding wél alle niet-monopolistische marktactiviteiten van de overheid aan de vennootschapsbelasting onderwierp. Als voorbeelden van huidige ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen die niet binnen de reikwijdte van artikel 2(3) Wet VPB kunnen worden gegeven: het Landelijk selectie- en opleidingsinstituut politie (hierna: LSOP) en het Koninklijk Nederlands Meteorologisch Instituut (hierna: KNMI). Het LSOP verzorgt ook opleidingen en trainingen voor bedrijven op de commerciële markt, terwijl het KNMI in de laatste jaren particuliere concurrenten heeft gekregen, zoals Meteo Consult.⁸³ In veel gevallen zal het echter minder duidelijk zijn of het neutraliteitsbeginsel vereist dat een overheidsactiviteit in de vennootschapsbelasting betrokken moet worden, zoals bij het Productschap Diervoeder:

“Gedegen onderzoek is een investering in de toekomst van de diervoedersector. Het Productschap Diervoeder initieert en financiert onderzoek dat qua omvang en kosten niet door individuele bedrijven kan worden gedaan of goedkoper in gezamenlijkheid kan. Het gaat daarbij om onderzoek dat productgerelateerd is, of een maatschappelijk belang heeft. Voorbeelden hiervan zijn onderzoek naar de kwaliteit en veiligheid van diervoeders en de relatie met diergezondheid, dierwelzijn en milieu. Om de meerwaarde van de onderzoeksprogramma's te vergroten werkt het productschap nauw samen met andere productschappen en internationale onderzoeksinstituten. Hierdoor draagt het PDV bij aan de voortdurende kennisontwikkeling binnen de diervoedersector, hetgeen voor innovatie van belang is. Met als resultaat hoogwaardige diervoederproductie en efficiëntere voeding van de dieren.”⁸⁴

Het is mijns inziens geenszins ondenkbaar dat veel activiteiten van de productschappen en bedrijfsschappen die niet onder de categorieën ondernemingen in artikel 2(3) Wet VPB vallen, concurreren met subjecten die wel onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Wellicht is niet elke activiteit winstgevend of worden de gelden gebruikt voor het algemene goed, maar een concurrentievoordeel is in potentie in ieder geval aanwezig.

Hiervoor zijn enkele voorbeelden met betrekking tot de directe overheidsbedrijven behandeld. De exacte omvang van de commerciële activiteiten van zowel de directe en indirecte overheidsbedrijven is nog niet bekend.⁸⁵ Het is inmiddels wel duidelijk dat de in kaart te brengen activiteiten erg omvangrijk zijn. Hieronder wordt verder ingegaan op de neutraliteit van artikel 2(7) Wet VPB (indirecte overheidsbedrijven).

Voor de ontleding van artikel 2(7) Wet VPB wordt verwezen naar paragraaf 2.3. Essentie van dit artikel is dat de indirecte overheidsbedrijven belastingplichtig zijn voor zover zij een bedrijf

⁸³ Peters, J.A.F., et al., De Wet markt en overheid: beschouwingen over een omstreden wetsvoorstel, SDU uitgevers BV, Den Haag, 2003, pp.2-3

⁸⁴ Anoniem, Productschap Diervoeder: onderzoek algemeen, www.pdv.nl, 2008

⁸⁵ De staatssecretaris heeft inmiddels per brief aan de Tweede Kamer laten weten dat de informatieverzameling van de overheidsbedrijven tijdrovender is dan aanvankelijk gedacht werd. Kamerstukken II, 2008/2009, 31213, nr. 4

uitoefenen als in artikel 2(3) Wet VPB. Als gevolg is hetgeen hiervoor is behandeld over artikel 2(3) Wet VPB van overeenkomstige toepassing is op artikel 2(7) Wet VPB, wat betreft de breuk met het neutraliteitsbeginsel. Artikel 2(7) Wet VPB leidt echter wel tot belastingplichtige subjecten in plaats van objecten. In dat opzicht voldoet het artikel beter aan het beginsel van de neutraliteit. Het begrip “uitsluitend” leent zich voorts voor een casus. Hoe verhoudt het neutraliteitsbeginsel zich tot de situatie waarin een publiekrechtelijke rechtspersoon 99,99% en een particulier 0,01% van de aandelen in een besloten vennootschap houden. Deze BV is volgens de hoofdregel van artikel 2(1)a Wet VPB integraal belastingplichtig voor iedere activiteit. Een BV wordt ingevolge artikel 2(5) Wet VPB geacht met haar hele vermogen een onderneming te drijven. Een BV die voor 100% gehouden wordt door een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt gehouden is slechts belastingplichtig *voor zover* een onderneming wordt gedreven als in artikel 2(3) Wet VPB. De vraag is dan of het neutraliteitsbeginsel zich verzet tegen een dusdanig onderscheid. De hierboven beschreven situaties zijn formeel niet 100% objectief vergelijkbaar, maar materieel gezien heeft deze particulier geen enkele invloed op de beslissingen over de BV. Ook deelt de particulier slechts marginaal mee in de winst. Mijns inziens verzet het neutraliteitsbeginsel zich toch niet tegen dit verschil in behandeling. Zelfs al zouden deze ondernemingen wel materieel vergelijkbaar zijn, moet de neutraliteit immers ook op het niveau van de beleggende particulier worden gehandhaafd. In artikel 2(7) Wet VPB wordt tot slot nog de lijst met uitgezonderde lichamen weergegeven, welke hoe dan ook onderworpen zijn aan de ‘normale’ regels van artikel 2(1), onderdelen a tot en met f, Wet VPB. Deze limitatieve opsomming is naar mijn mening te beschouwen als een ‘reparatie’ van de breuk met het neutraliteitsbeginsel door de gecombineerde werking van artikel 2(7) en artikel 2(3) Wet VPB. Deze opsomming van lichamen poogt recht te doen aan het neutraliteitsbeginsel. Volgens de staatssecretaris is dit het gevolg van een ‘case by case’ benadering, waarbij een *beperkt* aantal indirecte overheidsbedrijven, waarbij *duidelijk* sprake was van concurrentie, aan deze lijst zijn toegevoegd.⁸⁶ Zoals deze omschrijving al doet vermoeden, bestaat er blijkbaar nog een groter aantal lichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen, die potentieel in concurrentie treden.

Artikel 9(1)f Wet VPB staat een ‘extra’ aftrek op de winst toe voor de *directe* overheidsbedrijven, indien zij belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn door artikel 2(1)g Wet VPB. Of deze regeling neutraal is, laat zich naar mijn mening het beste illustreren door commentaar bij en op het volgende citaat: *“Men kan hierop tegenwerpen dat de bepaling van lid 1, onderdeel f juist concurrentievervalsing in de hand werkt. Immers, terwijl directe overheidsbedrijven kennelijk geacht worden geheel met vreemd vermogen te zijn gefinancierd, kunnen andere belastingplichtigen de betaalde vergoeding voor vermogensverschaffing slechts in aftrek brengen voor zover er sprake is van*

⁸⁶ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr.1, p.5

*een verstrekking van vreemd vermogen. Een forfaitair vastgestelde minimumverhouding tussen eigen vermogen en vreemd vermogen zou wellicht meer voor de hand hebben gelegen.*⁸⁷

Mijns inziens is tegen de conclusie, dat sprake is van concurrentieverstoring, niets tegenin te brengen. Een minimumverhouding tussen eigen vermogen en vreemd vermogen doet echter nog steeds geen recht aan de werkelijkheid. Invoering van een minimumverhouding is naar mijn mening even onjuist als het toestaan van volledige aftrek. Het enige wat bij een minimumverhouding wordt bereikt, is een grotere belastinggrondslag. In eerste instantie zou de conclusie kunnen worden getrokken dat concurrentieverstoring dan afneemt, maar het omgekeerde kan vanzelfsprekend ook voorkomen: een direct overheidsbedrijf verkrijgt minder aftrek dan wanneer zij een indirect overheidsbedrijf zou zijn. Het directe overheidsbedrijf heeft in zo'n geval juist een concurrentienadeel.

Conclusie

In deze subparagraaf is de neutraliteit van verschillende regelingen voor de directe en indirecte overheidsbedrijven aan de orde gekomen. Geconcludeerd kan worden dat zij allen niet aan het beginsel van de neutraliteit voldoen. De belangrijkste oorzaken van deze breuk zijn gelegen in het feit dat gebruik wordt gemaakt van (verouderde) limitatieve opsommingen, object/subject verschillen en de forfaitaire aftrekpost. Ook is geïllustreerd dat het gebrek aan neutraliteit niet alleen een nadeel vormt voor commerciële ondernemingen, maar ook ongunstig kan uitpakken voor de directe overheidsbedrijven.

In dit hoofdstuk zijn artikel 2(1)f, artikel 2(3), artikel 2(7) en artikel 9(1)f Wet VPB behandeld, beoordeeld en is teruggekoppeld naar de rechtvaardigingsgrondslag en het neutraliteitsbeginsel. Zoals al eerder is vermeld, is het neutraliteitsbeginsel echter niet dwingend. In het volgende hoofdstuk wordt ingegaan op het EG-recht. De bovengenoemde artikelen worden daar getoetst aan de staatssteunbepalingen. Ook wordt ingegaan op de voorstellen uit de notitie belastingheffing van overheidsbedrijven (2007) en waar dat relevant is ook op haar 'voorganger', de Contourenschets.

⁸⁷ Hemels, S.J.C., Nillesen, J.T.L., Nus, van, F.G.H., Artikel 9 Wet VPB 1969 Mede in aftrek van de winst komende posten, www.ndfr.nl, 2009, onderdeel 6

Hoofdstuk 3. Overheidsbedrijven en staatssteun

In het vorige hoofdstuk zijn de bepalingen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 met betrekking tot de beperkte belastingplicht voor de directe en indirecte overheidsbedrijven nader in beschouwing genomen en getoetst aan het neutraliteitsbeginsel. Daarbij is geconcludeerd dat de huidige regelgeving leidt tot concurrentieverstoring. In de notitie van het Ministerie van Financiën inzake belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven (1996) werd reeds vermeld dat het bedrijfsleven in een brief en persbericht zijn bezorgdheid heeft uitgesproken over oneerlijke concurrentie door de overheid.⁸⁸ “*Het dilemma is hoe het onnodig rondpompen van geld te voorkomen en tegelijkertijd concurrentieverstoring te vermijden*”, zoals Hemels de problematiek verwoordde.⁸⁹ Op fiscaal gebied zijn tot op heden vier belangrijke rapporten verschenen over de belastingheffing van overheidsbedrijven: de hiervoor genoemde 1996-notitie, het eindrapport van de werkgroep markt en overheid (1997)⁹⁰, de Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven (1999)⁹¹ en de notitie Belastingplicht overheidsbedrijven (2007)⁹². Vooralnog hebben er echter nog geen wezenlijke wijzigingen plaatsgevonden in de Wet VPB. De staatssecretaris van Financiën heeft op 19 november 2008 per brief aan de Tweede Kamer laten weten een nadere notitie aan te leveren.⁹³ Uit deze brief lijkt te kunnen worden afgeleid dat de focus op de, in de 2007 notitie genoemde, ondernemingsvariant zal komen te liggen. Er wordt naar gestreefd de notitie voor de zomer van 2009 klaar te hebben. In dit hoofdstuk worden de varianten uit de notitie belastingplicht overheidsbedrijven uit 2007 behandeld in het kader van de Europees rechtelijke bepalingen inzake staatssteun. De ondernemingsvariant zal daarbij, gelet op de brief van de staatssecretaris de meeste aandacht krijgen. In paragraaf 1 wordt een inleiding tot het EG-verdrag gegeven en worden de staatssteunbepalingen nader in beschouwing genomen. In paragraaf 2 zal de huidige regeling getoetst worden aan de staatssteunbepalingen. In paragraaf 3 komen vervolgens de voorstellen uit de notitie belastingplicht overheidsbedrijven (2007) aan de orde en worden zij getoetst aan de staatssteunbepalingen.

Paragraaf 1. EG-verdrag en staatssteun

In deze paragraaf worden de staatssteunbepalingen uit het EG-verdrag behandeld. Daartoe zal in het kort eerst het ontstaan van het EG-verdrag in ogenschouw worden genomen, waardoor die bepalingen

⁸⁸ De notitie van het Ministerie van Financiën inzake belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven uit 1996 is als bijlage opgenomen (vanaf p. 98) in het eindrapport van de werkgroep markt en overheid. Kamerstukken II, 1996/1997, 24036, nr. 45

⁸⁹ Hemels, S.J.C., Overheidsbedrijven en belastingplicht: papier bijt niet, NTFR Beschouwingen 2007-51, p.1

⁹⁰ Kamerstukken II, 1996/1997, 24036, nr. 45

⁹¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 12 mei 1999, nr. AFP 99/190, opgenomen in VN 1999/25.14

⁹² Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr.1

⁹³ Kamerstukken II, 2008/2009, 31213, nr. 4

in een context kunnen worden geplaatst. Daarna wordt dieper ingegaan op de staatssteunbepalingen zelf.

Paragraaf 1.1. Inleiding tot het EG-verdrag

Het was een Frans initiatief dat 18 april 1951 leidde tot het verdrag voor de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (hierna: EGKS).⁹⁴ Hieruit werd de basis gelegd voor de huidige Europese Unie.

De Europese Unie (hierna: EU) is op 7 februari 1992 ontstaan bij het Verdrag van Maastricht. Het Verdrag van Maastricht bestaat uit zeven delen.⁹⁵

- De gemeenschappelijke bepalingen inzake de Europese Unie;
- De bepalingen betreffende wijziging van het EG-Verdrag;
- De bepalingen betreffende wijziging van het EGKS-Verdrag;
- De bepalingen betreffende wijziging van het Euratom-Verdrag;
- De bepalingen inzake een gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid;
- De bepalingen inzake samenwerking op het gebied van justitie en buitenlandse zaken;
- Slotbepalingen;

Het Verdrag van Amsterdam (1997) betrof een wijzigingsverdrag voor de Europese Unie. Deze zal hier niet worden behandeld. In deze masterthesis staat uiteraard het EG-verdrag centraal, met in het bijzonder haar staatssteunbepalingen. Het EG-verdrag komt eigenlijk voort uit het Verdrag tot instelling van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG-verdrag). Het EEG-verdrag wordt ook wel het Verdrag van Rome genoemd.⁹⁶ Bij het Verdrag van Maastricht is de naam van het EEG-verdrag veranderd in EG-verdrag. Daarmee werd aangegeven dat het EG-verdrag niet louter economische doelstellingen meer had.⁹⁷ De doelstellingen van de EG zijn neergelegd in artikel 2 van het EG-verdrag:

“De Gemeenschap heeft tot taak, door het instellen van een gemeenschappelijke markt en een economische en monetaire unie en door de uitvoering van het gemeenschappelijk beleid of de gemeenschappelijke activiteiten, bedoeld in de artikelen 3 en 4, het bevorderen van een harmonische, evenwichtige en duurzame ontwikkeling van de economische activiteit binnen de gehele Gemeenschap, een hoog niveau van werkgelegenheid en van sociale bescherming, de gelijkheid van mannen en

⁹⁴ Kapteyn, P.J.G., VerLoren van Themaat, P., Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen na Maastricht, Kluwer, Deventer, 1995, p. 6

⁹⁵ Kogels, H.A., Mees, H., Vermeend, W.A., Compendium Europees Belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2002, p.29

⁹⁶ Ibid. noot 95, p. 26

⁹⁷ Ibid. noot 94, p. 27

vrouwen, een duurzame en niet-inflatoire groei, een hoge graad van concurrentievermogen en convergentie van economische prestaties, een hoog niveau van bescherming en verbetering van de kwaliteit van het milieu, een verbetering van de levensstandaard en van de kwaliteit van het bestaan, de economische en sociale samenhang en de solidariteit tussen de lidstaten.”

In het EG-verdrag zijn geen specifieke bepalingen opgenomen wat betreft de fiscaliteit. Toch zijn er de laatste jaren veel arresten gewezen door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna ook: HvJ EG) op het gebied van de fiscaliteit. Die arresten zijn vooral gebaseerd op de vrije verkeersbepalingen van het EG-verdrag.⁹⁸ Het gaat in dit verband vooral om het recht op vrije verkeer van werknemers (art. 39 EG-verdrag), de vrijheid van vestiging (art. 43 EG-verdrag), het vrije verkeer van diensten (art. 49 EG-verdrag) en de vrijheid van kapitaalverkeer (art. 56 EG-verdrag). De feitelijke situatie in een specifiek arrest bepaalt welke vrije verkeersbepaling van toepassing is. De vrije verkeersbepalingen zijn in essentie regels die vrije toegang tot de markt geven. Daarnaast zijn er in het EG-verdrag ook regels opgenomen die de mededinging op de gemeenschappelijke markt dienen te waarborgen, waaronder de staatssteunbepalingen.⁹⁹ In de volgende subparagraaf worden deze staatssteunbepalingen behandeld. Overigens kan de Europese Commissie (hierna: EC) geen staatssteunmaatregelen toelaten die in strijd zijn met de overige verdragsvrijheden.^{100/101} In deze scriptie worden de huidige regels voor de belastingheffing van overheidsbedrijven en de voorstellen uit de laatste notitie getoetst aan de staatssteunbepalingen.¹⁰²

Paragraaf 1.2. Staatssteun

In het EG-verdrag zijn de regels met betrekking tot verleende staatssteun voornamelijk neergelegd in artikel 87 en 88.¹⁰³ Artikel 87 EG gaat over de inhoud en Artikel 88 EG heeft betrekking op de procedures. Deze artikelen bestaan al sinds 1957 in min of meer ongewijzigde vorm, toen neergelegd in het EEG-verdrag.¹⁰⁴ Artikel 86 EG kan echter ook nog een belangrijke rol spelen. Hierop wordt

⁹⁸ Kavelaars, P., Graaf, de, A.C.G.A.C., Stevens, A.J.A., Internationaal Belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2007, p. 4

⁹⁹ Hessel, B., Neven, A., Staatssteun en EG-recht, Kluwer, Utrecht, 2001, p.

¹⁰⁰ Peeters, B., Europees Belastingrecht: deel II: materieelrechtelijke beginselen van Gemeenschapsrecht in directe belastingzaken door Hinnekens, L., Straetmans, G., De Boeck en Lancier n.v., Brussel, 2005, P.194

¹⁰¹ Hancher, L., Ottervanger, P., Slot, P.J., E.C. State Aids, Sweet & Maxwell Ltd., 1999, p. 55

¹⁰² Voor een volledig overzicht van de samenloop van artikel 87 EG-verdrag met andere bepalingen uit het EG-verdrag verwijst ik naar Hancher, L., Ottervanger, P., Slot, P.J., E.C. State Aids, Sweet & Maxwell Ltd., Londen, 1999, p. 53-67

¹⁰³ Artikel 87 EG is in de geconsolideerde versie van het verdrag van de Europese Unie omgenummerd naar artikel 107. Behalve een kleine wijziging in lid 2, onderdeel c hebben er geen wezenlijke veranderingen plaatsgevonden die voor deze scriptie van belang zijn. Uit praktische overwegingen wordt dan ook gesproken over artikel 87 EG. Publicatieblad Nr. C 115 van 09/05/2008 blz. 0001 - 0388

¹⁰⁴ Hessel, B., et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p.18

later teruggekomen. Hierna wordt artikel 87 EG integraal opgenomen. Vervolgens worden vijf criteria ontleed die in den beginsel leiden tot de conclusie dat sprake is van verboden staatssteun.

Artikel 87 EG:

1. *Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.*
2. *Met de interne markt zijn verenigbaar:*
 - a) *steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers op voorwaarde dat deze toegepast worden zonder onderscheid naar de oorsprong van de producten;*
 - b) *steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen;*
 - c) *steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland die nadeel ondervinden van de deling van Duitsland, voor zover deze steunmaatregelen noodzakelijk zijn om de door deze deling berokkende economische nadelen te compenseren. Vijf jaar na de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon kan de Raad op voorstel van de Commissie een besluit tot intrekking van dit punt vaststellen.*
3. *Als verenigbaar met de interne markt kunnen worden beschouwd:*
 - a) *steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van streken waarin de levensstandaard abnormaal laag is of waar een ernstig gebrek aan werkgelegenheid heerst en van de in artikel 349 bedoelde regio's, rekening houdend met hun structurele, economische en sociale situatie;*
 - b) *steunmaatregelen om de verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen;*
 - c) *steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, mits de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad;*
 - d) *steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen, wanneer door deze maatregelen de voorwaarden inzake het handelsverkeer en*

de mededingingsvoorwaarden in de Unie niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad;

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

De vijf criteria die in beginsel leiden tot de kwalificatie verboden staatssteun (steunmaatregelen die in strijd zijn met het EG-verdrag) zijn te ontlede n aan het eerste lid van artikel 87 EG.^{105/106}

1. De maatregel wordt verleend door de staat of met staatsmiddelen bekostigd;
2. De maatregel komt ten goede aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties;
3. De maatregel leidt tot een voordeel voor de begunstigde;
4. De maatregel vervalst of dreigt de mededinging te vervalsen;
5. De maatregel beïnvloedt het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig.

Uit de formulering van het eerste lid kan worden afgeleid dat de vijf vereisten, voor het aanwezig zijn van een verboden steunmaatregel, *cumulatief* zijn. Aangezien de huidige regels uit de Wet VPB, wat betreft de belastingheffing van overheidsbedrijven, in de volgende paragraaf aan deze criteria worden getoetst, zal aldaar worden ingegaan op de wijze waarop zij uitgelegd dienen te worden.

Als op basis van artikel 87(1) EG een steunmaatregel onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, dan kan op basis van artikel 87(2) of 87(3) de regel alsnog verenigbaar zijn. Vanwege de beperkte relevantie voor de te onderzoeken probleemstelling in deze scriptie worden deze niet verder uiteengezet, maar wordt verwezen naar de hiervoor integraal opgenomen tekst. Aan het einde van de volgende paragraaf wordt hier nog wel kort naar teruggekoppeld.

Tot slot moet nog gewezen worden op artikel 86 van het EG-verdrag. Op basis van artikel 86(1):

“De lidstaten nemen of handhaven met betrekking tot de openbare bedrijven en de ondernemingen waaraan zij bijzondere of uitsluitende rechten verlenen, geen enkele maatregel welke in strijd is met de regels van dit Verdrag, met name die bedoeld in de artikelen 12 en 81 tot en met 89”

Uit dit lid is te concluderen dat er juist nadruk ligt op het feit dat de openbare bedrijven geen verboden staatssteun mogen ontvangen. Niettemin is er nog het bepaalde in artikel 86(2) EG, waarin een

¹⁰⁵ Adriaanse, P.C., Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun, Kluwer, Deventer, 2006, p. 19

¹⁰⁶ Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p.23

uitzondering is gelegen voor ondernemingen die belast zijn met zogenoemde diensten van algemeen economisch belang (hierna: d.a.e.b.):

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

Deze bepaling is relevant, omdat het ondernemingen die belast zijn met het beheer van diensten van algemeen economisch belang slechts onder de werking van artikel 87 EG schaart, voor zover dat de hun toevertrouwde bijzondere taak niet verhindert. Een belastingvrijstelling of beperkte belastingplicht, welke in beginsel in strijd is met artikel 87 EG, kan onder voorwaarden alsnog toepassing vinden onder werking van artikel 86(2) EG. Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn doorgaans belast met een bijzondere taak. Vervolgens moet dan worden nagegaan of deze taak het beheer van *diensten van algemeen economisch belang* omvat. In de huidige situatie zouden artikel 2(1)g Wet VPB, artikel 2(3) Wet VPB, artikel 2(7) VPB en artikel 9(1)f Wet VPB moeten worden getoetst aan de voorwaarden waaronder artikel 86(2) EG toepassing kan vinden, ingeval strijdigheid met artikel 87 EG wordt geconstateerd. In de volgende paragraaf worden bovengenoemde bepalingen allereerst getoetst aan de vijf criteria van artikel 87 EG. Wanneer sprake is van verboden staatssteun betreft het overigens bestaande staatssteun. Op het belang hiervan wordt later teruggekomen.

Paragraaf 2. Toetsing van de huidige wetgeving

In subparagraaf 2.1 worden de bepalingen in de Wet VPB die betrekking hebben op de belastingplicht van de directe en indirecte overheidsbedrijven getoetst aan de staatssteunbepalingen van artikel 87 EG. In subparagraaf 2.2 wordt gekeken naar een eventuele uitzondering op grond van artikel 86(2) EG. In subparagraaf 2.3 wordt tot slot ingegaan op het onderscheid van bestaande of nieuwe steun en volgt de conclusie.

Paragraaf 2.1. Staatssteun

In deze paragraaf wordt gekeken of en in hoeverre de beperkte belastingplicht in Wet VPB, voor zowel de directe als indirecte overheidsbedrijven, in strijd is met artikel 87 EG. De systematiek van de toetsing zal eruit bestaan dat per criterium wordt beoordeeld of de huidige regelgeving daar aan voldoet. Bewust is er voor gekozen om deze criteria niet eerst in hun algemeenheid te behandelen,

maar om een rechtstreekse toetsing te doen. De reden hiervoor is dat de omvang van de te behandelen stof bij een algemene bespreking de reikwijdte van deze scriptie te buiten gaat. Arresten e.d. over bijvoorbeeld regionale specificiteit zijn in het kader van deze scriptie niet relevant en worden dan ook niet behandeld.

1. Verleend door de staat of met staatsmiddelen bekostigd

Wat betreft de directe overheidsbedrijven bepaalt artikel 2(1)g Wet VPB dat de ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen binnenlands belastingplichtig zijn. Het betreft echter slechts ondernemingen die genoemd zijn in artikel 2(3) Wet VPB. Zoals in hoofdstuk 2 al is vastgesteld, betreft het hier een limitatieve opsomming waarbij veel ondernemingen niet zijn opgenomen, met name de dienstverlening. Feitelijk leidt dit tot een vrijstelling van vennootschapsbelasting voor veel directe overheidsbedrijven. Dat deze door de staat wordt verleend staat buiten twijfel, want de beperkte belastingplicht komt voort uit de wet op de vennootschapsbelasting. Echter in tegenstelling tot bijvoorbeeld een subsidie, worden er bij een beperkte belastingplicht c.q. belastingvrijstelling niet direct middelen overgedragen aan de ondernemingen. De vraag kan dan opkomen of het een maatregel betreft die met staatsmiddelen wordt “bekostigd”. Het gebruik van de woorden “in welke vorm ook” in het eerste lid van artikel 87 EG doet al een ruime uitleg van het begrip bekostiging vermoeden.^{107/108} Het HvJ EG heeft, in de zaak Banco Exterior de España in rechtsoverweging 14, het volgende over belastingvrijstellingen geschreven: *“Een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigen verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is bijgevolg als een steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 92, lid 1, EEG-Verdrag aan te merken.”*¹⁰⁹ Uit de bewoording van artikel 87(1) EG en de uitspraak van het HvJ EG kan worden geconcludeerd dat met betrekking tot de beperkte belastingplicht van de directe overheidsbedrijven wordt voldaan aan het eerste criterium van verboden staatssteun. Artikel 2(7) Wet VPB verwijst met betrekking tot de indirecte overheidsbedrijven terug naar de bepalingen van artikel 2(3) VPB voor de directe overheidsbedrijven. De limitatieve opsomming van lichamen welke hoe dan ook

¹⁰⁷ Overigens werd in de discussie rondom de CFA-regeling door de Nederlandse regering betoogd dat de CFA-regeling budgettair neutraal werd opgezet zodanig geen sprake zou zijn van bekostigd met staatsmiddelen. Zie hieromtrent overweging 35 van de brief van 6 november 2001, AFP 2001/811. Opgenomen in V/N 2001/60.17. In dit standpunt kan ik mij niet vinden. Wanneer een maatregel tot een voordeel leidt voor een belastingplichtige, omdat hij minder belasting betaalt, vormt dat een bekostiging met staatsmiddelen. Dat daartegenover een algemene belastingopbrengst ontstaat door Nederland aantrekkelijker te maken als vestigingsland, doet daar mijns inziens niets aan af. Immers, het directe verband ontbreekt. Het voordeel voor de belastingplichtige gaat ten koste van de belastingopbrengst. Gezien de ruime opzet van artikel 87 EG kan ik mij niet voorstellen dat de opvatting van het begrip bekostiging in de visie van de Nederlandse regering juist was. De Commissie heeft terecht gesteld dat sprake was van bekostiging met staatsmiddelen.

¹⁰⁸ In dezelfde zin als de Nederlandse regering concludeert de redactie van de V/N in V/N 2001/44.15, Brief Staatssecretaris van Financiën aan vaste commissie uit de Tweede Kamer, aantekening. Ook hier kan ik mij dus niet in vinden.

¹⁰⁹ C-387/92, Banco Exterior de España, jur. 1994, p. I-00877

belastingplichtig zijn doet niets af aan het feit dat er nog andere indirecte overheidsbedrijven zijn welke feitelijk zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Ook met betrekking tot de indirecte overheidsbedrijven wordt voldaan aan het eerste criterium.

2. Ten goede komend aan bepaalde ondernemingen of producties

In dit criterium staan drie begrippen centraal. Het is voornamelijk van belang wat in EG rechtelijk verband onder het begrip onderneming moet worden verstaan. Adriaanse vat de Europese rechtspraak op dit gebied als volgt samen: “*Volgens vaste rechtspraak wordt voor de toepassing van het EG-recht onder een onderneming verstaan elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd*”¹¹⁰. In de zaak Commissie/Italië is in rechtsoverweging 37 het volgende geschreven over economische activiteiten: “*onder economische activiteit wordt verstaan iedere activiteit bestaande in het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt*”¹¹¹ Uit de zaak Steinike & Weinlig blijkt uit rechtsoverweging 18 dat ook openbare ondernemingen onder dit begrip vallen.¹¹² Een winstoogmerk is geen vereiste.¹¹³ Wat dat betreft is het begrip onderneming uit de Europese rechtspraak gelijk aan wat in de Wet VPB onder het begrip bedrijf wordt verstaan. Het begrip producties heeft betrekking op sectoren.¹¹⁴ De bewoording “bepaalde” duidt op een mate van specificiteit.

Artikel 2(1)g Wet VPB jo. artikel 2(3) Wet VPB bewerkstelligt dat slechts de in het laatstgenoemde artikel opgesomde ondernemingen belastingplichtig zijn. Alle overige ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen zijn niet onderworpen. De begunstigde van de maatregel zijn dus de ondernemingen van de publiekrechtelijke rechtspersonen welke niet zijn opgenomen in artikel 2(3) Wet VPB. Deze feitelijke vrijstelling is dus van toepassing op alle ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen, behalve de ondernemingen in bepaalde sectoren zoals bijvoorbeeld de mijnbouw. De specificiteit van de maatregel is mijns inziens gelegen in een combinatie van de begrippen onderneming en producties. Het zijn namelijk de ondernemingen van de publiekrechtelijke rechtspersonen die feitelijk vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting, uitgezonderd de ondernemingen (oftewel bedrijven) die werkzaam zijn in bepaalde sectoren. Dezelfde conclusie kan worden getrokken met betrekking tot de indirecte overheidsbedrijven, zoals bedoeld in artikel 2(7) Wet VPB. Het zijn bepaalde lichamen (welke in handen zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon: zie voor de specifieke eisen hoofdstuk 2) die een feitelijke vrijstelling genieten, voor zover zij geen

¹¹⁰ Adriaanse, P.C., *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 24

¹¹¹ C-35/96, *Commissie EG/Italiaanse Republiek*, jur. 1998, p. I-03851

¹¹² Zaak No. 78/76, *Firma Steinike & Weinlig*, jur. 1977, p. 00595

¹¹³ *Ibid.* noot 110, p. 25

¹¹⁴ *Ibid.* noot 110, p. 26

onderneming drijven in de zin van artikel 2(3) Wet VPB. Samenvattend kan worden geconcludeerd dat aan het tweede criterium wordt voldaan voor zowel de regeling voor de directe als indirecte overheidsbedrijven.

3. Leidend tot een voordeel voor de begunstigde

Een maatregel vormt slechts een verboden steunmaatregel, indien een voordeel wordt verschaft aan de begunstigde.¹¹⁵ Een belastingvrijstelling c.q. beperkte belastingplicht levert doorgaans voor een afzonderlijke onderneming in winstsituaties een voordeel op. Immers, de winsten van de onderneming zijn niet belast. Weliswaar zijn verliezen niet verrekenbaar, maar dit leidt niet tot een nadeel ten opzichte van een onderworpenheid aan belasting. Immers, verliezen zijn slechts verrekenbaar met belaste winsten en kunnen ook nog eens verdampen. De huidige regeling voor de directe en indirecte overheidsbedrijven in de Wet VPB hoeft echter niet altijd voordelig te zijn ten opzichte van een integrale belastingplicht. Ter illustratie moet een onderscheid worden gemaakt tussen de directe en indirecte overheidsbedrijven. Bij de directe overheidsbedrijven is het object belastingplichtig (zie hoofdstuk 2, paragraaf 2 voor toelichting) en aldus subject geworden. Een publiekrechtelijke rechtspersoon kan dus meerdere ondernemingen hebben die ieder een afzonderlijk resultaat hebben. Verliezen van de ene onderneming zijn niet verrekenbaar met winsten van de andere ondernemingen. Bij een belastingplicht voor de publiekrechtelijke rechtspersoon (als subject), al dan niet indien en voor zover een onderneming wordt gedreven, zouden deze wel onderling verrekenbaar zijn. Als er nog een stap verder wordt gegaan en de huidige regeling voor directe overheidsbedrijven wordt vergeleken met de integrale belastingplicht voor bijvoorbeeld een woningcorporatie of gewone BV, kan ook worden geconcludeerd dat de huidige regeling niet per se voordelig hoeft te zijn. Een woningcorporatie kan namelijk haar verliesgevende activiteiten verrekenen met meer winstgevende commerciële activiteiten, zoals projectontwikkeling. Een belastingplichtig overheidsbedrijf kan haar winsten daarentegen niet verrekenen met “verliezen” van andere activiteiten van de publiekrechtelijke rechtspersoon. In theorie kan de huidige regeling dus ook nadelig zijn. Daarbij moet mijns inziens de vraag nog worden gesteld op welk niveau het voordeelscriterium bekeken moet worden. Op het niveau van de publiekrechtelijke rechtspersoon zal de beperkte belastingplicht nadelig kunnen uitpakken. Op het niveau van afzonderlijke ondernemingen zal de regeling vooral leiden tot een voordeel. Alle dienstverlening is immers feitelijk vrijgesteld. Overheidsbedrijven zoals landbouwbedrijven en nijverheidsbedrijven worden op een gelijk speelveld geplaatst met gelijksoortige particuliere bedrijven. Mijns inziens is het echter voor het aanwezig zijn van een verboden staatssteunmaatregel in de zin van artikel 87 EG niet noodzakelijk dat een maatregel tot een voordeel leidt voor alle directe overheidsbedrijven c.q. publiekrechtelijke rechtspersonen. Het feit dat een maatregel voor enkele

¹¹⁵ Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p. 94

betrokkenen tot een voordeel leidt, is mijns inziens al voldoende om aan het voordeelscriterium te voldoen. Voor de indirecte overheidsbedrijven geldt hetzelfde. Bijvoorbeeld: een BV, die kwalificeert als een lichaam in de zin van artikel 2(7) Wet VPB, is slechts belastingplichtig voor zover deze BV een onderneming drijft in de zin van artikel 2(3) Wet VPB. Een dergelijke BV is niet integraal belastingplichtig in tegenstelling tot een BV waarvan niet uitsluitend publiekrechtelijke rechtspersonen aandeelhouder zijn. In theorie is het ook mogelijk dat een indirect overheidsbedrijf meer vennootschapsbelasting is verschuldigd dan een BV die de mogelijkheid heeft ook andere verliesgevende activiteiten in hetzelfde resultaat te betrekken. De conclusie die getrokken is bij de directe overheidsbedrijven is ook van toepassing op de indirecte overheidsbedrijven: aan het voordeelscriterium wordt toch voldaan vanwege het feit dat de maatregel in ieder geval tot een voordeel zal leiden voor enkele, zo niet nagenoeg alle overheidsbedrijven. De meeste indirecte overheidsbedrijven zullen ook een voordeel genieten, gezien de eveneens feitelijke vrijstelling voor dienstverlening (de uitgezonderde indirecte overheidsbedrijven daar gelaten).

4. De maatregel vervalst of dreigt de mededinging te vervalsen

Nadat is vastgesteld dat een maatregel ten goede komt aan bepaalde ondernemingen of producties en dat die daar een voordeel door genieten, moet ook nog worden beoordeeld of de mededinging daardoor wordt vervalst. Dit criterium hangt in mijn ogen nauw samen met het voordeelscriterium, maar is er *niet* onlosmakelijk mee verbonden. Het hangt er van af hoe het begrip voordeel wordt opgevat. Bij het beoordelen of sprake is van een voordeel wordt al snel gekeken naar het voordeel ten opzichte van anderen. Slechts in gevallen dat er sprake is van een voordeel, maar dat dit niet leidt tot een voordeel ten opzichte van anderen komt het criterium dat hier wordt behandeld evident naar de voorgrond. Het selectieve karakter van een voordeel (in dit geval een beperkte belastingplicht) vormt op zichzelf nog geen beslissende factor. In het geval van de (in)directe overheidsbedrijven moet worden beoordeeld of het voordeel de mededinging verstoort of dreigt te verstoren. Met andere woorden: in het geval dat de beperkte belastingplicht tot een voordeel leidt en dit voordeel de positie van de begunstigde versterkt of kan versterken ten opzichte van anderen, vervalst of dreigt de maatregel de mededinging te vervalsen.

Voor zowel nieuw aan te melden steunmaatregelen als bestaande steunmaatregelen geldt dat niet hoeft te worden onderzocht of andere ondernemingen daadwerkelijk zijn benadeeld door de maatregel.¹¹⁶ De hoogte van de steun is in beginsel ook irrelevant, zij het dat er de *de minimis* verordening is.¹¹⁷ In deze verordening wordt, onder voorwaarden, steun tot een bruto bedrag van 200.000 euro geacht niet aan

¹¹⁶ Adriaanse, P.C., Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun, Kluwer, Deventer, 2006, p. 28

¹¹⁷ Ibid. noot 116, p. 29

de voorwaarden te voldoen waaronder artikel 87 en 88 EG toepassing vinden.¹¹⁸ Als de *de minimis* verordening toepassing vindt, is de steunmaatregel vrijgesteld van de aanmeldingsverplichting uit hoofde van artikel 88(3) EG ingevolge artikel 2(1) van de verordening. De verordening is volgens artikel 2(4) van de verordening slechts van toepassing op steun waarvan, ongeacht de vorm ervan, het bruto-subsidie-equivalent vooraf precies kan worden berekend zonder dat een risicoanalyse hoeft te worden uitgevoerd (hierna: transparante steun). Artikel 2(1)g Wet VPB jo. artikel 2(3) Wet VPB en artikel 2(7) VPB kunnen mijns inziens nooit aan de voorwaarde van transparante steun voldoen. Immers, het vennootschapsbelastingvoordeel is vooraf nooit te berekenen.

In het kader van de “kredietcrisis” heeft de Europese Commissie op 17 december 2008 een mededeling uitgevaardigd waarin zij een “temporary framework for State aid measures to support access to finance in the current financial and economic crisis” weergeeft.¹¹⁹ De Commissie onderkent dat er tijdelijk staatssteunmaatregelen noodzakelijk zijn.¹²⁰ Onder voorwaarden wordt er steun toegestaan tot een bedrag van 500.000 euro. Ook deze mededeling heeft geen werking op de hiervoor genoemde artikelen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. Dit, onder andere, vanwege het feit dat de goedkeuring uit de mededeling alleen werking heeft op herstelplannen en op ondernemingen die voor 1 juli 2008 nog niet in financiële problemen verkeerden. De artikelen voor de (in)directe overheidsbedrijven hebben een willekeurig en niet-transparant karakter. De aard van de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven past niet in het doel en strekking van de mededeling.

Er is bij de behandeling van het derde criterium vastgesteld dat de beperkte belastingplicht in ieder geval een voordeel *kan* inhouden en in sommige gevallen altijd een voordeel is (een en ander afhankelijk van het niveau waarop de beoordeling van een voordeel plaatsvindt). Bij dit vierde criterium dient te worden vastgesteld of de mededinging op basis van dit voordeel vervalst of dreigt te worden vervalst. Deze vraag moet bevestigend worden beantwoord. Het gebruik van het woord dreigt te worden vervalst, bewerkstelligd dat de concurrentievervalsing niet feitelijk moet worden aangetoond. Van een meting is derhalve geen sprake. Als het meest tot de verbeelding sprekende voorbeeld kan een rijksuniversiteit worden genomen. De diensten die zij aanbiedt, zoals onder andere cursussen, seminars en postacademisch onderwijs, zijn niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Dit staat in contrast met de overige universiteiten die niet feitelijk zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Het vennootschapsbelastingvoordeel dat door een rijksuniversiteit wordt genoten, kan door de rijksuniversiteit worden meegenomen in de prijs. Deze

¹¹⁸ Verordening (EG), nr. 1998/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op de-minimissteun.

¹¹⁹ Anoniem, www.europadecentraal.nl, de minimis, 2009

¹²⁰ Mededeling EC, 17 december 2008, Temporary framework for State aid measures to support access to finance in the current financial and economic crisis, onderdeel 1.3: the need for temporary State aid measures, 2008, p. 2

lagere prijs heeft een sterkere concurrentiepositie tot gevolg, welke per definitie een vervalsing van de mededinging betekent. Dit is slechts een enkel voorbeeld, maar zoals in deze scriptie reeds eerder is aangegeven is de omvang, hoewel de exacte grootte nog onbekend is, van de concurrerende overheidsactiviteiten aanzienlijk en heeft het bedrijfsleven hierover haar beklag al gedaan.^{121/122/123} In artikel 2(7) Wet VPB is echter nog wel een limitatieve opsomming van indirecte overheidsbedrijven weergegeven die onderworpen zijn aan de normale regels voor hun rechtsvorm. Met deze opsomming wordt wel enigszins recht gedaan aan het beginsel dat de mededinging niet mag worden verstoord. Gezien de reacties uit de samenleving en de hiervoor aangehaalde literatuur kan met veiligheid toch worden aangenomen dat ook deze limitatieve opsomming voor de indirecte overheidsbedrijven ontoereikend is om concurrentievervalsing tegen te gaan. Voorts moet er op worden gewezen dat ook een maatregel die de mededinging dreigt te vervalsen al een verboden steunmaatregel vormt, mits uiteraard ook aan de nadere criteria is voldaan. Gezien het feit dat de staatssecretaris moeite heeft om de informatie van de overheidsbedrijven, wat betreft hun commerciële activiteiten, te verzamelen ben ik van mening dat de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven een maatregel is die de mededinging vervalst of in ieder geval dreigt te vervalsen. Er kan immers niet worden gegarandeerd dat de limitatieve opsomming toereikend is. Dit is mijns inziens inherent aan het inflexibele karakter van verouderde wetgeving die met behulp van limitatieve opsommingen poogt concurrentievervalsing tegen te gaan. In een tijd waarin economische activiteiten met de dag kunnen wijzigen zal een lijst met uitzonderingen die doorgaans jaarlijks wordt vastgesteld, voor zover er al wijzigingen optreden, mijns inziens dus nooit een garantie kunnen zijn dat recht wordt gedaan aan het neutraliteitsbeginsel en het verbod op staatssteun.

5. De maatregel beïnvloedt het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig

Als aan alle andere criteria is voldaan moet nog worden getoetst of de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Er wordt ook wel gezegd dat aan dit criterium geen zelfstandige betekenis toekomt en in wezen voortvloeit uit het hiervoor behandelde criterium van de mededinging.¹²⁴ Ook hier is het voldoende dat de maatregel het handelsverkeer ongunstig kan beïnvloeden.¹²⁵ Gelet op het hetgeen bij de toetsing van het vierde criterium besproken is, kan worden

¹²¹ Peters, J.A.F., et al., De Wet markt en overheid: beschouwingen over een omstreden wetsvoorstel, SDU uitgevers BV, Den Haag, 2003, pp.2-3

¹²² Eindrapport van de werkgroep Markt en Overheid betreffende marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit (Kamerstukken II, 24036, 1996/1997, nr. 45)

¹²³ De staatssecretaris heeft inmiddels per brief aan de Tweede Kamer laten weten dat de informatieverzameling van de overheidsbedrijven tijdrovender is dan aanvankelijk gedacht werd. Kamerstukken II, 2008/2009, 31213, nr. 4

¹²⁴ Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p. 98

¹²⁵ Adriaanse, P.C., Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun, Kluwer, Deventer, 2006, p. 30

geconcludeerd dat de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven, zoals die volgt uit de diverse artikelen in de Wet VPB, leidt tot een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten. Ook hier is dit wederom eenvoudig te demonstreren aan de hand van een rijksuniversiteit. Een bedrijf dat overweegt voor haar werknemers cursussen aan te bieden zal bijvoorbeeld eerder geneigd zijn dat eerder te doen bij een Nederlandse rijksuniversiteit, welke feitelijk vrijgesteld is van vennootschapsbelasting en zodanig lagere prijzen kan hanteren, dan bij een in België belastingplichtige Belgische universiteit of een Belgische particuliere onderwijsinstelling. Als tegenargument kan worden gezegd dat de Nederlandse particuliere onderwijsinstellingen hetzelfde nadeel ten opzichte van de rijksuniversiteiten genieten. Niettemin *kan* de situatie ontstaan dat de keuze wordt gemaakt voor een Nederlandse rijksuniversiteit, puur gebaseerd op het feit dat zij goedkoper zijn door het genoten vennootschapsbelastingvoordeel voor Nederlandse overheidsbedrijven. Wellicht is er in het geval van de rijksuniversiteiten niet te bewijzen dat de feitelijke vrijstelling het handelsverkeer ongunstig heeft beïnvloed, maar het is in ieder geval mogelijk. Dit geldt overigens voor alle commerciële diensten die door de Nederlandse overheidsbedrijven worden aangeboden.

Tussenconclusie:

Artikel 2(1)g Wet VPB jo. artikel 2(3) Wet VPB en artikel 2(7) Wet VPB verschaffen de ondernemingen en lichamen van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen een selectief (potentieel) voordeel in de vorm van een beperkte belastingplicht, welk voordeel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt of kan beïnvloeden.

Hiervoor is slechts ingegaan op de beperkte belastingplicht en staatssteun. In paragraaf 4.2 van hoofdstuk 2 wordt ook artikel 9(1)f Wet VPB behandeld. Dit artikel staat een forfaitaire aftrek toe op het vermogen van belastingplichtige directe overheidsbedrijven, als bedoeld in artikel 2(1)g Wet VPB. Voor zover ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen dus belastingplichtig zijn, is er een forfaitaire aftrek op het vermogen toegestaan. In paragraaf 4.2 van hoofdstuk 2 is eveneens behandeld dat dit artikel zowel tot een voordeel als een nadeel kan leiden voor een belastingplichtig overheidsbedrijf. Ook deze regeling vormt mijns inziens verboden staatssteun. Artikel 9(1)f Wet VPB is een maatregel voor specifieke ondernemingen (directe overheidsbedrijven) die leidt tot een potentieel voordeel welke de mededinging tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden. Dat een deel van de overheidsbedrijven wellicht nadeel heeft van het forfaitaire karakter doet mijns inziens niet ter zake gezien de ruime opvatting dat een maatregel al verboden staatssteun vormt als er sprake is van een *mogelijke* vervalsing van de mededinging en *mogelijke* ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten. Een belastingplichtig landbouwbedrijf van een publiekrechtelijke

rechtspersoon zou immers een hogere aftrek kunnen verkrijgen, dan dat zij onder de “normale” regels zou genieten. Dit verschaft een mogelijk concurrentievoordeel.

Nu is geconcludeerd dat artikel 2(1)g Wet VPB jo. artikel 2(3) Wet VPB, artikel 2(7) Wet VPB en artikel 9(1)f Wet VPB verboden steunmaatregelen vormen in de zin van artikel 87(1) EG moet nog worden gekeken of zij eventueel verenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt op grond van artikel 87(2) EG en artikel 87(3) EG.

Artikel 87(2)a EG gaat over steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers op voorwaarde dat deze toegepast worden zonder onderscheid naar de oorsprong van de producten. Het is duidelijk dat dit op de belastingheffing van overheidsbedrijven toepassing mist. Het betreft namelijk geen individuele verbruikers en ook geen steunmaatregelen van specifieke sociale aard, maar een algemene regel voor belastingheffing. Onderdeel b van het tweede lid van artikel 87 EG gaat over natuurrampen en onderdeel c heeft betrekking op de Bondsrepubliek Duitsland. In het derde lid van artikel 87 EG worden in totaal nog vijf soorten steunmaatregelen genoemd die verenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt. Vanwege het overduidelijk ontbreken van een toepassing hiervan op de belastingheffing van overheidsbedrijven in huidige vorm, zullen deze uitzonderingen niet verder in detail worden besproken. Het gaat dan vooral om economische ontwikkeling in bepaalde gebieden en de instandhouding van cultuur. Artikel 87(1)e EG is voorts een restbepaling waardoor de Raad op voorstel van de Commissie flexibiliteit bezit om andere steunmaatregelen goed te keuren. Ook deze bepaling is niet van toepassing.

Paragraaf 2.2. Diensten van Algemeen Economisch Belang

In de vorige subparagraaf zijn de diverse artikelen uit de Wet VPB getoetst aan artikel 87 EG. Daarbij is geconcludeerd dat zij allen in strijd zijn met artikel 87 en zodoende verboden staatssteunmaatregelen vormen. Ook de uitzonderingen in artikel 87(2) en 87(3) EG bieden geen mogelijkheid om de nationale regelgeving verenigbaar te verklaren met de gemeenschappelijke markt. Als artikel 86(2) EG daarentegen toepassing zou vinden, is artikel 87 EG niet meer van toepassing en is er in het geheel geen sprake meer van verboden steunmaatregelen. Artikel 86(2) EG vormt een omvangrijk onderwerp. In deze paragraaf wordt dan ook getracht louter de meest relevante materie uit een te zetten waarmee de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven in het licht van de diensten van algemeen belang kan worden gezien. De “specifieke” regelgeving met betrekking tot vervoersdiensten e.d., die in dit verband door de EG is uitgevaardigd, zal dan bijvoorbeeld ook niet worden behandeld.

De hoofdregel van artikel 86(2) EG is dat de ondernemingen:

1. belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang;
2. of, die het karakter dragen van een fiscaal monopolie;

onder de regels vallen van het EG-verdrag, *voor zover*:

3. de toepassing daarvan de vervulling, in feite of in rechte;
4. de hun toevertrouwde bijzondere taak niet verhindert.

Daaraan is nog toegevoegd: de ontwikkeling van het handelsverkeer mag niet worden beïnvloed in een mate die strijdig is met het belang van de Gemeenschap.

De huidige bepalingen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 vormen dus geen verboden steunmaatregelen als artikel 86(2) EG van toepassing is. Hierna worden de voorwaarden voor toepassing van artikel 86(2) EG dan ook nader in beschouwing genomen en wordt gekeken in hoeverre de betreffende artikelen in de Wet VPB voor overheidsbedrijven onder haar werking vallen.

Voor de volledigheid moet nog gewezen worden op het Altmark arrest.¹²⁶ In dit arrest zijn door het HvJ EG vier criteria geformuleerd. Indien aan deze vier criteria wordt voldaan, vormt een maatregel geen staatssteun in de zin van artikel 87(1) EG. Dit houdt geenszins in dat, wanneer niet aan deze criteria wordt voldaan, altijd sprake is van een verboden steunmaatregel. Het HvJ EG concludeert slechts dat een maatregel in die gevallen nooit verboden staatssteun kan zijn. Naar mijn mening slaat het HvJ daarbij een paar stappen over. Het Altmarkt arrest is in mijn ogen verklaarbaar indien de wens bestond om het aantal meldingen op grond van artikel 88 EG voor potentiële staatssteun te verminderen. Het gevolg is namelijk ook slechts dat de *meldingsplicht* voor potentiële steunmaatregelen niet aan de orde is wanneer aan de Altmark criteria wordt voldaan.¹²⁷ Overigens betrof het bij het Altmarkt arrest openbare-dienstverplichtingen. Uit het arrest Enirisorse blijkt dat de

¹²⁶ C-280/00, Altmark Trans GmbH, jur. 2003, p. I-07747

¹²⁷ De conclusie kan ook worden getrokken uit Hessel et al., dat het Hof van Justitie EG het Gerecht van eerste aanleg niet in redenering heeft gevolgd. Het gerecht van eerste aanleg benaderde het als volgt: wanneer een maatregel die slechts compensatie voor uit te voeren openbare-dienstverplichtingen vormt, een dergelijke maatregel wel moet worden aangemeld, maar dat als de vergoeding niet meer bedraagt dan nodig is om de dienst te verrichten, de steunmaatregel op grond van artikel 86 EG verenigbaar is (Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p. 118). Het HvJ EG ging voorbij aan artikel 86 EG en beoordeelde de maatregel eerst aan de hand van artikel 87 EG.

voorwaarden van het Altmark arrest ook van toepassing zijn op diensten van algemeen economisch belang.¹²⁸

De vier criteria van het Altmark arrest:¹²⁹

1. de begunstigde onderneming moet daadwerkelijk belast zijn geweest met de uitvoering van openbaredienstverplichtingen (of diensten van algemeen economisch belang);
2. de parameters op basis van waarvan de compensatie wordt berekend, moeten vooraf op objectieve en doorzichtige wijze zijn vastgesteld;
3. de compensatie niet hoger zijn dan nodig is om de kosten van de uitvoering van openbaredienstverplichtingen geheel of gedeeltelijk te dekken, rekening houdend met de opbrengsten alsmede met een redelijke winst uit de uitvoering van die verplichtingen;
4. wanneer de met de uitvoering van openbaredienstverplichtingen te belasten onderneming in een concreet geval niet wordt gekozen in het kader van een openbare aanbesteding, de noodzakelijke compensatie worden vastgesteld op basis van de kosten die een gemiddelde, goed beheerde onderneming, die zodanig met middelen is uitgerust dat zij aan de vereisten van de openbare dienst kan voldoen, zou hebben gemaakt om deze verplichtingen uit te voeren, rekening houdend met de opbrengsten alsmede met een redelijke winst uit de uitoefening van deze verplichtingen.

Als de vier criteria van het Altmark arrest in relatie tot de belastingheffing van overheidsbedrijven worden bezien, is duidelijk dat het Altmark arrest de bepalingen in de Wet VPB voor overheidsbedrijven niet kan verenigen met de bepalingen in het EG-verdrag. In de eerste plaats zijn de parameters voor compensatie niet vooraf op objectieve en doorzichtige wijze vastgesteld. De uitkomst van de gunstigheid van de beperkte belastingplicht is immers afhankelijk van een onbekende winstverwachting. Voorts geldt de vrijstelling van aanmeldingsplicht slechts indien de onderneming daadwerkelijk belast is met de uitvoering van openbaredienstverplichtingen (of diensten van algemeen economisch belang). Zoals is af te leiden uit de uiteenzetting van de nationale bepalingen, die is gemaakt in hoofdstuk 2 van deze scriptie, is de beperkte belastingplicht feitelijk van niet-specifieke aard. De huidige vorm waarin de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven is gegoten, kan naar mijn mening niet garanderen dat begunstigde ondernemingen van overheidsbedrijven daadwerkelijk belast zijn met diensten van algemeen economisch belang. Er kan reeds worden geconcludeerd dat het Altmark arrest geen soelaas biedt, vanwege het feit dat de Altmark criteria cumulatief zijn, maar ook

¹²⁸ Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p. 118 met verwijzing naar C-38/01, Enirisorse, 2003, r.o. 31 t/m 40

¹²⁹ C-280/00, Altmark Trans GmbH, jur. 2003, r.o. 95, p. I-07747

aan voorwaarde 3 wordt niet voldaan omwille van de willekeurigheid van het vennootschapsbelastingvoordeel.

Wanneer niet aan de voorwaarden van het Altmark arrest is voldaan, concluderen Hessel et al. dat er sprake is van potentiële staatssteun die op grond van artikel 88 EG dient te worden gemeld.¹³⁰ Het zou op basis van de bewoording van artikel 86(2) EG naar mijn mening ook verdedigbaar moeten zijn om de stelling in te nemen dat allereerst een toetsing op basis van artikel 86(2) EG plaats moet vinden. Wanneer wordt voldaan aan artikel 86(2) EG wordt niet meer toegekomen aan artikel 87 EG of artikel 88 EG. In dat geval bestaat er ook geen verplichting meer om de maatregel te melden. Echter, gelet op het Altmark arrest lijkt dat niet de bedoeling van het HvJ EG te zijn. Slechts indien wordt voldaan aan de voorwaarden uit het Altmark arrest kan melding achterwege blijven. Hoe dan ook maakt dat voor het eindresultaat niet uit. Nadat een steunmaatregel is gemeld bij de commissie en er zou worden geconcludeerd dat zij in beginsel een verboden steunmaatregel vormt in de zin van artikel 87(1) EG, dient de maatregel alsnog worden bekeken in het licht van artikel 86(2) EG. De Commissie heeft in dit verband erkend dat er ook na het Altmark arrest van het HvJ nog onduidelijkheid is blijven bestaan en dat er in het algemeen nog behoefte aan rechtszekerheid bestaat.¹³¹

De artikelen in de Wet VPB, waarvan in de vorige paragraaf is vastgesteld dat zij in strijd zijn met artikel 87 EG, worden hierna beoordeeld aan de hand van artikel 86(2) EG. Rond het jaar 2000 is er vanuit de Commissie meer aandacht gekomen voor het actualiseren en verschaffen van duidelijkheid wat betreft de problematiek van diensten van algemeen economisch belang.¹³² De Commissie acht het in ieders belang dat er wordt gewaakt over het achterblijven van de indirecte negatieve effecten op de markten die openstaan voor concurrentie op de positieve effecten van diensten van algemeen economisch belang.¹³³ Met betrekking tot de problematiek van de d.a.e.b.'s merkt de Commissie het volgende op:

“De voordelen die bepaalde ondernemingen, terecht, ontvangen voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang, mogen geen voordelen gaan vormen die deze ondernemingen in staat stellen deloyaal te concurreren in de meest rendabele geliberaliseerde sectoren. Dergelijke praktijken, die niet noodzakelijk zijn voor de werking van de diensten van algemeen economisch belang, schaden de doeltreffende werking van de economie en zijn strijdig met het algemeen belang. De met het beheer

¹³⁰ Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p. 135

¹³¹ Commissie EG, Mededeling: Witboek over diensten van algemeen belang, COM(2004), 374 definitief, p. 15

¹³² Commissie EG, Mededeling van de Commissie: Diensten van algemeen belang in Europa, COM(2000), 580 definitief. Deze mededeling betreft een actualisering van de mededeling uit 1996.

¹³³ Commissie EG, Verslag van de Commissie over de stand van de werkzaamheden in verband met de richtsnoeren betreffende staatssteun en diensten van algemeen economisch belang, COM(2002), 636 definitief, p. 2

*van diensten van algemeen economisch belaste ondernemingen mogen natuurlijk wel actief zijn op markten of marktsegmenten buiten de diensten van algemeen economisch belang, maar “de strijd” met andere ondernemingen moet “met gelijke wapens” plaatsvinden.”*¹³⁴

Hoewel de commissie de gedachte achter artikel 86(2) EG mijns inziens hierbij overzichtelijk samenvat en al enige vorm van duidelijkheid biedt, heeft de Commissie destijds in het desbetreffende verslag aangegeven dat het de arresten van het Hof zal afwachten, alvorens de Commissie rechtszekerheid aan de lidstaten zal verschaffen. Deze uitspraken hebben plaatsgevonden voorafgaande aan o.a. het Altmark arrest.¹³⁵ Inmiddels heeft de Commissie diverse documenten gepubliceerd, waaronder het groenboek¹³⁶ (waarin men de discussie over d.e.a.b.'s op gang wil brengen) en het witboek¹³⁷ (waarin men de gevoerde discussie uitwerkt). Deze documenten bieden mijns inziens echter nog geen behoorlijk zicht op de voorwaarden waarbij artikel 86(2) EG toepassing kan vinden.

De eerste vraag die dient te worden beantwoord is: wat is een dienst van algemeen economisch belang?

Vanwege het feit dat het EG verdrag geen definitie van een d.e.a.b. kent, hebben de lidstaten een grote mate van keuzevrijheid als het gaat om het bepalen wat zij als een d.e.a.b. beschouwen.¹³⁸ Die autonome bevoegdheid is in beginsel ook van toepassing op de financiering van die diensten.¹³⁹ De Commissie kan deze kwalificatie alleen toetsen aan onmiskenbare fouten.

In het kader van de hier uit te voeren beoordeling van de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven in de Wet VPB worden de *activiteiten van de overheid* aan de hand van artikel 86(2) EG in 3 categorieën ingedeeld:

1. Diensten van algemeen niet-economisch belang;
2. Diensten van algemeen economisch belang;
3. Economische diensten die niet van algemeen economisch belang zijn.

¹³⁴ Ibid. noot 133, p.3

¹³⁵ Ibid. noot 133, p.4

¹³⁶ Commissie EG, Groenboek over diensten van algemeen belang, COM(2003), 270 definitief

¹³⁷ Commissie EG, Witboek over diensten van algemeen belang, COM(2004), 374 definitief

¹³⁸ Zoals ook omschreven en bevestigd in: Commissie EG, Verslag van de Commissie over de stand van de werkzaamheden in verband met de richtsnoeren betreffende staatssteun en diensten van algemeen economisch belang, COM(2002) 636, p. 2

¹³⁹ Commissie EG, Witboek over diensten van algemeen belang, COM(2004), 374 definitief, p. 14

Wat betreft categorie 1:

Diensten van algemeen niet-economisch belang vallen niet onder de werking van het EG-verdrag wat betreft de mededingingsregels en staatssteun. De Commissie geeft als voorbeeld de traditionele overheidsprestaties zoals politieke en justitiële taken en wettelijke socialezekerheidsstelsels.¹⁴⁰

Wat betreft categorie 2:

De diensten van algemeen economisch belang betreffen volgens de Europese Commissie *voornamelijk* bepaalde diensten die worden verleend door de grote netwerkindustrieën, zoals het aanbieden van vervoer, postdiensten, energie en communicatie. De term diensten van algemeen economisch belang kan echter ook alle andere economische activiteiten omvatten, waarop openbaardienstverplichtingen van toepassing zijn.¹⁴¹ De diensten van algemeen economisch belang zijn in eerste instantie wel onderworpen aan de mededingingsregels en staatssteunbepalingen. Onder voorwaarden is artikel 86(2) EG van toepassing. Hierna wordt daarop teruggekomen.

Wat betreft categorie 3:

Economische diensten die niet van algemeen economisch belang zijn, omvatten alle overige diensten. Deze economische activiteiten zijn uiteraard aan de normale regels van het EG-verdrag onderworpen en de daaraan gerelateerde maatregelen moeten worden getoetst aan artikel 87 EG, waarbij geen aanspraak kan worden gemaakt op artikel 86(2) EG.

Aan de hand van bovenstaande categorieën kan een indeling worden gemaakt op basis waarvan de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven kan worden beoordeeld:

A. Voor zover de artikelen voor overheidsbedrijven in de Wet VPB tot gevolg hebben dat de ondernemingen met diensten van algemeen niet-economisch belang feitelijk niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting kunnen die artikelen nooit in strijd zijn met de staatssteunbepalingen van het EG-verdrag.

B. Voor zover de artikelen in de Wet VPB voor overheidsbedrijven tot gevolg hebben dat de ondernemingen met diensten van algemeen economisch belang feitelijk zijn vrijgesteld van

¹⁴⁰ Commissie EG, Mededeling: Diensten van algemeen belang, met inbegrip van sociale diensten van algemeen belang: een nieuw Europees engagement, COM(2007) 725 definitief, p. 5

¹⁴¹ Commissie EG, Witboek over diensten van algemeen belang, COM(2004), 374 definitief, bijlage 1.

vennootschapsbelasting, zijn die maatregelen wellicht nog verenigbaar met het EG-verdrag op grond van artikel 86(2) EG.

C. Voor zover de artikelen in de Wet VPB voor overheidsbedrijven tot gevolg hebben dat de ondernemingen, die diensten leveren die niet van algemeen economisch belang zijn, feitelijk zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting, vormen die maatregelen potentieel verboden staatssteun die niet verenigbaar is op grond van artikel 86(2) EG.

Categorie B is hiervoor reeds getoetst aan het Altmark arrest. Daarbij is tot de conclusie gekomen dat de bepalingen in de Wet VPB voor overheidsbedrijven niet aan de criteria voldoen. Daarvoor is geconcludeerd dat die bepalingen in beginsel ook verboden staatssteun vormen volgens artikel 87(1) Wet VPB. Ook is aangegeven dat dit nog *niet* inhoudt dat artikel 86(2) EG geen toepassing kan vinden. De Commissie heeft dit standpunt in 2007 bevestigd in een, overigens geen bindende werking hebbend, intern document. In gevallen waarin niet aan de criteria uit het Altmark arrest wordt voldaan en sprake is van potentiële verboden staatssteun kan de Commissie compensatie voor diensten van algemeen economisch belang verenigbaar verklaren met de gemeenschappelijke markt op basis van artikel 86(2) EG.¹⁴²

Steunmaatregelen verleend aan ondernemingen belast met diensten van algemeen economisch belang zijn onder voorwaarden nog verenigbaar met de gemeenschappelijke markt op grond van:¹⁴³

- De voorwaarden van het Altmark arrest;¹⁴⁴
- Vrijstellingsbeschikking van de Commissie;¹⁴⁵
- Communautaire kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst.¹⁴⁶

De in beginsel verboden staatssteun vormende beperkte vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven is hiervoor al getoetst aan de voorwaarden van het Altmark arrest. Het Altmark arrest leidde niet tot een verenigbaarheid met de gemeenschappelijke markt. De vrijstellingsbeschikking is ingegeven vanuit de gedachte dat “geringe” compensatiebedragen die

¹⁴² Commissie EG, Commission staff working document to the communication on “services of general interest, including social services of general interest: a new European commitment”, SEC(2007) 1516, p. 6

¹⁴³ Zoals ook omschreven in: Commissie EG, Commission staff working document to the communication on “services of general interest, including social services of general interest: a new European commitment”, SEC(2007) 1516, p. 6

¹⁴⁴ C-280/00, Altmark Trans GmbH, jur. 2003, p. I-07747

¹⁴⁵ Commissie EG, Beschikking van 28 november 2005 betreffende de toepassing van artikel 86, lid 2 EG op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst die aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen wordt toegekend, C(2005) 2673, 2005/842/EG.

¹⁴⁶ Commissie EG, communautaire kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, 2005/ C297 / 04

worden toegekend aan ondernemingen die met het beheer van een d.e.a.b. belast zijn en die een beperkte omzet hebben geen invloed hebben op het handelsverkeer.¹⁴⁷ De vrijstellingsbeschikking is als gevolg van artikel 2(1)a van die beschikking slechts van toepassing op ondernemingen die een omzet, voor belasting, halen die minder is dan 100 miljoen euro en voor de d.e.a.b. maximaal 30 miljoen euro aan compensatie ontvangen. Ook voor toepassing van de vrijstellingsbeschikking gelden een aantal voorwaarden:

1. De beschikking kan pas worden toegepast indien de betrokken onderneming met de verantwoordelijkheid voor het beheer van de dienst van algemeen economisch belang wordt belast door middel van één of meer officiële besluiten. Waarvan de vorm door elke lidstaat kan worden bepaald. Daarbij moeten in het bijzonder de aard en de duur van de diensten worden omschreven, alsmede de parameters voor de berekening, de controle en de herziening van de compensatie en een regeling om overcompensatie te vermijden en terug te betalen (artikel 4 van de beschikking).
2. Het compensatiebedrag mag niet hoger zijn dan nodig is voor behoorlijke uitoefening van de activiteiten, inclusief redelijke winst (artikel 5 van de beschikking). Deze eis is te zien als een proportionaliteitseis. Daarbij dienen objectieve paramaters te worden gehanteerd.
3. Verder geldt nog een algemene eis op basis van de Transparantierichtlijn dat er een gescheiden boekhouding wordt gevoerd in het kader van toezicht en controle mogelijkheden.¹⁴⁸

De beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven in de Wet VPB maakt geen onderscheid in categorie 1, 2 of 3. Feitelijk zijn alle diensten vrijgesteld en alle producties die niet in artikel 2(3) Wet VPB zijn opgesomd. Als naar de eerste voorwaarde van de vrijstellingsbeschikking wordt gekeken, kan worden geconcludeerd dat de parameters voor de berekening, controle en herziening van de compensatie en een regeling om overcompensatie te vermijden en terug te betalen niet aanwezig is. De vrijstellingsbeschikking kan de beperkte vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven niet verenigbaar verklaren met de gemeenschappelijke markt.

Wanneer een maatregel niet aan de voorwaarden van het Altmark arrest en de vrijstellingsbeschikking voldoet, betreft het een potentieel verboden steunmaatregel die op grond van artikel 88 EG bij de Europese Commissie dient te worden gemeld.¹⁴⁹ De Europese Commissie geeft, in de communautaire kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, weer onder

¹⁴⁷ Anoniem, Handreiking diensten van algemeen economisch belang en staatssteun, www.europadecentraal.nl i.s.m. Ministerie van Buitenlandse zaken, 2008, p. 40

¹⁴⁸ Commissie EG, Richtlijn betreffende de doorzichtigheid in de financiële betrekkingen tussen lidstaten en openbare bedrijven en de financiële doorzichtigheid binnen bepaalde ondernemingen, 2006/111/EG, artikel 2, onderdeel d.

¹⁴⁹ Commissie EG, communautaire kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, 2005/C297/04

welke voorwaarden een maatregel alsnog onder de werking van artikel 86(2) EG kan worden gebracht. Blijkens onderdeel 8 van de kaderregeling is de Commissie mijns inziens van oordeel dat in sommige gevallen de voorwaarden van het Altmark arrest en de vrijstellingsbeschikking te streng zijn, waardoor bepaalde ondernemingen met diensten van algemeen economisch belang ten onrechte niet onder de werking van artikel 86(2) EG vallen.

Voorwaarden kaderregeling:

- de bijzondere taak moet aan een onderneming worden toegewezen op grond van een officieel besluit;
- dat besluit is in beginsel vormvrij maar moet met name bevatten: de precieze aard en duur van de openbaredienstverplichting, de betrokken ondernemingen en het betrokken grondgebied, de aard van alle uitsluitende of bijzondere rechten die aan de onderneming worden verleend, de parameters voor de berekening, de controle en de herziening van de compensatie en de regelingen om overcompensatie te vermijden en terug te betalen;
- het compensatiebedrag mag niet hoger zijn dan nodig is om de kosten van de uitvoering van de openbaredienstverplichtingen geheel of gedeeltelijk af te dekken, rekening houdende met de opbrengsten alsmede met een redelijke winst uit de uitvoering van die verplichtingen waarbij het compensatiebedrag *alle voordelen omvat* die door de Staat of in welke vorm ook uit *staatsmiddelen worden toegekend*);
- het compensatiebedrag moet daadwerkelijk voor het beheer van de betrokken dienst van algemeen economisch belang worden gebruikt;
- de berekening van de *kosten* moet vooraf geschieden;
- overcompensatie moet worden terugbetaald.

Voor zover de beperkte vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven ziet op ondernemingen in categorie 2, biedt de kaderregeling wellicht nog een uitkomst. Uit de voorwaarden blijkt dat ook een feitelijke belastingvrijstelling compensatie vormt. Het probleem bij een dergelijke vrijstelling is dat de parameters voor de berekening van de compensatie (belastingbesparing op winstgevende activiteiten) niet of nauwelijks nauwkeurig kunnen worden vastgesteld. Voor zover een onderneming van een publiekrechtelijke rechtspersoon (of lichaam) al een bijzondere taak toegewezen heeft gekregen krachtens een vereist officieel besluit, is het zeer te betwijfelen of er een bepaling is opgenomen met betrekking tot niet verschuldigde vennootschapsbelasting. Artikel 2(1)g Wet VPB jo. artikel 2(3) Wet VPB en artikel 2(7) Wet VPB leiden tot een ‘willekeurige compensatie’. Een indirect overheidsbedrijf kan meerdere activiteiten ontplooiën, waarvan er bijvoorbeeld maar één activiteit ziet op de diensten van algemeen economisch belang. De compensatie bestaat in dit geval uit de belastingbesparing op alle winstgevende activiteiten. Wanneer dit voordeel wordt beschouwd als een compensatie voor een

dienst van algemeen economisch belang, kan de kaderregeling van toepassing zijn. Gezien het vereiste van een vooraf berekende compensatie voor de kosten en terugbetalingsregeling moet de conclusie worden getrokken dat de beperkte vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven geen toepassing kan vinden op basis van de kaderregeling.

Conclusie

In paragraaf 2.1 van dit hoofdstuk is geconcludeerd dat de huidige bepalingen in de Wet VPB, voor wat betreft de belastingheffing van overheidsbedrijven, verboden steunmaatregelen in de zin van artikel 87 EG vormen. In deze paragraaf is een indeling gemaakt op basis waarvan de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven kon worden beoordeeld. Categorie A (diensten van niet-economisch belang), categorie B (diensten van algemeen economisch belang) en categorie C (diensten van niet-algemeen economisch belang). Voor zover de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven ziet op ondernemingen in categorie A, wordt niet toegekomen aan artikel 87 EG en zodoende is ook artikel 86(2) EG niet relevant. Voor zover de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven ziet op ondernemingen in categorie B, had artikel 86(2) EG nog een uitkomst kunnen bieden. Aan de voorwaarden van het Altmark arrest en de vrijstellingsbeschikking wordt niet voldaan. De Europese Commissie hanteert de kaderregeling bij een beoordeling voor toepassing van artikel 86(2) EG. Hiervoor is daaromtrent geconcludeerd dat de compensatie (belastingbesparing) ook niet met behulp van de kaderregeling verenigbaar kan worden verklaard met de gemeenschappelijke markt. Artikel 87 EG blijft onverminderd van toepassing. Voor ondernemingen in categorie C kan artikel 86(2) EG uiteraard nooit van toepassing zijn. Ook voor deze categorie blijft artikel 87 EG onverminderd van toepassing. De beperkte belastingplicht voor de directe en indirecte overheidsbedrijven, zoals die nu in de Wet VPB is opgenomen, is in strijd met het EG-verdrag behalve voor zover het leidt tot een feitelijke vrijstelling voor publiekrechtelijke rechtspersonen (of lichamen van) die in categorie A activiteiten ontplooiën. In die categorie vallen volgens de Europese Commissie de traditionele overheidspreparatieven zoals politionele en justitiële taken en wettelijke socialezekerheidsstelsels.

Vastgesteld is dat artikel 2(1)g Wet VPB, artikel 2(3) Wet VPB, artikel 2(7) Wet VPB en artikel 9(1)f Wet VPB verboden staatssteunmaatregelen in de zin van artikel 87 EG vormen en dat daarop geen 'uitzondering' op grond van het tweede en derde lid van artikel 87 EG of artikel 86(2) EG kan worden gemaakt. Deze staatssteun vormt evenwel bestaande staatssteun. Het belang van die kwalificatie wordt in de volgende paragraaf uitgewerkt.

Paragraaf 2.3. Bestaande en nieuwe staatssteun

In deze paragraaf wordt het onderscheid tussen bestaande en nieuwe staatssteun behandeld en welke gevolgen dat heeft voor bijvoorbeeld de terugvordering van onrechtmatig verleende staatssteun. Artikel 87(1) EG heeft geen directe werking.¹⁵⁰ Of een steunmaatregel niet (of niet meer) tot uitvoering kan worden gebracht, hangt af van artikel 88 EG. Het is in dit kader dat de kwalificatie van nieuwe of bestaande steun van belang is.

De raad van de Europese Unie heeft in 1999 een verordening uitgevaardigd, waarin zij de uitvoering en interpretatie van artikel 88 EG uitwerkt.¹⁵¹ Bestaande steun is in de volgende vijf categorieën in te delen.¹⁵²

1. steun die reeds voor de inwerkingtreding van het EG-verdrag of voor de toetreding van een lidstaat in de lidstaat bestond;
2. maatregelen die staatssteun in de zin van artikel 87(1) EG vormen, maar door de Commissie of de Raad zijn goedgekeurd;
3. steun die door de lidstaat wordt aangemeld, maar waarop de Commissie niet binnen de gestelde termijn een beschikking heeft afgegeven;¹⁵³
4. steun waarvan de verjaringstermijn voor terugvordering is verlopen, zijnde 10 jaar;
5. steun die als bestaande steun wordt beschouwd, omdat kan worden vastgesteld dat hij op het moment van inwerkingtreding geen steun vormde, maar vervolgens steun is geworden vanwege de ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt, zonder dat de betrokken lidstaat er wijzigingen in heeft aangebracht; maatregelen die vanwege de liberalisering van een activiteit door het Gemeenschapsrecht steun zijn geworden, worden na de voor de liberalisering voorgeschreven datum niet als bestaande steun beschouwd.

De huidige beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven bestaat al, in min of meer ongewijzigde vorm, sinds voor de inwerkingtreding van het EG-verdrag (zie hoofdstuk 2). Het is de vraag of dit in de eerste categorie of de vijfde categorie moet worden ingedeeld. De limitatieve opsomming van belastingplichtige overheidsbedrijven zal in den beginne de concurrentieverstoring vrijwel geheel hebben voorkomen. Op de peildatum (invoering van het Verdrag) is het dus nog maar de vraag of toen

¹⁵⁰ Kapteyn, P.J.G., VerLoren van Themaat, P., Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen na Maastricht, Kluwer, Deventer, 1995, p.480

¹⁵¹ Adriaanse, P.C., Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun, Kluwer, Deventer, 2006, p.32

¹⁵² Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag, artikel 1, onderdeel b van de verordening.

¹⁵³ Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag, artikel 1, onderdeel b van de verordening jo. artikel 4 van de verordening.

al sprake was van steun. Mijns inziens moet de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven worden ondergebracht in de eerste volzin van de vijfde categorie. De ontwikkeling van de (gemeenschappelijke) markt heeft er toe geleid dat de limitatieve opsomming ontoereikend is geworden. Overheidsbedrijven zijn immers in toenemende mate marktactiviteiten gaan ondernemen, hetgeen bij het ontstaan van de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven waarschijnlijk niet was voorzien. Ook is het bedrijfsleven zich gaan begeven op terreinen die voorheen slechts werden betreden door de overheid. Hoe dan ook maakt dat voor het eindresultaat niet uit: de artikelen in de Wet VPB, welke betrekking hebben op de belastingheffing van directe en indirecte overheidsbedrijven, waarvan in paragraaf 2.1 van dit hoofdstuk is vastgesteld dat zij steunmaatregelen vormen in de zin van artikel 87 EG, vormen bestaande staatssteun.

Nieuwe staatssteun is alle steun die geen bestaande steun vormt, *alsmede wijzigingen in bestaande steun*.¹⁵⁴ Deze laatste toevoeging is relevant voor de notitie uit 2007 betreffende de belastingheffing van overheidsbedrijven. Daarin worden vier varianten behandeld ter wijziging van de huidige vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven. De wijzigingen zullen leiden tot de kwalificatie nieuwe staatssteun. Overigens leiden niet alle wijzigingen tot de herkwalificatie tot nieuwe staatssteun. Aanpassingen van louter formele of administratieve aard die de beoordeling van de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt niet kunnen beïnvloeden, worden niet beschouwd als wijzigingen die leiden tot de kwalificatie nieuwe staatssteun. Ook wijzigingen die leiden tot een verhoging van de voor een bestaande steunregeling voorziene middelen met maximaal 20 procent worden niet beschouwd als een wijziging.¹⁵⁵ Hierna worden de hoofdzaken van het onderscheid bestaande en nieuwe staatssteun weergegeven.

Bestaande staatssteun wordt volgens artikel 88(1) EG door de Commissie tezamen met de lidstaten onderworpen aan een voortdurend onderzoek. Wanneer de Commissie van mening is dat een bestaande maatregel niet langer kan worden gehandhaafd, stelt zij de dienstige maatregelen voor ter aanpassing.¹⁵⁶ De lidstaat kan binnen één maand haar opmerkingen aan de Commissie doorgeven, waarna de Commissie een oordeel geeft.¹⁵⁷ Bestaande steun kan tot uitvoering worden gebracht, zolang de Commissie deze niet op grond van het bovenstaande onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt heeft verklaard.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag, artikel 1, onderdeel c van de verordening.

¹⁵⁵ Verordening EG van de Commissie van 21 april 2004, nr. 794/2004, tot uitvoering van Verordening nr. 659/199 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag, artikel 4.

¹⁵⁶ Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag, artikel 18

¹⁵⁷ Adriaanse, P.C., *Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun*, Kluwer, Deventer, 2006, p.33

¹⁵⁸ *Ibid.* noot 157, p.33

Nieuwe steun moet worden aangemeld bij de Commissie op grond van artikel 88(3) EG.¹⁵⁹ Na de aanmelding start de Commissie een procedure, waarbij de maatregel wordt onderzocht. Naast deze aanmeldingsverplichting is nog sprake van de standstillverplichting. Deze standstillverplichting houdt in dat een lidstaat een aangemelde maatregel niet tot uitvoering kan brengen voordat de procedure tot een eindbeslissing heeft geleid.¹⁶⁰

De Commissie kan verlangen dat onrechtmatig verleende staatssteun door de lidstaat wordt teruggevorderd (inclusief rente).¹⁶¹ Bestaande steun kan nooit worden teruggevorderd. Wanneer een maatregel kwalificeert als nieuwe steun of gaat kwalificeren als nieuwe steun, waarbij de steun wordt verleend zonder aanmelding of tijdens de standstillperiode, kan de Commissie de verleende steun laten terugvorderen.¹⁶² Het is dus de lidstaat en nooit de Commissie die daadwerkelijk de steun dient terug te vorderen. Daarbij is het niet de lidstaat die de “last” van de onrechtmatig verleende steun draagt, maar de onderneming die de steun heeft ontvangen. Het meest bekende voorbeeld in Nederland is wellicht de beschikking uit 1999, waarin werd geëist dat de door de Nederlandse staat verleende steun aan pomphouders in de grensstreek met Duitsland werd teruggenomen.^{163/164}

Er zijn drie situaties te onderscheiden waarin sprake is van onrechtmatig verleende steun:¹⁶⁵

1. nieuwe steunmaatregelen die niet zijn aangemeld;
2. nieuwe steunmaatregelen waarop een negatieve beschikking is afgegeven, maar die toch worden uitgevoerd;
3. nieuwe steunmaatregelen die wel zijn aangemeld, maar die tijdens de standstillperiode toch zijn uitgevoerd.

Overigens is met betrekking tot de terugvordering van ten onrechte verleende staatssteun in Nederland op 16 april 2008 een wetsvoorstel ingediend om binnen het Nederlandse recht hieromtrent sluitende

¹⁵⁹ De formaliteiten van die aanmelding is geregeld in Verordening EG van de Commissie van 21 april 2004, nr. 794/2004 en Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999. Deze formaliteiten worden hier niet in detail behandeld. Voor meer informatie wordt dan ook verwezen naar de hiervoor gemelde verordeningen.

¹⁶⁰ Ibid. noot 157, p.34

¹⁶¹ Verordening EG van de Raad van 22 maart 1999, nr. 659/1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag, artikel 14

¹⁶² Hancher, L, Ottervanger, P, Slot, P.J., E.C. State Aids, Sweet & Maxwell Ltd., Londen, 1999, p.387

¹⁶³ Ouden, den, W., Staatssteun en de Nederlandse Rechter, Kluwer, Deventer, 2005, p. 66

¹⁶⁴ Beschikking nr. 1999/705/EG van de Commissie 20 juli 1999

¹⁶⁵ Visser, K-J, Fiscale maatregelen en communautaire steunmaatregelen: formele procedures en terugvordering, WFR 2000/863, p. 2

regels in te voeren.¹⁶⁶ Behandeling van dit wetsvoorstel gaat de reikwijdte van deze scriptie te buiten en wordt hier dan ook niet verder behandeld.¹⁶⁷

In de inleiding van dit hoofdstuk is al een korte verwijzing gemaakt naar de notitie Belastingplicht overheidsbedrijven (2007). Vooruitlopend op de volgende paragraaf kan al worden gezegd dat het hierbij gaat om vier voorstellen tot wijziging. In het verband met de aanmeldingsverplichting en eventuele terugvordering wanneer niet aan de voorwaarden wordt voldaan, is het van belang om vast te stellen of deze wijzigingen zullen leiden tot de kwalificatie nieuwe staatssteun. Immers, wijzigingen die leiden tot een verhoging van de *voor een bestaande steunregeling voorziene middelen* met maximaal 20 procent worden niet beschouwd als een wijziging. De vier varianten leiden naar verwachting tot een uitbreiding van de belastingplicht voor het merendeel van de overheidsbedrijven. Ook al is een uitbreiding van de belastingplicht geen verhoging van de voor een bestaande steunregeling voorziene middelen, zal mijns inziens niettemin sprake zijn van wijzigingen die leiden tot de kwalificatie nieuwe staatssteun. Het betreffen naar mijn mening namelijk niet wijzigingen van de voorziene middelen van een bestaande regeling, maar een wijziging van de essentie van de regeling zelf. Gelet op het voorgaande dient een wijziging van de belastingplicht voor directe en indirecte overheidsbedrijven van meet af aan in overeenstemming te zijn met de staatssteunbepalingen.

Tot op heden heeft de Commissie nog weinig aandacht geschonken aan de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven. Wat dat betreft heeft de Commissie zich niet erg actief gehouden aan haar onderzoeksverplichting krachtens artikel 88(1) EG. De Commissie dient tezamen met de lidstaten de bestaande steunregelingen te onderwerpen aan een voortdurend onderzoek. Ook Nederland heeft tot op heden nog weinig actie ondernomen, behoudens de enkele notities die in de inleiding van dit hoofdstuk zijn vermeld. Een uitzondering is gelegen in de belastingplicht van de Schiphol Groep. Tot en met 31 december 2001 was Nederlands grootste luchthaven niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Deze belastingvrijstelling werd na het onderzoek van de Commissie beoordeeld als een voordeel dat staatssteun in de zin van artikel 87(1) EG vormt en op grond van artikel 88 EG diende te worden aangepast.¹⁶⁸ Als gevolg van de beschikking van 3 juli 2001 is op 1 januari 2002 de luchthaven toegevoegd aan de lijst van uitgezonderde indirecte overheidsbedrijven in artikel 2(7) Wet VPB.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Kamerstukken II, 2007/2008, 31418, nr. 1

¹⁶⁷ Voor meer informatie verwijs ik naar o.a. het wetsvoorstel, de memorie van toelichting en het verslag: Kamerstukken II, 2007/2008, 31418, nr. 2 t/m 5

¹⁶⁸ Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, p.232

¹⁶⁹ Beschikking van 3 juli 2001, Commissie EG, nr. E 45/2000, Nederland inzake de belastingvrijstelling van de Schiphol Groep, SG(2001), D/289541

Paragraaf 3. De notitie belastingplicht overheidsbedrijven (2007)

Uit de vorige paragrafen kan worden geconcludeerd dat de huidige artikelen in de Wet VPB, betreffende de belastingheffing van overheidsbedrijven, bestaande staatssteun vormen. In de notitie uit 2007 over de belastingplicht van overheidsbedrijven worden vier varianten op de huidige belastingplicht behandeld.¹⁷⁰ In deze paragraaf worden deze varianten besproken, waarna vervolgens een toetsing aan artikel 87 EG plaatsvindt. De nadruk wordt daarbij zo veel mogelijk gelegd op de zogenaamde ondernemingsvariant.¹⁷¹ Aangezien de varianten wijzigingen met zich meebrengen die de essentie van de huidige belastingplicht veranderen, wordt er aangenomen dat sprake zal zijn van nieuwe staatssteun (*indien* er überhaupt nog sprake is van staatssteun). Dit houdt in dat, indien wordt vastgesteld dat één van de varianten staatssteun vormt in de zin van artikel 87 EG, deze steun moet worden aangemeld volgens artikel 88 EG en dat de kans groot is dat de Commissie die niet verenigbaar met de gemeenschappelijke markt acht. De basis van deze paragraaf is dan ook het uitgangspunt dat een variant slechts *mag* worden ingevoerd indien zij geen staatssteun gaat vormen (met inachtneming van artikel 86(2) EG). Bij de behandeling van de varianten wordt ook nog (kort) ingegaan op praktische problemen. In hoofdstuk 4 wordt dieper ingegaan op specifieke problematiek bij toepassing van de ondernemingsvariant.

Paragraaf 3.1. Opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven

De eerste variant die in de 2007-notitie belastingplicht overheidsbedrijven (hierna: de notitie) wordt behandeld is de opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven.¹⁷² Deze variant wordt ook wel de indirecte-ondernemingsvariant genoemd.

Wanneer wordt gekozen voor de indirecte-ondernemingsvariant vervalt de beperkte belastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven. Als gevolg zijn de indirecte overheidsbedrijven onderworpen aan de “normale” regels. Een besloten vennootschap wordt bijvoorbeeld dus integraal belastingplichtig, terwijl een stichting slechts belastingplichtig wordt indien en voor zover een onderneming wordt gedreven. In de notitie wordt aangegeven dat de gedachte achter deze variant is, dat als de overheid activiteiten niet zelf verricht, maar deze laat plaatsvinden door een afzonderlijke privaatrechtelijke rechtspersoon, deze activiteiten lang niet altijd overheidstaken in eigenlijke zin zullen zijn. Kort gezegd vervalt artikel 2(7) Wet VPB bij de indirecte-ondernemingsvariant.

¹⁷⁰ Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr.1

¹⁷¹ Dit vanwege het feit dat uit de brief van de staatssecretaris van 26 november 2008 lijkt te kunnen worden afgeleid dat de nadruk op deze ondernemingsvariant zal komen te liggen.

¹⁷² Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr.1 (waar hierna in deze scriptie de feitelijke inhoud van de varianten wordt weergegeven, wordt, tenzij anders vermeld, voor de bron verwezen naar dit document)

Artikel 2(1)g Wet VPB en artikel 2(3) VPB (en vermoedelijk ook artikel 9(1)f Wet VPB, al wordt daar in de notitie niet over gesproken) blijven in stand. In paragraaf 2.2 van dit hoofdstuk is al geconcludeerd dat ook deze regelingen in strijd zijn met artikel 87 EG verdrag. De indirecte-ondernemingsvariant voorkomt dus slechts deels de strijdigheid met het EG-verdrag. Echter, voor zover het slechts bovenstaande afschaffing van artikel 2(7) Wet VPB zou betreffen ben ik, in tegenstelling tot wat in onderdeel 11 van de notitie wordt beweerd, van mening dat de wijziging niet het ontstaan van een nieuwe steunmaatregel tot gevolg heeft. In de notitie wordt geschreven dat een mogelijke zienswijze van de Commissie zou zijn dat een nieuwe steunmaatregel wordt gecreëerd ten opzichte van de directe overheidsbedrijven. Mijns inziens vormt de beperkte belastingplicht voor de directe overheidsbedrijven een bestaande steunmaatregel die niet wordt uitgebreid door het afschaffen van de beperkte belastingplicht voor indirecte overheidsbedrijven. In de notitie wordt bij deze variant evenwel ook aangegeven dat de bestaande vrijstellingen in artikel 5 Wet VPB en artikel 6 VPB moeten worden uitgebreid. Dit om te voorkomen dat bepaalde stichtingen en verenigingen, met een bepaald maatschappelijk belang, belastingplichtig worden. In de notitie wordt de aanwezigheid van commerciële instellingen voor voortgezet onderwijs in de particuliere sector als voorbeeld gegeven. Als gevolg van het concurrentie criterium in artikel 4 Wet VPB kan de situatie ontstaan dat het openbare onderwijs belastingplichtig wordt. Tot zover ben ik het met de staatssecretaris eens dat voor bepaalde *activiteiten* een uitzondering moet worden opgenomen, maar er wordt ook geopperd om een lijst op te stellen van *met name genoemde instellingen*. Mijns inziens zal die laatste invulling uiteindelijk tot gelijksoortige problemen leiden als de huidige lijst van limitatieve opsommingen in artikel 2(7) Wet VPB. Zoals de staatssecretaris in de notitie zelf al aangeeft, luistert de precieze invulling van de regelgeving nauw. Gezien de snelheid waarin economische activiteiten in het huidige economisch leven worden ontplooid, is het mijns inziens waarschijnlijk dat een limitatieve opsomming relatief snel achterhaald zal zijn. Als gevolg daarvan zal de regelgeving niet meer voldoen aan het neutraliteitsbeginsel en uiteindelijk ook niet meer aan artikel 87 EG. Wanneer bepaalde instellingen zijn opgenomen in de lijst van vrijgestelde instellingen en andere instellingen met gelijksoortige activiteiten niet, zal de maatregel begunstigend zijn ten aanzien van bepaalde ondernemingen. Ook aan de andere voorwaarden van artikel 87(1) EG wordt mijns inziens dan voldaan. De situatie is dan feitelijk niet anders meer dan de begunstiging van de huidige feitelijk vrijgestelde overheidsbedrijven. Overigens moet nog worden opgemerkt dat de potentiële wijziging van artikel 5 Wet VPB en artikel 6 Wet VPB *wel* zal moeten voldoen aan de eisen die worden gesteld aan nieuwe steunmaatregelen. Deze wijziging moet naar mijn mening namelijk niet worden gezien als de afschaffing van artikel 2(7) EG, maar moet worden gezien als een nieuwe regeling of een wijziging die de essentie van de bestaande steunmaatregel dusdanig wijzigt dat deze moet worden beschouwd als een nieuwe steunmaatregel. Als alternatief voor de hiervoor kort beschreven uitbreiding van bestaande voor sociale en maatschappelijke vrijstellingen in artikel 5 Wet VPB en artikel 6 Wet VPB,

wordt tot slot nog de mogelijkheid genoemd om het aanvullende concurrentiecriteria voor de situatie waarin het winstoogmerk ontbreekt af te schaffen. Deze optie is ook van invloed op de private verenigingen en stichtingen die geen oogmerk hebben, doch wel concurreren met belastingplichtige ondernemingen. Aan het neutraliteitsbeginsel wordt naar mijn mening in deze situatie geen recht gedaan, concurrentieverstoreningen zullen zich in de gehele economie gaan voordoen en niet slechts tussen private ondernemingen en overheidsbedrijven. Deze aanpassing van artikel 4 Wet VPB zal daarentegen niet strijdig zijn met artikel 87 EG, omdat de maatregel van niet-specifieke aard zou zijn. Mijns inziens is het evenwel ondenkbaar dat het concurrentiecriteria wordt afgeschaft, omdat het juist datgene veroorzaakt dat de afschaffing van artikel 2(7) Wet VPB ten doel heeft te voorkomen: concurrentieverstoreningen.

In de notitie wordt geschreven dat de indirecte-ondernemingsvariant het mogelijk maakt de meest evidente vorm van mogelijk oneerlijke concurrentie tussen indirecte overheidsbedrijven en de marktsector op te lossen. Ook wordt daarbij in het algemeen opgemerkt dat het afhangt van “de wijze waarop de vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang nader worden ingevuld”. Er wordt echter wel onderkend dat de oneerlijke concurrentie door directe overheidsbedrijven niet wordt voorkomen en dat de publiekrechtelijke rechtspersonen de belastingplicht eenvoudig kunnen ontlopen door de marktactiviteiten onder te brengen in de directe overheidsbedrijven.

Op basis van de in deze paragraaf, door mij en in de notitie, weergegeven kanttekeningen bij de indirecte-ondernemingsvariant kan worden geconcludeerd dat de strijdigheid met artikel 87 EG door afschaffing van artikel 2(7) EG deels kan worden opgelost, maar dat de invulling van nieuwe vrijstellingen tot problemen op het gebied van concurrentieverstoring en nieuwe staatssteun kan leiden. De afschaffing van het concurrentiecriteria verlegt slechts het probleem van de concurrentieverstoreningen en vormt zodoende geen waardevol alternatief, maar leidt niet tot strijdigheid met artikel 87 EG.

Paragraaf 3.2. Belastingplicht voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen

In deze paragraaf wordt de zogenaamde verdringingsvariant behandeld. In onderdeel 8.3 van de notitie wordt de verdringingsvariant als volgt samengevat: “*In deze variant worden directe en indirecte overheidsbedrijven belastingplichtig voor zover zij in zeer ruime zin in concurrentie treden met belaste ondernemers of ondernemingen. Daarvoor is niet nodig dat sprake is van deelname aan het economische verkeer of van een winststreven*”. Het ontbreken van de eis dat sprake is van deelname aan het economische verkeer leidt tot een strenger regime dan dat momenteel voor bijvoorbeeld een

stichting of vereniging geldt. Er wordt bij deze variant voor de belastingplicht namelijk niet vereist dat sprake is van een onderneming. Als gevolg kunnen interdepartementale leveringen van goederen of diensten leiden tot belastingplicht. Concurrentie wordt binnen deze variant al aanwezig geacht wanneer een bedrijf diensten levert, binnen een overheidsinstelling waartoe het behoort, die ook aan externe afnemers kunnen worden aangeboden en door andere belastingplichtige lichamen kunnen worden geleverd. Als voorbeeld wordt een departementale reproafdeling gegeven. Deze reproafdeling verleent geen externe diensten, maar treedt op basis van het ruime concurrentie criterium in concurrentie met commerciële kopieerbedrijven. Bij de verdringingsvariant wordt dus een ander concurrentie criterium gehanteerd dan in artikel 4 Wet VPB. Aan artikel 4 Wet VPB wordt namelijk pas toegekomen als een vereniging of stichting aan het economisch verkeer deelneemt. Hierna wordt in deze scriptie dan ook gesproken over het *verdringingscriterium*. Uit de notitie blijkt dat de staatssecretaris zich ook afvraagt of dit verdringingscriterium niet te ver gaat.

In tegenstelling tot de indirecte ondernemingsvariant kan de verdringingsvariant voor indirecte overheidsbedrijven beperkter uitvallen. In de notitie worden de waterleidingbedrijven als voorbeeld gegeven. Een duidelijker voorbeeld vind ik persoonlijk het parkeerbeheer van gemeenten. Er zijn gemeenten die hun parkeerbeheer hebben ondergebracht in een besloten vennootschap en via uitzendbureaus gediplomeerde parkeercontroleurs inhuren.¹⁷³ In de verdringingsvariant wordt een dergelijke vennootschap mijns inziens niet belastingplichtig. Immers, het uitdelen van parkeerboeten vormt een overheidsprerogatief en kan in die hoedanigheid geen concurrentie opleveren met private bedrijven. Het is echter wel de vraag hoe ver het verdringingscriterium reikt in verband met het personeel. In de huidige markt komt voor dat deze parkeercontroleurs via private ondernemingen ter beschikking worden gesteld aan overheidsbedrijven.¹⁷⁴ In de situatie waarin een indirect overheidsbedrijf het personeel inhuurt van een uitzendbureau leidt toepassing van de verdringingsvariant niet tot belastingplicht. In de situatie waarin het indirecte overheidsbedrijf zelf parkeercontroleurs gaat opleiden en wellicht zelfs ter beschikking stelt aan andere gemeenten leidt de verdringingsvariant mijns inziens tot belastingplicht *voor zover* in concurrentie wordt getreden met de uitzendbureaus. Vergelijkbaar met de problematiek van het drijven van een onderneming voor stichtingen en verenigingen ontstaat dan een afbakeningsprobleem bij de winstbepaling. Wat behoort immers tot de opbrengsten en kosten voor die activiteit? Dit vormt echter geen “nieuw” probleem. De afbakening van wanneer wel of geen ondernemingen worden verdrongen is daarentegen wel nieuw. De notitie werkt deze problematiek niet uit. Wel wordt bijvoorbeeld met betrekking tot de gemeentelijke groenvoorzieningen opgemerkt dat deze onder de belastingplicht *kunnen* vallen. Wanneer wordt gekozen voor de verdringingsvariant is het te verwachten dat jurisprudentie de nodige duidelijkheid moet verschaffen. Wederom wordt in de notitie melding gemaakt van het feit dat

¹⁷³ zie bijvoorbeeld de Kamer van Koophandel i.v.m. Parkeer Beheer Bergen op Zoom B.V.

¹⁷⁴ Zie in dit verband www.EBN-parkeerbeheer.nl

bestaande vrijstellingen opnieuw tegen het licht moeten worden gehouden en mogelijk moeten worden uitgebreid. In de notitie wordt hier verder niet op ingegaan. Het is mijns inziens afhankelijk van de invulling van deze vrijstellingen of zij in overeenstemming zijn met artikel 87 EG. Wat dat betreft geldt overeenkomstig de kritiek die in de vorige paragraaf gegeven is met betrekking tot de invulling van de uitbreiding van vrijstellingen. Afgezien van de hiervoor beschreven praktische problemen moet nog worden bekeken of de verdringingsvariant an sich verenigbaar is met artikel 87(1) EG aangezien de wijziging van de bestaande steunmaatregel van dien aard is dat het een potentieel nieuwe steunmaatregel betreft.

De vormgeving van de verdringingsvariant vertoont overeenkomsten met de ondernemingsvariant zoals die nu voor verenigingen en stichtingen geldt. Het verschil is dat de verdringingsvariant de eis, dat er moet worden deelgenomen aan het economisch verkeer, niet stelt. Als gevolg daarvan kunnen interdepartementale en intradepartementale diensten in de belastingheffing worden getrokken. De verdringingsvariant bewerkstelligt dat slechts overheidsbedrijven die niet in concurrentie treden met belaste ondernemers feitelijk vrijgesteld zijn. Derhalve kan nooit aan de eis worden voldaan dat een maatregel de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen en zodoende geen strijdigheid met artikel 87(1) EG opleveren. Voorwaarde is wel dat dan ook in het buitenland belastingplichtige ondernemers meegenomen moeten worden in het verdringingscriterium. Ingeval slechts wordt gekeken in binnenlandse verhoudingen of een overheidsbedrijf met belaste ondernemers concurreert, kan niet worden gegarandeerd dat er niet met buitenlandse ondernemers wordt geconcurrereerd. Als daar geen rekening mee wordt gehouden vervalst de maatregel de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten naar mijn mening wel ongunstig. Dit bezien in combinatie met de specificiteit van de maatregel, die tot een voordeel leidt en het gegeven dat een feitelijke vrijstelling gezien wordt als een maatregel die met staatsmiddelen wordt bekostigd, leidt tot de conclusie dat er in het voorgaande geval nog wel sprake kan zijn van een verboden steunmaatregel in de zin van artikel 87(1) EG.

Bij een correcte toepassing van het verdringingscriterium maakt de verdringingsvariant een einde aan de kwalificatie staatssteun voor de belastingheffing van overheidsbedrijven. Wel leidt toepassing van de verdringingsvariant in bepaalde situaties eerder tot belastingplicht dan wanneer het “normale” concurrentiecriterium wordt gehanteerd. Wat betreft de voorkoming van staatssteun vormt de verdringingsvariant een adequate oplossing (op voorwaarde dat de uitbreiding van vrijstellingen geen nieuwe steunmaatregelen teweegbrengt. Zie in dit verband paragraaf 3.1 van dit hoofdstuk). In de praktijk zal de verdringingsvariant tot afbakenings- en toerekeningsproblemen leiden. De bestaande jurisprudentie over het drijven van een onderneming voor verenigingen en stichtingen zal voor het grootste deel niet meer toepasbaar zijn. Bij de verdringingsvariant wordt namelijk geen deelname aan het economisch verkeer meer verlangd. Geconcludeerd kan worden dat toepassing van de verdringingsvariant een einde maakt aan de bestaande staatssteun voor overheidsbedrijven, doch verder gaat dan noodzakelijk is.

Paragraaf 3.3. Uitbreiden van de lijst belaste activiteiten

Binnen deze variant worden twee voorstellen gedaan om de lijst van belaste activiteiten uit te breiden:

- specifieke opsommingsvariant;
- algemene opsommingsvariant;

Allereerst wordt de specifieke opsommingsvariant behandeld. Daarbij wordt gekeken of die variant strijdig is met artikel 87 EG en wordt nog kort stilgestaan bij praktische uitvoerbaarheid. Daarna worden dezelfde punten behandeld voor de algemene opsommingsvariant.

Specifieke opsommingsvariant

Bij de specifieke opsommingsvariant verandert de essentie van de huidige regeling niet. Zowel de directe als de indirecte overheidsbedrijven zijn slechts belastingplichtig voor zover zij een bedrijf uitoefenen, zoals opgesomd in artikel 2(3) Wet VPB. Deze opsomming wordt echter uitgebreid met nieuwe categorieën. In de notitie worden als voorbeelden gegeven de toevoeging van kredietverleningsbedrijven en havenbedrijven. Ook wordt gelijktijdig onderkend dat de uitbreiding snel weer achterhaald zal zijn. Gezien het feit dat de inventarisatie van commerciële activiteiten van overheidsinstellingen al geruime tijd in beslag neemt en de snelheid waarmee markten zich vandaag de dag ontwikkelen is het mijns inziens nog maar de vraag of het praktisch uitvoerbaar is om de lijst überhaupt ooit in overeenstemming te brengen met artikel 87(1) EG. Alhoewel een update van artikel 2(3) Wet VPB de huidige concurrentievervalsingen in een bepaalde mate voorkomt, vormt de specifieke opsommingsvariant in geen geval een garantie dat concurrentievervalsingen volledig worden voorkomen. Met betrekking tot het in overeenstemming brengen met artikel 87(1) EG vormt deze variant dan ook geen goed alternatief (zie paragraaf 1.2 van dit hoofdstuk voor de toetsing van de regeling in deze vorm aan artikel 87 EG).

Algemene opsommingsvariant

De algemene opsommingsvariant bestaat uit het opnemen van een meer algemeen omvattend begrip in artikel 2(3) Wet VPB. Voorgesteld wordt om het begrip *dienstverleningsbedrijven* op te nemen. In essentie verschilt deze variant niet van de specifieke opsommingsvariant, zij het dat het op te nemen begrip een ruimere werking heeft. Als deze variant wordt getoetst aan artikel 87 EG is voornamelijk van belang om vast te stellen of de mededinging in deze variant nog wordt vervalst. Het is vrijwel zeker dat de oneerlijke concurrentie voornamelijk wordt veroorzaakt, omdat de diensten van overheidsbedrijven in de huidige regelgeving niet in de belastingheffing worden betrokken. In de notitie wordt alleen het opnemen van het begrip dienstverleningsbedrijf behandeld. Mijns inziens kan

niet worden gegarandeerd dat *alle* categorieën bedrijven die in concurrentie treden met private ondernemingen daarmee onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Het kan niet worden gegarandeerd dat bepaalde producties, die (al dan niet in de toekomst) door overheidsbedrijven worden ontplooid, onder de werking van artikel 2(3) Wet VPB vallen. Geconcludeerd kan worden dat de algemene opsommingsvariant het grootste deel van de strijdigheid met artikel 87 EG kan wegnemen, doch dat deze oplossing niet definitief de oplossing kan zijn. Bovendien komt nog de problematiek van begripsdefiniëring aan de orde, zoals ook in de notitie al wordt aangegeven. Het begrip dienstverleningsbedrijf is tot op heden nog niet uitgewerkt. In overeenstemming met de verdringingsvariant leidt deze variant deels tot een ruimere werking dan voor artikel 87 EG noodzakelijk is, vanwege het feit dat er geen concurrentie criterium wordt gehanteerd. Wanneer niet in concurrentie wordt getreden kan immers geen vervalsing van de mededinging en de daarmee samenhangende ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten ontstaan. De notitie geeft aan dat ook in deze variant de bestaande vrijstellingen voor maatschappelijk of sociaal belang uit artikel 5 Wet VPB en artikel 6 Wet VPB tegen het licht moeten worden gehouden. Zoals ook bij de behandeling van de indirecte ondernemingsvariant is behandeld, hangt de verenigbaarheid met artikel 87 EG af van de manier waarop hier invulling aan wordt gegeven. Zie voor de kanttekeningen hieromtrent dan ook paragraaf 3.1.

Paragraaf 3.4. Belastingplicht voor zover sprake is van een onderneming

Deze variant houdt in dat artikel 2(1)g Wet VPB, artikel 2(3) Wet VPB en artikel 2(7) Wet VPB worden afgeschaft. Van de indirecte overheidsbedrijven wordt dan vennootschapsbelasting geheven op de wijze die voor hun rechtsvorm “normaal” is. De BV's en NV's worden dus integraal belastingplichtig en de stichtingen en verenigingen worden belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. Bij toepassing van deze zogenoemde *ondernemingsvariant* worden de directe overheidsbedrijven eveneens slechts belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven.

Als het bovenstaande wordt getoetst aan de staatssteunbepalingen kan worden geconcludeerd dat geen sprake is van verboden staatssteun. De indirecte overheidsbedrijven zijn aan dezelfde regels onderworpen als private ondernemingen. Zodoende kan in ieder geval niet gezegd worden dat er sprake is van een specifieke maatregel die tot een voordeel voor de begunstigde leidt of de mededinging vervalst. De directe overheidsbedrijven daarentegen zijn onderworpen aan het regime van de verenigingen en stichtingen. Er had ook kunnen worden gekozen voor een integrale belastingplicht, maar gezien de publiekrechtelijke taken die veel overheidslichamen hebben ligt een regime zoals dat voor stichtingen meer voor de hand. Bij een integrale belastingplicht zullen de

vrijstellingen in artikel 5 Wet VPB en artikel 6 Wet VPB aanzienlijk moeten worden uitgebreid. Aan de vijf cumulatieve voorwaarden van artikel 87(1) EG wordt niet voldaan. De ondernemingsvariant is in dit opzicht succesvol in het opheffen van de bestaande staatssteun.

Bij deze variant wordt wederom aangegeven dat de bestaande vrijstellingen mogelijk moeten worden uitgebreid om “ongewenste” effecten te voorkomen. Dit vanuit de gedachte dat moet worden voorkomen dat publieke taken in de belastingheffing worden betrokken. Een verdere toelichting wordt niet gegeven. Als voorbeeld kan hier wederom het parkbeheer van een indirect overheidsbedrijf worden genomen. Bij toepassing van de ondernemingsvariant wordt het parkbeheer van gemeenten in de vennootschapsbelasting betrokken. Het is dan echter wel de vraag of er belaste winst ontstaat. In situaties dat ook personeel ter beschikking wordt gesteld aan andere gemeenten is dat echter denkbaar. Ook hier is dezelfde kritiek, zoals gegeven bij de indirecte ondernemingsvariant, van toepassing op de invulling van de vrijstellingen. Mijns inziens zou, met het oog op het voorkomen van staatssteun, moeten worden gekozen voor de invulling waarbij bepaalde activiteiten aan de lijst van vrijstellingen worden toegevoegd. Bij een correcte invulling van de vrijstellingen kan dan namelijk nooit begunstiging van specifieke ondernemingen of producties plaatsvinden. Voor wat betreft parkbeheer moet de vrijstelling zich bijvoorbeeld slechts uitstrekken tot de overheidspreparatieën.

Tot slot wordt in de notitie nog gewezen op het feit dat de problematiek met betrekking tot het drijven van een onderneming al in de bestaande jurisprudentie is behandeld en uitgewerkt. Ten opzichte van de verdringingsvariant of algemene opsommingsvariant vormt dat een praktisch voordeel. Ook wordt in de notitie nog terecht de vraag gesteld of de ondernemingsvariant zich uitstrekt tot dienstverlening tussen overheidsinstellingen. Dit probleem kwam ook aan de orde bij de verdringingsvariant. Laatstgenoemde variant heeft echter nog een verdergaande uitwerking, daar het zich ook uitstrekt tot diensten binnen één en hetzelfde overheidsbedrijf. In hoofdstuk 4 wordt dieper op deze problematiek ingegaan.

Met betrekking tot de ondernemingsvariant kan worden geconcludeerd dat het geen verboden staatssteun vormt, doch op voorwaarde dat de bestaande vrijstellingen op correcte wijze worden uitgebreid. Daarbij moet worden voorkomen dat de vrijstelling verder gaat dan wat nodig is om de niet-economische diensten en diensten van algemeen economisch belang vrij te stellen. Voor zover de vrijstelling verder strekt dat voornoemde diensten, moet specificiteit worden voorkomen. Ten opzichte van de verdringingsvariant en algemene opsommingsvariant worden er bij de ondernemingsvariant geen nieuwe begrippen gehanteerd. Hoewel dit geen reden op zich kan zijn om die varianten af te wijzen, heeft dat wel een praktisch voordeel. Wanneer slechts wordt gekeken naar de verenigbaarheid met artikel 87 EG bieden, gelet op de uitwerking van de vorige paragrafen, zowel de ondernemingsvariant als de verdringingsvariant het meeste perspectief. Daarbij geldt voor beide

varianten dat de invulling van nieuwe vrijstellingen voor publieke taken geen nieuwe staatssteun mogen vormen (tenzij vooraf aangemeld bij de Commissie en goedgekeurd op basis van bijvoorbeeld artikel 86(2) EG). De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn brief van 19 november 2008 laten weten een nadere notitie aan te leveren met betrekking tot de ondernemingsvariant.¹⁷⁵ Mijns inziens is deze keuze voor de ondernemingsvariant vanuit diverse oogpunten juist: er worden geen nieuwe begrippen geïntroduceerd, de ondernemingsvariant vormt geen strijdigheid met artikel 87 EG en de belastingplicht reikt niet veel verder dan nodig is om strijdigheid met artikel 87 EG te voorkomen (dit in tegenstelling tot de verdringingsvariant).

In dit hoofdstuk zijn de vier varianten uit de 2007-notitie belastingheffing van overheidsbedrijven uiteen gezet en getoetst aan artikel 87 EG, waarbij ook praktische problemen in ogenschouw zijn genomen. Daarbij is geconcludeerd dat de ondernemingsvariant de voorkeur geniet. Echter, nog niet alle facetten van de ondernemingsvariant zijn in detail behandeld. In hoofdstuk 4 wordt onder andere nog ingegaan op de problematiek van wat nu precies moet worden verstaan onder “het drijven van een onderneming” en de problematiek met betrekking tot de openingsbalans.

¹⁷⁵ Kamerstukken II, 2008/2009, 31213, nr. 4

Hoofdstuk 4. Toepassing van de ondernemingsvariant

In dit hoofdstuk wordt een algemene beschouwing gegeven van de criteria en specifieke problematiek die een rol spelen bij toepassing van de ondernemingsvariant. Daarbij wordt zo veel mogelijk ingegaan op de gevolgen voor de directe overheidsbedrijven.

Paragraaf 1. Het drijven van een onderneming

In artikel 2(5) Wet VPB is geregeld dat de lichamen, vermeld in artikel 2(1)a t/m d Wet VPB, worden geacht hun onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Deze lichamen zijn de naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen, andere vennootschappen met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal, coöperaties, verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen, verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden en de zogenaamde woningcorporaties (ook zijnde verenigingen of stichtingen). Voor de hiervoor genoemde lichamen geldt dus dat zij met hun hele vermogen geacht worden een onderneming te drijven. Er kan voor die lichamen dus geen discussie ontstaan over bijvoorbeeld vermogensetikettering en welke activiteiten een onderneming vormen. Voor de directe overheidsbedrijven en de verenigingen en stichtingen (van publiekrechtelijke rechtspersonen) speelt deze problematiek wel wanneer de ondernemingsvariant ten uitvoer wordt gebracht. In deze paragraaf wordt dieper ingegaan op wat moet worden verstaan onder het drijven van een onderneming in zijn algemeenheid. Daarbij wordt ook zo veel mogelijk aandacht besteed aan de problematiek waarmee de directe overheidsbedrijven mee te maken krijgen als gevolg van de toepassing van de ondernemingsvariant.

In paragraaf 2.1 van hoofdstuk 2 is al kort ingegaan op het begrip onderneming. Daarbij is opgemerkt dat het woord onderneming in het dagelijks taalgebruik een vanzelfsprekend begrip is doch dat het geven van een definitie nog niet zo eenvoudig is. Een onderneming wordt doorgaans gedefinieerd als een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die is gericht op deelname aan het economisch verkeer met het oogmerk om winst te behalen.¹⁷⁶ Over wat moet worden verstaan onder het drijven van een onderneming is al veel jurisprudentie geweest.¹⁷⁷ Bij het afbakenen van het wel of niet drijven van een onderneming zijn de feiten doorslaggevend. Het is vanwege die feitelijke aangelegenheid van het bepalen van de omstandigheid waarin wel of niet een onderneming wordt

¹⁷⁶ Deze definitie wordt ook gehanteerd in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M : *“Voor het drijven van een onderneming moet sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die gericht is op deelname aan het economische verkeer met het oogmerk winst te behalen. Van het oogmerk winst te behalen is sprake als er voordeel wordt beoogd en ook redelijkerwijs kan worden verwacht (winststreven).”*

¹⁷⁷ Dit in tegenstelling tot het verdringingscriterium dat bij de verdringingsvariant zou worden gehanteerd. Voor een vergelijking tussen die twee criteria wordt verwezen naar het vorige hoofdstuk.

gedreven niet mogelijk om dat in deze scriptie expliciet te gaan bepalen voor alle diverse directe overheidsbedrijven. Om die reden wordt in deze paragraaf niet alle jurisprudentie behandeld, maar wordt getracht om juist die jurisprudentie te behandelen die de voorwaarden voor het drijven van een onderneming illustreren en/of kenbaar maken. Overigens leidt “normaal vermogensbeheer” niet tot subjectieve belastingplicht. Slechts wanneer vermogensexploitatie de grenzen van normaal vermogensbeheer te boven gaan ontstaat belastingplicht.¹⁷⁸

Om te bepalen of er een onderneming wordt gedreven zijn drie criteria van belang:

1. Organisatie van arbeid en kapitaal;
2. Deelname aan het economisch verkeer;
3. Winstoogmerk.

Wanneer in casu wordt vastgesteld dat een direct overheidsbedrijf (of een indirect overheidsbedrijf, zijnde een vereniging of stichting) een onderneming drijft, zal voorts nog moeten worden afgebakend wat tot het ondernemingsvermogen behoort en wat niet. Op de vermogensetikettering en de bijbehorende vraagstukken over bijvoorbeeld het bestaan van keuzevermogen in de Wet VPB wordt na de behandeling van bovenstaande drie criteria nog kort ingegaan.

Organisatie van arbeid en kapitaal

Van de hierboven weergegeven criteria leidt mijns inziens de jurisprudentie over “organisatie van arbeid en kapitaal” niet tot de gewenste duidelijkheid van het begrip. Dit houdt naar mijn mening onvermijdelijk wederom samen met de abstractheid van het hieraan ten grondslag liggende begrip “het drijven van een onderneming” en de feitelijke vaststelling hiervan. Het “lastige” aan dit criterium is dat het in combinatie wordt gebruikt met criteria 1 en 2, waardoor een afzonderlijke beoordeling van een organisatie van arbeid en kapitaal wordt bemoeilijkt. Niettemin is aan de hand van jurisprudentie in ieder geval een aantal situaties te duiden waarin wel of niet sprake is van een organisatie van arbeid en kapitaal.

In rechtsoverweging 5.2.3 van het arrest van Hof Amsterdam van 31 mei 2002 werd het volgende geoordeeld over een vakorganisatie met leden, die een jaarboek verkocht aan zowel leden als niet-leden: *“De uitgave van het jaarboek voldoet naar het oordeel van het Hof in beginsel aan deze eisen. Deze uitgave vereist immers enig kapitaal dat gelet op hetgeen onder 2.1.4 is vastgesteld, ook aanwezig is terwijl vast staat dat een persoon met het verrichten van de arbeid voor deze*

¹⁷⁸ Databank Cursus Belastingrecht, vennootschapsbelasting: de betekenis van de term “het drijven van een onderneming”, onderdeel 1.0.4.b

*werkzaamheid is belast en dat anderen incidenteel medewerking verlenen. Gezien de verkoop aan het (...), (...) en aan derden is tevens sprake van deelname aan het economisch verkeer. Nu regelmatig voordelen worden behaald van een behoorlijke omvang is sprake van een winststreven.*¹⁷⁹

Uit bovenstaande arrest lijkt te kunnen worden afgeleid dat een klein kapitaal reeds voldoende is voor de aanwezigheid van een organisatie van kapitaal en arbeid. Verrassend is het mijns inziens dan ook dat het Hof Amsterdam in haar arrest van 18 april 1998 oordeelde dat een stichting met een kleine organisatie van twee levenspartners en een *zeer gering vermogen* geen onderneming dreef.¹⁸⁰ De stichting had tot doel het bieden van sociaal-wetenschappelijke kennis over vraagstukken rond de verhouding tussen werksfeer en privésfeer aan particulieren, de overheid en andere organisaties. De inkomsten van de stichting bestonden voornamelijk uit beloningen voor lezingen en honoraria voor columns. Het Hof overwoog in r.o. 5.2 het volgende: *“Het Hof is van oordeel dat de stichting ter zake van haar activiteiten geen onderneming drijft. Het Hof overweegt daarbij dat belanghebbende een kleine organisatie van twee levenspartners heeft, voorzien is van een zeer gering vermogen en dat zij volstrekt afhankelijk is van de inbreng van werkzaamheden om niet van één van beiden. Een en ander betekent dat belanghebbende niet als een zelfstandige organisatie in het maatschappelijke verkeer optreedt. Daar komt bij dat belanghebbende een zo bescheiden resultaat (f 3548) heeft behaald dat een particulier daaraan geen bestaan kan ontleen en dat zij zich vooral richt op psychologische hulpverlening aan kleine zelfstandigen, een doelgroep waarvan belanghebbende onbetwist heeft gesteld dat die nalaat steun te zoeken bij derden, zodat commerciële dienstverlening nauwelijks het perspectief van belanghebbende kan zijn.”* Naar mijn mening is de betekenis van de constatering, dat sprake is van een zeer gering vermogen, in de overweging van het hof zeer gering. Zoals in deze paragraaf al eerder is aangegeven wordt het criterium “organisatie van arbeid en kapitaal” gebruikt in combinatie met het winsttoegmerk en deelname aan het economisch verkeer.¹⁸¹

Wat betreft het element arbeid in dit criterium moet nog worden opgemerkt dat niet wordt vereist dat een organisatie eigen werknemers in dienst heeft.¹⁸² Ook het gebruik van vrijwilligers kan worden gezien als arbeid voor een organisatie. In het arrest van de Hoge Raad van 28 oktober 2005 werd een geëxploiteerde winkel van een museum, welke draaide met behulp van vrijwilligers gezien als een organisatie van kapitaal en arbeid.^{183/184}

¹⁷⁹ Hof Amsterdam 31 mei 2002, nr. 00/0335, V-N 2002/52.17

¹⁸⁰ Hof Amsterdam, 18 april 1998, nr. 96/4293

¹⁸¹ Het is mij daarom ook niet duidelijk waarom de Vakstudienieuws Encyclopedie dit arrest als verduidelijking van het criterium “organisatie van arbeid en kapitaal” gebruikt. Zie V/N Encyclopedie, artikelsgewijs commentaar artikel 2: onderdeel 15.12.2

¹⁸² Hof ‘s-Gravenhage 26 augustus 1986, nr. 1394/86 betreffende een vereniging van aannemers. De diensten van haar accountant moesten aan de vereniging worden toegerekend. Zie BNB 1988/12

¹⁸³ HR, 28 oktober 2005, nr. 41071

¹⁸⁴ In een arrest van Hof Amsterdam van 15 november 1985, nr. 2521/84 werd een stichting die bingoavonden organiseerde niet beschouwd als onderneming. De werkzaamheden van de stichting werden uitgevoerd door

Bij het toepassen van de ondernemingsvariant voor de directe overheidsbedrijven zal de discussie mijns inziens niet snel plaatsvinden op het vlak of wel een organisatie van kapitaal en arbeid aanwezig is, maar moet veel meer worden gekeken naar criteria 2 en 3. Wat betreft criteria 1 is het begrip duurzaamheid wellicht van meer belang in de praktijk. Slechts een *duurzame* organisatie van arbeid en kapitaal kan onder het drijven van een onderneming worden gebracht.¹⁸⁵ Een publiekrechtelijk lichaam, bijvoorbeeld een gemeente die eenmalig een festiviteit organiseert, doet dat met een organisatie van arbeid en kapitaal, maar doet dat niet duurzaam. Ook bij universiteiten en andere onderwijsinstellingen die één of enkele malen een activiteit organiseren, zoals een congres of tentoonstelling kan de discussie ontstaan of er wel sprake is van duurzaamheid. In veel gevallen zullen de activiteiten wellicht worden belast op grond van artikel 4 Wet VPB, maar daar wordt later op terug gekomen.

Deelname aan het economisch verkeer

In het besluit van 23 december 2005 is over deelname aan het economisch verkeer het volgende opgemerkt:¹⁸⁶ *“In tegenstelling tot eerder gegeven antwoorden op Kamervragen wordt met het begrip economisch verkeer niet geduid op ruilverkeer (Tweede Kamer, 1994-1995, Aanhangsel Handelingen pag. 839 en 840 inzake Omroep Brabant). Het begrip economisch verkeer heeft een ruimere strekking dan alleen het ruilverkeer.”*

In het besluit is slechts het bovenstaande opgenomen wat betreft deelname aan het economisch verkeer. Voor een beter begrip van het criterium moet wederom in de jurisprudentie worden gezocht. Hierna wordt een aantal arresten behandeld op basis waarvan een algemene beschrijving van het begrip wordt weergegeven en, in het geval van directe overheidsbedrijven, conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van interdepartementale en intradepartementale leveringen en diensten.

De Hoge Raad heeft op 12 februari 1986 geoordeeld dat een stichting die ten doel heeft een buiten-universitaire beroepsopleiding in stand te houden en geen winst beoogt deelneemt aan het economische verkeer. Dat de stichting voornamelijk in de branche van de oprichter potentiële gegadigden voor de opleiding verwierf deed niet ter zake. Het feit dat ook gegadigden van buiten die

vrijwilligers. Dit was echter niet de hoofdreden dat de stichting niet belastingplichtig was. Wederom is het mij hieromtrent onduidelijk waarom de V/N Encyclopedie dit arrest gebruikt als verduidelijking van het begrip organisatie van kapitaal en arbeid. Het ging in dit arrest namelijk meer om de duurzaamheid en het winsttoogmerk.

¹⁸⁵ In het arrest van Hof Amsterdam van 15 november 1985, nr. 2521/84 werd een stichting die bingoavonden organiseerde niet beschouwd als onderneming. Een overweging die daarbij een rol speelde was dat het een bescheiden organisatie betrof, waarbinnen slechts gedurende een zeer beperkte tijd werkzaamheden werden verricht. Zie rechtsoverweging 5

¹⁸⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, onderdeel 3.1

kring konden deelnemen aan de opleiding leidde tot de conclusie dat er in het economisch verkeer werd opgetreden. Ook het feit dat de stichting niet in het telefoonboek was vermeld en geen verdere reclame maakte deed daar niet aan af.¹⁸⁷

Het Hof Amsterdam heeft op 15 maart 1994 geoordeeld dat een vereniging die sociëteits- en ontspanningsavonden organiseert en voorts slechts voor leden toegankelijk is niet in het economisch verkeer is opgetreden. *“Naar het oordeel van het Hof heeft, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, de sociëteit van belanghebbende een zodanig besloten karakter en zijn haar activiteiten van een zodanig beperkte omvang, dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende in zoverre aan het economisch verkeer heeft deelgenomen.”*¹⁸⁸ Opvallend is hier dat de omvang van de activiteiten van invloed blijkt te zijn op de vraag of een activiteit in het economisch verkeer heeft plaatsgevonden. Nog opvallender is het mijns inziens dat het Hof Amsterdam nog heeft geoordeeld dat er geen concurrentie in de zin van artikel 4 Wet VPB is ontstaan. In dat opzicht wordt, om een vergelijking te trekken met artikel 87 EG, het concurrentie criterium in de Wet VPB minder streng toegepast. Ook acht ik de jurisprudentie op dit vlak inconsistent. Op beide punten wordt later teruggekomen, in paragraaf 2, bij de behandeling van het concurrentie criterium.

In het arrest van Hof 's-Gravenhage van 7 december 2001 wordt in rechtsoverweging 6.3.4 geschreven:¹⁸⁹ *“Evenmin kan het verlenen van onderwijsondersteunende diensten, voor zover die niet ten goede komen aan derden, althans aan als derden te beschouwen instanties, worden aangemerkt als het drijven van een onderneming. Voor zover niet aan derden wordt gepresteerd, is geen, althans onvoldoende, sprake van deelname aan het economische verkeer. De ten behoeve van de eigen scholen verrichte diensten maken deel uit van en gaan op in de exploitatie van die scholen.”* Vervolgens werd in rechtsoverweging 6.3.5 geoordeeld dat: *“Belanghebbende drijft echter wel een onderneming voor zover zij dergelijke diensten verricht ten behoeve van derden. Op zichzelf is het verrichten van werkzaamheden op het gebied van directievoering, organisatie en advies, personeel, boekhouding en administratie (zie 3.3) al te beschouwen als een ondernemingsactiviteit. Daarbij komt dat in casu, gelet op de schaal van deze dienstverlening, niet gesproken kan worden van bijkomstige activiteiten van een relatief verwaarloosbare omvang en voorts dat ten aanzien van deze dienstverlening een winststreven aanwezig was.”* Wederom wordt in deze overweging meerdere criteria tegelijkertijd meegenomen in de beoordeling van de ondernemingsactiviteit. Niettemin kan worden afgeleid dat slechts diensten aan “echte” derden tot deelname aan het economisch verkeer kunnen leiden. Als dit arrest wordt doorgetrokken naar een repro-afdeling van een publiekrechtelijke rechtspersoon zullen

¹⁸⁷ HR, 12 februari 1986, no. 23245, BNB 1987/188

¹⁸⁸ Hof Amsterdam, 15 maart 1994, nr. 93/0374, r.o. 3.1

¹⁸⁹ Hof 's-Gravenhage, 7 december 2001, nr. 98/4031

intradepartementale diensten niet leiden tot deelname aan het economisch verkeer.¹⁹⁰ Hetzelfde geldt mijns inziens voor alle leveringen en diensten binnen dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Het is echter wel de vraag hoe moet worden omgegaan met leveringen en diensten tussen verschillende publiekrechtelijke rechtspersonen. Mijns inziens is dat niet zozeer afhankelijk van de omstandigheid of de afnemer belastingplichtig is. Een andere publiekrechtelijke rechtspersoon is hoe dan ook te beschouwen als een derde.¹⁹¹ In het geval dat een publiekrechtelijke rechtspersoon bepaalde diensten slechts verricht voor andere publiekrechtelijke rechtspersonen is het naar mijn mening wel verdedigbaar om te stellen dat niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer (bijvoorbeeld door bepaalde instellingen middels officieel besluit aan te wijzen), echter geheel zeker is dat niet.¹⁹² Zodra die diensten ook aan willekeurige derden worden verricht is wel sprake van deelname aan het economische verkeer.

Winstoogmerk

Van de drie criteria die worden gebruikt om vast te stellen of sprake is van een onderneming is mijns inziens het winstoogmerk veelal doorslaggevend.¹⁹³ Tegelijkertijd is het vaststellen of sprake is van winst ook het meest te objectiveren. Het gaat bij dit criterium echter om het *winstoogmerk*. Hierna wordt het winstoogmerk in zijn algemeenheid behandeld. Daarbij wordt, waar mogelijk, ingegaan op problematiek waar directe overheidsbedrijven mee kunnen worden geconfronteerd.

Ten eerste moet voorop worden gesteld dat het doel van de aan te wenden winsten niet van belang is. Het feit dat een direct overheidsbedrijf geen aandeelhouders heeft, waaraan zij winst kan uitdelen, wil nog niet zeggen dat daarmee geen winststreven aanwezig kan zijn. In 1942 is dit al bevestigd:¹⁹⁴

“Een vereniging oefent slechts dan een bedrijf uit indien haar werkzaamheid is gericht op het behalen van winst, waarbij niet afdoet op welke wijze zij de verkregen winst besteedt. De enkele omstandigheid dat aan een vereniging exploitatieoverschotten welkom zijn en zij deswege het verkrijgen daarvan

¹⁹⁰ Dit in tegenstelling tot toepassing van de verdringingsvariant.

¹⁹¹ Voor een uiteenzetting van de verschillende soorten publiekrechtelijke rechtspersonen wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van hoofdstuk 2.

¹⁹² Hetzelfde gaat niet op in gevallen waarin aan een beperkte kring private ondernemingen wordt geleverd. Deze conclusie kan worden getrokken op basis van het arrest van Hof Amsterdam van 6 mei 2003, nr. 01/0152. Het betrof hierbij een stichting die verplichte CAO-opleidingen verzorgde voor een beperkte kring van afnemers vanuit een monopoliepositie.

¹⁹³ Enige nuance is wellicht op zijn plaats. Zoals reeds eerder is weergegeven, worden de drie criteria in de jurisprudentie veelal gelijktijdig gebruikt en is het in dat opzicht niet eenvoudig om het doorslaggevende criterium vast te stellen. Wanneer een zaak door de rechter moet worden beslist, is het punt, waarbij men moet vaststellen of een organisatie van arbeid en kapitaal is, vaak al gepasseerd. Deelname aan het economisch verkeer leidt in sommige gevallen nog tot discussie, maar is in veel gevallen duidelijk aanwezig (zoals bij verkoop van artikelen).

¹⁹⁴ Opgenomen in de V/N Encyclopedie, artikelsgewijs commentaar artikel 2, onderdeel 15, met verwijzing naar HR 14 oktober 1942, B. nr. 7561.

bevordert, brengt niet noodwendig mede, dat nu ook het doel van haar werkzaamheid het behalen van winst is.” Mijns inziens zou het gebruik van het begrip “het regelmatig behalen van exploitatieoverschotten” beter zijn. Dit doet geen persoonlijk winstbejag vermoeden. Hoe dan ook maakt dat voor het eindresultaat niet uit. De subjecten waar de discussie, over het drijven van een onderneming, altijd om heeft gedraaid, namelijk verenigingen of stichtingen, hebben geen aandeelhouders. In tegenstelling tot een BV of NV, kan een persoonlijk winstbejag van een uiteindelijke gerechtigde niet aanwezig zijn.¹⁹⁵ In dat licht is reeds te ontleden dat de uiteindelijke bestemming van de door directe overheidsbedrijven behaalde exploitatieoverschotten irrelevant is.

Hierboven is behandeld dat het doel waarvoor de behaalde winsten worden aangewend niet relevant is. Over het bepalen van wanneer sprake is van een winstoogmerk is nog niet gesproken. Bij de verenigingen en stichtingen wordt in de statuten doorgaans niet opgenomen dat naar winst wordt gestreefd, maar zelfs het tegenovergestelde: dat er niet naar winst wordt gestreefd. Wat er omtrent het behalen van winst in de statuten wordt opgenomen is daarentegen niet van belang. Dit blijkt ondermeer uit een arrest van het Hof Amsterdam, waarin de inspecteur niet aannemelijk kon maken dat de stichting *feitelijk* naar winst streefde.¹⁹⁶ In het besluit van 23 december 2005 wordt over het winstoogmerk het volgende gezegd:¹⁹⁷ *“Van het oogmerk winst te behalen is sprake als er voordeel wordt beoogd en ook redelijkerwijs kan worden verwacht”*.

Uit diverse jurisprudentie is af te leiden dat voor de aanwezigheid van een winstoogmerk niet wordt vereist dat bewust naar winst wordt gestreefd.¹⁹⁸ Wanneer feitelijk structureel winst wordt behaald, wordt een winstoogmerk steeds aanwezig geacht. In eerste instantie is dit wellicht bedoeld als bewijsvermoeden, maar het heeft er mijns inziens alle schijn van dat het “structurele” zelfstandige betekenis toekomt. Ook omwille van deze interpretatie van het begrip winstoogmerk ben ik van mening dat het gebruik van de term “structureel behalen of streven naar exploitatieoverschotten” in de rechtspraak de essentie van de problematiek beter weergeeft dan de term winstoogmerk. Niettemin is dat slechts een kwestie van definitie en gewoonte, welke niet van invloed is op de kwalificatie van het drijven van een onderneming op zich. In een arrest van de Hoge Raad van 29 september betrof het een stichting die ten doel had:¹⁹⁹ *“het behartigen van de fiscale belangen van belastingplichtigen, in het bijzonder van on- en minvermogenen in de zin van deze statuten, alsmede in voorkomende gevallen*

¹⁹⁵ Tenzij natuurlijk sprake is van misbruik van de stichting of vereniging.

¹⁹⁶ Hof Amsterdam, 12 maart 1986, Rechtsoverweging 5.2, BNB 1988/70

¹⁹⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 23 december 2005, nr. CPP 2005/2730M, onderdeel 2

¹⁹⁸ Het streven naar winst niet voor zichzelf, maar voor rechtstreeks belanghebbenden leidt ook tot de conclusie dat een winstoogmerk aanwezig is (zie HR, 6 maart 1985, nr. 22583, BNB 1985/213). Voor indirect belanghebbenden geldt bovenstaande conclusie niet (zie HR, 24 juni 1987, nr. 23933, BNB 1987/264c).

Activiteiten van directe overheidsbedrijven dienen mijns inziens vaak belangen van indirecte derden. Niettemin kan de situatie ontstaan dat bij een bepaalde publiekrechtelijke rechtspersoon voordeel ontstaat voor aangesloten ondernemers e.d.

¹⁹⁹ HR, 29 september 1990, nr. 34682, V/N 1999/46.1

van belangen op enig ander terrein.” In rechtsoverweging 3.2 oordeelde de Hoge Raad: “Het Hof heeft geoordeeld dat uit de vastgestelde feiten en omstandigheden, in onderling verband en gedurende de periode vanaf de oprichting van belanghebbende tot aan de statutenwijziging in 1991 bezien, niet alleen blijkt dat belanghebbende met behulp van een organisatie van kapitaal en arbeid deelneemt aan het economische verkeer, maar tevens dat zij daarbij regelmatig exploitatie-overschotten behaalt, zodat de conclusie gerechtvaardigd is dat bij belanghebbende een winstoogmerk aanwezig is.”

De conclusie die uit het hierboven behandelde arrest wordt getrokken, is dat het regelmatig behalen van exploitatie-overschotten tot gevolg heeft dat een winstoogmerk aanwezig wordt geacht. Dit is in meerdere arresten aan de orde geweest, maar gezien de geringe toegevoegde waarde voor deze scriptie worden die hier niet allemaal behandeld. Bij toepassing van dit “bewijsvermoeden” wordt gebruik gemaakt van hindsight, waarbij men achteraf aanneemt dat een winstoogmerk aanwezig was op basis van het behaalde resultaat.²⁰⁰ Dit is voor een direct overheidsbedrijf uiteraard niet anders dan voor verenigingen en stichtingen. Vanuit praktisch oogpunt is het interessanter om in te gaan op het belang van verwevenheid van activiteiten. De ondernemingsvariant leidt namelijk pas tot belastingplicht indien en voor zover een onderneming wordt gedreven.

De activiteiten die kwalificeren als het drijven van een onderneming moeten worden gescheiden van de overige activiteiten.²⁰¹ Over verwevenheid schrijft de staatssecretaris als volgt:²⁰² *“Als de activiteiten naar hun aard verschillen maar toch sterk met elkaar verweven zijn, is een gescheiden beoordeling niet aan de orde. Dit is met name het geval als het lichaam bij de deelname aan het maatschappelijke verkeer met zijn geheel aan activiteiten als eenheid optreedt.”* In het besluit wordt dit niet verder uitgewerkt en ook in de jurisprudentie zijn zaken waar verwevenheid aan de orde komt schaars. De Hoge Raad beoordeelde op 24 juni 1987 de activiteiten, weliswaar voor de toepassing van artikel 4 Wet VPB, als één geheel. Het ging in casu om een proefboerderij, welke daarnaast een landbouwbedrijf uitoefende. Overwogen werd dat het in de praktijk niet mogelijk is tussen beide categorieën werkzaamheden een scheiding aan te brengen.²⁰³

De Hoge Raad heeft op 28 oktober 2005 geoordeeld over een museum met winkel.²⁰⁴ In casu werden alle facetten van het drijven van een onderneming behandeld. De Hoge Raad oordeelde in tegenstelling tot het Hof Leeuwarden dat het museum belastingplichtig was. Met de activiteiten van de winkel werd ook geacht dat een onderneming werd gedreven. Zowel de Hoge Raad als het Hof

²⁰⁰ Voor de bepaling van de winst moet worden uitgegaan van de werkelijk gemaakte kosten niet van fictief hogere kosten, zoals kan worden geconcludeerd uit HR 24 juni 1987, nr. 23936, BNB 1987/265

²⁰¹ V/N Encyclopedie, artikelsgewijs commentaar artikel 2, onderdeel 15.11.1

²⁰² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 23 december 2005, nr. CPP 2005/2730M, onderdeel 3.2

²⁰³ HR, 24 juni 1987, nr. 23933, BNB 1987/264

²⁰⁴ HR, 28 oktober 2005, nr. 41071, BNB 2006/80c

Leeuwarden oordeelde dat de activiteiten van het museum en de winkel niet waren verweven. De Hoge Raad overwoog in rechtsoverweging 4.1: *“Het Hof heeft geoordeeld dat onder de gegeven omstandigheden de winkel een los van het museum te beschouwen organisatie van kapitaal en arbeid is, en dat, gelet op de aard van de door belanghebbende in de door haar geëxploiteerde winkel verrichte activiteiten en de door haar daarmee behaalde omzetten, belanghebbende in zoverre beschikt over een onderneming als bedoeld in artikel 2 van de Wet.”* In rechtsoverweging 4.2 ging de Hoge Raad mee in het oordeel van het Hof: *“Het eerste middel bevat de klacht dat het Hof zijn oordeel dat voor de vraag in hoeverre belanghebbende een onderneming drijft, de winkelactiviteiten los moeten worden gezien van de expositieactiviteiten niet naar de eisen der wet heeft gemotiveerd. Het middel faalt. 's Hofs oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en het kan, als verweven met waarderings van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.”* Per activiteit (het museum en de winkel) moest dus worden beoordeeld of er een onderneming werd gedreven. Van verwevenheid was volgens de Hoge Raad en het Hof Leeuwarden geen sprake. Het Hof Leeuwarden was, in tegenstelling tot de Hoge Raad, echter de mening toegedaan dat met de activiteiten van het museum geen onderneming werd gedreven. Hoewel het subject, in casu een stichting, als geheel in de belastingheffing wordt getrokken, moet de beoordeling van de criteria per activiteit plaatsvinden wanneer geen sprake is van verwevenheid.

Hoewel de criteria voor het bepalen of en in hoeverre een onderneming wordt gedreven niet nieuw zijn en ook zeker niet anders voor directe overheidsbedrijven dan voor stichtingen is het juist het *“verwevenheids criterium”* dat mijns inziens bij de overheidsbedrijven meer naar de voorgrond zal treden. Bij bovenstaand arrest betrof het slechts een museum met winkel waarover moest worden geoordeeld. Ook bij de proefboerderij met landbouwbedrijf moest feitelijk slechts worden geoordeeld over twee activiteiten. Opvallend is het daarbij dat het verwevenheids criterium niet of nauwelijks wordt uitgewerkt. Een publiekrechtelijke rechtspersoon, zoals een gemeente of zelfs de rijksoverheid, ontplooit naar verwachting meer activiteiten op verschillende gebieden dan de meeste stichtingen. Een stichting wordt met een specifiek doel in het leven geroepen, waarbij nevenactiviteiten kunnen ontstaan waarbij het verwevenheids criterium aan de orde kan komen. De jurisprudentie op dit gebied is nog schaars. Mijns inziens is het te verwachten dat meer jurisprudentie over verwevenheid komt wanneer de ondernemingsvariant wordt ingevoerd. De organisatie van een publiekrechtelijke rechtspersoon is immers veelal groter dan de meeste stichtingen en verenigingen.

Nadat is vastgesteld in hoeverre een direct overheidsbedrijf een onderneming drijft, komt de problematiek van de *vermogens etikettering* nog aan de orde. Wanneer een direct overheidsbedrijf zowel belaste als onbelaste activiteiten ontplooit, kan de discussie ontstaan tot welk vermogen een

bestanddeel behoort. Veelal gaat het hieromtrent om onroerend goed en liquide middelen.²⁰⁵ Meer algemeen bestaat het vraagstuk of de Wet VPB keuzevermogen kent. Naar mijn mening kan sprake zijn van keuzevermogen wanneer een stichting een belaste en onbelaste sfeer kent.²⁰⁶ Ook hier is het mijns inziens te verwachten dat door toepassing van de ondernemingsvariant de jurisprudentie op dit vlak groter wordt. Eveneens als hetgeen bij het verwevenheids criterium is geschreven, is de organisatie van directe overheidsbedrijven naar verwachting doorgaans groter. De kans dat daarbij vermogensbestanddelen worden gebruikt die dienstbaar zijn aan de belaste en onbelaste sfeer wordt groter.

In deze paragraaf is ingegaan op het begrip “drijven van een onderneming”, waarbij drie criteria zijn behandeld. Geconcludeerd kan worden dat het winstoogmerk in de jurisprudentie daarbij het meest naar de voorgrond komende criterium is. Over deelname in het economische verkeer heb ik geoordeeld dat dit bij intradepartementale leveringen en diensten niet aan de orde is. Bij toepassing van de ondernemingsvariant voor de directe overheidsbedrijven is naar mijn mening echter vooral de problematiek van de verwevenheid in de praktijk van belang. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op het concurrentiecriterium van artikel 4 Wet VPB.

Paragraaf 2. Concurrentiecriterium

In deze paragraaf wordt artikel 4 Wet VPB behandeld. Voor de directe overheidsbedrijven is alleen onderdeel a van dat artikel van belang. Onderdeel b betreft de belastingplicht van pensioenlichamen.

De huidige tekst van artikel 4, onderdeel a, Wet VPB luidt:

Onder het drijven van een onderneming als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, wordt mede verstaan:

²⁰⁵ Zie bijvoorbeeld HR, 12 februari 1986, nr. 23245, BNB 1987/188 waarbij de verworven liquide middelen steeds opnieuw werden gebruikt binnen de onderneming en om die reden behoorde tot het ondernemingsvermogen.

²⁰⁶ Een uitgebreide behandeling van deze discussie gaat de reikwijdte van deze scriptie echter te boven. Bouwman (in: Bouwman, J.N., vermogensetikettering in de vennootschapsbelasting, TFO 2003/124) is eveneens van mening dat keuzevermogen in de vennootschapsbelasting bestaat. Hij overweegt: “*In de tot nu toe door de Hoge Raad gewezen rechtspraak is niet expliciet naar voren gekomen dat zich ook bij deze lichamen keuzevermogen kan voordoen. Uit HR 12 februari 1986, BNB 1987/188, en HR 10 februari 1999, BNB 1999/171c*, kan evenwel worden afgeleid dat dit wel het geval is. In beide arresten refereert de Hoge Raad namelijk aan de grenzen van de redelijkheid die belastingplichtige stichtingen telkens in acht dienden te nemen bij de vermogensetikettering. Met andere woorden: mits de belastingplichtige binnen deze grenzen blijft, bestaat er keuzevrijheid bij het etiketteren van vermogensbestanddelen.*”

a. een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen, vermeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c en d;

Wanneer de ondernemingsvariant wordt ingevoerd dient in artikel 4 Wet VPB uiteraard ook een redactionele wijziging plaats te vinden. In artikel 4 Wet VPB wordt immers nog niet verwezen naar de publiekrechtelijke rechtspersonen.

In onderdeel a van artikel 4 Wet VPB wordt met behulp van de zin “een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid” bereikt dat activiteiten die niet voldoen aan alle criteria die in de vorige paragraaf zijn behandeld alsnog onder de heffing van vennootschapsbelasting kunnen worden gebracht. Dit vindt echter pas plaats indien “in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen, vermeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a,b,c en d”. Hiermee wordt gepoogd om concurrentieverstoringen te voorkomen, zowel met de IB-ondernemer als de aan vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen. In dit opzicht lijkt een vergelijking met artikel 87 EG voor de hand te liggen. De staatssteunmaatregelen van artikel 87 EG proberen in essentie immers ook concurrentieverstoringen tegen te gaan, zij het tussen lidstaten. Artikel 4 Wet VPB is echter op een aantal punten minder strikt. In de eerste plaats leidt toepassing van het concurrentie criterium slechts tot belastingplicht wanneer in concurrentie wordt getreden met in Nederland gevestigde ondernemers. In de tweede plaats moet er mijns inziens ook daadwerkelijk sprake zijn van concurrentie. Bij toepassing van artikel 87 EG is de mogelijkheid dat de mededinging wordt vervalst al voldoende. Het concurrentie criterium van artikel 4 Wet VPB moet naar mijn mening toch minder strikt worden uitgelegd. In een arrest van Hof 's-Hertogenbosch werd echter gesteld dat:²⁰⁷ “van een ” *“werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden”* ” in bovenbedoelde zin niet alleen sprake is wanneer een werkzaamheid is gericht op concurrentie met ondernemingen als in deze wetsbepalingen aangeduid, maar ook wanneer anderszins een gebied wordt bewerkt waarop laatstbedoelde ondernemingen werkzaam zouden kunnen zijn.” De Hoge Raad was het eens met het Hof dat bovenstaande uitleg van artikel 4 Wet VPB juist is. Beiden concludeerden echter dat in casu niet in concurrentie werd getreden in de zin van artikel 4 Wet VPB, omdat de inspecteur dat niet aannemelijk had kunnen maken. Het betrof in dit geval de verhuur en verkoop van woningen aan huurders. Uit dit gegeven is af te leiden dat het concurrentie criterium minder strikt wordt toegepast dan artikel 87 EG.²⁰⁸ Artikel 4 Wet VPB is overigens wel verenigbaar met artikel 87 EG, vanwege het

²⁰⁷ Opgenomen in HR, 2 februari 1983, nr. 21417, BNB 1983/146.

²⁰⁸ In de Databank Cursus Belastingrecht wordt dit standpunt nog eens bevestigd aan de hand van een andere interpretatie. De uitleg van het Hof is volgens de redactie te ruim en staat op gespannen voet met de tekst van artikel 4 Wet VPB. Er is praktisch geen activiteit te bedenken die niet voor commerciële exploitatie vatbaar is. De beperkte belastingplicht van verenigingen en stichtingen zou alsdan door artikel 4 Wet VPB vrijwel altijd ongedaan worden gemaakt.

feit dat artikel 4 Wet VPB geen specifieke maatregel in de zin van artikel 87 EG vormt, waardoor nooit cumulatief aan alle eisen kan worden voldaan.

Betreffende artikel 4 Wet VPB is mijns inziens redelijk omvangrijke jurisprudentie aanwezig, doch allen zijn feitelijk van aard. Het is in het kader van de belastingplicht van overheidsbedrijven van weinig toegevoegde waarde om alle gewezen arresten hieromtrent te behandelen. Niettemin moet worden opgemerkt dat het “ten koste gaan van het debiet van andere ondernemingen” een constante factor is. Opvallend is het dat de jurisprudentie op dit gebied niet geheel consistent is. Op 15 maart 1994 heeft Hof Amsterdam geoordeeld in een zaak betreffende een verenigingsmaatschappij.²⁰⁹ Uit rechtsoverweging 2 blijkt: *“De inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende voor de vennootschapsbelasting belastingplichtig is tot 1992 omdat zij een onderneming heeft gedreven, dan wel omdat zij tot dat jaar in concurrentie is getreden met de andere in Z gevestigde horecabedrijven. Ter adstructie van het bestaan van de onderneming voert de inspecteur aan onder meer dat belanghebbende in het verleden een barman in dienst heeft gehad, dat normale consumptieprijsen golden en dat belanghebbende wel degelijk winst heeft gemaakt, maar dat door haar ongebruikelijke bedrijfsvoering de winst pas bij de verkoop van het pand is gerealiseerd. Er is sprake van in concurrentie treden, aldus de inspecteur, omdat de leden consumpties in de andere horecabedrijven zouden hebben genuttigd, indien zij daartoe in de maatschappij niet de gelegenheid hadden gehad.”* Hof Amsterdam oordeelde dat de maatschappij gezien het besloten karakter niet deelnam aan het economische verkeer. Alsdan komt het concurrentie criterium aan de orde. *“Wellicht heeft belanghebbende uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomende werkzaamheden verricht, doch zij is naar 's Hofs oordeel niet in concurrentie getreden met andere horecabedrijven in Z. Het aantal bezoekers aan horecabedrijven in Z - met name in het toeristenseizoen - is groot. Alsdan kan niet worden gezegd dat de mede als gevolg van het besloten karakter, in omvang zeer geringe omzet van belanghebbende in enigszins betekende mate ten koste is gegaan van het debiet op de markt van de gewone horecabedrijven.”* Op basis van dit arrest zou geconcludeerd moeten worden dat concurrentie niet alleen moet worden aangetoond, doch dat ook moet worden aangetoond dat de concurrentie in omvang van “betekende mate” is. Dit staat mijns inziens dan weer op gespannen voet met het arrest van de Hoge Raad van 2 februari 1983, zoals hiervoor reeds is behandeld.²¹⁰

De Hoge Raad oordeelde op 13 september 2000 over een stichting die onder andere wenskaarten verkocht:²¹¹ *“De Inspecteur heeft gesteld dat de door belanghebbende verrichte werkzaamheden - het verkopen van wenskaarten - ook worden gedaan door postkantoren, supermarkten, tijdschriftenwinkels en sommige marktkramen. Het Hof acht deze stelling, waarin ligt besloten de*

²⁰⁹ HR, 15 maart 1994, nr. 93/0374, VN 1994/2322

²¹⁰ HR, 2 februari 1983, nr. 21417, BNB 1983/146

²¹¹ HR, 13 september 2000, nr. 35368, VN 2000/43.14

stelling dat de door belanghebbende gedane verkopen zijn geschied ten koste van de omzet van deze ondernemingen, aannemelijk. Zulks laat geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende met genoemde werkzaamheden in concurrentie treedt - in de zin van de hiervóór in 3 genoemde bepaling - met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen dan wel lichamen, vermeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b en c, van de Wet. Uit het vorenoverwogene volgt dat belanghebbende in ieder geval op de voet van artikel 4, aanhef en sub a, van de Wet belastingplichtig is voor de onderwerpelijke belasting. De vraag of zij eveneens belastingplichtig is op grond van de hiervóór in 2 genoemde bepaling behoeft in dit geding dan ook geen beantwoording.”

Het is naar mijn mening inconsistent in vergelijking met de conclusie over de verenigingssociëteit. Het is namelijk de vraag of de concurrentie van deze stichting die wenskaarten verkoopt die ook in supermarkten, postkantoren, supermarkten en tijdschriftenwinkels worden verkocht, groter is, dan de verenigingssociëteit. Dat is mijns inziens te betwijfelen. De Hoge Raad heeft op 24 juni 1987, in een in essentie vergelijkbare zaak, geoordeeld dat geen concurrentie aanwezig was omdat de afzet plaatsvond op een grote markt.²¹²

Hoewel de jurisprudentie op het gebied van de omvang van concurrentie inconsistent is, kan met zekerheid worden geconcludeerd dat slechts de hypothetische mogelijkheid op concurrentie niet tot belastingplicht leidt. Het is aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat een subject in betekenende mate in concurrentie treedt met andere belastingplichtigen. Voor wat betreft de directe overheidsbedrijven is de problematiek van artikel 4 Wet VPB niet verschillend van die voor de huidige verenigingen en stichtingen. Vanuit de praktijk is het te verwachten dat dit criterium bij kleinschalige projecten op grote markten tot discussie kan leiden. Men komt dan immers in een grijs gebied van wat nog in betekenende mate concurrerend is.

Resumerend

In dit hoofdstuk is getracht een korte algemene beschouwing van de problematiek van de ondernemingsvariant te geven. In de eerste paragraaf behandeld wat onder het drijven van een onderneming moet worden verstaan. Daarbij is ingegaan op de organisatie van arbeid en kapitaal, deelname aan het economische verkeer en het winstoogmerk. Meer in het bijzonder is geconstateerd dat voor de directe overheidsbedrijven het belang van de “verwevenheid” groot kan zijn. In de tweede paragraaf is vervolgens ingegaan op artikel 4(a) Wet VPB. Meer algemeen kan worden gezegd dat invoering van de ondernemingsvariant niet tot “nieuwe” specifieke problemen gaat leiden, doch dat op sommige vlakken, zoals de verwevenheid, meer jurisprudentie zal verschijnen. Hierna volgt eerst de conclusie. De werkbaarheid van de ondernemingsvariant wordt nog behandeld in de daaropvolgende discussie. Ook wordt daarin mijn verwachting en opinie over de huidige praktijk nog weergegeven.

²¹² HR, 24 juni 1987, nr. 23933, BNB 1987/264

Conclusie

In de inleiding is de volgende probleemstelling geformuleerd:

Zijn de bepalingen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, betreffende de belastingheffing van ondernemingen en lichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen, in overeenstemming met het EG-verdrag? Zo niet, welke veranderingen zouden moeten plaatsvinden om die overeenstemming wel te bereiken?

In hoofdstuk 1 is allereerst de ontstaansgeschiedenis en de belangrijkste kenmerken van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 behandeld. Daarbij zijn de zes rechtvaardigingsgronden van de Wet VPB behandeld en is geconcludeerd dat er geen eenduidige rechtvaardigingsgrond bestaat. Op grond daarvan kan dan ook geen beperkte belastingplicht of vrijstelling worden gerechtvaardigd. Meer algemeen kan worden gezegd dat aan het neutraliteitsbeginsel veel waarde wordt gehecht, doch dat dit niet dwingend is. In hoofdstuk 2 zijn artikel 2(1)g, artikel 2(3) en artikel 2(7) Wet VPB in hun algemeenheid behandeld. Vervolgens zijn deze artikelen nog getoetst aan het neutraliteitsbeginsel, waarbij is geconcludeerd dat zij allen niet aan het neutraliteitsbeginsel voldoen. De belangrijkste oorzaken van deze breuk zijn gelegen in het feit dat gebruik wordt gemaakt van (verouderde) limitatieve opsommingen, object/subject verschillen en de forfaitaire aftrekpost. Ook is geïllustreerd dat het gebrek aan neutraliteit niet alleen een nadeel vormt voor commerciële ondernemingen, maar ook ongunstig kan uitpakken voor de directe overheidsbedrijven. In hoofdstuk 3 zijn de staatssteunbepalingen uit het EG-verdrag behandeld. Daarbij moet aan vijf cumulatieve criteria worden getoetst:

1. De maatregel wordt verleend door de staat of met staatsmiddelen bekostigd;
2. De maatregel komt ten goede aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties;
3. De maatregel leidt tot een voordeel voor de begunstigde;
4. De maatregel vervalst of dreigt de mededinging te vervalsen;
5. De maatregel beïnvloedt het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig.

Als antwoord op het eerste deel van de probleemstelling kan worden geantwoord dat:

Artikel 2(1)g Wet VPB jo. artikel 2(3) Wet VPB en artikel 2(7) Wet VPB verschaffen de ondernemingen en lichamen van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen een selectief (potentieel) voordeel in de vorm van een beperkte belastingplicht, welk voordeel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt of kan beïnvloeden.

Wanneer artikel 86(2) EG van toepassing zou zijn, kunnen de hiervoor genoemde artikelen nog in overeenstemming zijn met het EG-verdrag. Dit is echter niet het geval. In hoofdstuk 3 is dit getoetst aan de hand van de volgende indeling:

Categorie A (diensten van niet-economisch belang), categorie B (diensten van algemeen economisch belang) en categorie C (diensten van niet-algemeen economisch belang). Voor zover de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven ziet op ondernemingen in categorie A, wordt niet toegekomen aan artikel 87 EG en zodoende is ook artikel 86(2) EG niet relevant. Voor zover de beperkte belastingplicht voor overheidsbedrijven ziet op ondernemingen in categorie B, had artikel 86(2) EG nog een uitkomst kunnen bieden. Aan de voorwaarden van het Altmark arrest en de vrijstellingsbeschikking wordt niet voldaan. De Europese Commissie hanteert de kaderregeling bij een beoordeling voor toepassing van artikel 86(2) EG. Hiervoor is daaromtrent geconcludeerd dat de compensatie (belastingbesparing) ook niet met behulp van de kaderregeling verenigbaar kan worden verklaard met de gemeenschappelijke markt. Artikel 87 EG blijft onverminderd van toepassing. Voor ondernemingen in categorie C kan artikel 86(2) EG uiteraard nooit van toepassing zijn. Ook voor deze categorie blijft artikel 87 EG onverminderd van toepassing. De beperkte belastingplicht voor de directe en indirecte overheidsbedrijven, zoals die nu in de Wet VPB is opgenomen, is in strijd met het EG-verdrag behalve voor zover het leidt tot een feitelijke vrijstelling voor publiekrechtelijke rechtspersonen (of lichamen van) die in categorie A activiteiten ontplooiën. In die categorie vallen volgens de Europese Commissie de traditionele overheidspreparatieven zoals politionele en justitiële taken en wettelijke socialezekerheidsstelsels.

Aan de hand van het bovenstaande moet worden vastgesteld dat artikel 2(1)g, artikel 2(3) en artikel 2(7) Wet VPB in strijd zijn met artikel 87 EG en dat die steunmaatregel niet verenigbaar is op grond van artikel 86(2) EG.

Het tweede deel van de probleemstelling is aan de hand van de notitie belastingplicht van overheidsbedrijven (2007) behandeld. Daarin zijn vier alternatieven geschetst voor de huidige regeling:

1. Opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven;
2. Belastingplicht voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen;
3. Uitbreiden van de lijst belaste activiteiten (specifieke en algemene opsommingsvariant);
4. Belastingplicht voor zover sprake is van een onderneming.

De opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven vormt geen adequate oplossing om de strijdigheid met artikel 87 EG op te lossen. Aan de concurrentievervalsing van de directe overheidsbedrijven wordt immers niets gedaan. In deze variant wordt ook geopperd om het

concurrentie criterium van artikel 4 Wet VPB af te schaffen. De afschaffing van het concurrentie criterium verlegt echter slechts het probleem van de concurrentievervalsingen en vormt zodoende geen waardevol alternatief, maar leidt niet tot strijdigheid met artikel 87 EG.

Met betrekking tot de zogenaamde verdringingsvariant kan worden geconcludeerd dat deze een einde aan de kwalificatie staatssteun voor de belastingheffing van overheidsbedrijven maakt. Wel leidt toepassing van de verdringingsvariant in bepaalde situaties eerder tot belastingplicht dan wanneer het “normale” concurrentie criterium wordt gehanteerd. Ook praktisch gezien is deze variant minder wenselijk. In de jurisprudentie zal namelijk een nieuw begrip ontstaan, waarbij het tot grote afbakenings- en toerekeningsproblemen zal leiden. De bestaande jurisprudentie over het drijven van een onderneming voor verenigingen en stichtingen zal voor het grootste deel niet meer toepasbaar zijn. Bij de verdringingsvariant wordt namelijk geen deelname aan het economisch verkeer meer verlangd. Geconcludeerd kan worden dat toepassing van de verdringingsvariant een einde maakt aan de bestaande staatssteun voor overheidsbedrijven, doch verder gaat dan noodzakelijk is.

Bij het uitbreiden van de lijst van belaste activiteiten in artikel 2(3) Wet VPB moet onderscheid worden gemaakt tussen de specifieke en algemene opsommingsvariant. Bij de specifieke opsommingsvariant verandert de essentie van de huidige regeling niet. Zowel de directe als de indirecte overheidsbedrijven zijn slechts belastingplichtig voor zover zij een bedrijf uitoefenen, zoals opgesomd in artikel 2(3) Wet VPB. Deze opsomming wordt echter uitgebreid met nieuwe categorieën. In de notitie worden als voorbeelden gegeven de toevoeging van kredietverleningsbedrijven en havenbedrijven. Alhoewel een update van artikel 2(3) Wet VPB de huidige concurrentievervalsingen in een bepaalde mate voorkomt, vormt de specifieke opsommingsvariant in geen geval een garantie dat concurrentievervalsingen volledig worden voorkomen. Met betrekking tot het in overeenstemming brengen met artikel 87(1) EG vormt deze variant dan ook geen goed alternatief.

De algemene opsommingsvariant bestaat uit het opnemen van een meer algemeen omvattend begrip in artikel 2(3) Wet VPB. Voorgesteld wordt om het begrip *dienstverleningsbedrijven* op te nemen. In essentie verschilt deze variant niet van de specifieke opsommingsvariant, zij het dat het op te nemen begrip een ruimere werking heeft. Als deze variant wordt getoetst aan artikel 87 EG is voornamelijk van belang om vast te stellen of de mededinging in deze variant nog wordt vervalst. Het is vrijwel zeker dat de oneerlijke concurrentie voornamelijk wordt veroorzaakt, omdat de diensten van overheidsbedrijven in de huidige regelgeving niet in de belastingheffing worden betrokken. In de notitie wordt alleen het opnemen van het begrip dienstverleningsbedrijf behandeld. Mijns inziens kan niet worden gegarandeerd dat *alle* categorieën bedrijven die in concurrentie treden met private ondernemingen daarmee onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Voor zowel de specifieke als algemene opsommingsvariant geldt dat nooit kan worden gegarandeerd dat de limitatieve opsomming concurrentievervalsing in de zin van artikel 87 EG kan tegengaan.

De ondernemingsvariant houdt in dat artikel 2(1)g Wet VPB, artikel 2(3) Wet VPB en artikel 2(7) Wet VPB worden afgeschaft. Van de indirecte overheidsbedrijven wordt dan vennootschapsbelasting geheven op de wijze die voor hun rechtsvorm “normaal” is. De BV’s en NV’s worden dus integraal belastingplichtig en de stichtingen en verenigingen worden belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. Bij toepassing van deze zogenoemde *ondernemingsvariant* worden de directe overheidsbedrijven eveneens slechts belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. Met betrekking tot de ondernemingsvariant kan worden geconcludeerd dat het geen verboden staatssteun vormt, doch op voorwaarde dat de bestaande vrijstellingen op correcte wijze worden uitgebreid. Daarbij moet worden voorkomen dat de vrijstelling verder gaat dan wat nodig is om de niet-economische diensten en diensten van algemeen economisch belang vrij te stellen. Voor zover de vrijstelling verder strekt dan voorgenoemde diensten, moet specificiteit worden voorkomen. Ten opzichte van de verdringingsvariant en algemene opsommingsvariant worden er bij de ondernemingsvariant geen nieuwe begrippen gehanteerd. Hoewel dit geen reden op zich kan zijn om die varianten af te wijzen, heeft dat wel een praktisch voordeel. Wanneer slechts wordt gekeken naar de verenigbaarheid met artikel 87 EG bieden, gelet op de uitwerking van de vorige paragrafen, zowel de ondernemingsvariant als de verdringingsvariant het meeste perspectief. Daarbij geldt voor beide varianten dat de invulling van nieuwe vrijstellingen voor publieke taken geen nieuwe staatssteun mogen vormen (tenzij vooraf aangemeld bij de Commissie en goedgekeurd op basis van bijvoorbeeld artikel 86(2) EG). De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn brief van 19 november 2008 laten weten een nadere notitie aan te leveren met betrekking tot de ondernemingsvariant. Mijns inziens is deze keuze voor de ondernemingsvariant vanuit diverse oogpunten juist: er worden geen nieuwe begrippen geïntroduceerd, de ondernemingsvariant vormt geen strijdigheid met artikel 87 EG en de belastingplicht reikt niet veel verder dan nodig is om strijdigheid met artikel 87 EG te voorkomen (dit in tegenstelling tot de verdringingsvariant).

In het laatste hoofdstuk is tot slot nog dieper ingegaan op de problematiek die ontstaat wanneer de ondernemingsvariant wordt ingevoerd. Hoewel de problematiek ten opzichte van die voor de verenigingen en stichtingen, zoals die nu bestaat, niet nieuw is, is er wel een aantal aandachtspunten.

In het laatste hoofdstuk is ingegaan op het begrip “drijven van een onderneming”, waarbij drie criteria zijn behandeld: organisatie van arbeid en kapitaal, deelname aan het economische verkeer en het winstoogmerk. Geconcludeerd kan worden dat het winstoogmerk in de jurisprudentie daarbij het meest naar de voorgrond komende criterium is. Over deelname in het economische verkeer heb ik geoordeeld dat dit bij intradepartementale leveringen en diensten niet aan de orde is. Bij toepassing van de ondernemingsvariant voor de directe overheidsbedrijven is naar mijn mening echter vooral de problematiek van de verwevenheid in de praktijk van belang.

Tot slot is in deze scriptie nog ingegaan op het van toepassing wordende artikel 4 Wet VPB bij toepassing van de ondernemingsvariant. Hoewel de jurisprudentie op het gebied van de omvang van concurrentie inconsistent is, kan met zekerheid worden geconcludeerd dat slechts de hypothetische mogelijkheid op concurrentie niet tot belastingplicht leidt. Het is aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat een subject in betekende mate in concurrentie treedt met andere belastingplichtigen. Voor wat betreft de directe overheidsbedrijven is de problematiek van artikel 4 Wet VPB niet verschillend van die voor de huidige verenigingen en stichtingen. Vanuit de praktijk is het te verwachten dat dit criterium bij kleinschalige projecten op grote markten tot discussie kan leiden. Men komt dan immers in een grijs gebied van wat nog in betekende mate concurrerend is.

Discussie

In de conclusie is weergegeven dat de ondernemingsvariant het meeste perspectief biedt om de huidige regelgeving met betrekking tot de belastingheffing van overheidsbedrijven in lijn te brengen met artikel 87 EG. Vanuit een puur theoretisch oogpunt is toepassing van de ondernemingsvariant mijns inziens ook de meest juiste. In deze “discussie” wordt ingegaan op de meer praktische kant van de problematiek, waarin mijn visie wordt gegeven over zaken als verwachte politieke besluitvorming en de noodzaak tot het wijzigen van het systeem van belastingheffing van overheidsbedrijven.

In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat de huidige regels, met betrekking tot de belastingheffing van de directe en indirecte overheidsbedrijven, bestaande staatssteun vormen. Het gevolg daarvan is dat de in het verleden verleende staatssteun niet kan worden teruggevorderd en dat de maatregel in stand kan blijven zolang de Commissie deze niet in strijd met het EG-verdrag acht. Tot op heden kan met zekerheid worden gezegd dat de Europese Commissie weinig aandacht heeft gehad voor het opheffen van de potentiële staatssteun voor Nederlandse overheidsbedrijven. Het meest bekende en tot de verbeelding sprekende voorbeeld is de luchthaven Schiphol. Die is vanaf 1 januari 2002 integraal belastingplichtig geworden als gevolg van een onderzoek van de Europese Commissie op verzoek van Eurocommissaris Loyola de Palacio van transport. Een feitelijke vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Schiphol was dan ook overduidelijk een voorbeeld van oneerlijke concurrentie ten opzichte van andere Europese luchthavens. Over de overige indirecte overheidsbedrijven en activiteiten van directe overheidsbedrijven is weinig bekend in hoeverre zij commerciële en/of concurrerende activiteiten uitoefenen. De schatting, zoals weergegeven in de 2007 notitie over de belastingheffing van overheidsbedrijven, is dat de overheid 4,5 miljard euro aan marktactiviteiten onderneemt die buiten de reikwijdte van de vennootschapsbelasting blijven. Zoals in de inleiding van deze scriptie al is weergegeven zijn deze cijfers verouderd en is het ook onduidelijk hoeveel van deze activiteiten onder de ondernemingsvariant nog moeten worden belast. De staatssecretaris heeft, zoals ook enkele malen eerder in deze scriptie is vermeld, aangekondigd een nadere notitie aan te leveren met betrekking tot de ondernemingsvariant. De inventarisatie van de marktactiviteiten neemt volgens de staatssecretaris veel tijd in beslag.

De eerste notitie over de belastingheffing van overheidsbedrijven dateert uit het jaar 1996. Sindsdien is echter nog niets wezenlijks gewijzigd, behalve dan dat aanvullende notities zijn verschenen. Het ligt mijns inziens niet in de verwachting dat het systeem van belastingheffing van overheidsbedrijven op korte termijn wordt gewijzigd. In de eerste plaats heeft dat mijns inziens te maken met het gebrek aan transparantie en inzicht in hoeverre er nu daadwerkelijk wordt geconcurrereerd, zoals hierboven weergegeven. In de tweede plaats is er vanuit de Europese Commissie geen druk om de bestaande regelgeving te wijzigen. Wanneer men dit in combinatie ziet met de praktische problemen die de

ondernemingsvariant met zich meebrengt, bestaan er weinig prikkels om de wetgeving te wijzigen. Ook al wordt in de 1996 notitie melding gemaakt van de bezorgdheid van het bedrijfsleven over de oneerlijke concurrentie, is er verder weinig maatschappelijke druk om deze oneerlijke concurrentie op te heffen.

Toepassing van de ondernemingsvariant voor overheidsbedrijven leidt voornamelijk tot praktische problemen in verband met het verwevenheidscriterium, zoals behandeld in hoofdstuk 4. Deze problematiek is op zichzelf bezien niet nieuw, want de verenigingen en stichtingen hebben hier reeds mee te maken. Wanneer de ondernemingsvariant wordt toegepast op de overheidsbedrijven is het verwevenheidscriterium in essentie hetzelfde. Echter, de schaal waarop getoetst moet worden aan verwevenheid is enorm. De activiteiten van de overheid zijn naar verwachting niet duidelijk en formeel gescheiden. De invoering van de ondernemingsvariant leidt mijns inziens dan ook tot grote uitvoeringsproblemen. Dit is wetenschappelijk gezien uiteraard geen argument om de ondernemingsvariant niet in te voeren. Vanuit een politiek oogpunt vormt dit in combinatie met het gebrek aan druk uit “Europa” een logische verklaring waarom tot op heden nog geen stappen zijn ondernomen.

De discussie die hier mijns inziens zou moeten spelen, is of Nederland als lidstaat het beginsel van gemeenschapstrouw zo opvat, dat het er zich tegen verzet dat men de huidige regelgeving min of meer in stand houdt. Naar mijn mening verzet het beginsel van gemeenschapstrouw zich hier niet tegen, vanwege het feit dat de instandhouding van bestaande staatssteun in het EG-verdrag en de jurisprudentie expliciet wordt behandeld. De discussie die hier dan op volgt is hoe de Nederlandse regering dan om moet gaan met deze (potentiële) oneerlijke concurrentie die ontstaat, doordat overheidsbedrijven een feitelijke vrijstelling van vennootschapsbelasting genieten. Dus alhoewel met de ondernemingsvariant overeenstemming wordt bereikt met artikel 87 EG, heeft het praktische complicaties. Het is, gelet op het bovenstaande, mijns inziens dan ook de verwachting dat voorlopig wordt gekozen voor de specifieke of algemene opsommingsvariant. Hierbij wordt de lijst met belaste activiteiten uitgebreid, waardoor de kans op oneerlijke concurrentie afneemt. Zolang de Commissie geen stappen onderneemt, ben ik van mening dat deze oplossing toch een stap in de goede richting is. De maatschappelijke en politieke druk tot wijziging van de bestaande wetgeving is immers niet groot. De “noodzaak” tot het wijzigen van het huidige systeem is dan ook klein, wanneer we artikel 87 EG buiten beschouwing laten. Een belangrijke voorwaarde daarbij is mijns inziens wel dat de wetgever zich committeert om vormen van duidelijke oneerlijke concurrentie door de overheid ook daadwerkelijk op zeer korte termijn toe te voegen aan de limitatieve opsommingen. Dat is dan ook weer gelijk het belangrijkste kritiekpunt: deze oplossing is te statisch. Op die manier komen we toch weer op het punt dat de ondernemingsvariant uiteindelijk de enige volledige oplossing vormt om

oneerlijke concurrentie tegen te gaan (dit kan ook worden bereikt door toepassing van de verdringingsvariant, maar die is vanuit praktisch oogpunt nog meer onwenselijk).

De staatssecretaris heeft aangekondigd te streven de nadere notitie, met betrekking tot de ondernemingsvariant, voor de zomer van 2009 aan te leveren. Het is mijn verwachting dat dit helaas nog niet de laatste notitie over de belastingheffing van overheidsbedrijven zal worden. Ik blijf echter bij mijn conclusie dat de ondernemingsvariant uiteindelijk de enige juiste oplossing is en dat het streven naar toepassing hiervan dan ook op de agenda moet blijven staan. De opheffing van (alle) oneerlijke concurrentie door de overheidsbedrijven en het bereiken overeenstemming met de staatssteunbepalingen van het EG-verdrag kan mijns inziens, vanwege gebrek aan politiek draagvlak en gebrek aan maatschappelijke aandacht in Nederland, slechts worden bereikt door actie van de Europese Commissie. Zolang de omvang en impact van de marktactiviteiten van de Nederlandse overheidsbedrijven ook voor de Europese Commissie niet transparant zijn, zal een dergelijk onderzoek naar verwachting echter uitblijven.

Literatuurlijst:

Adriaanse, P.C., Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun, Kluwer, Deventer, 2006

Anoniem, www.europadecentraal.nl, de minimis, 2009

Anoniem, Handreiking diensten van algemeen economisch belang en staatssteun, www.europadecentraal.nl i.s.m. Ministerie van Buitenlandse zaken, 2008, p. 40

Anoniem, Wie vormen de overheid: openbare lichamen voor beroep en bedrijf, www.overheid.nl, 2008

Anoniem, Wie vormen de overheid: zelfstandige bestuursorganen, www.overheid.nl, 2008

Anoniem, www.pdv.nl, 2008

Anoniem, taak en functie, www.hba.nl, 2008

Anoniem, algemene informatie, www.advocatenorde.nl, 2008

Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 21, 2008

Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 30, 2008

Anoniem, V-N encyclopedie, artikelsgewijs commentaar: artikel 2. Binnenlands belastingplichtigen, aantekening 20, 2008

Atos KPMG Consulting, Overheidsbedrijven in Nederland, Onderzoek naar aantal en omzet, Bijlage A, 2002.

Beelen, S.T.M., et al., Cursus Belastingrecht: omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2006

Beschikking nr. 1999/705/EG van de Commissie 20 juli 1999

Beschikking van 3 juli 2001, Commissie EG, nr. E 45/2000, Nederland inzake de belastingvrijstelling van de Schiphol Groep, SG(2001), D/289541

Besluit van 23 december 2005, CPP2005/2529M : directe en indirecte overheidsbedrijven

Bongaarts, P.J.M., Essers, P.H.J., Het fiscale regime voor beleggingsinstellingen, Kluwer, Deventer, 1993

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

Bouwman, J.N., Wegwijs in de Vennootschapsbelasting, SDU Fiscale&Financiële uitgevers, Amersfoort, 2007

Bouwman, J.N., vermogensetikettering in de vennootschapsbelasting, TFO 2003/124

Branden, T, Farnell, R en Ribeiro, T.C., De diversificatie van woningcorporaties in Europa: profielen, portfolio's en strategieën, Stichting Futura, Tilburg, 2006

Brief van de staatssecretaris van Financiën, 12 mei 1999, nr. AFP 99/190, opgenomen in VN 1999/25.14

Brüll, D, Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip: proeve van een toepassing van De Langen's beginselenleer op een specifiek onderwerp, Fed, Amsterdam, 1964

C-387/92, Banco Exterior de España, jur. 1994, p. I-00877

C-35/96, Commissie EG/Italiaanse Republiek, jur. 1998, p. I-03851

C-280/00, Altmark Trans GmbH, jur. 2003, p. I-07747

Commissie EG, Verslag van de Commissie over de stand van de werkzaamheden in verband met de richtsnoeren betreffende staatssteun en diensten van algemeen economisch belang, COM(2002), 636 definitief

Commissie EG, Mededeling van de Commissie: Diensten van algemeen belang in Europa, COM(2000), 580 definitief

Commissie EG, Mededeling: Witboek over diensten van algemeen belang, COM(2004), 374 definitief

Commissie EG, Groenboek over diensten van algemeen belang, COM(2003) 270 definitief

Commissie EG, Witboek over diensten van algemeen belang, COM(2004), 374 definitief

Commissie EG, Verslag van de Commissie over de stand van de werkzaamheden in verband met de richtsnoeren betreffende staatssteun en diensten van algemeen economisch belang, COM(2002) 636

Commissie EG, Mededeling: Diensten van algemeen belang, met inbegrip van sociale diensten van algemeen belang: een nieuw Europees engagement, COM(2007) 725 definitief

Commissie EG, Commission staff working document to the communication on “services of general interest, including social services of general interest: a new European commitment”, SEC(2007) 1516

Commissie EG, Beschikking van 28 november 2005 betreffende de toepassing van artikel 86, lid 2 EG op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst die aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen wordt toegekend, C(2005) 2673, 2005/842/EG.

Commissie EG, communautaire kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, 2005/ C297 / 04

Databank Cursus Belastingrecht, vennootschapsbelasting: de betekenis van de term “het drijven van een ondenreming”, onderdeel 1.0.4.b

Hancher, L, Ottervanger, P, Slot, P.J., E.C. State Aids, Sweet & Maxwell Ltd., Londen, 1999

Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Beschrijving van de wijzigingen, www.ndfr.nl, 2008

Halprin, P.E., Vogel, M.M., Artikel 2: Binnenlands Belastingplichtigen, www.ndfr.nl, 2008

Hemels, S.J.C., Nillesen, J.T.L., Nus, van, F.G.H., Artikel 9 Wet VPB 1969 Mede in aftrek van de winst komende posten, www.ndfr.nl, 2009

Hemels, S.J.C., Overheidsbedrijven en belastingplicht: papier bijt niet, NTFR Beschouwingen 2007-51

Hessel, B., Neven, A., Staatssteun en EG-recht, Kluwer, Utrecht, 2001

Hessel, B, et al, Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005

Hof Amsterdam 31 mei 2002, nr. 00/0335, V-N 2002/52.17

Hof Amsterdam, 18 april 1998, nr. 96/4293

Hof 's-Gravenhage 26 augustus 1986, nr. 1394/86

Hof Amsterdam, 15 maart 1994, nr. 93/0374

Hof Amsterdam, 12 maart 1986, BNB 1988/70

Hof 's-Gravenhage, 7 december 2001, nr. 98/4031

HR, 12 februari 1986, no. 23245, BNB 1987/188

HR 14 oktober 1942, B. nr. 7561

HR, 29 september 1990, nr. 34682, V/N 1999/46.1

HR, 24 juni 1987, nr. 23933, BNB 1987/264

HR, 28 oktober 2005, nr. 41071, BNB 2006/80c

HR, 6 maart 1985, nr. 22583, BNB 1985/213

HR, 24 juni 1987, nr. 23933, BNB 1987/264c

HR 24 juni 1987, nr. 23936, BNB 1987/265

HR, 2 februari 1983, nr. 21417, BNB 1983/146

HR, 15 maart 1994, nr. 93/0374, VN 1994/2322

HR, 13 september 2000, nr. 35368, VN 2000/43.14

HR, 24 juni 1987, nr. 23933, BNB 1987/264

<http://bundesrecht.juris.de>

Kamerstukken II, 1954/1955, 3816

Kamerstukken II, 1954/55, 3816

Kamerstukken II, 1959/1960, 6000, nr. 3

Kamerstukken II, 1961/1962, 6000, nr.6

Kamerstukken II, 1968/1969, 6000, nr. 25

Kamerstukken II, 1996/1997, 24036, nr. 45

Kamerstukken II, 1999/2000, 24036, nr. 147

Kamerstukken II, 2007/2008, 31213, nr.1

Kamerstukken II, 2007/2008, 31418, nr. 1

Kamerstukken II, 2007/2008, 31418, nr. 2

Kamerstukken II, 2007/2008, 31418, nr. 3

Kamerstukken II, 2007/2008, 31418, nr. 4

Kamerstukken II, 2007/2008, 31418, nr. 5

Kamerstukken II, 2008/2009, 31213,nr. 4

Kapteyn, P.J.G., VerLoren van Themaat, P., Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen na Maastricht, Kluwer, Deventer, 1995

Kavelaars, P., Graaf, de, A.C.G.A.C., Stevens, A.J.A., Internationaal Belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2007

Kogels, H.A., Mees, H., Vermeend, W.A., Compendium Europees Belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2002

Mededeling EC, 17 december 2008, Temporary framework for State aid measures to support access to finance in de current financial and economic crisis, 2008

Ouden, den, W., Staatssteun en de Nederlandse Rechter, Kluwer, Deventer, 2005, p. 66

Peters, J.A.F., et al., De Wet markt en overheid: beschouwingen over een omstreden wetsvoorstel, SDU uitgevers BV, Den Haag, 2003

Peeters, B. Et al., Europees Belastingrecht: deel II: materieelrechtelijke beginselen van Gemeenschapsrecht in directe belastingzaken door Hinnekens, L., Straetmans, G., De Boeck en Lancier n.v., Brussel, 2005

Publicatieblad Nr. C 115 van 09/05/2008 blz. 0001 – 0388

PWC/Van Doorne, Onderzoek naar de problematiek markt en overheid, blz. 20, 2005.

Ramakers, J.J.M., Volkshuisvesting tussen overheidsdirigisme en particulier initiatief, Radboud Universiteit Nijmegen www.ru.nl, 1989

Stevens, S.A., De belaste overheid, Kluwer, Deventer, 2003

Van der Geld, J.A.G., Hoofdzaken Vennootschapsbelasting, FED, Deventer, 2002

Van Soest, A.J., Belastingen, Kluwer, 2004

Verburg, J., Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2000

Verordening (EG), nr. 1998/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op de-minimissteun.

Verordening EG van de Raad, Nr. 659/1999 van 22 maart 1999, tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag

Verordening EG van de Commissie van 21 april 2004, nr. 794/2004, tot uitvoering van Verordening nr. 659/199 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-verdrag, artikel 4.

Visser, K-J, Fiscale maatregelen en communautaire steunmaatregelen: formele procedures en terugvordering, WFR 2000/863, p. 2

V/N Encyclopedie, artikelsgewijs commentaar artikel 2: onderdeel 15

V/N Encyclopedie, artikelsgewijs commentaar artikel 2, onderdeel 15.11.1

V/N 2001/60.17, Brief Staatssecretaris van Financiën aan vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer

Vries, de, N.H., Vries, de R.J., Cursus Belastingrecht: vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2006

V/N 2001/44.15, Brief Staatssecretaris van Financiën aan vaste commissie uit de Tweede Kamer

Wet van 14 mei 1992, Stb. 1992, 282 (Wet Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij)

Wet van 18 december 1997, Stb. 1997, 732 (fiscale milieuversterking)

www.EBN-parkeerbeheer.nl

Zaak No. 78/76, Firma Steinike & Weinlig, jur. 1977, p. 00595