

Masterthesis

Academische ziekenhuizen in de vennootschapsbelasting

Queeste naar de staatssteunbestendigheid van de vrijstelling voor academische
ziekenhuizen in de vennootschapsbelasting

Naam : Farida Alibux
Studentnummer : 406301

Begeleider : Mnr. R.N.B. van Ovost

Paramaribo, April 2021

Inhoudsopgave

LIJST VAN AFKORTINGEN	6
HOOFDSTUK 1 INLEIDING	7
1.1 Aanleiding	7
1.2 Probleemstelling	9
1.3 Opzet	9
HOOFDSTUK 2 NATIONALE WETGEVING	11
2.1 Inleiding	11
2.2 Het Nederlandse VPB-stelsel	11
2.2.1 Historisch verloop	11
2.2.2 Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting	12
2.2.2.1 Binnenlandse belastingplicht	12
2.2.2.2 Buitenlandse belastingplicht	14
2.2.3 Vrijstellingen	16
2.3 Ziekenhuizen in de vennootschapsbelasting	16
2.3.1 Algemeen	17
2.3.2 Ontstaan van de belastingplicht academische ziekenhuizen	19
2.3.3 Vrijstellingen	20
2.3.4 Vrijstelling academische ziekenhuizen	21
2.3.4.1 Lichamen	22
2.3.4.2 Uitsluitend of nagenoeg uitsluitend	23
2.3.4.3 Academisch ziekenhuis	26
2.3.4.4 Objectvrijstelling academisch ziekenhuis	28
2.3.4.5 Samenloop algemene vrijstellingen	30
HOOFDSTUK 3 STAATSSTEUN	31
3.1 Inleiding	31
3.2 Criteria	31
3.2.1 Begunstiging	32
3.2.2 Bekostiging met staatsmiddelen	33
3.2.2.1 Delegatie van overheidsmiddelen	34
3.2.2.2 Toerekenbaarheid aan de overheid	35
3.2.3 Selectiviteit	36
3.2.3.1 Referentieregeling	37
3.2.3.2 Uitzondering	38
3.2.3.3 Rechtvaardiging	39
3.2.4 Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding tussen staatse handel	40
3.2.4.1 Vervalsing van de mededinging	40
3.2.4.2 Beïnvloeding tussen staatse handel	41

3.3	Verenigbaarheid	43
3.4	Vrijstellingen	44
3.4.1	De-minimisvrijstellingsverordening	44
3.4.2	Algemene groepsvrijstellingsverordening	46
3.4.3	Diensten van Algemeen Belang	47
3.5	Gevolgen van staatssteun	50
HOOFDSTUK 4 VRIJSTELLING ACADEMISCHE ZIEKENHUIZEN EN STAATSSTEUN		53
4.1	Inleiding	53
4.2	Voorwaarden art. 107	53
4.2.1	Begunstiging	53
4.2.2	Met staatsmiddelen bekostigd	56
4.2.3	Selectiviteit	59
4.2.4	Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding tussen staatse handel	61
4.3	Verenigbaarheid	64
4.4	Vrijstelling	65
4.4.1	De-minimisvrijstellingsverordening	65
4.4.2	Algemene groepsvrijstellingsverordening	66
4.4.3	Diensten van Algemeen (economisch) Belang	67
HOOFDSTUK 5 CONCLUSIE		71
BIBLIOGRAFIE		74
Literatuur		74
Parlementaire stukken & Beleid		76
Overige bronnen		77
JURISPRUDENTIEREGISTER		78
Hof van Justitie EU		78
Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen		79
Gerecht EU		80
Hoge Raad		80
Rechtbank		80

Lijst van afkortingen

AWR	Algemene Wet Rijksbelasting
Benelux	België, Nederland en Luxemburg
DAEB	Diensten van Algemeen Economisch Belang
DAB	Diensten van Algemeen Belang
BV	Besloten vennootschap
CV	Commanditaire vennootschap
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie
Kamerstukken I	Kamerstukken Eerste Kamer
Kamerstukken II	Kamerstukken Tweede Kamer
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NEDAB	Niet-economische Diensten van Algemeen Belang
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
NV	Naamloze Vennootschap
NZa	Nederlandse Zorgautoriteit
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
UMC	Universitair Medisch Centrum
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet VPB 1969	Wet Vennootschapsbelasting 1969
Whowo	Wet op hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek
Wts	Wet terugvordering staatssteun
VWEU	Verdrag betreffende werking van de Europese Unie

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Overheidsondernemingen zijn lange tijd niet onderworpen geweest aan de heffing van belasting. Met ingang van 1 januari 2016 is er met de invoering van de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen getracht een gelijk speelveld te creëren tussen overheidsondernemingen en ondernemingen in handen van anderen. Hieruit volgt dat het voor de vennootschapsbelasting in principe niet uitmaakt of de onderneming wordt gedreven door de overheid of door een private partij.¹ Met ingang van de voorgenoemde datum zijn de overheidsondernemingen daarom onverkort belastingplichtig geworden voor de vennootschapsbelasting (hierna: de VPB). Tot en met 1 januari 2016 waren overheidslichamen niet belastingplichtig voor de VPB tenzij er een onderneming werd uitgeoefend die specifiek in de wet werd genoemd. Vanaf 1 januari 2016 zijn alle overheidsondernemingen integraal belastingplichtig ongeacht de vorm waarin de onderneming gedreven wordt, denk aan het drijven van een onderneming in de vorm van een Besloten Vennootschap (hierna: BV), Naamloze Vennootschap (hierna: NV) of coöperatie. Deze aanpassing in de wet is doorgevoerd om ervoor te zorgen dat overheidsondernemingen en private ondernemingen in het kader de vennootschapsbelasting op gelijke manier worden behandeld. Dit moet het zogenoemde gelijke speelveld bevorderen.² De nieuwe wet veranderde het artikel dat betrekking heeft op de belastingplicht van overheidsonderneming van *'niet-onderworpen, tenzij'* naar *'belastingplichtig tenzij'*.³ De *tenzij* die de wetgever heeft gebruikt ziet op de verscheidene objectieve en subjectieve vrijstellingen die, mits voldaan aan de voorwaarden, van toepassing kunnen zijn.

Het onderscheid tussen indirecte overheidsondernemingen en directe overheidsondernemingen is door de komst van de wet onveranderd gebleven. Voor indirecte overheidsondernemingen geldt dat in beginsel belastingplicht voor de vpb ontstaat voor zover er een onderneming gedreven wordt. Om te bepalen of er sprake is van het *drijven van een onderneming* wordt er aangesloten bij de criteria uit de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB). Volgens de definitie zoals we die kennen uit de Wet IB is er sprake van het drijven van een onderneming als (1) door een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid (2) wordt deelgenomen aan het economisch verkeer (3) met het oogmerk daarmee winst te behalen. Naast de directe overheidsondernemingen kennen we ook indirecte overheidsondernemingen.⁴ Voor de tweede variant, de directe overheidsondernemingen, geldt dat er voor de onderworpenheid aan de vpb wordt aangesloten bij de (private) rechtsvorm waarin de activiteiten zijn ondergebracht. Is dit in een NV of een BV, dan is er in beginsel sprake van algehele onderworpenheid aan de vpb, ongeacht er feitelijk een onderneming wordt gedreven. Worden de activiteiten echter in een stichting of een vereniging ondergebracht dan moet er voor de onderworpenheid aan de vpb getoetst worden of en in hoeverre er een onderneming wordt gedreven.⁵

¹ Reimert M., Cursus Belastingrecht Vpb .1.0.3.Q.b5.l.

² Belastingdienst, V&A Wet Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

³ Art. 2, lid 1, onderdeel g Wet Vpb 1969.

⁴ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3.

⁵ Bruijsten e.a., *Vpb-plicht bij overheidslichamen* 2017/3.3.

De academische ziekenhuizen worden geschaard onder de categorie overheidsondernemingen. Met de komst van de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen werden de academische ziekenhuizen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Een beroep op de zorgvrijstellingen in art. 5, lid 1, onderdeel c Wet VPB 1969, waar de reguliere ziekenhuizen van genieten, is niet mogelijk. Dit door de gestelde eisen in art. 5, lid 1, onderdeel c Wet VPB 1969 waaraan een academisch ziekenhuis niet kan voldoen. De academische ziekenhuizen en de reguliere ziekenhuizen hebben een aantal kenmerken gemeen zoals de reguliere patiëntenzorg, de topklinische zorg en de opleidingsfunctie voor medisch specialisten. De academische ziekenhuizen kennen echter nog een drietal speciale functies, namelijk topreferente patiëntenzorg, wetenschappelijk onderzoek en onderwijs. De academische ziekenhuizen kunnen zodoende niet voldoen aan de eis gesteld in art. 5, lid 1, onderdeel c Wet VPB 1969 dat het lichaam uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90%) werkzaamheden verricht genoemd in het hiervoor aangehaalde artikel.

In de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen is er rekening gehouden met de verschillen tussen de overheid en particuliere partijen. De Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen is met name in het leven geroepen om in dit geval een gelijk speelveld te creëren tussen academische en reguliere ziekenhuizen. In de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen zijn er 2 soorten vrijstellingen opgenomen, algemene vrijstellingen en specifieke vrijstellingen. De wet kent 4 algemene vrijstellingen, te weten een vrijstelling voor interne activiteiten, een vrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden, een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden en een vrijstelling voor “quasi”-inbesteding. Er zijn ook enkele specifieke vrijstellingen, bijvoorbeeld een vrijstelling voor academische ziekenhuizen, een vrijstelling voor onderwijs- en onderzoeksactiviteiten en een vrijstelling voor de Nederlandse zeehavens.⁶

Gelijktijdig met de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen trad de vrijstelling voor academische ziekenhuizen, te vinden in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969, in werking. Hiermee werd er getracht het gelijke speelveld tussen de reguliere ziekenhuizen en de academische ziekenhuizen te behouden. In art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 wordt er gesteld dat een lichaam dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verricht als bedoeld in art. 1.4 lid 1 Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek is vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. In dit artikel is het volgende bepaald:

“Academische ziekenhuizen zijn werkzaam op het gebied van de patiëntenzorg en staan mede ten dienste van het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteiten waaraan zij zijn verbonden. Zij vervullen mede topklinische en topreferentiefuncties in de gezondheidszorg. Voorts verlenen zij medewerking aan de opleiding tot medisch specialist”.

⁶ Bruijsten e.a., *Vpb-plicht bij overheidslichamen* 2017/3.7.

Deze vrijstelling biedt ruimte om voor 10% activiteiten te verrichten die niet kwalificeren als werkzaamheden van een academisch ziekenhuis⁷. Hier heeft de wetgever expliciet voor gekozen. Per geval wordt het dus bepaald.⁸

Ziekenhuizen zijn in beginsel een onderneming, dit heeft tot gevolg dat de ziekenhuizen onder de staatssteunregels vallen.⁹ De staatssteunregels zijn opgenomen in art. 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). In dit artikel zijn de voorwaarden opgenomen om te kwalificeren voor staatssteun. In 2017 kwamen de academische ziekenhuizen uitvoering in het nieuws. Dit naar aanleiding van een uitspraak van Rechtbank Den Haag. Het betrof de Nederlandse subsidies die aan academische ziekenhuizen werden gegeven voor de vergoeding van een NIPT-test voor zwangere vrouwen. Een Belgisch bedrijf die deze test ook aanbiedt aan zwangere Nederlandse vrouwen maar voor een veel hoger bedrag komt niet in aanmerking voor deze subsidie. Hier was er inderdaad sprake van staatssteun, de staatssteun was echter wel toelaatbaar.¹⁰ Over de vrijstelling voor academische ziekenhuizen, te vinden in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969, zijn er echter nog vragen. Is de behandeling van de academische ziekenhuizen zoals we die kennen geen staatssteun?

1.2 Probleemstelling

De introductie hierboven vormt de aanleiding naar het onderwerp van deze masterscriptie. Staatssteun is een veel besproken onderwerp. Als er gesproken wordt over staatssteun denkt men vaak aan de bekende Starbucks-zaak. Maar hoe zit het in ons eigen land met de overheidsondernemingen? Na literatuuronderzoek te hebben gedaan is gebleken dat na de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen er nogal wat onduidelijk is gebleven als gekeken wordt naar de vrijstellingen voor academische ziekenhuizen. Ik kwam daarom tot de volgende probleemstelling:

“In hoeverre is de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in onze nationale wet staatssteunbestendig?”

1.3 Opzet

Om tot een heldere beantwoording van de probleemstelling te komen zal het volgende behandeld worden. In het tweede hoofdstuk zal de nationale wetgeving uiteengezet worden. Allereerst een korte uiteenzetting van de Wet Vennootschapsbelasting 1969. Vervolgens komt het onderscheid tussen de reguliere ziekenhuizen en de academische ziekenhuizen aan bod. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een uitgebreide uiteenzetting van de academische ziekenhuizen in de vennootschapsbelasting. Het derde hoofdstuk staat in teken van staatssteun. De voorwaarden om te kwalificeren als staatssteun zullen aanbod komen, evenals de verenigbaarheid en de uitzonderingsmogelijkheden. In het vierde hoofdstuk zal getoetst worden of de vrijstelling voor academische ziekenhuizen die door

⁷ Artikel 1.4, lid 1 Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek.

⁸ Stevens S., VPB-plicht van overheidsondernemingen, TFO 138.1.

⁹ Stevens S., Het wetvoorstel Vpb-plicht overheidsondernemingen, WFR 2017/1270.

¹⁰ Rechtbank Den Haag 26 april 2017, NL:RBDHA:2017:4278.

Nederland verleend wordt staatststeunbestendig is. Ten slotte volgt in het laatste hoofdstuk een conclusie die de probleemstelling voorziet van een helder antwoord.

Hoofdstuk 2 Nationale wetgeving

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal de Wet Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) aanbod komen. Allereerst zal de totstandkoming van de voorgenoemde wet uiteengezet worden. Vervolgens wordt de algemene vennootschapsbelastingplicht besproken. Er wordt daaropvolgend dieper ingegaan op de belastingplicht van de overheidsondernemingen. Tot slot worden de vrijstellingen besproken, waarbij de nadruk met name zal worden gelegd op de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.

2.2 Het Nederlandse VPB-stelsel

2.2.1 Historisch verloop

Ten aanzien van de oudste voorloper van onze huidige Wet Vennootschapsbelasting is er wat discussie in de literatuur. Het patentrecht wordt door enkele auteurs beschouwd als de oudste voorloper van onze huidige vennootschapsbelasting. Dit recht gaat terug naar het jaar 1819, het trad toen in de plaats van de rechten die voor 1795 verschuldigd waren. Het patentrecht wordt door enkele gezien als de oudste voorloper omdat het de eerste belasting was die werd geheven van alle ondernemingen. Er werd geen onderscheid gemaakt tussen ondernemingen in handen van natuurlijke personen en ondernemingen die in een aparte rechtsvorm, bijvoorbeeld een NV, gedreven werden. Er werd dus ook belasting geheven van ondernemingen in handen van niet natuurlijke personen, maar het was geen rechtstreekse heffing. De belasting werd geïnd met behulp van uiterlijke kentekenen, dit om forfaitair de baten van bedrijven te belasten.¹¹ Het recht van patent werd door Minister Rochussen dan ook wel omschreven als: *“eene belasting, geheven op de vermoedelijke winsten van dat bedrijf, berekend volgens vaste regelen, naar volgens trappen en klassen op- en afdalende grondslagen.”*¹²

Een andere stroming ziet niet het patentrecht, maar de Winstbelasting 1940 als de voorloper van de huidige Wet VPB 1969. Dit was immers de eerste belasting die regelrecht geheven werd van ondernemingen niet in het bezit van natuurlijke personen. Van 1939 tot 1941 heeft het wetsvoorstel Winstbelasting als besluit gegolden, dit omdat het door de invasie van de Duitsers niet tot wet verheven kon worden. Het is later vervanger door het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942. Dit besluit heeft gegolden tot 1 januari 1970.¹³

Het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 werd op 1 januari 1970 vervangen door de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 die tot op heden kracht van wet heeft.¹⁴ Ingevolge deze wet wordt er belasting geheven van de lichamen die in de wet worden aangewezen. De heffing van de belasting vindt plaats bij wege van aanslag. Dit houdt in dat hoofdstuk 3

¹¹ Verburg, Vennootschapsbelasting (Fiscale Handboeken nr. 4) 2000/2.1

¹² Bok 1888.

¹³ Elswelier & Stevens 2018.

¹⁴ Elswelier & Stevens 2018.

van de Algemene Wet Rijksbelasting (hierna: AWR) van toepassing is. Dit brengt met zich mee dat de inspecteur voorlopige aanslagen kan opleggen die samen met de bronheffingen verrekend worden met de definitieve aanslag. Het idee achter de systematiek van voorlopige aanslagen is om ervoor zorg te dragen dat de afdracht van de belasting zoveel mogelijk samenvalt met de periode waarin het belastbare bedrag tot stand komt. Tot slot is het nog noemenswaardig dat de Nederlandse vennootschapsbelasting uitgaat van het zogenaamde klassieke stelsel. Onder dit stelsel wordt er vennootschapsbelasting geheven over de winst van een lichaam zonder rekening te houden met de inkomstenbelasting die vervolgens wordt geheven over de winst die wordt uitgekeerd aan de aandeelhouder.¹⁵ Het klassieke stelsel houdt in dat het lichaam belast wordt over de door haar behaalde winsten, terwijl de resterende winsten die worden uitgekeerd bij de aandeelhouders nog een keer worden belast tegen 26,9% in box 2 als het een aanmerkelijk belang aandeelhouder betreft.¹⁶ Er zijn echter ook andere casusposities denkbaar, bijvoorbeeld als de belastingplichtige minder dan 5% van de aandelen bezit, dan wordt over de waarde van de betreffende aandelen een forfaitair rendement geheven (box 3).

2.2.2 Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting

Als het om de vennootschapsbelastingplicht gaat moet er een onderscheid gemaakt worden tussen de subjectieve en objectieve belastingplicht. De subjectieve belastingplicht draait om de vraag wie belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting; dat wil zeggen wie onderworpen is aan de heffing van de vennootschapsbelasting. Onderworpen aan deze belasting zijn de lichamen, terug te vinden in art. 2 Wet VPB 1969 (binnenlandse belastingplichtigen) en art. 3 Wet VPB 1969 (buitenlandse belastingplichtigen). Kenmerkend is hierbij dat de lichamen een bepaalde zelfstandigheid bezitten ten opzichte van hun oprichters, aandeelhouders, deelgerechtigden of andere betrokkenen. De objectieve belastingplicht betreft de vraag wat het object is waarover er belasting wordt geheven.¹⁷ Dit kan worden onverdeeld in het belastbare feit en de heffingsmaatstaf.

2.2.2.1 Binnenlandse belastingplicht

Een lichaam kan volgens art. 2, lid 1 Wet VPB 1969 aangemerkt worden als een binnenlands belastingplichtige mits het in Nederland gevestigd is. Art. 2, lid 3, onderdeel d van de AWR geeft ons de definitie van 'Nederland'. Deze definitie geeft aan wat we onder 'Nederland' moeten verstaan en wel: *“Nederland, met dien verstande dat voor de heffing van de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting en de assurantiebelaasting Nederland tevens omvat de exclusieve economische zone van het Koninkrijk, bedoeld in artikel 1 van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone, voor zover deze grenst aan de territoriale zee van Nederland”*. Een lichaam is dus binnenlands belastingplichtig indien dat binnen Nederland gevestigd is. De vestigingsplaats van het lichaam wordt bepaald aan de hand van art. 4 AWR. Art. 4 AWR bepaalt dat de vestigingsplaats van een lichaam aan de hand van omstandigheden wordt vastgesteld. Een van de doorslaggevende criteria om de vestigingsplaats van een lichaam te bepalen is het vaststellen van de plaats waar centraal

¹⁵ Elswaier & Stevens 2018.

¹⁶ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 aant. 1.8.1.

¹⁷ Van den Dool e.a. 2016/2.1.

leiding wordt gegeven aan het lichaam, oftewel waar de feitelijke leiding is gevestigd¹⁸. Verder kunnen ook de statutaire zetel, de plaats waar de onderneming wordt gedreven, de plaats waar de algemene vergadering van aandeelhouders wordt gehouden of de plaats waar de boekhouding wordt gevoerd een rol spelen bij het bepalen van de vestigingsplaats.¹⁹

Volgens het Nederlands privaatrecht²⁰ wordt de vestigingsplaats van een rechtspersoon gesteld op de plaats waar de statutaire zetel zich bevindt en niet de feitelijke vestigingsplaats, zoals het kantooradres. Als het de heffing van vennootschapsbelasting betreft, wordt de vestigingsplaats van een naar Nederlands recht opgericht lichaam beheerst door de niet voor tegenbewijs vatbare vestigingsplaatsfictie.²¹ Deze fictie is te vinden in het vierde lid van art. 2 Wet VPB 1969. Een lichaam dat naar Nederlands recht is opgericht, wordt voor de heffing van de vennootschapsbelasting steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd. Hiermee wordt de hoofdregel, de plaats waar de feitelijke leiding is gevestigd, ter zijde geschoven. Het lichaam blijft dan altijd subjectief binnenlands belastingplichtig ook al wordt de feitelijke vestigingsplaats van het lichaam verplaatst van Nederland naar het buitenland. Er zijn echter wel enkele uitzonderingsgevallen waarbij de werking van het vierde lid van art. 2 Wet VPB 1969 wordt uitgeschakeld voor enkele regelingen in onze nationale wet (bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling in art. 13 en de fiscale eenheid in art. 15 e.v.).²²

Binnen de categorie van binnenlands belastingplichtigen kan er vervolgens een onderscheid gemaakt worden tussen de onbeperkte en de beperkte belastingplicht. Zo worden de lichamen benoemd in art. 2, lid 1, onderdelen a, b, c en d (NV's, BV's, open CV's, vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, coöperaties, verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen, verenigingen die op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden en — met ingang van 2008 — verenigingen en stichtingen die als woningwetlichaam werkzaam zijn) geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen. Dit wordt ook wel de ondernemingsfictie genoemd. Hierdoor zullen alle winsten die door de hierboven genoemde lichamen behaald worden gekwalificeerd worden als ondernemingswinst die op grond van art. 7 Wet VPB 1969 tot het object van heffing behoren. Voor de overige lichamen genoemd in het eerste lid van art. 2 Wet VPB 1969 geldt de ondernemingsfictie niet. Deze zijn in principe beperkt belastingplichtig. Dit volgt ook uit de definitie gegeven aan deze lichamen in art. 2 Wet VPB 1969, zo wordt bijvoorbeeld benoemd dat de stichtingen en verenigingen alleen belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting indien en voorzover ze een onderneming drijven²³. Hieruit volgt dat dergelijke entiteiten als het ware een ondernemingsfeer en een niet-ondernemingsfeer kennen.²⁴

¹⁸ HR 23 september 1992, nr. 27 293, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105, *BNB* 1993/193, m.nt. P. den Boer.

¹⁹ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting artikel 2, aant. 2.

²⁰ Art. 1:10, lid 2 BW.

²¹ Van de Streek, *Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.2.c1.l.*

²² Adema, *NDFR-commentaar artikel 2 Binnenlandse belastingplichtigen*, onderdeel 18.

²³ Er wordt gesproken van het drijven van een onderneming als er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen.

²⁴ Adema, *NDFR-commentaar artikel 2 Binnenlandse belastingplichtigen*, onderdeel 16.2.

De belastingplicht van de lichamen genoemd in art. 2, lid 1, onderdeel a, b en c Wet VPB 1969 vangt aan op het moment van totstandkoming van het lichaam in civielrechtelijk zin. Ook het einde van de belastingplicht loopt evenredig aan het civielrechtelijk bestaan van de entiteit. De belastingplicht van de andere lichamen loopt samen met de aanvang van de onderneming en eindigt de belastingplicht bij de staking van de onderneming.²⁵ Ook kennen we een bestaansfictie te vinden in art. 2, lid 6 Wet VPB 1969. Op grond van deze fictie wordt voor de wet vennootschapsbelasting het bestaan van de NV of BV met beperkte aansprakelijkheid aangenomen zodra en zolang de desbetreffende NV of BV in het handelsregister staat ingeschreven.²⁶

In hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vinden we een uiteenzetting van het voorwerp van de belasting bij binnenlandse belastingplichtigen. Art. 7, lid 1 Wet VPB 1969 geeft aan dat ten aanzien van de binnenlands belastingplichtigen belasting wordt geheven naar het belastbaar bedrag. Het belastbare bedrag is de in een jaar genoten belastbare winst minus de te verrekenen verliezen²⁷. De belastbare winst is de winst verminderd met de aftrekbare giften.²⁸ Hoe de winst bepaald wordt kunnen we in art. 8 Wet VPB 1969 vinden. Er wordt een koppeling gemaakt met het totaalwinstbegrip (art. 3.8 Wet Inkomstenbelasting 2001). Hieruit volgt dat winst het bedrag is van *gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming*. Er kan dus geconcludeerd worden dat het een ruim winstbegrip is.²⁹ Hierbij moet wel de kanttekening gemaakt worden dat het gehanteerde winstbegrip in de vennootschapsbelasting gelijk is aan het winstbegrip dat ontleend is aan de Inkomstenbelasting tenzij de wet uitdrukkelijk anders bepaalt of indien er een logisch verschil voortvloeit uit het verschil tussen natuurlijke persoon en lichaam, verder verklaart de wet in art. 8 VPB dat bij de bepaling van de jaarwinst er een groot aantal wetsartikelen uit de IB ook van overeenkomstige toepassing is.³⁰

2.2.2.2 *Buitenlandse belastingplicht*

De tegenhanger van de binnenlandse belastingplicht is de buitenlandse belastingplicht. De regelgeving omtrent de buitenlandse belastingplicht is te vinden in art. 3 Wet VPB 1969. Er zijn drie voorwaarden om als buitenlands belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt. Ten eerste moet het lichaam niet in Nederland gevestigd zijn, ook moet het gerangschikt kunnen worden onder de categorieën die genoemd worden in het voornoemde artikel³¹. En tot slot moet er Nederlands inkomen genoten worden. Rekening houdend met art. 2, lid 4 Wet VPB 1969 mag het lichaam niet naar Nederlands recht zijn opgericht, anders krijgen we te maken met de oprichtingsfictie en zal het lichaam altijd als binnenlands belastingplichtige gekwalificeerd worden. We komen dan niet toe aan art. 3 Wet VPB 1969.³² In het vierde lid van art. 2 Wet VPB 1969 zijn er ook enkele artikelen genoemd waarbij de oprichtingsfictie

²⁵ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting artikel 2, aant. 1.10.1.

²⁶ Art. 2, lid 6 Wet VPB 1969.

²⁷ Art. 20a Wet VPB 1969.

²⁸ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 aant. 1.8.3.

²⁹ Vakstudie, Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 3.8, aant. 2.3.

³⁰ Vakstudie, Wet inkomstenbelasting 2001, aant. 1.8.3.

³¹ Artikel 3, lid 1, sub a, b en c Wet Vennootschapsbelasting 1969.

³² Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting, artikel 3, aant. 2.1.

buiten beschouwing gelaten moet worden, het gaat daarbij om de artikelen 13 tot en met 13d, 13i tot en met 13k, 14a, 14b, 15 en 15a. Artikel 3 Wet VPB 1969 heeft op enkele uitzonderingsgevallen na dus alleen betrekking op lichamen die naar vreemd recht zijn opgericht, waarvan de werkelijke leiding buiten Nederland is gelegen.³³

De buitenlandse belastingplicht vangt aan op het moment een in art. 3, lid 1 Wet VPB 1969 genoemd lichaam dat niet in Nederland is gevestigd binnenlands inkomen begint te genieten zoals omschreven in art. 17, lid 3 Wet VPB 1969. Dit omdat Nederland het situs- of oorsprongbeginsel (ook wel bronbeginsel genoemd) hanteert. Hieruit vloeit voort dat de niet in Nederland gevestigde lichamen belastingplichtig worden voor de vennootschapsbelasting indien en voorzover ze Nederlands inkomen genieten.³⁴ De buitenlandse belastingplicht eindigt op het moment een van de bovengenoemde lichamen stopt met het genieten van binnenlands inkomen. De buitenlandse belastingplicht kan ook eindigen indien het lichaam dat voorheen in het buitenland was gevestigd ervoor kiest naar te strijken in Nederland. De belastingplichtige zal vanaf dat moment aangemerkt worden als binnenlands belastingplichtige.³⁵

Het voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen is te vinden in hoofdstuk III van de Wet VPB 1969. Het voorwerp van de belastingheffing voor de in art. 3 Wet VPB 1969 opgesomde buitenlands belastingplichtigen is te vinden in art. 17 Wet VPB 1969. Er wordt in dit artikel gesteld dat de belasting geheven wordt naar het belastbare Nederlandse bedrag. In de volgende leden van art. 17 Wet VPB 1969 wordt uitgeweid over het belastbare Nederlandse bedrag. Het belastbare Nederlandse bedrag is het in een jaar genoten Nederlandse inkomen verminderd met de te verrekenen verliezen. Het Nederlandse inkomen bestaat uit verschillende componenten. Het is het gezamenlijke bedrag van ten eerste de belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming. Dit kunnen de gezamenlijke voordelen zijn die worden verkregen uit een Nederlandse onderneming, maar ook voordelen behaald door een vaste vertegenwoordiger in Nederland of een vaste inrichting in Nederland vallen hieronder.³⁶ Ten tweede behoort tot het Nederlandse inkomen ook het belastbaar inkomen uit een aanmerkelijk belang in de zin van art. 4 Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) in een in Nederland gevestigde vennootschap. Dit onder de voorwaarde dat de belastingplichtige het aanmerkelijk belang houdt met als hoofddoel of als een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting te ontgaan en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie.³⁷ Tot slot behoort ook tot het Nederlands inkomen de belastbare winst van een lichaam dat gevestigd is op Aruba, Curaçao of Sint-Maarten. Dit voor zover de winst wordt behaald uit een onderneming die op de BES-eilanden wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger op de BES-eilanden. Tevens moet deze vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger op basis van artikel 5.2 van de Belastingwet BES voor toepassing van de opbrengstbelasting niet op de BES-eilanden maar in Nederland gevestigd zijn als de vaste inrichting een lichaam zou zijn geweest of de handelingen de

³³ van den Dool e.a. 2016/2.4.1.

³⁴ Van de Streek, Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.6.A.a.

³⁵ Vakstudie, Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 17, aant. 2.6.

³⁶ Artikel 17, lid 3, sub. a, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

³⁷ Artikel 17, lid 3, sub. b, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

vaste vertegenwoordiger in een lichaam zouden worden ondergebracht.³⁸ Na het Nederlandse inkomen te hebben vastgesteld kunnen we het belastbare Nederlandse bedrag berekenen. Dit is gelijk aan het Nederlandse inkomen verminderd met de te verrekenen verliezen uit Nederlands inkomen.³⁹

2.2.3 Vrijstellingen

Als er sprake is van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting bestaat er nog de mogelijkheid om een vrijstelling toe te passen.⁴⁰ De vennootschapsbelasting kent twee hoofdvarianten vrijstellingen, de subjectieve vrijstellingen en de objectieve vrijstellingen. Bij de subjectieve vrijstellingen wordt het lichaam (en dus de totale winst) buiten de heffingsfeer van de vennootschapsbelasting gehouden.⁴¹ Deze variant van vrijstellingen zijn terug te vinden in art. 5 en 6 van de Wet VPB 1969. Doorgaans hebben de laatstgenoemde vrijstellingen een sociale achtergrond of vinden hun grondslag in het algemene belang. Zo bevat onze wet ook vrijstellingen voor reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen (zorgsector).⁴² Een subjectieve vrijstelling bewerkstelligt dat het lichaam volledig buiten de heffing van de vennootschapsbelasting blijft.⁴³

Bij de objectieve vrijstellingen wordt het object (de winst) buiten de heffing van de vennootschapsbelasting gehouden. Als het gaat om de vennootschapsbelasting dan zijn enkele objectieve vrijstellingen waarvan de belastingplichtige, indien voldaan aan de voorwaarden van de specifieke vrijstelling, gebruik van kan maken onder andere: de bosbouwvrijstelling (art. 3.11 Wet IB 2001), de landbouwvrijstelling (art. 3.12 Wet IB 2001) en de kwijtscheldingsvrijstelling (art. 3.13, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001).⁴⁴ Met een objectieve vrijstelling beoogt de wetgever een bepaald deel van de winst van de vennootschapsbelasting vrij te stellen.⁴⁵

2.3 Ziekenhuizen in de vennootschapsbelasting

Uit onderzoek is gebleken dat Nederland al langer dan 15 jaar tot de top drie EU-landen met het beste zorg- en ziektekostenstelsel van Europa behoort.⁴⁶ Mede door demografische veranderingen en technologische innovaties is de Nederlandse zorgsector voortdurend aan verandering onderhevig.⁴⁷ Het is van belang het niveau van onze gezondheidszorg in het zorg- en ziektekostenstelsel te behouden, maar er tegelijkertijd ook voor te zorgen dat die toegankelijk blijft voor alle lagen uit de samenleving en de kwaliteit van de zorg op peil blijft. De gezondheidszorg betreft een belangrijk algemeen maatschappelijk belang, daarom heeft

³⁸ Artikel 17, lid 3, sub. c, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

³⁹ Artikel 17, lid 2, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

⁴⁰ Bruijsten, Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/3.7.

⁴¹ Bremmer, Belastingadvies 2006/15.7.

⁴² Van den Dool e.a. 2016/2.6.1.

⁴³ Verburg, Vennootschapsbelasting (Fiscale Handboeken nr. 4) 2000/7.11.

⁴⁴ van den Dool e.a. 2016/3.6.1.

⁴⁵ Verburg, Vennootschapsbelasting (Fiscale Handboeken nr. 4) 2000/7.11.

⁴⁶ Dit volgende de Euro Health Consumer Index.

⁴⁷ Van Bakel en Moors, WFR 2019/112.

de wetgever ervoor gekozen in onze nationale wet vennootschapsbelasting verschillende vrijstellingen op te nemen betreffende de activiteiten verricht door de zorgsector.

2.3.1 Algemeen

Als we de faciliteiten voor de zorgsector in de Wet Vennootschapsbelasting 1969 bestuderen dan zien we een onderscheid tussen reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen naar voren komen. De reguliere ziekenhuizen kunnen omschreven worden als zijnde iets kleiner van omvang dan de academische ziekenhuizen. Bij de reguliere ziekenhuizen ligt de focus namelijk op het onderzoek, de behandeling en de verpleging. Daarnaast worden in reguliere ziekenhuizen ook aanstaande artsen en verpleegkundigen opgeleid. Ook zien we dat in de reguliere ziekenhuizen met name standaard zorg wordt aangeboden, als een medisch probleem dusdanig ingewikkeld is, wordt de patiënt veelal doorverwezen naar een academisch ziekenhuis. De activiteiten van een academisch ziekenhuis zijn globaal in de volgende categorieën onder te verdelen basiszorg, topreferente zorg, topklinische zorg, onderzoek, onderwijs en overige activiteiten.⁴⁸

De zorgsector kan worden beschouwd als een sector die een bepaald maatschappelijk belang met zich meedraagt. Daarom kennen we sinds het ontstaan van de Wet Vennootschapsbelasting 1969 een subjectieve zorgvrijstelling. Heden ten dage is deze subjectieve vrijstelling voor de zorg terug te vinden in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969.⁴⁹ De wettekst luidt als volgt:

“Lichamen welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verrichten welke bestaan uit:

het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen.”⁵⁰

De zorgvrijstelling kan omschreven worden als een vrijstelling met een alles-of-niets karakter. Indien het lichaam niet aan de vereisten voldoet van de zorgvrijstelling dan is het lichaam vennootschapsbelastingplichtig conform de hoofdregel neergelegd in art. 2 Wet VPB 1969. In art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969 zijn er twee toetsen waaraan voldaan moet worden om in aanmerking te komen voor de zorgvrijstelling:

1. Een werkzaamhedeneis, en
2. Een winstbestemmingseis.

Om de vrijstelling te kunnen toepassen is het van belang dat het lichaam *uitsluitend of nagenoeg uitsluitend* zorg-activiteiten verricht. Dit wordt ook wel de werkzaamhedeneis genoemd. Binnen de fiscaliteit wordt aan het begrip *uitsluitend of nagenoeg uitsluitend* een percentage van 90% aan opgehangen. Dit wil zeggen dat het lichaam voor tenminste 90% werkzaamheden moet verrichten die bestaan uit het genezen, verplegen of verzorgen van

⁴⁸ Atlas voor zorg en hulp: ziekenhuiszorg: algemene en academische ziekenhuizen.

⁴⁹ Van Bakel en Moors, WFR 2019/112.

⁵⁰ Art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969.

zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen.⁵¹

Naast de werkzaamhedeneis moet ook voldaan worden aan de winstbestemmingeis. Deze eis is terug te vinden in art. 4 Uitvoeringsbesluit VPB 1971. In dit artikel is bepaald dat de lichamen die genoemd zijn in art. 5, lid 1, onderdeel c Wet VPB 1969 zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting indien zij van publiekrechtelijke aard zijn, dan wel de winst uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een ingevolge hetzelfde artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.⁵²

Zoals aangehaald is de vrijstelling te vinden in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969 een alles-of-niets bepaling. Als er niet wordt voldaan aan de eis van 90%, dat het lichaam *uitsluitend of nagenoeg uitsluitend* de genoemde werkzaamheden verricht, dan is het lichaam subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dit wordt gezien als een van de knelpunten die de zorgvrijstelling in zijn huidige vorm kent. De vrijstelling wordt ook wel omschreven als een 'indien' bepaling. Zo komt de vrijstelling volledig te vervallen indien het lichaam meer dan 10% niet-vrijgestelde activiteiten verricht. Dit kan er bijvoorbeeld toe leiden dat een ziekenhuis in een bepaald jaar belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting en in het daaropvolgende jaar niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting.⁵³ Een ander probleem dat het hiervoor omschreven knelpunt met zich meebrengt is het feit dat academische ziekenhuizen niet onder de zorgvrijstelling van art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969 geschaard kunnen worden. Hiermee kan naar mijn mening worden geconstateerd dat de level-playing field tussen de reguliere ziekenhuizen en de academische ziekenhuizen wordt verstoord als de wetgever ervoor had gekozen geen vrijstelling voor de academische ziekenhuizen in te voeren nadat die belastingplichtig werden voor de vennootschapsbelasting. Een verstoring van de level-playing field is een ongewenste verschijning omdat het concurrentievervalsing en bemoeilijking van de marktwerking met zich meebrengt.

Naast de verstoring van de level-playing field tussen de reguliere ziekenhuizen en de academische ziekenhuizen zijn er nog andere knelpunten die de zorgvrijstelling in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB met zich meebrengt. Een van de knelpunten werd ook door Stevens⁵⁴ benoemd. Zijn standpunt kan naar mijn mening het best naar voren worden gebracht aan de hand van een afgeleide van een door hem uitgewerkt voorbeeld. Het betreft de situatie dat een ziekenhuis en een onderwijsinstelling in dezelfde rechtspersoon zijn ondergebracht. Het ziekenhuis en de onderwijsinstelling zijn niet alleen in hetzelfde lichaam ondergebracht maar hun activiteiten zijn ook verstrengeld. Als we strikt de uitleg van de zorgvrijstelling in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969 volgen dan heeft dit tot gevolg dat indien niet meer wordt voldaan aan de 90%-eis het lichaam subjectief belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. De ziekenhuisactiviteiten en de activiteiten van de onderwijsinstelling zullen beiden belast worden met vennootschapsbelasting. Ik deel hierbij de mening van Stevens dat dit als scheef bestempeld kan worden omdat het in beginsel vrijgestelde activiteiten zijn. Maar omdat de activiteiten

⁵¹ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting, artikel 5, aant. 4.1.1.

⁵² Vakstudie, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Artikel 5, aant. 4.5.

⁵³ Kooy en Cremers, WFR 2009/538.

⁵⁴ Stevens, De winst van de maatschappelijke onderneming, 2011.

worden gecombineerd worden ze voortaan beiden belast met vennootschapsbelasting. Dit kan gezien worden als belemmerend voor de belastingplichtige. Ook kan de conclusie getrokken worden dat de ziekenhuizen hierdoor mogelijk niet de zorg verlenen op het niveau dat waarnaar gestreefd wordt. Er kan naar mijn mening geconcludeerd worden dat de zorgvrijstelling met zijn beperkte omvang onvoldoende ruimte biedt voor de activiteiten die typerend zijn voor de academische ziekenhuizen.

De wetgever zag de gevolgen van het verschil in kwalificatie tussen de reguliere ziekenhuizen en de academische ziekenhuizen ook als een pijnpunt. Daarom werd met de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht gelijklopend met het ontstaan van de belastingplicht voor academische ziekenhuizen ook een vrijstelling voor academische ziekenhuizen ingevoerd. Deze vrijstelling voor de academische ziekenhuizen is nu te vinden in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969.

2.3.2 Ontstaan van de belastingplicht academische ziekenhuizen

Tot 1 januari 2016 waren overheidsonderneming slechts belastingplichtig, voorzover zij een van de bedrijven uitoefende die vermeld stonden in het toenmalige art. 2, lid 3 Wet VPB 1969. Door het van kracht worden van de Wet van 4 juni 2015 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enkele andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen), Stb. 2015, 207 (kamerstukken 34003) geldt met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 de regeling van artikel 2, eerste lid, onderdeel g van de Wet VPB 1969.⁵⁵ Hierdoor kwam er verandering in de belastingplicht voor overheidsonderneming die we tot dan toe kenden. Voortaan zijn alle directe- en indirecte overheidsondernemingen onderworpen aan de vennootschapsbelasting. De achtergrondgedachte bij de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen was met name het creëren van een gelijk speelveld tussen overheidsondernemingen en private ondernemingen die met elkaar concurreerden. Stevens benoemde twee standpunten die naar mijn mening duidelijk aantonen waarom een gelijk speelveld van zulk groot belang is voor onze markteconomie. Ten eerste leidt concurrentie tot de beste resultaten. Om een optimale toewijzing van goederen en diensten te kunnen bereiken moeten we er zorg voor dragen zoveel mogelijk hindernissen voor de marktwerking uit de weg te ruimen. Kunnen we dit niet bereiken dan staan we bloot voor risico's zoals monopolyvorming en/of een aanbod van goederen en diensten die niet goed aansluiten bij de voorkeuren van de consumenten die de markt dient. Het tweede standpunt is dat een gelijk speelveld een directe koppeling heeft met het gelijkheidsbeginsel. Partijen die op dezelfde markt actief zijn moeten, om de eerlijkheid te waarborgen, ook op dezelfde manier behandeld worden. Een verschil in behandeling is niet uit den boze, maar als er sprake is van een verschil moet dit verschil dan wel proportioneel zijn.⁵⁶ De hoofdregel, die tot 1 januari was *'niet-onderworpen, tenzij'*, veranderde en klinkt nu als volgt: *belastingplichtig, tenzij*.

Volgens de letter van de wet waren overheidsonderneming tot 1 januari 2016 louter belastingplichtig, voorzover zij een van de bedrijven uitoefende die vermeld stonden in het

⁵⁵ Bruijsten e.a., Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/3.1.

⁵⁶ Stevens, TFO 138.1.

toenmalige art. 2, lid 3 Wet VPB 1969. De wet maakte een onderscheid tussen directe en indirecte overheidsondernemingen. Directe overheidsondernemingen worden door de publiekrechtelijk rechtspersoon zelf gedreven. De indirecte overheidsondernemingen worden gedreven in een alleen door de publiekrechtelijke rechtspersonen beheerde privaatrechtelijke rechtspersoon.⁵⁷ De overheidsondernemingen genoemd in het toenmalige art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 waren op grond van art. 2, lid 1, onderdeel g Wet VPB 1969 onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Uit deze bepaling konden 3 cumulatieve vereisten afgeleid worden waaraan een directe overheidsonderneming aan moest voldoen om voor belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. De 3 voorwaarden waren de volgende: er moest sprake zijn van een onderneming, de onderneming moest een onderdeel zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon en het moest gaan om een bedrijf genoemd in het toenmalige art. 2, lid 3 Wet VPB 1969.⁵⁸ Als werd voldaan aan de cumulatieve criteria dan werd niet de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, maar de onderneming van die publiekrechtelijke rechtspersoon aangemerkt als subjectief belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting.⁵⁹ Tot 1 januari 2016 was de belastingplicht van de indirecte overheidsbedrijven geregeld in art. 2, lid 7 Wet VPB 1969. In de eerste volzin werd bepaald dat indirecte overheidsbedrijven alleen belastingplichtig waren voor de vennootschapsbelasting indien zij een in art. 2, lid 3 Wet VPB 1969 genoemd bedrijf uitoefenden. In de tweede volzin werd er hierop echter een uitzondering gemaakt, namelijk voor bedrijven specifiek bij naam genoemd indirecte overheidsbedrijven.⁶⁰ Voor 1 januari 2016 gold voor de overheidsondernemingen als hoofdregel: *niet belastingplichtig, tenzij*.⁶¹

2.3.3 Vrijstellingen

Met de invoering van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen zijn er een aantal nieuwe algemene vrijstellingen binnengeleid. Deze algemene vrijstellingen hebben het karakter van een objectieve vrijstelling. Met deze vrijstellingen wordt nagestreefd dat ons fiscale stelsel zo min mogelijk invloed uitoefent op de keus van de juridische vorm waarin de activiteiten worden ontplooid. In de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen zijn er 4 algemene vrijstellingen opgenomen, te weten:

1. Een vrijstelling voor interne activiteiten opgenomen in art. 8e, lid 1, onderdeel a Wet Vpb 1969;
2. Een vrijstelling voor overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden opgenomen in art. 8e, lid 1, onderdeel b Wet Vpb 1969;
3. Een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden opgenomen in art. 8e, lid 1, onderdeel c Wet Vpb 1969; en
4. Een vrijstelling voor “quasi”-inbesteding opgenomen in art. 8f, lid 1, onderdeel a Wet Vpb 1969.⁶²

⁵⁷ Bruijsten e.a., Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/2.1.

⁵⁸ Bruijsten e.a., Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/2.2.

⁵⁹ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting, artikel 2, aant. 21.

⁶⁰ Bruijsten e.a., Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/2.3.1.

⁶¹ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting, artikel 2, aant. 22.

⁶² Bruijsten e.a., Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/3.7.

Met de invoering van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht op 1 januari 2016 zijn ook de specifieke vrijstellingen (art. 6b en 6c Wet VPB 1969) in werking getreden. Deze specifieke vrijstellingen hebben het karakter van een subjectieve vrijstelling. De volgende specifieke vrijstelling hebben intrede gemaakt te weten:

1. Een vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969;
2. Een vrijstelling voor onderwijsorganisaties in art. 6b, lid 1, onderdeel b Wet VPB 1969 en
3. Een vrijstelling voor zeehavenbeheerders voorheen te vinden in art. 6c Wet VPB 1969⁶³.

2.3.4 Vrijstelling academische ziekenhuizen

Met de komst van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht werden alle directe en indirecte overheidsondernemingen onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Door het inwerking treden van de nieuwe hoofdregel ten aanzien van de belastingplicht van overheidsondernemingen werden ook de academische ziekenhuizen met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid alsook academische ziekenhuizen die beschouwd kunnen worden als privaatrechtelijke overheidslichamen zoals bedoeld in art. 8e, lid 5 Wet VPB 1969 in beginsel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Hierdoor ontstond er een ongelijk speelveld tussen de academische ziekenhuizen en de reguliere ziekenhuizen. De reguliere ziekenhuizen kunnen immers aanspraak maken op art. 5, lid 1, onderdeel c Wet VPB 1969 (de zorgvrijstelling), maar deze vrijstelling biedt met zijn beperkte omvang onvoldoende ruimte voor de activiteiten die typerend zijn voor de academische ziekenhuizen. Denk hierbij aan de onderwijsactiviteiten (bijvoorbeeld het verzorgen van colleges) van de academische ziekenhuizen. In dit verband maakte de staatssecretaris ook een opmerking over het behouden van het gelijke speelveld tussen de academische ziekenhuizen en de reguliere ziekenhuizen en het belang daarvan.⁶⁴ Er werd daarom ervoor gekozen om samen met het ontstaan van de belastingplicht van de academische ziekenhuizen een vrijstelling voor deze ziekenhuizen in de Wet Vennootschapsbelasting 1969 op te nemen.

De vrijstelling voor academische ziekenhuizen is te vinden in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 en luidt als volgt:

*“Van de belasting zijn vrijgesteld lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend: als **academisch ziekenhuis** activiteiten verrichten als genoemd in artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek”.*⁶⁵

In dit artikel zijn er verschillende begrippen opgenomen die ik hierna verder zal uitwerken.

⁶³ Inmiddels is deze vrijstelling vervallen, heeft gegolden van 1 januari 2016 tot en met 1 januari 2017.

⁶⁴ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 25.

⁶⁵ Art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969.

2.3.4.1 Lichamen

In de aanhef van art. 6b, lid 1 Wet VPB 1969 wordt de term 'lichamen' benoemd. Dit betekent dus dat alleen lichamen vrijgesteld worden van de vennootschapsbelasting indien zij activiteiten verrichten als academisch ziekenhuis. Dat behoeft naar mijn mening de nodige uitleg. In art. 1 Wet VPB 1969 wordt aangegeven dat onder de naam vennootschapsbelasting een directe belasting wordt geheven van de lichamen die vermeld staan in art. 2 en art. 3 Wet VPB 1969. In art. 2 zijn de binnenlands belastingplichtige lichamen opgesomd. Als binnenlands belastingplichtigen worden onder andere aangemerkt de volgende lichamen die in Nederland zijn gevestigd: naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld; coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag; publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, die niet al op grond van de onderdelen a, b, c, d en e van art. 2, lid 1 Wet VPB 1969 belastingplichtig zijn, voor zover zij een onderneming drijven.⁶⁶ In het tweede lid van het artikel staat aangegeven dat ook als binnenlands belastingplichtige worden beschouwd, de ondernemingen gedreven door de Staat. Ook artikel 3 wordt genoemd bij de definitie van *lichamen* zoals aangegeven in het eerste artikel van de Wet VPB 1969. In art. 3, lid 1 Wet VPB 1969 staan de lichamen opgesomd die als buitenlands belastingplichtigen worden aangemerkt voor de Wet VPB 1969. Dit zijn de volgende lichamen: verenigingen en andere rechtspersonen; open commanditaire vennootschappen en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld; doelvermogens; op Aruba, Curaçao of Sint-Maarten gevestigde lichamen die een onderneming drijven met behulp van een vaste inrichting op de BES eilanden of een vaste vertegenwoordiger op de BES eilanden. Tot slot geldt als vereiste voor de genoemde lichamen om als buitenlands belastingplichtig lichaam te kwalificeren dat er Nederlands inkomen genoten wordt.⁶⁷

Echter niet alle lichamen die mogelijk wordt belast kunnen worden voor de vennootschapsbelasting vallen binnen het bereik van de term 'lichamen' zoals gehanteerd in de aanhef van art. 6b, lid 1 Wet VPB 1969. In het tweede lid van art. 6b Wet VPB 1969 staat aangegeven dat de lichamen genoemd in art. 3, lid 3 Wet VPB 1969 zijn uitgezonderd. In het laatstgenoemde artikel staat dat buitenlandse rechtspersonen die vergelijkbaar zijn met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen, alleen kwalificeren als buitenlands belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting indien er een onderneming gedreven wordt. Op het eerste oog wekt dit de veronderstelling dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen is uitgesloten voor buitenlandse lichamen, of te wel dat academische ziekenhuizen in handen van een buitenlandse overheid geen aanspraak maken op de vrijstelling in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. Bij de parlementaire behandeling⁶⁸ is echter expliciet hierop ingegaan. Er werd gesteld dat het tweede lid niet in de wet is opgenomen met de bedoeling de vrijstelling voor academische ziekenhuizen te weigeren als het buitenlandse lichamen betreft. Ook de Nederlandse overheidsondernemingen vallen onder het tweede lid. Er is gekozen deze delegatiebepaling op te nemen zodat er bij uitvoeringsbesluit een *winstklem* kan worden ingevoerd. Omdat dit niet van belang is voor

⁶⁶ Art. 2, lid 1 Wet VPB 1969.

⁶⁷ Art. 3, lid 1 Wet VPB 1969.

⁶⁸ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 41.

Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen en buitenlandse rechtspersonen die vergelijkbaar zijn met Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen zijn deze rechtspersonen niet opgenomen in de delegatiebepaling. Net als de redactie van vakstudie nieuws⁶⁹ ben ik van mening dat uit het voorgaande blijkt dat ook buitenlandse academische ziekenhuizen toegang hebben tot de subjectieve vrijstelling voor academische ziekenhuizen te vinden in art. 6b Wet VPB 1969. Het artikel staat er dus wel voor open, maar de vraag die daarop volgt is als een buitenlands academisch ziekenhuis ook onder de maatregel geschaard kan worden. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 verwijst namelijk naar artikel 1.4, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (hierna: Whowo). De buitenlandse ziekenhuizen zullen ook onder dit artikel moeten vallen om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling. De kans dat dit daadwerkelijk gebeurt wordt uitermate klein geacht. Dit omdat de kans klein is dat buitenlandse academische ziekenhuizen voldoende ziekenhuisactiviteiten door middel van een vaste inrichting in Nederland verrichten⁷⁰ om aan de voorwaarden te voldoen om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. Zoals de redactie van vakstudie nieuws dat verwoordt zou er gesteld kunnen worden dat de aangelegenheid van het accommoderen van buitenlandse academische ziekenhuizen door art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 bestempeld kan worden als een wettelijke bepaling die slechts een academische betekenis draagt.⁷¹

Tot slot heeft de wetgever ervoor gekozen de vrijstelling zodanig vorm te geven dat zowel academische ziekenhuizen die zijn ondergebracht in een privaatrechtelijke rechtspersoon als academische ziekenhuizen die zijn ondergebracht in een publiekrechtelijke rechtspersoon gebruik kunnen maken van de vrijstelling, indien aan de voorwaarden is voldaan.⁷² Er is hiervoor gekozen met de gedachte het gelijke speelveld tussen publiekrechtelijke academische ziekenhuizen en privaatrechtelijke academische ziekenhuizen te waarborgen. Alle belastingplichtigen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verrichten als een academisch ziekenhuis kunnen, ongeacht hun rechtsvorm, in aanmerking komen voor de vrijstelling in art. 6b, lid 1 Wet VPB 1969.⁷³

2.3.4.2 Uitsluitend of nagenoeg uitsluitend

Ziekenhuizen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden als academisch ziekenhuis verrichten zijn subjectief van de vennootschapsbelasting vrijgesteld.⁷⁴ In belastingtaal wordt er gesproken over uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, dit kan ook wel vertaald worden naar 90% of meer. Dit criterium is van groot belang voor het voorkomen van situaties waarbij lichamen bij het verrichten van relatief geringe activiteiten gebruik kunnen maken van de integrale vrijstelling.⁷⁵ In onze wet staat echter niet langs welke

⁶⁹ Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 42.

⁷⁰ Dit is een van de voorwaarden gesteld in art. 1.4 lid 1, Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek.

⁷¹ Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3.

⁷² MvT, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 39-40.

⁷³ Reimert, Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.3.Q.b5.III(a).

⁷⁴ Artikel 6b, lid 1, onderdeel a Wet Vennootschapsbelasting 1969

⁷⁵ Kamerstukken I 2014/15, 34 003, D, p. 6.

maatstaf dit criterium van 90% gemeten moet worden.⁷⁶ Hier is door de wetgever bewust voor gekozen. Dit omdat de wetgever van mening is dat een open norm beter dienst zal doen in de praktijk. Met name de grote diversiteit in de aard en de omvang van activiteiten en hoe die zijn georganiseerd spelen een belangrijke rol bij de keus voor een open norm. Als er wordt gekozen voor een vaste maatstaf die gehanteerd moet worden zal deze in de praktijk knellend kunnen uitwerken en bovenal kunnen zorgen voor ongewenste uitkomsten. De tegenpool van een open norm is een vast voorgeschreven maatstaf. Ook dit heeft zijn voordelen denk daarbij aan de rechtszekerheid die een voorgeschreven maatstaf met zich meebrengt, ook de uitvoeringslasten kunnen hiermee teruggedrongen worden. Naar mijn mening kan voor de vrijstelling voor academische ziekenhuizen uit het voorgaande afgeleid worden dat een open norm de voorkeur geniet. Dit simpelweg omdat het zal leiden tot efficiëntere en eerlijkere uitkomsten.⁷⁷ Dit brengt echter wel met zich mee dat de deur open staat voor het voorkomen dat er voor maximaal 10% aan niet ziekenhuis gerelateerde activiteiten verricht kunnen worden die zullen meeliften op de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.⁷⁸

In de Eerste kamer werd door de fracties van de PvdA en D66 verzocht om een toelichting van het 90% criterium zoals die bij de vrijstelling voor academische ziekenhuizen wordt gehanteerd. Er is door de wetgever allereerst gesteld dat er is gekozen voor een criterium van 90% zodat andere relatief geringe activiteiten die door het lichaam worden verricht niet tot gevolg hebben dat het lichaam daardoor direct (integraal) belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Het 90% criterium dat gehanteerd wordt kan aan de hand van verschillende factoren vastgesteld worden. Zo kan bijvoorbeeld als uitgangspunt gebruikt worden de omzet, de vierkante meters, de loonsom en de fte.⁷⁹ De NOB heeft haar standpunt hierom trend kenbaar gemaakt en stelde dat er gepleit moet worden voor een soepele toepassing. Het moet niet zo zijn dat als er op basis van één element niet voldaan wordt aan de 90% eis en er onmiddellijk sprake is van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. De staatssecretaris merkte hierover het volgende op: *“Hierdoor kan van geval tot geval worden beoordeeld welk criterium of welke elementen het meest voor de hand liggend is, respectievelijk zijn, om te constateren of is voldaan aan het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium. Het is niet noodzakelijk dat voor alle voor handen zijnde criteria geldt dat is voldaan aan het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium. Het is de bedoeling dat naar het meest voor de hand liggende of praktische criterium of criteria wordt gekeken. Het is echter nadrukkelijk niet de bedoeling dat de vrijstelling wordt geclaimd omdat op basis van een criterium dat voor de desbetreffende casus een onlogisch toetsingscriterium zou zijn, wordt geconcludeerd dat is voldaan aan het geheel-of-nagenoeg-geheel-criterium, terwijl op basis van de voor de hand liggende criteria geconcludeerd zou worden dat de vrijstelling niet geclaimd kan worden. Op dit punt mag van zowel de belastingplichtigen als de Belastingdienst een invulling in alle redelijkheid worden verwacht.”*⁸⁰ Als er gekeken wordt vanuit het oogpunt van rechtszekerheid en de uitvoeringslasten zou er gesteld kunnen worden dat het hanteren van een vaste vooraf vastgestelde maatstaf de voorkeur geniet. In de praktijk is dit echter niet wenselijk. Dit

⁷⁶ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, art. 6b, aant. 2.3.

⁷⁷ Kamerstukken I 2014/15, 34 003, D, p.6.

⁷⁸ Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3.

⁷⁹ MvA, Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. D, p. 6.

⁸⁰ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 6, p. 43.

omdat er in de praktijk een grote diversiteit bestaat in de aard en de omvang van de activiteiten. In de praktijk kan een vaste maatstaf knellend uitwerken. De staatssecretaris heeft na de hiervoor geciteerde uitspraak nogmaals duidelijk gemaakt dat er per geval gekeken moet worden welke maatstaf en welke combinatie van maatstaven het best past bij de specifieke situatie die zich voordoet. Dit zal leiden tot de meest deugdelijke uitkomst leiden.⁸¹ Van welke maatstaf uitgegaan moet worden voor de vrijstelling voor academische vrijstelling is daarom in het Memorie van Antwoord ook niet genoemd, het is casusafhankelijk.

Het is maar de vraag in hoeverre de 90%-eis bestand is tegen misbruik. Als voorbeeld kan worden genomen het academisch ziekenhuis die meerdere BV's opricht. Vervolgens wordt door het academisch ziekenhuis in elke BV zowel vrijgestelde als (in beginsel) niet vrijgestelde commerciële activiteiten in onder gebracht. Door de vrijgestelde en niet vrijgestelde commerciële activiteiten over meerdere BV's te verspreiden wordt bewerkstelligd dat er meerdere malen gebruik kan worden gemaakt van de 10%-marge. Er zullen dus veel meer dan 10% aan andere niet ziekenhuis gerelateerde activiteiten meeliften op de vrijstelling voor academische ziekenhuizen. Hierbij is wel de aandacht geboden dat deze vlieger niet opgaat in geval de verscheidene BV's een fiscale eenheid vormen in de zin van art. 15 Wet VPB 1969. Om deze constructie te bewerkstelligen moeten zowel de vrijgestelde activiteiten, als de (in beginsel) niet-vrijgestelde commerciële activiteiten worden afgezonderd in elke BV. Alleen het onderbrengen van de niet-vrijgestelde commerciële activiteiten in een nieuwe BV heeft geen effect. Het zit erin dat de (in beginsel) niet-vrijgestelde commerciële activiteiten meeliften met de 90% aan vrijgestelde activiteiten verrichten. Alvorens deze serie aan rechtshandelingen toe te passen moet er ook gekeken worden naar de keerzijde van de medaille. Er kan door de constructie toe te passen meerdere malen gebruik worden gemaakt van de 10%-marge, maar het brengt ook een zekere mate van ingewikkeldheid met zich mee. Zo zal het zorgen voor een toename in de hoeveelheid administratie die het academisch ziekenhuis op na moet houden. Daarnaast komen ook de kosten van de extra bv's met zich meebrengen om de hoek kijken. Het is dus maar de vraag als in hoeverre het al dan niet loont om telkens nieuwe bv's op te richten om vervolgens daarin 10% (in beginsel) niet-vrijgestelde in onder te brengen en additie tot de voor maximaal 90% vrijgestelde activiteiten. Naar mijn mening is het antwoord op de hiervoor gestelde vraag afhankelijk van de specifieke casus. Als het belang groot genoeg is, zal de belastingplichtige wel voor de hiervoor uiteengezette constructie kiezen.⁸²

Als het lichaam voldoet aan het criterium van 90% dan is het ziekenhuis integraal vrijgesteld. De vrijstelling die het ziekenhuis dan geniet geldt ook voor de activiteiten die buiten de 90% vallen. Voldoet het lichaam niet aan de eis van 90% dan is het lichaam subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Let wel dat het lichaam dan nog in aanmerking kan komen voor de vrijstelling uit art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969.⁸³

⁸¹ MvA, Kamerstukken I 2014/15, 34 003, nr. D, p. 6.

⁸² Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3

⁸³ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, art. 6b, aant. 2.3.

2.3.4.3 *Academisch ziekenhuis*

Als we de Wet vennootschapsbelasting 1969 bestuderen zien we, als we art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969 en art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 naast elkaar leggen, een onderscheid tussen reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen. De reguliere ziekenhuizen zien kort gezegd op genezen, verplegen en verzorgen. Een sluitende definitie van het begrip “genezen, verplegen en verzorgen” is er niet. Maar een belangrijk uitgangspunt om te bepalen als een activiteit binnen het begrip van “genezen, verplegen en verzorgen” valt is dat er sprake is van een vorm van zorg waarvan de vergoeding voortvloeit uit het basispakket Zorgverzekeringswet of de Wet langdurige zorg dan wel zorg die wordt verleend op basis van de Wet publieke gezondheid, de Jeugdwet, of een algemene of maatwerkvoorziening als bedoeld in de Wet maatschappelijke ondersteuning.

Werkzaamheden gericht op de preventie van ziekten vallen echter niet onder het begrip van “genezen, verplegen en verzorgen” zoals gehanteerd in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969.⁸⁴ De reguliere ziekenhuizen kunnen verder omschreven worden als zijnde iets kleiner van omvang dan de academische ziekenhuizen als wordt gekeken naar de dienstverlening in zijn geheel. Bij de reguliere ziekenhuizen ligt de focus namelijk op het onderzoek, de behandeling en de verpleging.⁸⁵ De academische ziekenhuizen hebben enkele activiteiten gemeen met de reguliere ziekenhuizen, namelijk reguliere patiëntenzorg, de topklinische zorg en de opleidingsfunctie voor medisch specialisten. Daarnaast hebben de academische ziekenhuizen nog enkele bijzondere functies namelijk topreferente patiëntenzorg, wetenschappelijk onderzoek en onderwijs. Topreferente zorg kan alleen geboden worden in universitair medische centra. Topreferente zorg kan bestempeld worden als zorg die in hoge mate specialistisch is, waarvoor geen doorverwijzing mogelijk is (bijvoorbeeld: complexe oncologische chirurgie, cardiochirurgie en neurochirurgie). Vandaag de dag gebruiken academische ziekenhuizen vaak het begrip Academisch Medisch Centrum of Universitair Medisch Centrum (hierna: UMC). Het UMC is als het ware een fusie tussen van het academisch ziekenhuis en de medische faculteit van de universiteit waaraan het academische ziekenhuis is verbonden. Op dit moment zijn er acht UMC's in Nederland, waaronder Erasmus MC in Rotterdam en Radboudumc in Nijmegen.⁸⁶

De activiteiten van een academisch ziekenhuis zijn grofweg in de volgende categorieën onder te verdelen basiszorg, topreferente zorg, onderzoek, onderwijs en overige activiteiten. Voor het bepalen van welke activiteiten onder de vrijstelling voor academische ziekenhuizen vallen wordt aangesloten bij de activiteiten die genoemd worden in art. 1.4, lid 1 van de Whowo.⁸⁷ Het eerste lid van art. 1.4 Whowo onderzoek geeft ten eerste aan dat academische ziekenhuizen op de eerste plaats diensten verrichten op het terrein van patiëntenzorg, maar daarnaast is het academische ziekenhuis ook actief bezig met het wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteit waarmee zij zijn verbonden. Ook wordt er medewerking verleend voor het opleiden van artsen tot medisch specialisten in desbetreffende vakgebieden.⁸⁸ Verder verzorgt het academisch ziekenhuis

⁸⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2019 (*Stcrt.* 2019, 187751), p. 6.

⁸⁵ Atlas voor zorg en hulp: ziekenhuiszorg : algemene en academische ziekenhuizen.

⁸⁶ Bruijsten e.a., *Vpb-plicht bij overheidslichamen* 2017/5.3.1.

⁸⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 24-25.

⁸⁸ Artikel 1.4 Academische ziekenhuizen Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek.

onderwijs en doet het onderzoek.⁸⁹ Als een academisch ziekenhuis en een universiteit in hetzelfde lichaam worden ondergebracht zal niet snel aan de 90% eis van art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 worden voldaan. De wetgever heeft ervoor gezorgd dat indien dit zich voordoet de belastingplichtige gebruik kan maken van de subjectvrijstelling van art. 6b Wet VPB 1969. Dit door als koppelwoord tussen onderdeel a en onderdeel b van art. 6b, lid 1 Wet VPB 1969 het woord “of” te gebruiken. In deze context heeft het woord “of” de in wettelijke regelingen gangbare betekenis van “en/of”.⁹⁰ Dit duidt aan dat er beoordeeld moet worden als de activiteiten van het lichaam voor ten minste 90% bestaan uit activiteiten als academisch ziekenhuis en/of uit bekostigde onderwijs- en onderzoeksactiviteiten. Ook kan de situatie zich in de praktijk voordoen dat academisch ziekenhuis (exclusief universiteit) bepaalde onderwijs- en/of onderzoeksactiviteiten uitoefent die niet kwalificeren als activiteiten in de zin van art. 1.4 Whowo. Als dit zich voordoet zal er getoetst moeten worden in hoeverre deze activiteiten kwalificeren als bekostigde onderwijs- en/of onderzoeksactiviteiten en als zodanig meetellen voor de 90%-toets.⁹¹

In art. 1.4, lid 1 Whowo wordt expliciet benoemd dat academische ziekenhuizen zich bezighouden met onderzoek. Uit de memorie van toelichting blijkt dat kennisvalorisatie een onlosmakelijk deel vormt van de onderzoeksactiviteiten.⁹² Heden ten dage behoort kennisvalorisatie tot een van de hoofdzaken van academische ziekenhuizen. Hoewel het begrip kennisvalorisatie zich niet goed laat beschrijven in een voor de vennootschapsbelasting bruikbare definitie is er toch getracht wat helderheid in de zaak te brengen. Volgens een notitie van Nederland Ondernemend Innovatieland kan kennisvalorisatie worden omschreven als: *“het proces van waardecreatie uit kennis, door kennis geschikt en/of beschikbaar te maken voor economische en/of maatschappelijke benutting en te vertalen in concurrerende producten, diensten, processen en nieuwe bedrijvigheid”*.⁹³ Of te wel het creëren van waarde op grond van wetenschappelijke kennis.⁹⁴ Ten aanzien van kennisvalorisatie geldt het volgende. Vindt de kennisvalorisatie plaats in het publieke domein dan is bepaald dat dit dan onder de vrijstelling voor academische ziekenhuizen valt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het openbaar maken van onderzoeksresultaten voor het publiek om in te kunnen zien. Commerciële benutting valt echter buiten de reikwijdte van de vrijstelling. In de Nota naar aanleiding van het verslag werd door de regering hierbij expliciet aangegeven dat het niet de bedoeling is dat onderzoeksresultaten die commercieel worden benut binnen de reikwijdte van de vrijstelling vallen.⁹⁵ Er kan hierbij worden gedacht aan onderzoeksresultaten die door marktpartijen worden opgepakt en worden verhandeld.⁹⁶ Naar mijn mening kan dit vertaald worden in het feit dat het academisch ziekenhuis niet erop uit moet zijn commercieel gewin te behalen met de onderzoeksresultaten. Het moet niet het belangrijkste uitgangspunt zijn van het academisch ziekenhuis winst te behalen met het commercialiseren van de

⁸⁹ Bresser, NDFR-commentaar artikel 6b Subjectieve vrijstelling onderwijsinstellingen, onderdeel 2.

⁹⁰ Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 41.

⁹¹ Bruijsten e.a., Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/5.3.2.3.

⁹² MvT, Kamerstukken II 2014/15, 34003, nr. 3, p. 31.

⁹³ Ministerie van Economische Zaken, Van voornemens naar voor sprong: Kennis moet circuleren, Nederland Ondernemend Innovatieland, mei 2009.

⁹⁴ Nederlandse Federatie van UMC's, Wetenschap gewaardeerd, september 2008, p. 51.

⁹⁵ NV, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 42.

⁹⁶ NV, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 6, p. 31.

onderzoekresultaten en dit onder te brengen bij de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.

2.3.4.4 *Objectvrijstelling academisch ziekenhuis*

Als er niet meer wordt voldaan aan het 90% criterium en er dus niet meer uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden als academisch ziekenhuis worden verricht dan wordt het lichaam in beginsel subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Voordelen die verkregen zijn uit activiteiten die door het lichaam worden verricht als academisch ziekenhuis, maar niet onder vrijstelling voor academische ziekenhuizen vallen kunnen echter wel nog in aanmerking komen voor de (objectieve)vrijstelling te vinden in art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. Een lichaam kan voor deze vrijstelling in aanmerking komen indien het academisch ziekenhuis dat door het lichaam wordt geëxploiteerd niet voldoet aan de voorwaarden die art. 6b, lid 1, aanhef en onderdeel a Wet VPB 1969 stelt om de vrijstelling voor academische ziekenhuizen te kunnen genieten. Het betreft meestal de eis uitsluitend of nagenoeg uitsluitend.⁹⁷ Er kan echter voor gekozen worden een verzoek in te dienen om de vrijstelling achterwege te laten.⁹⁸ Het voordeel dat hiermee behaald kan worden moet in de hoek van de verliesverrekening worden gezocht. Als het lichaam ervoor kiest om van de vrijstelling af te zien, dan kunnen verliezen uit de 'ziekenhuis'-activiteiten en uit het met publiek geld bekostigde onderwijs en onderzoek worden verrekend met de winsten die zijn behaald met andere, commerciële activiteiten. Op het verzoek dat is ingediend om de vrijstelling achterwege te laten, zal de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking hierover beslissen. Dit geldt tot wederopzegging door de belastingplichtige.⁹⁹ Ingevolge art. 8e, lid 4 Wet VPB 1969¹⁰⁰ is wederopzegging pas mogelijk met ingang van het vijfde boekjaar of een veelvoud daarvan na het einde van het eerste boekjaar. De wederopzegging geldt bovendien voor een periode van vijf jaar. Dit om te voorkomen dat er jaarlijks een afwisseling plaatsvindt tussen toestand dat de vrijstelling wel van toepassing is en de situatie waarbij de vrijstelling achterwege blijft.¹⁰¹ Dit is met name interessant als er in hetzelfde lichaam zowel belaste als onbelaste activiteiten plaatsvinden. De keus om de vrijstelling achterwege te late is al snel gemaakt als de belaste activiteiten winstgeven zijn, terwijl er met de onbelaste activiteiten verliezen behaald worden.¹⁰²

Een geluid dat klinkt vanuit de literatuur is dat de bestaande subjectieve vrijstelling voor academische ziekenhuizen ten overvloede is. De vraag die opkomt is waarom er naast de objectvrijstelling voor academische ziekenhuizen, ook het bestaan van een subjectvrijstelling van belang is. Als een belastingplichtig lichaam uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verricht als academisch ziekenhuis dan is het lichaam subjectief vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. De subjectieve vrijstelling is, indien aan de voorwaarden voldaan, van rechtswege van toepassing. Dit om het gelijke speelveld tussen de academische ziekenhuizen en de reguliere ziekenhuizen die onder de zorgvrijstelling¹⁰³

⁹⁷ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, art. 8g, aant. 2.

⁹⁸ Vakstudie, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, art. 8g, aant. 9.

⁹⁹ Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3.

¹⁰⁰ In art. 8g, lid 3 Wet VPB 1969 is bepaald dat art. 8e, lid 4 van overeenkomstige toepassing is.

¹⁰¹ MvT, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, 3, p. 46.

¹⁰² Bresser, NDFR-commentaar artikel 8e Objectvrijstelling directe overheidsondernemingen, onderdeel 5.

¹⁰³ Art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969.

vallen te behouden. Indien de belastingplichtige lichamen activiteiten verrichten als academisch ziekenhuis, maar niet voldoen aan de 90%-eis (uitsluitend of nagenoeg uitsluitend), komt het lichaam niet in aanmerking voor de subjectvrijstelling uit art. 6, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. De wetgever heeft voor zulke gevallen gekozen voor een objectvrijstelling die van rechtswege in werking treedt, deze is te vinden in art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. De voordelen die door het lichaam worden behaald met basiszorg, topreferente zorg en onderzoek worden vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Hierdoor blijft het speelveld tussen de academische ziekenhuizen en de reguliere ziekenhuizen die in de zorgvrijstelling nog enigszins gewaarborgd. Ook bij de vrijstelling in art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 is er rekening gehouden met het gelijke speelveld tussen de academische ziekenhuizen met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid en academische ziekenhuizen die zijn ondergebracht in een privaatrechtelijk lichaam. De vrijstelling is dus op alle belastingplichtigen, die activiteiten verrichten academisch ziekenhuis, van toepassing.¹⁰⁴

Ten aanzien van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen zijn er enkele kritische opmerkingen gemaakt die het standpunt van een ten overvloedige subjectvrijstelling voor academische ziekenhuizen versterken. Ten eerste de 90%-eis, het lichaam moet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten verrichten als academisch ziekenhuis. Dit brengt met zich mee dat het lichaam voor de resterende 10% geheel iets anders kan doen. Desondanks valt de gehele winst onder de subjectieve vrijstelling. Het academische ziekenhuis heeft dus de mogelijkheid om voor 10% werkzaamheden te verrichten die niet kwalificeren als werkzaamheden als activiteiten verricht als academisch ziekenhuis. Deze 10% 'overige'-activiteiten kunnen meeliften op de subjectvrijstelling waar het academische ziekenhuis voor in aanmerking voor komt. Naar mijn mening is dit scheef, dit omdat het academische ziekenhuis met de 10% aan 'overige'-activiteiten mogelijk in concurrentie treedt met private marktpartijen. De wetgever heeft mogelijk voor een subjectieve vrijstelling gekozen om de administratieve lasten en de uitvoeringskosten te drukken. Of dit ook nog de reden is om de subjectvrijstelling zoals die nu in de wet is vormgegeven te behouden trek ik in twijfel. Het lijkt mij geen enorme toename aan administratieve lasten voor het academisch ziekenhuis om hun administratie op een zodanige manier in te richten dat de 10% aan overige werkzaamheden gescheiden blijft. Deze 10% wordt immers ook al opgenomen in de boekhouding om ervan verzekerd te kunnen zijn dat het academisch ziekenhuis blijft voldoen aan de 90% eis. Het is dan geen hogere wiskunde om de voordelen uit de werkzaamheden als academisch ziekenhuis onder een vrijstelling te scharen en de resterende voordelen uit commerciële activiteiten volgens de normale hoofdregels van de vennootschapsbelasting te belasten.¹⁰⁵ Ook Bessers¹⁰⁶ komt tot de conclusie dat we kunnen volstaan met een objectvrijstelling. Als we bedenken waarom de objectvrijstelling voor academische ziekenhuizen in 2016 is ingevoerd, dan komt zoals eerder is aangehaald uit de wetsgeschiedenis voort dat dit gedaan is om een gelijk speelveld te creëren tussen reguliere ziekenhuizen en academische ziekenhuizen. Ik ben het namelijk met Bessers eens dat de wetgever dit had kunnen bewerkstelligen door middel van minder complexe wetgeving. Om dit te illustreren werd door Bessers een alternatief besproken. De wetgever had ervoor kunnen kiezen om te kunnen volstaan met een objectvrijstelling. Dit ter vervanging van het

¹⁰⁴ Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3.

¹⁰⁵ Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3.

¹⁰⁶ H.J. Bresser, Herziene vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen.

invoeren van een subjectvrijstelling en indien enkele eisen worden overschreden te grijpen naar een objectvrijstelling. Als er voor dit alternatief was gekozen zou het gelijk speelveld alleen bewerkstelligd kunnen worden door art. 5, lid 1, onderdeel c Wet VPB 1969 overeenkomstig aan te passen.¹⁰⁷

2.3.4.5 *Samenloop algemene vrijstellingen*

Het is van belang de samenloop tussen art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 (subjectieve vrijstelling) en art. 8e Wet VPB 1969 (algemene vrijstelling) kort aan te stippen.

Academische ziekenhuizen kunnen, indien zij kwalificeren voor en gebruik maken van de vrijstelling voor academische vrijstelling in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969, geen gebruik maken van de algemene vrijstellingen van art. 8e Wet VPB 1969. Dit is bepaald in art. 8e, lid 8, onderdeel a Wet VPB 1969. Wanneer een belastingplichtige in dit geval in aanmerking komt voor zowel een specifieke vrijstelling voor academische ziekenhuizen als voor een algemene vrijstelling (bijvoorbeeld de vrijstelling voor overheidstaken) dan heeft de belastingplichtige daarin geen keus. Het is in art. 8e, lid 8, onderdeel a Wet VPB 1969 expliciet bepaald dat indien een belastingplichtige in aanmerking komt voor zowel een specifieke als een algemene vrijstelling, de belastingplichtige dan geen beroep kan doen op de algemene vrijstelling. De belastingplichtige zal in dat geval gebruik moeten maken van de specifieke vrijstelling (in dit geval de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969).¹⁰⁸

De bepaling in art. 8e, lid 8, onderdeel a Wet VPB 1969 ziet ook op privaatrechtelijke overheidslichamen. Denk hierbij aan een BV of een NV waarvan de aandelen voor 100% in handen zijn van een academisch ziekenhuis met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid of stichtingen of verenigingen die volledig worden beheerd door een academisch ziekenhuis met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid. Ook voor deze lichamen is het van belang te onthouden dat specifieke vrijstellingen voorrang hebben op algemene vrijstellingen. Alleen overheidsondernemingen en privaatrechtelijke overheidslichamen hebben toegang tot de algemene vrijstellingen in art. 8e en 8f Wet VPB 1969. Dit brengt met zich mee dat academische ziekenhuizen die ondergebracht zijn in een privaatrechtelijk lichaam dat niet wordt beheerd door de overheid per definitie geen aanspraak kunnen maken op de algemene vrijstellingen te vinden in art. 8e en art. 8f Wet VPB 1969. Er zijn in Nederland twee academische ziekenhuizen die zijn ondergebracht in een niet door de overheid beheerd privaatrechtelijk lichaam en wel VUmc en Radboudumc. Deze twee academische ziekenhuizen kunnen per definitie geen beroep doen op de algemene vrijstellingen van art. 8e en 8f Wet VPB 1969.¹⁰⁹

¹⁰⁷ H.J. Bresser, *Herziene vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen*, p. 34.

¹⁰⁸ Bruijsten, van Eijdsen, Elswier en van der Geld, *Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/5.3.4*, par. 1.

¹⁰⁹ Bruijsten, van Eijdsen, Elswier en van der Geld, *Vpb-plicht bij overheidslichamen 2017/5.3.4*, par. 2 en 3.

Hoofdstuk 3 Staatssteun

3.1 Inleiding

Na de zaken betreffende grote namen zoals Amazon, Apple en Starbucks waren de ogen van ettelijke fiscalisten over de hele wereld gericht op het gebeuren rondom staatsteun.¹¹⁰ Als we in de tijdspan van de afgelopen tien jaar kijken dan zien we een stijgende trend van staatssteunprocedures. De noodzakelijkheid om zorgvuldig aan het staatssteunrecht te toetsen is daarom nu belangrijker dan ooit. Als er immers wordt gehandeld in strijd met het staatssteunrecht, dan zijn er vele risico's die daarmee gepaard gaan. De gevaren die het met zich meebrengt zijn bijvoorbeeld: het nietig verklaren van de overeenkomst, de plicht aan de onderneming om de staatssteun terug te betalen of de plicht aan de overheid om een schadevergoeding te betalen.¹¹¹

3.2 Criteria

Binnen de Europese Unie bestaat er sedert 1958 een flinke beperking op het verlenen van staatssteun door de overheid aan bedrijven. Dit kan op verschillende manieren; bijvoorbeeld door het verlenen van subsidies of door het verlagen van de grondstofprijzen.¹¹² Of er sprake is van staatsteun wordt bepaald aan de hand van art. 107, lid 1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Art. 107, lid 1 VWEU luidt als volgt:

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

Uit het bovenstaande artikel kunnen een aantal cumulatieve voorwaarden worden afgeleid waaraan voldaan moet worden om te kwalificeren als staatsteun:

1. Er moet sprake zijn van begunstigde steun (begunstiging);
2. Deze steun moet door de staat of met staatsmiddelen worden bekostigd;
3. Er is sprake van begunstiging van bepaalde ondernemingen, goederen of diensten (selectiviteit);
4. De steun moet de mededinging tussen lidstaten (dreigen te) vervalsen.¹¹³

¹¹⁰ Luja, NJB 2015/678.

¹¹¹ Knook, Praktijkthema's legal.

¹¹² Luja, NJB 2015/678.

¹¹³ Van der Pal, MBB 2016/5.

3.2.1 Begunstiging

Om binnen de reikwijdte van art. 107, lid 1 VWEU te vallen moet er allereerst bevoordeling plaatsvinden. Er moet door een belastingplichtige een bepaald voordeel worden genoten. Als er wordt gesproken over een voordeel, dan wordt het voordeel begrip in de ruimste zin van het woord gehanteerd. Zo is een financieel voordeel in fiscale termen heel erg breed, als een voordeel kan worden gezien: heffingskortingen, versnelde afschrijving, bijzondere tarieven voor bepaalde economische activiteiten, het toestaan van het afschrijven op goodwill bij acquisities in het buitenland (in situaties waarin in strikt binnenlandse verhouding afschrijving is uitgesloten) en het laten doteren aan speciale fiscale reserves voor specifieke activiteiten.¹¹⁴ Elk voordeel dat een onderneming toekomt die niet genoten zou worden zonder overheidsingrijpen, op zowel directe wijze als indirecte wijze, kan beschouwd worden als een voordeel in de zin van art. 107, lid 1 VWEU. Uit jurisprudentie volgt dat het een voordeel moet zijn dat de onderneming niet zou hebben verkregen onder normale marktvoorwaarden.¹¹⁵ Het begrip ‘voordeel’ omvat dus niet alleen positieve prestaties zoals subsidies, maar ook maatregelen die zorgen voor het verlichten van de lasten die normaal op het budget drukken van de betreffende onderneming en daardoor van gelijke aard zijn en tevens identieke gevolgen teweeg brengen als subsidies.¹¹⁶ Dat het begrip erg ruim wordt opgevat kan rechtstreeks uit de jurisprudentie van het Europees hof worden afgeleid:

*“alle situaties waarin economische spelers worden bevrijd van de inherente kosten van hun economische activiteiten, zelfs indien er geen wettelijke verplichting is om die kosten voor hun rekening te nemen”.*¹¹⁷

De eenvoudigste manier om te kunnen vaststellen of er daadwerkelijk sprake is geweest van een voordeel is door de financiële situatie voor en na de maatregel met elkaar te vergelijken.¹¹⁸ Als uit deze vergelijking blijkt dat de lasten van de onderneming voor de overheidsmaatregel hoger waren dan na het overheidsingrijpen en de lastenverlichting het gevolg is van de desbetreffende overheidsmaatregel dan kunnen we spreken van een voordeel in de zin van art. 107, lid 1 VWEU. Het meest cruciale hierbij is dat de onderneming van de lasten wordt verlost. Dat het een ruim begrip betreft blijkt ook uit het feit dat ook indirecte voordelen die een onderneming, die niet de geadresseerde is van de steunmaatregel, geniet gezien kunnen worden als steun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU¹¹⁹.¹²⁰ Naar mijn mening is dit de meest eerlijke manieren om te kunnen bepalen als er al dan niet sprake is van het genieten van een voordeel door een bepaalde onderneming. De ondernemingen worden namelijk ten opzichte van andere ondernemingen bevoordeeld

¹¹⁴ Luja, TFO 2010/61.

¹¹⁵ HvJ EG 11 juli 1996, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, punt 60; HvJ EG 29 april 1999, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210, punt 41.

¹¹⁶ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 2.2.2.

¹¹⁷ HvJ EG 20 november 2003, C-126/01, ECLI:EU:C:2003:622, punten 28 t/m 31; HvJ EG 26 september 1996, C-241/94, ECLI:EU:C:1996:353, punt 40; HvJ EG 12 december 2002, C-5/01, ECLI:EU:C:2002:754, punten 38 en 39; Gerecht EU 11 september 2012, T-565/08, ECLI:EU:T:2012:415, punten 137 en 138.

¹¹⁸ HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Italië/Commissie), punt 13.

¹¹⁹ HvJ EG 19 september 2000, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 26 en 27; HvJ EU 28 juli 2011, C-403/10P, ECLI:EU:C:2011:533, punten 73 t/m 77; HvJ EG 13 juni 2002, C-382/99, ECLI:EU:C:2002:363, punten 60 t/m 66.

¹²⁰ Knook, Staatssteun Online 1.3.2.1.

waardoor de kans groot is dat het beter zal gaan met de onderneming. Dit heeft tot gevolg dat de concurrentiepositie van deze onderneming wordt verbeterd in de markt waarin de onderneming actief is. Echter is er hierbij wel een aandachtspunt wat betreft de beoordeling van de aanwezigheid van een voordeel. Bij de beoordeling van de aanwezigheid van een voordeel is namelijk altijd de nationale wetgeving het uitgangspunt. Als er al dan niet sprake is van een voordeel wordt beoordeeld in relatie tot de nationale wetgeving. Met andere woorden het is niet van belang als een verlaging van het VPB-tarief tot bijvoorbeeld 10% voor een bepaalde sector tot gevolg heeft dat de activiteiten van die betreffende sector nu belast worden tegen het in het buitenland gangbare tarief. Er moet anders naar gekeken worden. Het uitgangspunt is altijd het normale VPB-tarief in Nederland. Als we de vergelijking maken tussen het verlaagde tarief en ons normale tarief dan is er wel degelijk sprake van een voordeel, dit ondanks er belast wordt tegen het in het buitenland gangbare tarief. Het is hierbij ook belangrijk dat bij het vast stellen als er sprake is van een voordeel altijd wordt gekeken naar het fiscale stelsel zoals het er nu uitziet, er moet dus niet naar de huidige situatie gekeken worden met het fiscale stelsel zoals het voorheen was in het achterhoofd. De vergelijking moet dus niet getrokken worden met het fiscale stelsel zoals dat in het verleden gold. Dit kan er namelijk toe leiden dat er een voordeel vastgesteld wordt in situaties waar er helemaal geen sprake is van een voordeel. Neem bijvoorbeeld de volgende situatie. Er wordt een heffingskorting of een MKB-winstvrijstelling ingevoerd. Door de ondernemer wordt dit ervaren als een voordeel, er is immers sprake van een lastenverlichting. Het moet echter gezien worden vanuit de benchmark, er is gewoonweg sprake van een generiek element van de nationale fiscale wetgeving dat voor staatssteundoelinden niet als een voordeel kwalificeert. Lidstaten zijn immers vrij hun fiscale regime voortdurend en fundamenteel te wijzigen.¹²¹

Ondanks het ruime begrip dat gehanteerd wordt voor het vaststellen als er wel of geen sprake is van een voordeel, zijn er toch enkele gevallen waarin er geen sprake is van een voordeel in de zin van art. 107, lid 1 VWEU:

1. Indien voldaan wordt aan de Altmark-criteria;
2. In het geval van de terugbetaling van onverschuldigde belastingen;
3. In het geval vergoeding van schade die de betreffende overheid aan een onderneming heeft veroorzaakt;
4. Bij betaling van een schadevergoeding bij onteigening.¹²²

Zo wordt er bijvoorbeeld niet gesproken van een voordeel en is er dus geen sprake van staatssteun als wordt voldaan aan de criteria die genoemd worden in het Altmark-arrest.¹²³ Dit staat ook wel bekend als de vrijstelling voor Diensten van Algemeen Economisch Belang (hierna: DAEB). Dit zal verder besproken worden in de paragraaf 3.4.3.

3.2.2 Bekostiging met staatsmiddelen

Om als staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU te kwalificeren moet het voordeel dat de onderneming toekomt door de Staat of door staatsmiddelen worden gefinancierd. De steunmaatregel moet met andere woorden *rechtstreeks of zijdelings met staatsmiddelen*

¹²¹ Luja, TFO 2010/61.

¹²² Knook, Staatssteun Online 1.3.2.1.

¹²³ HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans).

bekostigd zijn en dit moet *aan de overheid kunnen worden toegerekend*. Er kan hierbij een onderscheid gemaakt worden tussen uitgaven die de overheid maakt (directe staatssteun) en het geval wanneer de overheid inkomsten misloopt door bijvoorbeeld een fiscale maatregel (indirecte staatssteun).¹²⁴ Het betreft dus twee eisen waaraan voldaan moet worden. Ten eerste moet het voordeel dat de onderneming toekomt bekostigd zijn met staatsmiddelen en ten tweede moet de beslissing om het voordeel te verlenen aan de staat toegerekend kunnen worden. Deze twee cumulatieve voorwaarden worden vaak samen onderzocht omdat beide eisen verband houden met de publieke herkomst van de desbetreffende maatregel.¹²⁵

3.2.2.1 Delegatie van overheidsmiddelen

Niet elk voordeel dat een onderneming geniet kwalificeert als een voordeel dat is genoten door toedoen van de staat of een voordeel dat uit staatsmiddelen is bekostigd. Om vast te stellen of het genoten voordeel kan kwalificeren als staatssteun is het van belang vast te stellen of er sprake is van een steunmaatregel die *rechtstreeks of zijdelings met staatsmiddelen bekostigd* is. Allereerst moeten we wel te maken hebben met middelen die afkomstig zijn van de staat. Daarbij kan “staatsmiddelen” gedefinieerd worden als de geldelijke middelen die de overheid daadwerkelijk kan gebruiken om een onderneming te steunen. Het HvJ¹²⁶ heeft dienaangaande overwogen dat het niet van belang is dat de middelen permanent deel uitmaken van het vermogen van de staat, wel moeten de middelen permanent onder openbaar toezicht zijn en daarmee ter beschikking van de nationale autoriteiten staan. In deze zaak betrof het gelden die aan de overheid toebehoren. De overheid heeft er echter voor gekozen haar gelden niet te innen, maar toe te kennen aan een onderneming ter versterking van haar marktpositie. Tot slot is de voorwaarde dat er sprake moet zijn van rechtstreekse of zijdelings bekostiging met staatsmiddelen, dit wil echter niet zeggen dat er een daadwerkelijke overdracht van middelen moet plaatsvinden. Dit vloeit naar mijn mening voort uit het ruime begrip dat gehanteerd wordt. Zo kan er ook sprake zijn van bekostiging door staatsmiddelen als er niet daadwerkelijk staatsmiddelen worden overgedragen maar er wel sprake is van een verbetering van de financiële positie van de begunstigde onderneming. Het is van belang dat er een extra last wordt gecreëerd voor de overheid. Deze last kan zich in verschillende vormen voordoen, zo kan het bijvoorbeeld betekenen dat de overheid afziet van belastinginkomsten, maar het kan ook zijn dat de overheid een bepaald risico op zich neemt zonder daar een vergoeding voor te vragen, denk aan het gratis verstrekken van een staatsgarantie.¹²⁷ Ter illustratie van het ruime begrip dat wordt gehanteerd ten aanzien van het begrip ‘overdracht van staatsmiddelen’ een zaak uit 2013. In 2013 deed zich in Frankrijk het volgende voor. Het Franse bedrijf Télécom zat in flinke financiële moeilijkheden. De Franse overheid, die de meerderheid van de aandelen bezat, kondigde in 2002 aan de onderneming financieel te ondersteunen. De overheid kondigde aan naar rato van haar

¹²⁴ Vakstudie, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Artikel 107, aant. 7.1.

¹²⁵ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 6.

¹²⁶ HvJ EU 16 mei 2000, nr. C-83/98P, ECLI:EU:C:2000:248 (Frankrijk/Ladbroke racing en Commissie), r.o. 50.

¹²⁷ GvEA EU 17 december 2008, nr. T-196/04, ECLI:EU:T:2008:585 (Ryanair/Commissie), r.o. 38; GvEA EU 10 april 2008, nr. T-233/04, ECLI:EU:T:2008:102 (Nederland/Commissie), r.o. 66; HvJ EU 17 juni 1999, nr. C-295/97, ECLI:EU:C:1999:119 (Piaggio), r.o. 42.

aandelen deel te nemen aan een kapitaalverstrekking van 9 miljard euro en vooruitlopend hierop een aandeelhoudersoverschot van hetzelfde bedrag tegen marktvoorwaarden ter beschikking te stellen. Doordat de overheid aankondigde steun te verlenen aan de onderneming werd de onderneming positief beoordeeld door een beoordelaar. Het Europees HvJ oordeelde dat er wel degelijk sprake was van staatssteun. In deze zaak was het zo dat het Franse bedrijf nooit gebruik heeft gemaakt van de kredietlijn in de vorm van een aandeelhoudersoverschot van € 9 miljard. Voor de beoordeling door het hof maakte het niet uit dat de onderneming geen gebruik heeft gemaakt van de kredietlijn.¹²⁸ Er was volgens het hof sprake van een voldoende concreet economisch risico dat de begroting belast zou worden.¹²⁹ Zelfs als de middelen juridisch geen eigendom worden van de overheid kan er dus alsnog sprake zijn van een overdracht van staatsmiddelen.¹³⁰ Ten aanzien van het begrip ‘middelen’ zijn er geen eisen gesteld.¹³¹

3.2.2.2 Toerekenbaarheid aan de overheid

Vervolgens moet in de tweede plaats beoordeeld worden of er sprake is van *toerekenbaarheid aan de overheid*. Zoals is gebleken bij de uitwerking van *rechtstreeks of zijdelings met staatsmiddelen bekostigd* wordt er een heel ruim begrip gehanteerd. Bij de vraag in hoeverre er sprake is van toerekenbaarheid aan de overheid stelt de Mededeling Staatssteun dat een voordeel dat wordt verleend door een overheidsinstantie aan een begunstigde onderneming toegerekend kan worden, dit zelfs indien de betrokken instantie juridische autonomie ten opzichte van andere overheden geniet.¹³² Zo kan er mogelijk ook staatssteun verleend worden door een privaatrechtelijk lichaam/onderneming waarbij er sprake is van overheersende invloed van de overheid.¹³³ Er kan ook sprake zijn van toerekenbaarheid aan de overheid als een publiek- of privaatrechtelijk orgaan wordt aangewezen door de overheidsinstantie om de maatregel waarmee het voordeel wordt verleend te beheren.¹³⁴ De Mededeling Staatssteun beklemtoont hierbij het volgende: “*Het Unierecht kan niet toestaan dat de regels inzake toezicht op staatssteun kunnen worden omzeild door zelfstandige instellingen op te richten die worden belast met de uitkering van steun*”.¹³⁵ Hierbij is het naar mijn mening tevens van belang concreet te benoemen dat niet alleen de centrale of decentrale overheid steun kan verlenen, maar ook andere lichamen die door de overheid worden gestuurd. Dit wil zeggen dat zelfs indien de steun afkomstig is van een privaatrechtelijk lichaam, er nog steeds niet met zekerheid vastgesteld kan worden dat er geen sprake is van staatssteun. Ook steun verleend door regionale en lokale lichamen, denk bijvoorbeeld aan gemeenten en waterschappen, kan binnen de reikwijdte van art. 107, lid 1 VWEU vallen.¹³⁶ De vraag die in zo’n situatie gesteld moet worden is of de overheid niet

¹²⁸ HvJ EU 19 maart 2013, nr. C-399/10P, nr. C-401/10P, ECLI:EU:C:2013:175 (Bouygues).

¹²⁹ Metselaar, Drie rechters en één norm 2016/2.3.2.1.

¹³⁰ GvA EG 12 december 1996, T-358/94, ECLI:EU:T:1996:194 (Air France), punten 65 t/m 67.

¹³¹ Knook, Staatssteun Online 1.3.1.

¹³² Knook, Staatssteun Online 1.3.1.

¹³³ Metselaar, Drie rechters en één norm 2016/2.3.2.2.

¹³⁴ Knook, Staatssteun Online 1.3.1.

¹³⁵ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 39; en zie arrest van het GvEA van 12 december 1996, T-358/94, ECLI:EU:T:1996:358 (Air France), punt 62.

¹³⁶ Ligteringen, Privaatrechtelijke gevolgen van een schending van het mededingingsrecht (O&R nr. 96) 2016/2.2.4.3.

een zodanig dominante invloed uitoefent op de onderneming dat er vastgesteld kan worden dat de overheid daardoor het gebruik van diens middelen heeft kunnen sturen.¹³⁷

Uit de rechtspraak van het HvJ EU volgen er enkele factoren die een aanwijzing geven ten aanzien van de toerekenbaarheid aan de overheid. Deze zijn terug te vinden in punt 43 van de Staatssteun Mededeling. Daar staan onder andere opgenoemd: de vaststelling dat de betrokken instantie het kwestieuze besluit niet kon nemen zonder rekening te houden met de door de overheid gestelde eisen¹³⁸ en de aard van de activiteiten van het overheidsbedrijf en het feit dat het overheidsbedrijf bij het verrichten van deze activiteiten op de markt normaal concurreert met particuliere marktdeelnemers¹³⁹.

Het verdient ook de opmerking dat er een onderscheid gemaakt wordt tussen verleende voordelen die hun oorsprong vinden in EU-wetgeving en verleende voordelen die hun oorsprong vinden in de nationale wetgeving.¹⁴⁰ Een maatregel is niet toerekenbaar aan de staat wanneer de lidstaat door het Unierecht wordt verplicht de maatregel te implementeren in hun nationale wetgeving. Als een dergelijke situatie zich voordoet kan gesteld worden dat de maatregel voortvloeit uit een handeling van de Uniewetgever, hierdoor kan de maatregel niet worden toegerekend aan de lidstaat.¹⁴¹ Als de maatregel echter zijn oorsprong vindt in de nationale wetgeving of rulings dan kan er wel sprake zijn van toerekening aan de staat.¹⁴²

3.2.3 Selectiviteit

Een maatregel van een lidstaat kan alleen staatssteun vormen als er sprake is van een selectief voordeel. Dit volgt uit het gebruik van het woord 'bepaalde' in artikel 107, lid 1 VWEU.¹⁴³ Om te kunnen vaststellen of er sprake is van selectiviteit kan gebruik worden gemaakt van de zogenoemde *drietrapsraket*. De drietrapsraket bestaat uit drie stappen. Om te beginnen moet eerst de referentieregeling worden vastgesteld. Vervolgens moet nagegaan worden of er wordt afgeweken van de vastgestelde referentieregeling. Tot slot moet bepaald worden of de afwijking van de referentieregeling te rechtvaardigen is. Deze drie voorwaarden zullen nu achtereenvolgend behandeld worden.¹⁴⁴

¹³⁷ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 6.2.5.

¹³⁸ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 43, onderdeel a.

¹³⁹ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 43, onderdeel e.

¹⁴⁰ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 6.1.4.1.

¹⁴¹ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 44.

¹⁴² Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/2.1.1.

¹⁴³ Ligteringen, Privaatrechtelijke gevolgen van een schending van het mededingingsrecht (O&R nr. 96) 2016/2.2.4.5.

¹⁴⁴ Smit, Cursus Belastingrecht EBR.6.3.0.E.a.

3.2.3.1 Referentieregeling

De eerste stap is het vaststellen van een referentiekader. In staatssteuntermen wordt dit ook wel het referentiestelsel genoemd. De Europese Commissie heeft in haar mededeling uit 2016 gesteld dat de referentieregeling bestaat uit een samenhangend geheel van regels die voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied, zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven, algemeen van toepassing zijn.¹⁴⁵ Op het gebied van belastingen worden als fundament van de referentieregeling elementen opgenomen als de belastinggrondslag, belastingplichtigen, belastbare feiten en belastingpercentages. Zo zou een referentieregel bijvoorbeeld bepaald kunnen worden voor het Vennootschapsbelastingstelsel of het Btw-stelsel. De commissie heeft het standpunt ingenomen dat in beginsel de referentieregel het tarief zelf is als het gaat om fiscale maatregelen, dit met uitzondering van de eventuele bijzondere gevallen¹⁴⁶ die zich kunnen voordoen.¹⁴⁷ Het hiervoor aangehaalde standpunt van de commissie wordt ook bekrachtigd door de rechtspraak van het Europees HvJ. Dit kwam bijvoorbeeld naar voor in de zaak *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*.¹⁴⁸ Dit betrof een instelling van de katholieke kerk die eigenaar was van een stuk grond waarop er een school was gevestigd. Een gebouw die op het stuk grond was gevestigd zou verbouwd en uitgebreid worden om dienst te doen als school aula. Hiervoor was er € 23.730,41 aan belasting op gebouwen, installaties en bouwwerkzaamheden verschuldigd. Door de instelling van de katholieke kerk werd er een verzoek om teruggaaf van belasting gedaan. Deze aanvraag werd echter afgewezen, omdat er geen sprake was van een activiteit die verband houdt met de religieuze doelstellingen van de katholieke kerk en kon er dus geen aanspraak gemaakt worden op de vrijstelling. De Spaanse rechter koos ervoor om een prejudiciële vraag te stellen.¹⁴⁹ In deze zaak moest het HvJ EU beoordelen of er sprake was van staatssteun indien een lidstaat (Spanje) een religieuze gemeenschap vrijstelt van bepaalde belastingen en die vrijstelling ook geldt voor activiteiten die geen strikt religieus doel hebben. Het Europees hof stelde vast dat er in deze situatie wel degelijk sprake was van staatssteun voor zover de verleende vrijstelling betrekking had op het verrichten van economische activiteiten. Het Europees hof stelde in deze zaak vast dat er voor het bepalen van het referentiestelsel een brede benadering gehanteerd moet worden. Het referentiestelsel werd vastgesteld op de Spaanse belasting op gebouwen, installaties en bouwwerkzaamheden als zodanig. Bekeken vanuit dit ruime referentiestelsel werd door het HvJ EU bepaald dat er wel degelijk sprake was van een uitzondering op de hoofdregel. Er werd vervolgens gezocht naar rechtvaardigingsgronden, maar het hof stelde vast dat er daarvan geen sprake was.¹⁵⁰ Dat er een ruime benadering wordt gehanteerd is ook terug te zien in de zaak *A-Brauerei*.¹⁵¹ In deze zaak betrof het de vrijstelling van de Duitse

¹⁴⁵ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 133.

¹⁴⁶ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 129 tot en met 131.

¹⁴⁷ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 134.

¹⁴⁸ HvJ EU 27 juni 2017, nr. C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*).

¹⁴⁹ HvJ EU 27 juni 2017, nr. C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*), V-N 2017/37.28.

¹⁵⁰ Smit, *Cursus Belastingrecht* EBR.6.3.0.E.b1.

¹⁵¹ HvJ EU 19 december 2018, nr. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (*A-Brauerei*).

overdrachtsbelasting voor reorganisaties. Om gebruik te kunnen maken van deze vrijstelling moesten de betrokken vennootschappen met elkaar verbonden zijn met een deelnemingsverhouding van tenminste 95%. Er moest voldaan worden aan deze eis gedurende vijf jaar voor de reorganisatie en gedurende vijf jaar nadat de reorganisatie had plaatsgevonden. Bij de invoering van de vrijstellingen werden er twee hoofddoelen genoemd namelijk: het vergemakkelijken van de herstructurering van ondernemingen en het vergroten van het concurrentievermogen van de onderneming als een respons op de financiële crisis die Duitsland meemaakte. De vraag waar het in dit arrest om draaide was als er sprake kon zijn van staatssteun aangezien ondernemingen die niet aan alle gestelde voorwaarden voldeden geen gebruik konden maken van de vrijstelling van overdrachtsbelasting voor reorganisaties. Hoewel het HvJ EU bepaalde dat er niet werd voldaan aan de selectiviteitsvoorwaarde omdat de eisen worden gerechtvaardigd door het voorkomen van dubbele belastingheffing, is er toch een belangrijk punt dat uit deze zaak kan worden afgeleid. Het HvJ EU bepaalde namelijk dat het referentiestelsel gevormd wordt door de heffing van overdrachtsbelasting als zodanig.¹⁵²

Als we de jurisprudentie bekijken dan kan naar mijn mening geconcludeerd worden dat er voor het vaststellen van het referentiestelsel een ruime benadering gehanteerd wordt. Dit volgt allereerst uit de mededeling van de commissie, maar wordt ook bevestigd door de jurisprudentie van het HvJ EU.

3.2.3.2 Uitzondering

Als het referentiekader succesvol is vastgesteld dan is de vervolg stap die genomen moet worden vaststellen als er sprake is van een uitzondering op de hoofdregel oftewel selectiviteit. Bij het bepalen als er sprake is van selectiviteit is het van belang voorop te stellen dat niet de vorm maar het daadwerkelijk effect van de maatregel doorslaggevend is. Een belastingmaatregel kan als selectief worden beschouwd als er na beoordeling van de maatregel, met inachtneming van het doel van de desbetreffende maatregel, blijkt dat er een onderscheid gemaakt wordt tussen ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in dezelfde positie bevinden. Kortom kan gesteld worden dat het bij het vaststellen van een uitzondering op de hoofdregel met name gaat om de vraag als er sprake is van discriminatie.¹⁵³ Dit kan ook worden afgeleid uit de jurisprudentie van het HvJ EU. Zo werd door het HvJ EU in de zaak *Hansestadt Lübeck* gesteld dat: *“Het onderzoek van de vraag of een dergelijke maatregel selectief is, valt derhalve in wezen samen met het onderzoek van de vraag of deze maatregel op niet-discriminerende wijze van toepassing is op die categorie marktdeelnemers”*¹⁵⁴. Hieruit blijkt naar mijn mening dat er enige samenhang bestaat tussen het begrip ‘selectiviteit’ en het begrip ‘discriminatie’. Deze samenhang werd ook onderkend door de advocaat-generaal in zijn conclusie bij het hiervoor genoemde arrest.¹⁵⁵ Er kan wel een discussie ontstaan als de belastingmaatregel een uitzondering vormt op de hoofdregels die volgen uit het algemene belastingstelsel of als de belastingmaatregel simpelweg een toepassing van het algemene belastingstelsel zelf is. Om dit te kunnen

¹⁵² HvJ EU 19 december 2018, nr. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (A-Brauerei), V-N 2019/2.9.

¹⁵³ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 5.3.2.

¹⁵⁴ HvJ EU 21 december 2016, C-524/14, ECLI:EU:C:2016:971 (Hansestadt Lübeck), punt 53.

¹⁵⁵ Concl A-G N. Wahl, ECLI:EU:C:2016:693, bij HvJ EU 21 december 2016, C-524/14.

vaststellen moet er worden beoordeeld in het licht van vergelijkbare situaties. Als we deze weg volgen dan moet er bepaald worden of de belastingmaatregel bepaalde ondernemingen begunstigt ten opzichte van andere ondernemingen die zich, gelet op het met de betrokken maatregel nagestreefde doel, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Hetgeen hiervoor aangehaald wordt tevens beaamd door het HvJ EU en wel in de zaak Agenzia delle Entrate. In dit arrest stelde het HvJ EU het volgende: *“Aangaande de voorwaarde inzake het selectieve karakter van het voordeel, dat essentieel is om te kunnen spreken van ‘staatssteun’ in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, blijkt uit eveneens vaste rechtspraak van het Hof dat bij de beoordeling van die voorwaarde moet worden bepaald of de betrokken nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling ‘bepaalde ondernemingen of bepaalde producties’ kan begunstigen ten opzichte van andere die zich ten aanzien van het doel van die regeling in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden en dus een verschillende behandeling krijgen die in wezen discriminerend is”*.¹⁵⁶ In de literatuur¹⁵⁷ wordt ook wel gezegd dat het bij de selectiviteitsvraag feitelijk erop neerkomt of verschillende fiscale bepalingen die onderscheid maken, van toepassing zijn op vergelijkbare of op niet-vergelijkbare situaties. Deze visie die in de literatuur naar voren komt wordt door zowel de Europese Commissie als de jurisprudentie van het HvJ EU¹⁵⁸ bevestigd.¹⁵⁹

3.2.3.3 Rechtvaardiging

De derde en tevens laatste stap van de *drietrapsraket* betreft de rechtvaardigingsgronden. Een maatregel die onderscheid maakt tussen ondernemingen of groepen ondernemingen die zich in een rechtens en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden kan onder omstandigheden gerechtvaardigd zijn en daardoor alsnog buiten de werkingssfeer van art. 107, lid 1 VWEU vallen. Het kan bijvoorbeeld gerechtvaardigd zijn op grond van de uitzonderingen genoemd in art. 108, lid 2 en lid 3 VWEU of op basis van de aard of opzet van het bewuste belastingstelsel. In het laatstgenoemde geval moet de lidstaat wel kunnen aantonen dat de maatregel rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van haar belastingstelsel. Feitelijk kan er hierbij een tweedeling worden aangebracht tussen fiscale maatregelen die een doelstelling nastreeft die inherent is aan het belastingstelsel zelf en maatregelen die een specifieke doelstelling nastreven die niet binnen het karakter van het nationale belastingstelsel past. Hoewel er een schaarste heerst aan jurisprudentie als het gaat om fiscale maatregelen die een doelstelling nastreven die inherent is aan het belastingstelsel werd er wel duidelijkheid verschaft door de Europese Commissie. Zo schreef de Europese Commissie in de Mededeling staatssteun 2016 het volgende: *'Een mogelijke rechtvaardigingsgrond zou bijvoorbeeld kunnen zijn de noodzaak om fraude of belastingontwijking te bestrijden, de noodzaak om met bijzondere boekhoudkundige vereisten rekening te houden, de administratieve beheersbaarheid, het beginsel van de fiscale neutraliteit, het progressieve karakter van de inkomstenbelasting en de herverdelende functie ervan, de noodzaak om dubbelbelasting te vermijden, en de*

¹⁵⁶ HvJ EU 16 maart 2017, C-493/15 (Agenzia delle Entrate), punt 26.

¹⁵⁷ Zie o.a. Lang & Pistone 2009, p. 270.

¹⁵⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 21 december 2016, nr. C-20/15P en C-21/15P, ECLI:EU:C:2016:981 (World Duty Free Group SA e.a.), HvJ EU 18 juli 2013, zaak C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 (P Oy), punt 19 en HvJ 8 september 2011, zaak C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08 ECLI:EU:C:2011:550 (Paint Graphos), punt 49.

¹⁵⁹ Smit, Cursus Belastingrecht EBR.6.3.0.E.c1.

doelstelling van het optimaliseren van de invordering van belastingschulden'.¹⁶⁰ Als we te maken hebben met een fiscale maatregel die een doelstelling nastreeft die inherent is aan het belastingstelsel dan betekent dit niet dat de maatregel per direct als gerechtvaardigd beschouwd kan worden. De steunmaatregel moet tevens in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel.¹⁶¹ Dit houdt in dat de maatregel evenredig moet zijn en niet verder mag gaan dan nodig is, of te wel als het legitieme doel bereikt kan worden met minder vergaande regels moet er altijd voor die weg worden gekozen.¹⁶²

Ten aanzien van doelstellingen die niet passen binnen het karakter van het belastingstelsel staat van tevoren al vast dat dergelijke belastingmaatregelen niet gerechtvaardigd kunnen worden. Bij deze groep van maatregelen betreft het veelal (niet fiscale) maatregelen die de volgende doelstellingen nastreven: doelstellingen betreffende milieubescherming, sociaaleconomische doelstellingen, doelstellingen inzake werkgelegenheid en maatregelen die als hoofddoel hebben gezond maken van ondernemingen die in moeilijkheden verkeren. Als de maatregelen zien op de hiervoor genoemde doelstellingen dan wordt er door de Europese Commissie wel rekening hiermee gehouden bij de beoordeling in hoeverre de maatregelen beschouwd kan worden als zijnde verenigbaar met de interne markt in de zin van art. 107, lid 2 en lid 3 VWEU.¹⁶³

3.2.4 Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding tussen staatse handel

Om te kunnen vaststellen in hoeverre er sprake is van staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU moet er ook *vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten* plaats vinden. Dit zijn twee verschillende criteria, maar worden sinds 1980 gezamenlijk behandeld door het Europees hof¹⁶⁴ en sinds 2000 geacht 'onlosmakelijk met elkaar verbonden' te zijn.¹⁶⁵ Alhoewel de twee criteria geacht worden 'onlosmakelijk met elkaar verboden' te zijn zullen de twee criteria afzonderlijk toegelicht worden.

3.2.4.1 Vervalsing van de mededinging

Het hof acht de vervalsing van de mededinging aanwezig indien de financiële steun die een onderneming geniet ten kostte van de staat tot gevolg heeft dat de positie van de betreffende onderneming ten opzichte van andere ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt.¹⁶⁶ Deze lijn wordt ook gevolgd door de Europese Commissie. Er werd door hen een praktische uitleg bij toegevoegd. In haar mededeling uit 2016 schreef de Europese Commissie dat een maatregel die door de staat

¹⁶⁰ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 139.

¹⁶¹ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 5.3.5.2.

¹⁶² HvJ 8 september 2011, zaak C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Paint Graphos), punt 75.

¹⁶³ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 5.3.5.1.

¹⁶⁴ HvJ EG 17 september 1980, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Philip Morris), punt 11.

¹⁶⁵ GvEA EG 15 juni 2000, T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 tot 607/97, T-1/98, T-3/98 tot T-6/98 en T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151 (Alzetta), punt 81; GvEA EG 4 april 2001, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115 (Friuli-Venezia Giulia), punt 41.

¹⁶⁶ HvJ EG 17 september 1980, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Phillip Morris), punt 11.

wordt toegekend wordt geacht de mededinging te vervalsen indien de maatregel ertoe leidt dat concurrentiepositie van de begunstigde onderneming, ten opzichte van de positie van andere concurrerende onderneming in de markt, wordt versterkt. De commissie weide verder uit en veronderstelde dat er geconstateerd kan worden dat er sprake is van vervalsing van de mededinging als het financieel voordeel wordt verleend aan een onderneming in een geliberaliseerde sector waar er concurrentie is of er concurrentie zou kunnen zijn.¹⁶⁷ Er zal echter geen sprake zijn van vervalsing van de mededinging indien de markt in kwestie op grond van nationaal of Europees recht wordt gevrijwaard van concurrentie. Een voorbeeld hiervan is wanneer een bepaalde dienst is onderworpen aan een wettelijk monopolie. Dit echter onder de voorwaarde dat het monopolie voldoet aan het Europees recht en de desbetreffende dienst niet concurreert met vergelijkbare diensten.¹⁶⁸

Bij de uitleg van dit criterium heeft het Gerecht van Eerste aanleg van de Europese Unie er de nadruk opgelegd dat het bij het bepalen van de vervalsing van de mededinging voldoende is om aan dit criterium te voldoen indien het gevaar zich voordoet dat er sprake is van vervalsing of dreiging. Sterker nog er wordt er al vanuit gegaan dat de mededinging wordt vervalst door 'steun waardoor een onderneming wordt bevrijd van kosten die zij in het kader van haar gewone bedrijfsvoering of van haar normale werkzaamheden normaliter zelf zou moeten dragen'.¹⁶⁹ Zeker bij ondernemingen die in een markt opereren waar er sprake is van een hele hoge mate van concurrentie zal dit al snel kwalificeren als het bestaan van een voordeel.¹⁷⁰ Binnen dat raamwerk past ook de gedachte die voortkomt uit Europese jurisprudentie dat de concurrentie niet alleen wordt vervalst door steun die de kosten van de gewone bedrijfsvoering of de normale werkzaamheden verlicht, maar dat ook bijdragen aan bijzondere investeringen, zoals de ombouw van productie-installaties waardoor de productiecapaciteit kan worden verhoogd eronder kunnen vallen. Dit omdat andere ondernemingen waar deze kosten opkomen, de kosten zelf moeten dragen als ze een stijging in hun productiecapaciteit willen realiseren.¹⁷¹ Omdat er zo een ruime interpretatie gehanteerd wordt voor het begrip, zal het erg moeilijk zijn om vast te stellen dat er geen sprake is van (potentiële) vervalsing van de mededinging.¹⁷²

3.2.4.2 Beïnvloeding tussen staatse handel

Hoewel het is gebleken dat de vervalsing van de mededinging en de beïnvloeding van handelsverkeer samen worden beoordeeld is er slechts sprake van staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU als er sprake is van enig grensoverschrijdend effect. Dit valt af te leiden uit de eis dat er tevens sprake moet zijn van beïnvloeding van de tussen staatse handel, er mag geen sprake zijn van een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de

¹⁶⁷ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 187.

¹⁶⁸ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 188.

¹⁶⁹ GvEA EU 1 juli 2009, nr. T-83/07, ECLI:EU:T:2009:237 (Kliq Reïntegratie/Commissie), r.o. 75.

¹⁷⁰ GvEA EU 30 april 1998, nr. T-214/95, ECLI:EU:T:1998:77 (Vlaams Gewest/Commissie), r.o. 43 en 46.

¹⁷¹ HvJ EU 17 september 1980, nr. 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Philip Morris Holland/Commissie), r.o. 11; GvEA EU 9 september 2009, nr. T-369/06, ECLI:EU:T:2009:319 (Holland Malt/Commissie), r.o. 48 en 55.

¹⁷² Metselaar, Drie rechters en één norm 2016/2.3.3.1.

lidstaten.¹⁷³ Om deze eis te doorbreken is het echter ook al voldoende dat de betreffende steunmaatregel het intracommunautaire handelsverkeer ongunstig kan beïnvloeden.¹⁷⁴ Dit wordt verondersteld te gebeuren indien de bevoordeelde onderneming, ten opzichte van de concurrerende ondernemingen, in een versterkte handelspositie komt te verkeren.¹⁷⁵ Als de situatie zich voordoet dat een specifieke productie-eenheid van een onderneming die niet deelneemt aan het interstatelijk handelsverkeer voordelen geniet van een steunmaatregel, dan kan dit er alsnog voor zorgen dat het handelsverkeer kan worden beïnvloed. Dit omdat de onderneming zelf wel interstatelijke handeldrijft.¹⁷⁶ Het is gebleken dat ook indien de handel met ondernemingen in andere lidstaten heel beperkt is of maar een klein deel van de activiteiten van de begunstigde onderneming vormt, het tot gevolg kan hebben dat de steunmaatregel een staatssteunrechtelijk karakter heeft.¹⁷⁷ Het is tevens niet doorslaggevend dat de onderneming alleen regionaal activiteiten ontplooit en in zijn geheel als onderneming niet deelneemt aan interstatelijk handelsverkeer. Dit met de gedachte in het achterhoofd dat als zo een onderneming die alleen regionaal activiteiten ontplooit door steun van de overheid ook een voordeel kan genieten ten opzichte van andere buitenlandse ondernemingen in dezelfde branche.¹⁷⁸ Ter bekrachtiging van het feit dat er wordt voldaan aan het criterium van beïnvloeding van het tussen staatse handelsverkeer zonder deelname aan het interstatelijk handelsverkeer heeft het HvJ EU twee argumenten opgesteld. Allereerst kan het verlenen van steun aan een zuiver lokale onderneming tot gevolg hebben dat buitenlandse ondernemingen moeilijker kunnen toetreden tot de betreffende markt. Het HvJ zei dienaangaande in de zaak *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* uit 2017 het volgende: *“In het bijzonder wanneer steun van een lidstaat de positie van bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere, concurrerende ondernemingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten versterkt, moet dit handelsverkeer worden geacht door de steun te worden beïnvloed. Het is in dat verband niet noodzakelijk dat de begunstigde ondernemingen zelf aan het handelsverkeer tussen de lidstaten deelnemen. Wanneer een lidstaat steun toekent aan ondernemingen, kan de binnenlandse activiteit immers in stand blijven of stijgen, met als gevolg dat de kansen van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen om in die lidstaat op de markt te komen, afnemen”*.¹⁷⁹ Het tweede argument stelt dat de bevoordeling van een onderneming die alleen binnen de landsgrenzen opereert tot gevolg hebben dat deze ondernemingen op kort termijn buitenlandse markten kunnen infiltreren. In relatie hiermee neemt de duidelijkheid toe door het arrest *Cassa di Risparmio di Firenze SpA* te bespreken. In dit arrest uit 2006 sprak het HvJ EU het volgende uit: *“Het is trouwens niet noodzakelijk dat de begunstigde onderneming*

¹⁷³ Metselaar, Drie rechters en één norm 2016/2.3.4.1.

¹⁷⁴ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-327/97, ECLI:EU:C:1999:482 (Italië/Commissie), r.o. 44; HvJ EU 15 december 2005, nr. C-66/022, ECLI:EU:C:2005:768 (Italië/Commissie), r.o. 111; GvEA EU 9 september 2009, nr. T-369/06, ECLI:EU:T:2009:319 (Holland Malt/Commissie), r.o. 37.

¹⁷⁵ Zie o.a. HvJ EU 17 september 1980, nr. 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Philip Morris Holland/Commissie), punt 11 en HvJ EU 22 november 2001, nr. C-53/00, ECLI:EU:C:2001:627 (Ferring), punt 21.

¹⁷⁶ GvEA EU 9 september 2009, nr. T-369/06, ECLI:EU:T:2009:319 (Holland Malt/Commissie), r.o. 49.

¹⁷⁷ Zie onder andere HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Heiser), r.o. 32 en GvEA EU 9 september 2009, nr. T-369/06, ECLI:EU:T:2009:319 (Holland Malt/Commissie), r.o. 49.

¹⁷⁸ HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 77; HvJ EU 15 december 2005, nr. C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768 (Italië/Commissie), r.o. 117; GvEA EU 9 september 2009, nr. T-369/06, ECLI:EU:T:2009:319 (Holland Malt/Commissie), r.o. 51.

¹⁷⁹ HvJ EU 27 juni 2017, nr. C-47/16, ECLI:EU:C:2017:220 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania), punt 79.

zelf aan het intracommunautaire handelsverkeer deelneemt. Immers, wanneer een lidstaat steun toekent aan een onderneming, kan de binnenlandse activiteit in stand blijven of stijgen, met als gevolg dat de kansen van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen om in die lidstaat op de markt te komen, afnemen. Bovendien kan de versterking van een onderneming die voordien niet deelnam aan het intracommunautaire handelsverkeer, haar in een situatie brengen waardoor zij de markt van een andere lidstaat kan betreden.”¹⁸⁰ Bij het bepalen in hoeverre er sprake is van beïnvloeding van het interstatelijk handelsverkeer is het dus van belang niet alleen te kijken naar ondernemingen die sec grensoverschrijdend handelen, maar ook de ondernemingen die (grotendeels) regionale activiteiten ontplooiën mogen niet uit het oog verloren worden.¹⁸¹

3.3 Verenigbaarheid

Als er is vastgesteld dat er sprake is van staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU dan bieden het tweede en het derde lid van het vornoemde artikel mogelijk nog een uitweg. Als er wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden dan kan de staatssteun vrijgesteld worden op grond van artikel 107, lid 2 en lid 3 VWEU.¹⁸² De uitzonderingen genoemd in het tweede en het derde lid hebben veelal betrekking op specifieke situaties van sociale, buitengewone, economische en culturele aard.

In lid 2 van artikel 107 VWEU zijn er drie onvoorwaardelijke oftewel verplichte uitzonderingen opgesomd. De eerste uitzondering te vinden in dit lid ziet op steunmaatregelen van sociale aard. Ten tweede worden ook steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen genoemd. Tot slot zijn steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland die nadeel ondervinden van de deling van Duitsland ook met de interne markt verenigbaar.¹⁸³ Een steunmaatregel die binnen de sfeer van lid 2 valt wordt door de Europese Commissie van rechtswege goedgekeurd als het een maatregel betreft die voldoet aan de proportionaliteitseis en openstaat voor alle ondernemingen.¹⁸⁴ De uitzonderingen in het tweede lid hebben een verplicht karakter. Dit wil zeggen dat de belanghebbende rechtstreeks een beroep kan doen op art. 107, lid 2 VWEU en dat de toepassing van een uitzondering uit het tweede lid onafhankelijk is van de discretionaire bevoegdheid van de Europese Commissie.¹⁸⁵

In het lid 3 van art. 107 VWEU zijn een vijftal voorwaardelijke uitzonderingen opgenomen. In tegenstelling tot de verplichte vrijstellingen te vinden in art. 107, lid 2 VWEU kunnen de uitzonderingen in lid 3 bestempeld worden als discretionaire uitzonderingen. Art. 107, lid 3 VWEU geeft de Europese Commissie de bevoegdheid om steunmaatregelen als verenigbaar

¹⁸⁰ HvJ EU 10 januari 2006, nr. C- 222/04, ECLI:EU:C:2006:8 (Cassa di Risparmio di Firenze SpA), punt 143.

¹⁸¹ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 7.5.

¹⁸² Vakstudie, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Artikel 107, aant. 12.

¹⁸³ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 8.2.

¹⁸⁴ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 8.1.

¹⁸⁵ Vakstudie, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Artikel 107, aant. 13.

met de interne markt aan te merken.¹⁸⁶ Dit gebeurt als de Europese Commissie tot het besluit komt dat de steunmaatregel onder een van de categorieën genoemd in art. 107, lid 3 VWEU valt.¹⁸⁷ De steunmaatregelen die onder dit lid kunnen vallen zijn de volgende: steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling, steunmaatregelen om de verwezenlijking van een project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen, steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen en andere soorten van steunmaatregelen die zijn aangewezen bij besluit van de Raad van Ministers.¹⁸⁸

De uitzonderingen uit art. 107, lid 2 en lid 3 VWEU moeten gezien worden in het licht van algemeen belang. Dit kan naar mijn mening het best uitgelegd worden door het standpunt van Hessel toe te lichten. Hessel schreef over art. 107, lid 3 VWEU dat de gedachte erachter is dat de lidstaat belangen nagaat die ook voor op Europees gebied interessant zijn. Denk hierbij bijvoorbeeld aan milieu, onderzoek, ontwikkeling, innovatie, behoud van cultureel erfgoed en versterking van de economische en sociale cohesie. Als het deze doelen zijn die met de steunmaatregelen worden nagestreefd dan is de Europese Commissie wel bereid de verstoring van de interne markt op grond van art. 107, lid 1 VWEU te accepteren als de verleende staatssteun een bepaald Europees belang realiseert. Ook hier moet er rekening ermee gehouden dat de steunmaatregel niet verder mag gaan dan noodzakelijk en proportioneel is. Door goed op de hoogte te zijn van de huidige beleidsdoelen die nagestreefd worden door de Europese Unie kunnen beleidsmakers ervoor zorgen dat hun eigen beleid onder een van de uitzonderingen komt te vallen.¹⁸⁹

3.4 Vrijstellingen

Als een voordeel dat door de overheid wordt verleend aan alle criteria uit art. 107, lid 1 VWEU voldoet dan wordt de verleende steun gekwalificeerd als staatssteun. De vervolgstap is dat dit ingevolge art. 108, lid 3 VWEU gemeld wordt bij de Europese Commissie. Art. 108, lid 3 VWEU bepaald dat de commissie van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte gebracht moet worden, dit wordt ook wel de meldplicht genoemd. Ook al worden alle criteria van art. 107, lid 1 VWEU positief doorlopen is het aanmelden van de steun in enkele gevallen echter niet verplicht.

3.4.1 De-minimisvrijstellingsverordening

Art. 109 VWEU stelt de Raad in de gelegenheid om op voorstel van de Europese Commissie, na raadpleging van het Europees Parlement, verordeningen vast te stellen die dienstbaar zijn aan art. 107 en 108 VWEU.¹⁹⁰ Aansluitend hierop wordt in art. 108, lid 4 VWEU bepaald dat de Commissie verordeningen kan vaststellen betreffende de soorten van staatssteun

¹⁸⁶ Vakstudie, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Artikel 107, aant. 14.

¹⁸⁷ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 8.1.

¹⁸⁸ Art. 107, lid 3 VWEU

¹⁸⁹ B. Hessel, Bouwrecht 2012/149.

¹⁹⁰ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 2.1.1.

waarmtrent de Raad overeenkomstig artikel 109 heeft bepaald dat zij van de meldplicht, die volgt uit art. 108, lid 3 VWEU, kunnen worden vrijgesteld.¹⁹¹ In 2013 maakte de Commissie gebruik van de aan haar toegekende bevoegdheid en werd de algemene minimisverordening¹⁹² uitgebracht. Op grond van deze verordening wordt de steunmaatregel geacht niet aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1 VWEU te voldoen en volgt een vrijstelling van de meldplicht indien wordt voldaan aan de voorwaarden gesteld in de verordening voor minimissteun. Minimissteun houdt in dat een lidstaat een onderneming een bedrag dat niet hoger ligt dan € 200 000 over een periode van drie belastingjaren aan steun biedt. De Commissie licht haar keuze het plafond te stellen op € 200 000 toe en stelt dat gesteld kan worden dat bij steun die het plafond niet te boven gaat ervan uitgegaan kan worden dat het handelsverkeer tussen de lidstaten niet ongunstig beïnvloed zal worden en de mededinging niet zal worden vervalst of bedreigd zal worden te vervalsen.¹⁹³ Het drempelbedrag van € 200 000 kan bestempeld worden als een harde eis. Hoewel het reguliere drempelbedrag is vastgesteld op € 200 000 gelden er voor landbouw, visserij en Diensten van Algemeen Economische Belang afwijkende drempelbedragen. Zo geldt er bijvoorbeeld voor visserij een drempelbedrag van € 30 000 en voor de Diensten van Algemeen Economische Belang een drempelbedrag van € 500.000. Er gelden voor de hiervoor genoemde sectoren afwijkende drempelbedragen omdat er voor die sectoren aparte minimisverordeningen bestaan.¹⁹⁴ Uit de jurisprudentie van het HvJ EU blijkt dat de Europese Commissie niet kan weigeren de-minimisregel toe te passen.¹⁹⁵ In het licht van de minimisvrijstelling is het nog van belang te benoemen dat voor de vrijstelling van de meldplicht er niet eerst toestemming van de Europese Commissie is vereist alvorens de lidstaat de vrijstelling mag toekennen aan een onderneming.

Sinds haar invoering is de-minimisregel meermaals bekritiseerd. De meeste kritiek werd geuit over het feit dat er gekozen is een gelijk bedrag te hanteren voor alle markten en sectoren. Deze statische benadering kan leiden tot ongelijkheden, omdat het plafond geen rekening houdt met de grootte van de markt, de positie van de steunontvanger op deze markt of diens mededingingssituatie. Er werd door enkele auteurs¹⁹⁶ zelf gesteld dat het hanteren van hetzelfde bedrag voor alle markten en sectoren bestempeld kan worden als een vorm van 'administrative convenience' van de Europese Commissie.¹⁹⁷ Ik ben daarom van mening dat er niet gekozen moet worden voor een vast drempelbedrag, maar dat het drempelbedrag afhankelijk moet zijn van meerdere factoren. Er zou bijvoorbeeld vergelijkbaar met de algemene groepsverordening per sector een drempelbedrag vastgesteld kunnen worden, het is daarbij ook van belang onder andere de grootte van de markt of sector mee te nemen in de beslissing.

¹⁹¹ Art. 108, lid 4 VWEU.

¹⁹² Verordening (EU), nr. 1407/2013, 18 december 2013.

¹⁹³ Verordening (EU), nr. 1407/2013, 18 december 2013.

¹⁹⁴ Knook, Staatssteun Online 3.2.2.

¹⁹⁵ HvJ EG 26 september 2002, C-351/98, ECLI:EU:C:2002:530 (Spanje/Commissie), punt 53.

¹⁹⁶ J.L. Buendia & B. Smulders, 'The limited role of the refined limited approach', in: F. Santaolalla Gadea (red.), *Droit Des Aides D'etat Dans la CE* 2008, p. 12.

¹⁹⁷ Knook, Staatssteun Online 3.1.2.

3.4.2 Algemene groepsvrijstellingsverordening

Overeenkomstig de aan haar toegekende bevoegdheid in art. 108, lid 4 VWEU stelde de Commissie de algemene groepsvrijstellingsverordening vast. De algemene groepsvrijstellingsverordening staat staatssteun op een groot aantal terreinen toe, het rijkt van steun voor de aanwerving en de tewerkstelling van kwetsbare werknemers en werknemers met een handicap tot steun voor milieubescherming en infrastructuur (havens, breedband, etc.). Als er voldaan wordt aan de gestelde voorwaarden dan wordt de steun die onder de algemene groepsvrijstellingsverordening valt beschouwd als zijnde verenigbaar met de interne markt en hoeft deze steun niet gemeld te worden bij de Commissie.¹⁹⁸ Er zijn een viertal voorwaarden waaraan voldaan moet worden om binnen het toepassingsbereik van de algemene groepsvrijstellingsverordening te vallen. Allereerst moet worden bepaald dat de steun binnen de reikwijdte van de algemene groepsvrijstellingsverordening valt.¹⁹⁹ Ook mag de steun niet leiden tot schending van EU-recht (met uitzondering van de staatssteunregels). Als er een subsidie, lening, garantie of andere vorm van steun wordt verleend waarbij de voorwaarden die daaraan kleven strijdigheid met EU-recht (met uitzondering van de staatssteunregels) opleveren, dan kan er geen gebruik worden gemaakt van de algemene groepsvrijstellingsverordening.²⁰⁰ Verder mag het bedrag aan verleende steun de drempelbedragen genoemd in het vierde artikel van de verordening²⁰¹ niet overschrijden. Steun die boven het vastgestelde drempelbedrag uitkomt moet gemeld worden bij de Commissie. Het spreekt voor zich dat de vastgestelde drempels niet mogen worden omzeild door het bedrag aan steun op te knippen. Het is overigens ook niet mogelijk de steun deels, tot het vastgestelde drempelbedrag, onder de algemene groepsvrijstelling te scharen en het overmatige deel te melden bij de Europese Commissie.²⁰² Tot slot moet er nog rekening gehouden worden met de specifieke vereisten als het gaat om de toepasbaarheid. Hierbij kan je denken aan het voldoen aan de definities vastgesteld in de verordening.²⁰³ De drempelbedragen worden per sector vastgesteld en lopen enorm uiteen. Zo is bijvoorbeeld het drempelbedrag 130 miljoen voor zeehavens²⁰⁴ en het drempelbedrag voor opleidingssteun²⁰⁵ vastgesteld op twee miljoen per opleidingsproject.

¹⁹⁸ Knook, Staatssteun Online 2.2.

¹⁹⁹ Knook, Staatssteun Online 2.3.1.

²⁰⁰ Knook, Staatssteun Online 2.3.1.2.

²⁰¹ Zie art. 4 van verordening (EU) 1407/2013, 18 december 2013 voor de volledige lijst van drempelbedragen voor de verschillende vormen van steun die onder de genoemde verordening vallen.

²⁰² Knook, Staatssteun Online 2.3.1.3.

²⁰³ Knook, Staatssteun Online 2.3.1.4.

²⁰⁴ Zie art. 4, lid 1, onderdeel ee van Verordening (EU) nr. 651/2014, 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard artikel4.

²⁰⁵ Zie art. 4, lid 1, onderdeel n van v Verordening (EU) nr. 651/2014, 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard artikel4.

3.4.3 Diensten van Algemeen Belang

Behalve de hiervoor genoemde vrijstellingen kunnen ook steunmaatregelen die kwalificeren als zijnde diensten van algemeen belang (hierna: DAB) aangemerkt worden als zijnde verenigbaar. DAB onderscheiden zich van 'gebruikelijke diensten' wegens de zekerheid die de overheid dient te geven voor het veiligstellen van de publieke belangen door specifieke openbare dienstverplichtingen te verbinden aan de uitvoering en financiering van deze diensten. Er is ervoor gekozen een uiterst nauwkeurige definitie van DAB achterwege te laten, omdat er aan overheden een ruime bevoegdheid is gegeven om zelf invulling te geven aan het begrip DAB. Het begrip DAB is alles overkoepelend en omvat zowel economische diensten van algemeen belang (DAEB), niet-economische diensten van algemeen belang (NEDAB) als sociale diensten van algemeen belang (SDAB).²⁰⁶

Er bestaat voor de NEDAB geen specifieke Europese wetgeving en NEDAB vallen dan ook niet onder de Verdragsregels met betrekking tot de interne markt en mededinging. In de regel zijn staatsteunregels alleen van toepassing op economische activiteiten. Activiteiten kunnen worden bestempeld als economische activiteiten wanneer goederen of diensten worden aangeboden op de markt. Het HvJ EU²⁰⁷ heeft echter twee categorieën van activiteiten als evident niet-economisch bestempeld, dat waren typische overheidstaken en zuiver sociale activiteiten. Een entiteit die NEDAB uitvoert kan naar Europees recht in die hoedanigheid niet kwalificeren als onderneming.²⁰⁸ Bij de typische overheidstaken moet gedacht worden aan activiteiten die tot de taken van de overheid behoren en waarbij er geen sprake is van een marktwerking. Voorbeelden hiervan zijn onder andere het leger, de politie, luchtverkeersveiligheid en milieu-inspectiediensten. Ten aanzien van de zuiver sociale activiteiten is gesteld dat de staatssteunregels daarop niet van toepassing zijn omdat de activiteiten niet economisch van aard zijn. De uitvoering van deze activiteiten is meestal gebaseerd op het solidariteitsbeginsel en er is geen marktwerking ten aanzien van de desbetreffende activiteiten geïntroduceerd door de wetgever. Voorbeelden van zuivere sociale activiteiten zijn kinderopvang, openbaar onderwijs en de organisatie van publieke ziekenhuizen in lidstaten die kinderopvang/ziekenhuizen financieren op volledige solidariteit.²⁰⁹ De academische ziekenhuizen vallen echter niet in de categorie van zuivere sociale diensten. Nederland heeft ervoor gekozen wel een marktwerking in de zorg te introduceren.²¹⁰ Verder draagt het zorgstelsel van Nederland de stempel van economische activiteit.²¹¹ De zorg kan alleen als niet-economische activiteit bestempeld worden als het volledig is gebaseerd op het solidariteitsbeginsel. In Nederland is de zorgsector echter zo

²⁰⁶ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Handreiking Diensten van Algemeen Economisch Belang, juni 2014, p. 13.

²⁰⁷ Mededeling van de Europese Commissie over SDAB, 26 april 2006, COM(2006) 177 definitief, p. 6-8.

²⁰⁸ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Handreiking Diensten van Algemeen Economisch Belang, juni 2014, p. 14.

²⁰⁹ Aalbers en Hessel, de Gemeentestem nr. 82, augustus 2012.

²¹⁰ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Handreiking Diensten van Algemeen Economisch Belang, juni 2014, p. 28.

²¹¹ Aalbers en Hessel, de Gemeentestem nr. 82, augustus 2012.

vormgegeven dat heel veel zorgactiviteiten niet onder de basis zorgverzekering vallen, er moet daarvoor een aanvullende verzekering genomen worden.²¹²

De andere categorie van diensten van algemeen belang zijn de DAEB, dit zijn diensten die een publiek belang dienen. We zien het begrip ‘diensten van algemeen economisch belang’ expliciet op verschillende plekken in het VWEU terugkomen en wel in art. 14 VWEU, art. 106, lid 2 VWEU en in Protocol nr. 26 bij het VWEU. Hoewel het begrip meerdere keren terugkomt in het werkingsverdrag van de EU ontbreekt een exacte definitie hiervoor.²¹³ In de mededeling van de Commissie uit 2012 werd er het volgende over losgelaten: *“Het begrip „dienst van algemeen economisch belang” is een begrip dat in ontwikkeling is en onder meer onderhevig is aan de behoeften van burgers, technologische ontwikkelingen en ontwikkelingen op de markt, en maatschappelijke en politieke voorkeuren in de betrokken lidstaat. Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat diensten van algemeen economisch belang diensten zijn die zich door hun specifieke kenmerken onderscheiden van die van andere economische activiteiten”*.²¹⁴ De reden waarom er niet gekozen is voor een afgebakende juridische definitie van het begrip *dienst van algemeen economisch belang* is terug af te leiden naar het subsidiariteitsbeginsel. Lidstaten hebben namelijk een zekere mate van beslissingsvrijheid toegekend gekregen voor het vaststellen van diensten van algemeen economisch belang. Hoewel de lidstaten een zekere mate van vrijheid hebben gekregen voor het bepalen als er wel of geen sprake is van een dienst van algemeen belang zijn er wel grenzen gesteld aan deze beslissingsvrijheid. De discretionaire bevoegdheid wordt namelijk begrensd door het proportionaliteitsbeginsel, het noodzakelijkheidsbeginsel en de toereikendheid van de markt waarop er wordt geopereerd.²¹⁵ Uit de DAEB Gids uit 2013 blijkt dat diensten die gekwalificeerd worden als DAEB erg uiteen kunnen lopen als we naar de verschillende EU-lidstaten kijken. Het hangt af van de traditie en de cultuur van overheidsinterventie van een lidstaat. Om deze reden is er ook geen lijst uitgegeven door de Commissie met criteria aan de hand waarvan er bepaald kan worden als er wel of geen sprake is van een DAEB. Het is overgelaten aan de overheidsinstanties van de verschillende landen om dit op basis van hun lokaal gestelde voorwaarden zelf te bepalen.²¹⁶

Er kan gesteld worden dat het Altmark-arrest²¹⁷ uit 2003 en de daarin vastgesteld criteria essentieel is geweest voor de ontwikkeling van regelgeving omtrent DAEB. In dit arrest was de casuspositie als volgt. Het betrof de toewijzing van concessies voor de exploitatie van busdiensten aan de ‘gevestigde’ marktpartij Altmark. Gelijktijdig aan de toewijzing aan Altmark werd een nieuwkomer op de markt afgewezen op grond van een wettelijke regeling die de verworven positie van Altmark beschermd. De economische gezondheid van

²¹² Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Handreiking Diensten van Algemeen Economisch Belang, juni 2014, p. 28.

²¹³ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Handreiking Diensten van Algemeen Economisch Belang, juni 2014, p. 8.

²¹⁴ Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02, punt 45.

²¹⁵ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Handreiking Diensten van Algemeen Economisch Belang, juni 2014, p. 8.

²¹⁶ Europese Commissie, Gids voor de toepassing van de EU-regels inzake staatssteun, SWD (2013) 53 final/2, p. 25.

²¹⁷ HvJ EG 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans).

Altmark ging achteruit, dit mondde uit in verliesgevende jaren waarbij de economische gezondheid van Altmark Trans niet meer verzekerd was zonder subsidies van de overheid. Het HvJ EU oordeelde dat de steun die de overheid verleende aan Altmark niet als staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU aangemerkt kan worden. Dit omdat er niet aan de vier in dit arrest vastgestelde cumulatieve voorwaarden werd voldaan. Deze cumulatieve voorwaarden staan ook wel bekend als de vier 'Altmark-criteria' en luiden als volgt:

1. Ten eerste moet de begunstigde onderneming belast zijn met de uitvoering van openbare dienstverplichtingen en moeten die verplichtingen duidelijk omschreven zijn²¹⁸;
2. Ten tweede moeten de maatstaven op basis waarvan de compensatie wordt berekend vooraf op een objectieve en doorzichtige wijze worden vastgesteld, om uit de weg te gaan aan het tafereel dat de compensatie een economisch voordeel bevat waardoor waardoor de begunstigde onderneming ten opzichte van concurrerende ondernemingen kan worden bevoordeeld²¹⁹ ;
3. Op de derde plaats mag de compensatie niet hoger zijn dan nodig is om de kosten van de uitvoering van de openbare dienstverplichtingen, rekening houdend met de opbrengsten alsmede met een redelijke winst uit de uitvoering van die verplichtingen, geheel of gedeeltelijk te dekken²²⁰ en
4. Tot slot wanneer de met de uitvoering van openbare dienstverplichtingen te belasten onderneming in een concreet geval niet is gekozen in het kader van een openbare aanbesteding, waarbij de kandidaat kan worden geselecteerd die deze diensten tegen de laagste kosten voor de gemeenschap kan leveren, moet de noodzakelijke compensatie worden vastgesteld op basis van de kosten die een gemiddelde goed beheerde onderneming zou hebben gemaakt om deze verplichtingen uit te voeren.²²¹

Hoewel het in het Altmark-arrest de uitvoering van openbare dienstverplichtingen betrof, heeft het Gerecht van Eerste aanleg van de Europese Unie ²²² in 2008 bepaald dat hetgeen vastgesteld in het Altmark-arrest eveneens van toepassing is op DAEB zoals bedoeld in art. 106, lid 2 VWEU. De vier criteria die hiervoor zijn genoemd vormen het fundament voor de voorwaarden die zijn opgenomen in het DAEB-Besluit en het DAEB-Steunkader. Kort gezegd als aan alle vier cumulatieve voorwaarden uit het Altmark-arrest is voldaan dan is er geen sprake van staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU. Het uitgangspunt hierbij is dat er sprake is van een compensatie die de tegenprestatie vormt voor een prestatie van een steunontvanger en derhalve deze steun niet tot een voordeel voor steunontvanger leidt.²²³ De aanmeldingsplicht van de steun komt te vervallen als er aan de cumulatieve voorwaarden is voldaan.²²⁴

²¹⁸ HvJ EG 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 89.

²¹⁹ HvJ EG 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 90.

²²⁰ HvJ EG 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 92.

²²¹ HvJ EG 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 93.

²²² GvEA EU 12 februari 2008, T 289/03, ECLI:EU:T:2008:29 (BUPA e.a./Commissie), punt 162.

²²³ Zie onder andere GvEA EU 16 september 2004, T-274/01, ECLI:EU:T:2004:266 (Valmont), punt 129 – 133; GvEA EU 11 juni 2009, T-222/04, ECLI:EU:T:2009:194 (Italië/Commissie), punten 108 en 109; GvEA EU 12 februari 2008, T 289/03, ECLI:EU:T:2008:29 (BUPA e.a./Commissie), punt 158.

²²⁴ Knook, Staatssteun Online 5.2.2.

3.5 Gevolgen van staatssteun

Als het gaat om het handhaven van het staatssteunrecht door de Europese Commissie dan vormt art. 108 VWEU daarvan de basis. Uit het voorgenoemde artikel vloeit er een onderscheid tussen bestaande steun en nieuwe steun voort. Voor invulling van de begrippen bestaande steun en nieuwe steun moeten we de verordening²²⁵ van de Raad van de Europese Unie uit 2015 raadplegen. Onder bestaande steun vallen de steunmaatregelen die al ingevoerd waren in de desbetreffende lidstaat alvorens de lidstaat was toetreden tot de EU (of zijn rechtsvoorganger), oftewel alvorens de VWEU in werking is getreden in de lidstaat. Voor Nederland geldt dan dat steunmaatregelen die ingevoerd zijn voor 1 januari 1958, de datum van inwerkingtreding van het EEG-verdrag, als bestaande steun aangemerkt kan worden.²²⁶ Alle steun die niet aangemerkt kan worden als bestaande steun wordt gekwalificeerd als nieuwe steun.²²⁷

De gevolgen die de kwalificatie van staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU met zich meebrengt is afhankelijk van de kwalificatie als bestaande steun of nieuwe steun. Bestaande steun is vrijgesteld van de meldingsplicht van de commissie. Voor bestaande steunmaatregel geldt wel dat die continue onderworpen blijven aan het toezicht van de Europese Commissie. Hierbij is van belang op te merken dat dit toezicht niet op een rigide manier wordt toegepast. Oftewel niet elke aanpassing van de bestaande steunmaatregel zal ertoe leiden dat de maatregel aan een staatssteunonderzoek onderworpen zal worden. Alleen wanneer in wezen de kern van de bestaande steunmaatregel wijzigt zal dit het geval zijn. Wanneer er wijzigingen plaatsvinden waarvan evident is dat ze los staan van de kern van de regeling, zal de kwalificatie van de oorspronkelijke regeling in stand blijven. Hierop zijn er wel enkele uitzonderingsgevallen waarbij dergelijke wijzigingen aan de Commissie voorgelegd dienen te worden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een kleine aanpassing van de regeling die de kern niet raakt, maar die zorgt voor een toename van het budget dat is toegekend aan de regeling van tenminste 20%. Ook ingeval van inperking van het belastingvoordeel is het van belang dit te melden bij de Commissie. De Commissie zal dan nagaan als de steunmaatregel, ondanks de verlaging van het fiscale voordeel, nog effectief is gelet op het doel waarvoor het is ingevoerd (bijvoorbeeld voor het stimuleren van investeringen).²²⁸

Alle steun die geen bestaande steun is, is nieuwe steun.²²⁹ Als het een nieuwe steunmaatregel betreft dan zal die altijd ter goedkeuring voorgelegd moeten worden aan de Commissie. Dit in verband met de meldingsplicht die is vastgesteld in art. 108, lid 3 VWEU. De melding moet geschieden voor het invoeren van de steunmaatregel. De maatregel mag immers pas ten uitvoer worden gebracht bij een positieve beoordeling van de Commissie.²³⁰ De Commissie zal bepalen of de maatregel verenigbaar is met de staatssteunregels van art.

²²⁵ Verordening (EU) 2015/1589, 13 juli 2015.

²²⁶ Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/3.2.1.

²²⁷ Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015, art. 1, ond. b.

²²⁸ Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/3.2.1.

²²⁹ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 2.3.2.

²³⁰ Luja, TFO 2010/61.

107 VWEU.²³¹ Nadat de steunmaatregel is aangemeld bij de Europese Commissie zal die door de Commissie worden beoordeeld. De beoordeling van de staatssteunregel geschiedt in twee fases: de informele procedure en mogelijk de formele procedure. Op het pad van beoordeling van de maatregel komen we als eerste de informele procedure tegen. Met deze procedure wordt ernaar gestreefd om op een korte termijn een eerste indruk te krijgen van de steunmaatregel. De Commissie kan hierbij vier soorten beschikkingen uitvaardigen. Ten eerste is het mogelijk dat de Commissie bepaalt dat er helemaal geen sprake is van steun. De Commissie kan ten tweede een positieve beschikking uitvaardigen, dan is de steun verenigbaar met het EU-recht en mag de voorgelegde maatregel worden uitgevoerd. Ten derde kan er ook een negatieve beschikking worden uitgevaardigd, de steun is dan niet verenigbaar met het EU-recht en mag de maatregel niet worden uitgevoerd. Tot slot kan er ook een voorwaardelijke beschikking worden afgekondigd. In beginsel is de maatregel die is voorgelegd dan niet verenigbaar met het EU-recht, maar mag het toch worden ingevoerd indien aan bepaalde aanvullende eisen wordt voldaan. Het is dan weer aan de Commissie om te bepalen als aan de gestelde voorwaarden is voldaan.²³² Indien bij de Commissie na dit eerst onderzoek enig vermoeden opkomt dat er mogelijk sprake is van een inbreuk op de staatssteunbepalingen (onverenigbare steun) dan zal de Commissie een formele procedure overeenkomstig artikel 108, lid 2 VWEU starten.²³³ Naar aanleiding van de formele procedure kan de Commissie drie soorten beschikkingen uitvaardigen. Een positieve beschikking, de steun is verenigbaar met het EU-recht en de maatregel mag worden uitgevoerd. Een negatieve beschikking, de steun is onverenigbaar met het EU-recht en de maatregel mag niet worden ingevoerd. En tot slot kan er ook een voorwaardelijke beschikking worden uitgevaardigd. De maatregel is dan in beginsel onverenigbaar met het EU-recht, maar mag worden ingevoerd indien aan bepaalde aanvullende voorwaarden wordt voldaan.²³⁴

Als de lidstaat het besluit neemt een maatregel in te voeren die niet is goedgekeurd, dan is er sprake van onrechtmatige steun. Er kan ook sprake zijn van onrechtmatige steun als de lidstaat een maatregel invoert alvorens de Commissie haar standpunt duidelijk heeft gemaakt in hoeverre de maatregel verenigbaar is met de staatssteunbepalingen. Als een steunmaatregel die is ingevoerd door een lidstaat wordt aangemerkt als onrechtmatige steun, dan zal de betrokken lidstaat het ten onterechte als steun uitgekeerde bedrag moeten terugvorderen. Het doel achter het terugvorderen van de onrechtmatige staatssteun is dat er wordt getracht staat van de onderneming terug te brengen naar de staat waarin de onderneming zou verkeren als er geen steun was verleend. Als het ware wordt het voordeel dat de belastingplichtige heeft genoten ten opzichte van zijn concurrenten teruggenomen. Dit brengt met zich mee dat niet alleen het bedrag aan ontvangen steun terugbetaald moet worden, maar ook de rente. Als de Commissie heeft bepaald dat de onrechtmatige steun teruggevorderd moet worden, dan moet dit binnen een termijn van vier maanden gebeuren. Ook indien de beschikking van de Commissie wordt bestreden, door de belastingplichtige of door de lidstaat, betekent dit niet dat het termijn waarin de steun teruggevorderd moet worden zal worden verlengd. De staatssteun zal teruggevorderd moeten worden door de lidstaat die de onrechtmatige steun aan de

²³¹ Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/3.2.2.

²³² Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/3.2.3.

²³³ Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015, art. 4.

²³⁴ Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/3.2.3.

belastingplichtige heeft verleend. Het uitgangspunt hierbij is dat de onrechtmatige steun uit de beschikkingsmacht van belastingplichtige worden gehaald en binnen het bereik van de lidstaat worden gebracht.²³⁵

De Commissie kan de lidstaten opdragen onrechtmatige steun terug te vorderen van de belastingplichtige. De juridische weg waar langs de terugvordering plaatsvindt mag door de lidstaat zelf bepaald worden, zolang er sprake is van onverwijld en daadwerkelijke terugvordering.²³⁶ Sinds 1 juli 2018 is de terugvordering van staatssteun wettelijk geregeld in de Wet terugvordering staatssteun (hierna: Wts).²³⁷ Hiermee heeft Nederland ervoor gekozen de terugvordering zoveel als mogelijk de fiscale weg te laten volgen, ongeacht door welk niveau van de overheid de steun is verleend. De essentie van de Wts is dat voor de terugvordering van de fiscale staatssteun wordt aangesloten bij de bestaande instrumenten voor navordering en naheffing uit de AWR.²³⁸

²³⁵ Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/3.4.

²³⁶ Luja en Korving, Fiscale staatssteun (FA nr. 29) 2020/4.1.

²³⁷ Besluit van 26 maart 2018 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de wet van 21 februari 2018 houdende regels voor de terugvordering van staatssteun (Wet terugvordering staatssteun), Stb. 2018, 99.

²³⁸ Smit, Eijdsden en Kiekebeld, Nederlands belastingrecht in Europees perspectief 2019/1.3.5.3.

Hoofdstuk 4 Vrijstelling academische ziekenhuizen en staatssteun

4.1 Inleiding

Hoewel er tijdens de parlementaire behandeling van het voorstel Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen is gesteld dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 niet op Europese bezwaren zal stuiten zijn veel fiscalisten er niet content mee.²³⁹ Bij de aantekening geplaatst bij de Memorie van toelichting gaf de redactie van vakstudie nieuws aan dat zij haar twijfels heeft bij de Europese houdbaarheid van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen.²⁴⁰ Ook Stevens schoof zijn mening niet onder stoelen of banken. Het verbaasde hem dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen, in zijn huidige vormgeving, is goedgekeurd door de Commissie.²⁴¹ Er zal in dit hoofdstuk daarom onderzoek gedaan worden staatssteunbestendigheid van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969.

4.2 Voorwaarden art. 107

Om de staatssteunbestendigheid van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen te onderzoeken moet de maatregel getoetst worden aan de voorwaarden gesteld in het eerste lid van art. 107 VWEU. De voorwaarden kwamen eerder al aan bod in het derde hoofdstuk. Het betreft de volgende voorwaarden: begunstiging, het bekostigen met staatsmiddelen, selectiviteit en tot slot moet het een verstoring van de markt met zich meebrengen.

4.2.1 Begunstiging

Allereerst moet voldaan worden aan de voorwaarde van begunstiging te vinden in art. 107, lid 1 VWEU. Er is sprake van begunstiging als de belastingplichtige door de maatregel die van toepassing is een bepaald voordeel geniet. Uit de jurisprudentie volgt dat elk voordeel dat een onderneming toekomt en die niet genoten zou worden zonder overheidsingrijpen, op zowel directe als indirecte wijze, beschouwd kan worden als een voordeel in de zin van art. 107, lid 1 VWEU.²⁴² Om binnen de reikwijdte van art. 107, lid 1 VWEU te vallen moet het voordeel toekomen aan een onderneming. Wordt er overheidsfinanciering verleend aan een entiteit die niet aangemerkt kan worden als 'onderneming', dan kan er geen sprake zijn van het verlenen van staatssteun.²⁴³

Er moet dus getoetst worden of de academische ziekenhuizen kwalificeren als onderneming. Volgens vaste EU-rechtspraak kan onder een onderneming worden verstaan elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de

²³⁹ MvT, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 34.

²⁴⁰ Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij de memorie van toelichting, V-N 2014/49.3, p. 50.

²⁴¹ Stevens, TFO 2015/138.

²⁴² HvJ EG 11 juli 1996, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, punt 60; HvJ EG 29 april 1999, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210, punt 41.

²⁴³ HvJ EU 12 september 2000, C-180/98 tot en met C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428 (Pavlov), punt 74.

wijze waarop zij wordt gefinancierd.²⁴⁴ Elke activiteit die bestaat uit het aanbieden van diensten op een bepaalde markt, dat wil zeggen prestaties die gewoonlijk tegen vergoeding worden verricht, kan aangemerkt worden als een economische activiteit. Hierbij vormt de vergoeding de tegenprestatie voor de geleverde prestatie.²⁴⁵ Het ontbreken van een winststreven heeft daarbij niet tot gevolg dat de activiteiten niet aangemerkt kunnen worden als economische activiteiten.²⁴⁶ Als een entiteit verschillende soorten activiteiten verricht, dan moet voor elk van die activiteiten nagegaan worden als die individueel aangemerkt kunnen worden als economische activiteit.²⁴⁷ Ingeval van gemengde activiteiten die niet splitsbaar zijn is het hoofdbestanddeel bepalend voor de kwalificatie van de entiteit.²⁴⁸

Een academisch ziekenhuis verricht niet alleen zorgactiviteiten, maar er worden ook onderwijsactiviteiten verricht en er wordt onderzoek gedaan. Over de mate waarin dergelijke activiteiten bestempeld kunnen worden als economische activiteiten verschaft de Europese Commissie in haar mededeling uit 2012 duidelijkheid. Er werd het volgende over opgemerkt:

“In vele andere lidstaten bieden ziekenhuizen en andere zorgaanbieders hun diensten aan tegen betaling, hetzij rechtstreeks door patiënten, hetzij door hun verzekering. In die stelsels speelt er een zekere mate van concurrentie tussen ziekenhuizen wat betreft het aanbieden van zorgdiensten. Waar dit het geval is, is het enkele feit dat een zorgdienst wordt verricht door een publiek ziekenhuis niet voldoende om de activiteit als niet-economisch aan te merken.

De Unierechter heeft ook duidelijk gemaakt dat zorgdiensten die onafhankelijke dokters en andere particuliere zorgaanbieders tegen vergoeding voor eigen risico verrichten, als een economische activiteit dienen te worden aangemerkt. Dezelfde beginselen gelden voor apotheken.”²⁴⁹

Door deze uitspraken van de Commissie kan naar mijn mening gesteld worden dat de activiteiten die de academische ziekenhuizen verrichten wel degelijk aangemerkt kunnen worden als economische activiteiten in de zin van art. 107, lid 1 VWEU. De Europese Commissie heeft in dit verband bepaald dat het enige relevante criterium om aangemerkt te kunnen worden als zijnde een onderneming de vraag is als de entiteit economische

²⁴⁴ Zie onder andere arresten van HvJ EU 10 januari 2006, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8 (Cassa di Risparmio di Firenze e.a.), punt 107, HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania), punten 39 en 41 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

²⁴⁵ Zie in die zin arresten van HvJ EU 11 september 2007, C-76/05, ECLI:EU:C:2007:492 (Schwarz en Gootjes-Schwarz), punten 37 en 38, en HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania), punten 45 en 47.

²⁴⁶ HvJ EU 1 juli 2008, zaak C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376 (MOTOE), punten 27 en 28 en HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania), punt 46.

²⁴⁷ HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania), punt 51.

²⁴⁸ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 4.3.1.4.

²⁴⁹ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 25 en 26.

activiteiten uitgeoefend.²⁵⁰ Dat Nederlandse ziekenhuizen beschouwd moeten worden als onderneming is tevens bevestigd door Europees HvJ in het arrest Smit en Peerbooms.²⁵¹ Hiermee valt de vrijstelling die wordt verleend aan academische ziekenhuizen binnen de reikwijdte van art. 107, lid 1 VWEU. Het voordeel dat mogelijk wordt genoten komt toe aan een lichaam dat economische activiteiten verricht.

Na te hebben vastgesteld dat de activiteiten van de academische ziekenhuizen kunnen kwalificeren als economische activiteiten kunnen we de volgende toets verrichten. Er moet sprake zijn van bevoordeling van de belastingplichtige. Hiermee wordt gedoeld op een voordeel in de ruimste zin des woords. Er moet slechts gekeken worden naar het uiteindelijke effect van de desbetreffende maatregel, de oorzaak of de doelstelling van de tussenkomst van de staat is niet van belang. Het HvJ omschreef het begrip ‘voordeel’ als volgt:

“Het begrip steun heeft evenwel een algemenere strekking dan het begrip subsidie, daar het niet alleen positieve prestaties omvat zoals de subsidie zelf, doch ook maatregelen welke, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden.”²⁵²

Tot en met 1 januari 2016 waren de academische ziekenhuizen niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Met de komst van de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen werden de academische ziekenhuizen met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 geschaard onder de regeling van artikel 2, eerste lid, onderdeel g Wet VPB 1969. Dit artikel stelt dat een publiekrechtelijke onderneming, niet zijnde de staat aangemerkt worden als binnenlands belastingplichtig voorzover er een onderneming wordt gedreven.²⁵³ Hiermee werden de academische ziekenhuizen subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Gelijkijdig met het ontstaan van de belastingplicht werd door de wetgever ook de vrijstelling voor academische ziekenhuizen, te vinden in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 ingevoerd. Deze vrijstelling zorgt ervoor dat de academische ziekenhuizen subjectief vrijgesteld zijn van de heffing van vennootschapsbelasting. Er kan naar mijn mening gesteld worden dat de academische ziekenhuizen door de vrijstelling waarvan zij gebruik kunnen maken in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 een voordeel genieten. Dit omdat het evident is dat de academische ziekenhuizen door de vrijstelling in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 een verlichting van lasten geniet die normaliter op het budget van het academisch ziekenhuizen zou drukken. Er kan gesteld worden dat de academische ziekenhuizen een lastenverlichting genieten omdat indien een fiscale winst wordt behaald de vrijstellingen van art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 bewerkstelligt dat er geen vennootschapsbelasting verschuldigd is over de behaalde winst. Als er geen vrijstelling voor

²⁵⁰ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie , 2016/C 262/01, punt 8.

²⁵¹ HvJ EG 12 juli 2001, C-157/99, ECLI:EU:C:2001:404 (Smit en Peerbooms), punt 53 tot en met 58.

²⁵² HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (Banco de Crédito Industrial SA vs. Ayuntamiento de Valencia), punt 13.

²⁵³ Dit geldt echter alleen indien het lichaam niet al belastingplichtig is op grond van de onderdelen a, b, c, d en e van het eerste lid van artikel 2 Wet VPB 1969.

academische ziekenhuizen was opgenomen in de Wet Vennootschapsbelasting 1969 zou er over de behaalde fiscale winst wel vennootschapsbelasting betaald moeten worden. Er kan gesteld worden dat aan het criterium van begunstiging wordt voldaan.

Het gegeven dat de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen met zich meebrengt dat enkele vrijstellingen, die gelijktijdig met deze wet zijn ingevoerd, mogelijk leiden tot een voordeel is door de Nederlandse autoriteiten erkend. Zo stelde de Nederlandse autoriteiten dat het niet wordt bestreden dat er een economisch voordeel wordt toegekend aan bepaalde ondernemingen met een voortgezette vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor bepaalde overheidsondernemingen.²⁵⁴

4.2.2 Met staatsmiddelen bekostigd

Volgens art. 107, lid 1 VWEU moet het voordeel dat wordt toegekend aan de belastingplichtige door de Staat of door staatsmiddelen worden gefinancierd. In paragraaf 3.2.2 is naar voren gekomen dat niet alleen uitgaven die door de overheid gedaan worden kwalificeren als bekostiging met staatsmiddelen, maar dat ook derving van belastinginkomen aangemerkt kan worden als bekostiging met staatsmiddelen. Deze derving van het inkomen kan uiteenlopende oorzaken hebben zoals door de lidstaat verleende vrijstellingen of verlagingen van belastingen of sociale premies of door vrijstelling van de verplichtingen tot betaling van geldboetes of andere financiële sancties.²⁵⁵ Het komt er feitelijk op neer dat er sprake moet zijn van een verbeterde financiële positie van de begunstigde onderneming waarbij er een extra last wordt gecreëerd voor de overheid. Het beoordelen van dit criterium ten aanzien van de vrijstelling die wordt verleend aan de academische ziekenhuizen wordt naar mijn mening verhelderd door enkele arresten te behandelen waar het bekostigen met staatsmiddelen is vastgesteld zonder daadwerkelijke overdracht van gelden. Allereerst een analyse van het standpunt van het HvJ in de zaak Banco Exterior de España²⁵⁶. In deze zaak betrof het een geding tussen een lokale bank en de gemeenteraad van Valencia naar aanleiding van een aanslag voor de gemeentelijke onroerend goed-belasting. Deze belasting wordt geheven ter zake van het gebruik of het genot van elke op gemeentelijk grondgebied gelegen bedrijfsruimte, van welke aard ook, voor industriële of handelsdoeleinden of met het oog op de uitoefening van beroepswerkzaamheden. De bank was echter van mening dat zij was vrijgesteld van het betalen van belasting.²⁵⁷ In de nationale wet stond dat „openbare kredietinstellingen zijn vrijgesteld van alle belastingen die worden geheven door de centrale overheid, de provincies, de gemeenten en de overige publiekrechtelijke lichamen en instellingen, wanneer zij voor die belastingen als belastingplichtig zijn aan te merken”.²⁵⁸ In deze zaak deed het HvJ een belangrijke uitspraak voor de beoordeling van de vrijstelling van academische ziekenhuizen ten aanzien van het begrip “bekostiging met staatsmiddelen”. Er

²⁵⁴ Besluit EC, 21 januari 2016, C(2016) 167 final, punt 64.

²⁵⁵ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 51.

²⁵⁶ HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (Banco de Crédito Industrial SA, thans Banco Exterior de España SA / Ayuntamiento de Valencia).

²⁵⁷ HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (Banco de Crédito Industrial SA, thans Banco Exterior de España SA / Ayuntamiento de Valencia), punt 2.

²⁵⁸ HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (Banco de Crédito Industrial SA, thans Banco Exterior de España SA / Ayuntamiento de Valencia), punt 3.

werd gesteld dat 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 begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, bijgevolg als een steunmaatregel van de staat in de zin van art. 107, lid 1 VWEU is aan te merken.²⁵⁹ Uit dit arrest blijkt dat de derving van belastinginkomsten bestempeld kan worden als bekostiging met staatsmiddelen.

Een recenter arrest waarbij er ook sprake was van bekostiging met staatsmiddelen die dezelfde lijn volgt als de zaak *Banco Exterior de España* is de zaak *Paint Graphos*²⁶⁰. In deze casus draaide het allemaal om een het verkrijgen van een vrijstelling van meerdere belastingen ten voordele van productie- en arbeidscoöperaties onder het Italiaanse belastingrecht. Het Italiaanse belastingrecht kent een speciale regeling waarbij de Italiaanse regelgeving het recht op gehele of gedeeltelijke vrijstelling van verschillende belastingen toekent aan de coöperatieve vennootschappen. Dit voordeel wordt toegekend aan de coöperatieve vennootschappen, omdat die een speciaal doel nastreven dat is vastgelegd in artikel 45 van de Italiaanse grondwet.²⁶¹ In art. 45 van de Italiaanse grondwet wordt gesteld dat de sociale functie van de op onderlinge bijstand gebaseerde coöperatie zonder particuliere speculatiedoeleinden door de Republiek wordt erkend. Daarnaast wordt aangegeven dat de ontwikkeling en bevordering hiervan door de wet wordt ondersteund en dat de wet ziet op de bescherming en de ontwikkeling van de ambachtelijke sector.²⁶² In deze zaken was in geding als de verleende vrijstelling een “steunmaatregel” in de zin van art. 87, lid 1 EG (huidig art. 107, lid 1 VWEU) oplevert. Bij de toetsing van de vrijstelling maakte het hof enkele uitspraken die de toets van bekostiging met staatsmiddelen verduidelijken. Er wordt allereerst door het hof nogmaals vastgesteld dat voor de uitleg van het begrip ‘bekostiging met staatsmiddelen’ een algemenere strekking wordt gehanteerd dan voor het begrip subsidie. Er is hiervoor gekozen omdat het niet alleen positieve prestaties zoals de subsidie zelf omvat, maar ook overheidsmaatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor — zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn — van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben.²⁶³ In dezelfde lijn van het hiervoor besproken arrest oordeelde het hof wederom dat “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 begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is bijgevolg als een ‘steunmaatregel van de staat’ in de zin van artikel 87, lid 1, EG aan te merken”.²⁶⁴ Ook werd de opmerking gemaakt dat indien een belastingvermindering of een uitstel van betaling van de normaliter verschuldigde belasting wordt verleend, dit ook kwalificeert als bekostiging met

²⁵⁹ HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (*Banco de Crédito Industrial SA, thans Banco Exterior de España SA / Ayuntamiento de Valencia*), punt 14.

²⁶⁰ HvJ EU 8 September 2011, nr. C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*).

²⁶¹ HvJ EU 8 September 2011, nr. C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), punt 25.

²⁶² HvJ EU 8 September 2011, nr. C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), punt 5.

²⁶³ HvJ EU 8 September 2011, nr. C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), punt 45.

²⁶⁴ HvJ EU 8 September 2011, nr. C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), punt 46.

staatsmiddelen. Er werd uiteindelijk door het hof geconcludeerd dat er in deze zaak sprake was van bekostiging met staatsmiddelen aangaande de nationale vrijstelling die in geding was.²⁶⁵

Uit de aangehaalde jurisprudentie vloeit naar mijn mening voort dat er ook sprake kan zijn van bekostiging met staatsmiddelen, ook al worden er niet daadwerkelijk staatsmiddelen overgedragen. Hoewel de vrijstellingen voor academische ziekenhuizen ervoor zorgt dat zij, indien wordt voldaan aan de gestelde eisen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969, gevrijwaard worden van het betalen van vennootschapsbelasting wil dit echter nog niet zeggen dat er geen sprake is van bekostiging met staatsmiddelen. Het voordeel dat wordt genoten door de academische ziekenhuizen komt wel ten laste van de staat. Ook zorgt de vrijstelling voor academische ziekenhuizen voor derving van de van belastinginkomsten van de staat. Dit is bij de vrijstelling in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 aan de orde omdat indien de vrijstelling niet van toepassing was geweest, de staat meer belastinggelden zou ontvangen. Indien er geen vrijstelling voor academische ziekenhuizen in onze nationale wet was vastgelegd, had dit tot gevolg gehad dat de academische ziekenhuizen in Nederland subjectief belastingplichtig zouden zijn voor de vennootschapsbelasting.

Hoewel gesteld kan worden dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 leidt tot derving van de van belastinginkomsten van de staat en daarmee voldoet aan het criterium van bekostiging met staatsmiddelen is het naar mijn mening van belang ook aan te kaarten hoe de geldstromen van de UMC's eruitzien. Ondanks de hoge mate van complexiteit van de financieringsstructuren van de UMC's kan daaruit worden afgeleid dat de academische ziekenhuizen naast de indirecte steun in de vorm van een vrijstelling van de vennootschapsbelasting ook (rechtstreekse) steun in de vorm van financiële middelen ontvangen van de overheid.²⁶⁶ Er bestaat een nauwe samenwerking tussen de UMC's en de ministeries van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: OCW) en Volksgezondheid, Welzijn en Sport (hierna: VWS).²⁶⁷ Zo ontvangen de universiteiten die zijn verbonden aan de academische ziekenhuizen jaarlijks van het ministerie van OCW een rijksbijdrage ten behoeve van de onderwijs- en onderzoeksfunctie. In de praktijk is gebleken dat deze rijksbijdrage voor ruim 65% wordt besteed aan onderzoek, universiteiten zijn immers vrij in de verdeling van de toegekende middelen tussen de onderwijs- en onderzoeksfunctie. Daarnaast ontvangen de UMC's van het ministerie van OCW een jaarlijks bedrag om de kosten te dekken die bij de UMC's opkomen door hun functie als werkplaats voor de opleiding van basisartsen en voor wetenschappelijk onderzoek.²⁶⁸ Ook ontvangen de UMC's financiële middelen van het ministerie van VWS voor het bekostigen van de toeprefereerde patiëntenzorg.²⁶⁹ Hoewel het opleidingsfonds niet exclusief is aan de UMC's ontvangen zij jaarlijks een bedrag daaruit om de opleiding tot medisch specialist te kunnen bekostigen.²⁷⁰

²⁶⁵ HvJ EU 8 September 2011, nr. C-78/08, nr. C-79/08, nr. C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Paint Graphos), punt 47.

²⁶⁶ Ministerie van Financiën, IBO Universitair Medische Centra, maart 2012, p. 13.

²⁶⁷ Ministerie van Financiën, IBO Universitair Medische Centra, maart 2012, p. 9.

²⁶⁸ Ministerie van Financiën, IBO Universitair Medische Centra, maart 2012, p. 15.

²⁶⁹ Ministerie van Financiën, IBO Universitair Medische Centra, maart 2012, p. 14.

²⁷⁰ Ministerie van Financiën, IBO Universitair Medische Centra, maart 2012, p. 16.

Tot slot wordt naar mening voldaan aan het criterium van bekostiging met staatsmiddelen. Zowel de specifieke vrijstelling voor academische ziekenhuizen opgenomen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969, die een gebrek aan inkomsten tot gevolg heeft, als de rechtstreekse toekenning van staatsmiddelen aan de academische ziekenhuizen bevestigen deze opvatting.

4.2.3 Selectiviteit

Niet alle maatregelen die spelers op de economische markt bevoordelen kunnen aangemerkt worden als verleende steun. In art. 107, lid 1 VWEU valt te lezen dat maatregelen die *bepaalde ondernemingen of bepaalde producties* begunstigen, of te wel selectieve steunmaatregelen, zijn verboden. Alleen de maatregelen waarmee er een selectief voordeel wordt verleend aan een bepaalde onderneming, categorie van ondernemingen of bepaalde sectoren in de economie kunnen kwalificeren als mogelijke steun.²⁷¹

Om vast te kunnen stellen als er sprake is van selectiviteit zal gebruik worden gemaakt van de zogenoemde drietrapsraket zoals die wordt gehanteerd in vaste rechtspraak.²⁷² De eerste stap van de drietrapsraket is het vaststellen van de hoofdregel, of te wel de referentieregeling. De referentieregeling kan worden omschreven als *“een regeling die bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van de regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling”*.²⁷³ Als we kijken naar Nederland dan is het referentiestelsel het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel, zoals vastgesteld in de Wet VPB 1969. Uit de Wet Vennootschapsbelasting 1969 volgt dat de hoofdregel is dat ondernemingen die in Nederland zijn gevestigd, en die voor de vennootschapsbelasting kwalificeren, vennootschapsbelasting verschuldigd zijn over de behaalde winsten. Als we nu inzoomen op een specifieke vrijstelling in onze Wet Vennootschapsbelasting 1969, de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a, dan kan naar mijn mening ook verondersteld worden dat het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel aangewezen kan worden als zijnde het referentiestelsel. Hieruit vloeit voort dat ondernemingen gevestigd in Nederland belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting zoals te lezen valt in het eerste artikel van de Wet VPB 1969.²⁷⁴ Na vastgesteld te hebben in paragraaf 4.2.1 dat de academische ziekenhuizen economische activiteiten verrichten en dus als onderneming kwalificeren voor de Wet VPB 1969 is het uitgangspunt voor academische ziekenhuizen volgens de referentieregeling, belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

²⁷¹ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie , 2016/C 262/01, punt 117.

²⁷² Zie bijvoorbeeld HvJ EU 8 november 2001, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Adria Wien), par. 41 en 42 en HvJ EU 6 september 2006, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Portugal vs. Commissie), punt 56.

²⁷³ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie , 2016/C 262/01, punt 133.

²⁷⁴ Besluit EC, 21 januari 2016, C(2016) 167 final, punt 70 en 71.

Nu zijn we door de eerste stap van de drietrapsraket, de bepaling van de referentieregeling. Na de referentieregeling te hebben bepaald is de volgende stap het antwoord zoeken op de vraag of een bepaalde maatregel, in afwijking op de vastgestelde referentieregeling, differentieert tussen ondernemingen. Om te kunnen bepalen of er sprake is van een afwijking van de referentieregeling moet nagegaan worden of een bepaalde onderneming, groep van ondernemingen of bepaalde producties zich door de maatregel in een bevoorrechte positie begeven ten opzichte van andere ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren.²⁷⁵ Het normale regime van de vennootschapsbelasting is dat ondernemingen activiteiten ontplooiën, daarmee winsten behalen die worden belast in de vennootschapsbelasting. Dit is in de eerste stap vastgesteld als de referentieregeling. Dit is ook erkend door de Europese Commissie.²⁷⁶ De vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 bewerkstelligt dat ziekenhuizen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden als academisch ziekenhuis verrichten subjectief van de vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld. Het betreft een subjectieve vrijstelling van de vennootschapsbelasting indien voldaan wordt aan de gestelde eisen. Indien wordt voldaan aan de eis van tenminste 90% aan werkzaamheden als academisch ziekenhuis dan wordt het volledig resultaat dat wordt behaald door het academisch ziekenhuis vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Voor het bepalen van welke activiteiten onder de vrijstelling voor academische ziekenhuizen vallen wordt aangesloten bij de activiteiten die genoemd worden in art. 1.4, lid 1 van de Whowo. Zo wordt er in het voornoemde artikel gesteld dat hieronder vallen activiteiten betreffende patiëntenzorg, wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteiten waaraan zij zijn verbonden. Ook vervult het academisch ziekenhuis topklinische en topreferentiefuncties in de gezondheidszorg. Hieruit kan naar mijn mening worden afgeleid dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen afwijkt van de referentieregeling. Door de voorwaarden die worden gesteld zoals de eis van 90% aan werkzaamheden als academisch ziekenhuis en specifieke activiteiten die moeten worden verricht zoals wetenschappelijk geneeskundig onderwijs en onderzoek aan de universiteiten waaraan het academisch ziekenhuis is verbonden, kan gesteld worden dat de vrijstelling niet voor elke zorg verlenende instantie openstaat. Ook reguliere ziekenhuizen kunnen, hoewel zij zich in dezelfde markt begeven, niet aan de voorwaarden voor de vrijstelling voor academische ziekenhuizen voldoen. Het is dus een hele specifieke groep aan wie de vrijstelling ten goede komt.

De laatste stap van de drietrapsraket heeft te maken met de rechtvaardigingsgronden. Na vastgesteld te hebben dat de vrijstelling voor de academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 omschreven kan worden als een abnormaliteit als we de vergelijking maken met het vastgestelde referentiestelsel, is de vervolg vraag of de selectieve maatregel gerechtvaardigd kan worden. Een maatregel kan gerechtvaardigd worden door de aard en opzet van het belastingstelsel waar het deel van uitmaakt. Als de maatregel rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling of als de maatregel resulteert uit de werkwijze die noodzakelijk is voor

²⁷⁵ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie , 2016/C 262/01, punt 135.

²⁷⁶ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie , 2016/C 262/01, punt 134.

het functioneren en de doeltreffendheid van de referentieregeling dan kan deze als rechtvaardig worden beschouwd.²⁷⁷ Alvorens over te gaan tot het toetsen van de eventuele rechtvaardiging is het mijns inziens van belang voorop te stellen wat het primaire doel is van het innen van vennootschapsbelasting. Van oudsher is het belangrijkste doel van de vennootschapsbelasting het genereren van belastingopbrengsten. Het zwaartepunt ligt in het gegeven dat lichamen die winsten behalen met het verrichten van ondernemingsactiviteiten worden belast met vennootschapsbelasting. Ook wordt in de kamerstukken van de tweede kamer meermaals de nadruk gelegd op het belang van het behouden van de neutraliteit. Met name de belastingheffing van stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen wordt genoemd als een belangrijke doelstelling om verstoring van de concurrentieverhoudingen te voorkomen. Dit kan afgeleid worden van het neutraliteitsbeginsel.²⁷⁸ Ten aanzien van de academische ziekenhuizen kan vastgesteld worden dat als we kijken naar het hoofddoel en de budgettaire functie van de Wet VPB 1969 de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 niet gerechtvaardigd kan worden. Ik ben van mening dat de maatregel niet rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van het vennootschapsbelastingstelsel. Er kan gesteld worden dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 gekwalificeerd kan worden als zijnde selectief.

4.2.4 Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding tussen staatse handel

Tot slot is de laatste stap bij de vaststelling van staatssteun de vraag als er sprake is van *vervalsing van de mededinging tussen de lidstaten en beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten*. Zoals is gebleken uit paragraaf 3.2.4 is dit een criterium dat vrij snel aanwezig wordt geacht. Als er een gevaar aanwezig is dat dat er sprake is van vervalsing of dreiging, dan wordt geacht te hebben voldaan aan dit criterium. Uit de jurisprudentie komt voort dat vervalsing van de mededinging of het risico dat de mededinging wordt vervalst aanwezig wordt geacht indien de marktpositie van de begunstigde onderneming, door de toedoen van de steunmaatregel, wordt versterkt ten opzichte van de positie die de concurrerende ondernemingen in de markt innemen.²⁷⁹ Naar mijn mening zal de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 de markt kunnen verstoren. Door de vrijstelling die de academische ziekenhuizen die in Nederland zorgactiviteiten verrichten genieten wordt het academisch ziekenhuis bevrijd van uitgaven die zij normaliter zelf zou moeten dragen. De academische ziekenhuizen genieten van een financieel voordeel waardoor hun positie op de markt wordt versterkt. Als we strikt binnen de landsgrenzen van Nederland kijken dan concurreren de academische ziekenhuizen slechts met de reguliere ziekenhuizen. Als we de objectvrijstelling waarvan de academische ziekenhuizen kunnen genieten meenemen in de redenering dan wordt de mededinging naar mijn mening vervalst. Als een regulier ziekenhuizen niet voldoet aan de voorwaarden opgesomd in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969, dan kan er geen gebruik

²⁷⁷ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01, punt 138.

²⁷⁸ Zie o.a. Kamerstukken II 1955/56, 3816, nr. 3, p. 1 en Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 8.

²⁷⁹ GvEA EG 15 juni 2000, T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 tot 607/97, T-1/98, T-3/98 tot T-6/98 en T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151 (Alzetta), punt 80; HvJ EG 17 september 1980, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Philip Morris), punt 11.

worden gemaakt van de zorgvrijstelling die de wet vennootschapsbelasting te bieden heeft. Het reguliere ziekenhuis wordt daarmee subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Er is geen andere vrijstelling waarop er terug gevallen kan worden. Als we echter de positie van de academische ziekenhuizen in ons nationaal belastingstelsel analyseren dan zien we dat er op de eerste plaats gebruik gemaakt kan worden van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. Als er wordt voldaan aan de vereisten dan is het academisch ziekenhuizen subjectief vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Tot dit punt is er geen sprake van vervalsing van de mededinging. Als we echter verder de Wet Vennootschapsbelasting 1969 induiken dan zien we dat de academische ziekenhuizen ook aanspraak kunnen maken op de objectvrijstelling te vinden in art. art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. Als we het totale plaatje bekijken dan blijkt dat de reguliere ziekenhuizen slechts gebruik kunnen maken van de zorgvrijstelling in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969 en de academische ziekenhuizen aanspraak kunnen maken op de subjectvrijstelling in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 of indien niet voldaan aan de gestelde voorwaarden in het voornoemde artikel aanspraak kunnen maken op de objectvrijstelling in art. 8g, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969. In onze nationale vennootschapsbelasting is er min of meer een uitweg ingebouwd waarbij de academische ziekenhuizen die niet voldoen aan de voorwaarden gesteld in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969, toch een vrijstelling van de vennootschapsbelasting kunnen genieten. Voor de reguliere ziekenhuizen ontbreekt een dergelijke vrijstelling waarop teruggevallen kan worden indien niet wordt voldaan aan de gestelde criteria in art. 5, lid 1, onderdeel c, onder 1 Wet VPB 1969. Dit heeft tot gevolg dat reguliere ziekenhuizen die voor meer dan 10% activiteiten verrichten die niet kwalificeren als zorgactiviteiten geheel niet kunnen genieten van een vrijstelling van de vennootschapsbelasting. Het lichaam wordt vennootschapsbelastingplichtig conform de hoofdregel neergelegd in art. 2 Wet VPB 1969. Dit leidt mij tot de conclusie dat er sprake is van vervalsing van de mededinging als we binnen onze landsgrenzen kijken.

De Europese Commissie heeft echter gesteld dat er niet alleen binnen de grenzen van een land gekeken moet worden als er sprake is van vervalsing van de mededinging maar dat het in een breder perspectief bekeken moet worden. Ook de beïnvloeding van het handelsverkeer moet meegenomen worden in de analyse. Het is hierbij voldoende dat de betreffende steunmaatregel het handelsverkeer ongunstig *kan* beïnvloeden.²⁸⁰ Burgers van de Europese Unie hebben recht op medische behandeling in elk EU-land. Om het de EU-burger makkelijker te maken om grensoverschrijdende medische zorg te ontvangen en de belemmeringen die daarbij horen zoveel mogelijk te elimineren is door de Europese Unie een richtlijn ten aanzien van patiënten rechten bij grensoverschrijdende zorg ingevoerd.²⁸¹ In hoeverre medisch toerisme een rol speelt in Nederlandse zorgsector wordt evident na te hebben gekeken naar het rapport *“Patiënten zonder grenzen: grensoverschrijdende patiëntenstromen in de Benelux”* uit 2016, uitgebracht door het Secretariaat-Generaal van de Benelux Unie.²⁸² Ondanks de data bij dit onderzoek niet compleet is, bevat het

²⁸⁰ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-327/97, ECLI:EU:C:1999:482 (Italië/Commissie), r.o. 44; HvJ EU 15 december 2005, nr. C-66/022, ECLI:EU:C:2005:768 (Italië/Commissie), r.o. 111; GvEA EU 9 september 2009, nr. T-369/06, ECLI:EU:T:2009:319 (Holland Malt/Commissie), r.o. 37.

²⁸¹ Richtlijn 2011/24/EU.

²⁸² Secretariaat-Generaal van de Benelux Unie, *Patiënten zonder grenzen: grensoverschrijdende patiëntenstromen in de Benelux*, januari 2016.

onderzoek wel 64% van de verzekerden in Nederland. Uit het onderzoek blijkt dat meer dan 80.000 Nederlanders in het jaar 2013 medische verzorging hebben ontvangen in België, Luxemburg en Duitsland. Hiervan gaat meer dan 55.000 van de patiënten voor medische hulp naar België.²⁸³ Verder is uit het onderzoek gebleken dat de Nederlandse patiënten die naar België trekken voornamelijk verblijven in het Universitair Ziekenhuis Antwerpen, het Universitair Ziekenhuis Leuven en het Universitair Ziekenhuis Gent. In een interview met verscheidene artsen die hun beroep beoefenen in België en veel Nederlandse patiënten ontvangen werden verschillende redenen gegeven waarom de Nederlanders naar België trekken voor hun medische behandelingen. De voornaamste reden die naar voren komt is het ontbreken van wachtlijsten in België, de patiënt komt simpelweg sneller aan bod in België.²⁸⁴ Deze toevlucht van Nederlandse patiënten naar andere EU-landen zal denk ik alleen maar toenemen. Ik trek deze conclusie na het jaarplan 2021 uitgegeven door het Secretariaat van de Benelux Unie te hebben doorgenomen. Zo wordt in dit document aangegeven dat de grensoverschrijdende samenwerking op het gebied van gezondheidszorg meer aandacht zal krijgen. Men wil dit op dit terrein de samenwerking tussen de Benelux-landen voortzetten en intensiveren. Ook in het licht van de Covid-19 pandemie is de patiëntenstroom tussen de Benelux-landen alleen maar toegenomen.²⁸⁵ Na het medisch toerisme uiteengezet te hebben en de patiëntenstroom te hebben toegelicht kan naar mijn mening gesteld worden dat er bij de vrijstelling voor academische ziekenhuizen ook sprake is van vervalsing van de mededinging als we een breder beeld schetsen en ook kijken naar de (mogelijke) verstoring van het handelsverkeer die de maatregel tot gevolg heeft. Voorts blijkt uit jurisprudentie van het HvJ EU dat gesteld kan worden dat een lidstaat zich vrijwel nooit kan verschuilen achter het gegeven dat een andere lidstaat of andere lidstaten soortgelijke steunmaatregelen in haar wet heeft opgenomen en er dus geen schade kan toekomen aan het handelsverkeer.²⁸⁶ Het HvJ EU zei dienaangaande in de zaak de zaak Steinike & Weinlig het volgende:

“Overwegende dat vervolgens wordt gevraagd of er sprake is van vervalsing van de mededinging en ongunstige beïnvloeding van de handel tussen Lid-Staten, wanneer het door het overheidsorgaan verrichte marktonderzoek en de gemaakte reclame in binnen- en buitenland ook door gelijksoortige instellingen van andere landen der Gemeenschap wordt verricht/gemaakt;

Overwegende dat een Lid-Staat zich ter rechtvaardiging van een eventuele schending van een uit het Verdrag voortvloeiende verplichting in verband met het verbod van art. 92 [thans art. 107 VWEU; toevoeging MC] niet kan beroepen op het feit dat andere Lid-Staten die verplichting evenmin nakomen;

Dat de gevolgen van meerdere distorsies van de mededinging in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten elkaar niet opheffen, doch juist een cumulatief effect hebben, waardoor de nadelige uitwerking ervan op de gemeenschappelijke markt nog wordt versterkt.”²⁸⁷

²⁸³ Secretariaat-Generaal van de Benelux Unie, Patiënten zonder grenzen: grensoverschrijdende patiëntenstromen in de Benelux, januari 2016, p. 41.

²⁸⁴ Broersen, Medisch Contact 2014.

²⁸⁵ Secretariaat-Generaal van de Benelux Unie, Jaarplan 2021: grensverleggend werken, januari 2021, p. 28.

²⁸⁶ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 7.6.1.

²⁸⁷ HvJ EG 22 maart 1977, C-78/76, ECLI:EU:C:1977:52 (Steinike & Weinlig), punt 23 en 24.

Naar mijn mening kan hieruit worden afgeleid dat bij het bepalen in hoeverre een steunmaatregel kwalificeert als staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU de situatie in andere lidstaten buiten beschouwing blijft.

Op basis van de toets die is aangelegd om de staatssteunbestendigheid van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen te onderzoeken vloeit het volgende uit voort. De vraag of de belastingplichtige door de maatregel in kwestie wordt begunstigd kan bevestigend worden beantwoord. Doordat er ook staatsmiddelen worden overgedragen, naast het indirecte voordeel volgt uit de analyse in paragraaf 4.2.2 dat er sprake is van bekostiging met staatsmiddelen. Ook aan het selectiviteitscriterium is voldaan. Tot slot is ook voldaan aan de laatste toets waarbij de mededinging en het tussen staatse handelsverkeer worden vervalst. Hiermee rest het trekken van de conclusie dat na het doorlopen van de gestelde voorwaarden in art. 107, lid 1 VWEU er bij de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 sprake is van staatssteun.

4.3 Verenigbaarheid

Na de aanwezigheid van staatssteun te hebben vastgesteld bieden art. 107, lid 2 en lid 3 VWEU mogelijk nog een uitweg. Het is immers mogelijk dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen verenigbaar is met de interne markt op grond van de uitzonderingen van artikel 107, leden 2 en 3 VWEU.²⁸⁸ Het tweede lid van art. 107 VWEU benoemt drie onvoorwaardelijke uitzonderingen. Ten eerste is de maatregel verenigbaar met de interne markt als het een steunmaatregel betreft die sociaal van aard is. Hier voldoet de vrijstelling voor academische ziekenhuizen niet aan. Er kan tevens geen beroep gedaan worden op de uitzondering genoemd in art. 107, lid 2, onderdeel b VWEU omdat het geen steunmaatregel betreft die beoogt de gevolgen van een natuurramp te herstellen. Tot slot slaagt ook een beroep op onderdeel c van art. 107, lid 2 VWEU niet. Onderdeel c ziet specifiek op steunmaatregelen die betrekking hebben op de compensatie van nadelen die het gevolg zijn van de deling van Duitsland.²⁸⁹

Naast de drie onvoorwaardelijke uitzonderingen opgesomd in het tweede lid, bevat het derde lid van art. 107 VWEU nog een vijftal voorwaardelijke uitzonderingen. Er kan naar mijn mening al snel gesteld worden dat er geen gebruik kan worden gemaakt van de uitzondering genoemd in art. 107, lid 3, onderdeel a VWEU. Dit omdat deze uitzondering ziet op steunmaatregelen die de economische ontwikkeling van streken waar onder andere een abnormaal lage levensstandaard en een ernstig gebrek aan werkgelegenheid heerst. Van een abnormale lage levensstandaard of een ernstig gebrek aan werkgelegenheid kunnen we niet spreken, vandaar dat deze uitzondering niet meer behoort tot de mogelijkheden om de steunmaatregel te rechtvaardigen.²⁹⁰ Er kan ook geen beroep gedaan

²⁸⁸ Besluit EC, 21 januari 2016, C(2016) 167 final, SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland -Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen, punt 85.

²⁸⁹ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 8.2.

²⁹⁰ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 8.3.1.

op de uitzondering beschreven in art. 107, lid 3, onderdeel b VWEU. Want de betreffende steunmaatregel ziet niet op uitvoering van een project om het gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen. Ook art. 107, lid 3, onderdeel c VWEU biedt geen uitweg. Tot slot nog de uitzondering in art. 107, lid 3, onderdeel d VWEU. Deze uitzondering ziet op bevordering van de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed.²⁹¹ Hierop kan er geen beroep worden gedaan. Een eventuele uitweg is te vinden in art. 107, lid 3, onderdeel e VWEU. De steunmaatregel kan dan toch worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt, mits de steunmaatregel op voorstel van de Commissie door de Raad van Ministers met een gekwalificeerde meerderheid worden aangemerkt als verenigbaar.²⁹²

Samenvattend kan de conclusie worden getrokken dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen niet in aanmerking komt voor de genoemde onvoorwaardelijke uitzonderingen in art. 107, lid 2, onderdelen a tot en met c VWEU en de voorwaardelijke uitzonderingen art. 107, lid 3, onderdelen a tot en met d VWEU. Het behoort echter wel nog tot de mogelijkheden dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen op voorstel van de Commissie door de Raad van Ministers met een gekwalificeerde meerderheid wordt aangemerkt als verenigbaar zoals aangegeven in art. 107, lid 3, onderdelen e VWEU. Op basis van het hiervoor genoemde is er geen sprake van verenigbare staatssteun en is de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 niet verenigbaar met de interne markt op grond van artikel 107, lid 3 VWEU.

4.4 Vrijstelling

Door mij is hierboven vastgesteld dat er bij de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 sprake is van staatssteun. Er is immers aan alle genoemde voorwaarden in het eerste lid van art. 107 VWEU voldaan. Ook is er geconstateerd dat de uitzonderingen van art. 107, lid 2 VWEU, noch de uitzonderingen opgesomd in art. 107, lid 3 VWEU een uitkomst bieden. Per slot van rekening kan er nog een beroep gedaan worden op een van de verordeningen vastgesteld door de Raad, op voorstel van de EC.

4.4.1 De-minimisvrijstellingsverordening

De minimisvrijstellingsverordening stelt dat er een drempel van €200 000²⁹³, over een periode van drie jaar, geldt voor het verlenen van steun aan een onderneming. Uit een recent onderzoek gedaan door het BDO kwam naar voren dat de financiële positie van de Academische ziekenhuizen in Nederland is verslechterd als de resultaten van het jaar 2019 worden vergeleken met de einduitkomsten van 2018. Het gezamenlijke resultaat van de acht academische ziekenhuizen die we in Nederland kennen is gedaald van €278 miljoen in 2018 naar €89 miljoen in 2019.²⁹⁴ In de jaarverslagen van verscheidene academische

²⁹¹ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 8.3.

²⁹² Art. 107, lid 3, onderdeel e VWEU.

²⁹³ Er zijn echter wel enkele die een eigen drempelbedrag kennen. Er geldt voor de visserij- en aquacultuursector een drempelbedrag van € 30.000 en voor de primaire productie van landbouwproducten een drempelbedrag van € 20.000.

²⁹⁴ Branchegroep Zorg van BDO, BDO- Benchmark Ziekenhuizen 2020 UMC-Special, November 2020, p. 8.

ziekenhuizen is terug te lezen dat deze afname van het resultaat het gevolg is van onder andere hogere personeelskosten, maar ook een stijging van de patiëntgebonden kosten (onder andere dure medicijnen) worden genoemd als een oorzaak.²⁹⁵ Als we inzoomen op het jaar 2019 dan zien we het hoogst behaalde resultaat van €16.4 miljoen toebehoort aan het Academisch Medisch Centrum (AMC).²⁹⁶ Na het bestuderen van de resultaten van alle acht academische ziekenhuizen in Nederland, kan het Universitair Medisch Centrum Groningen (UMCG) bestempeld worden als de slechts renderende van de groep. Het UMCG heeft veruit het laagste resultaat behaald van €4.2 miljoen.²⁹⁷ Aangezien het uitgangspunt de officiële cijfers van 2019 is, moet ook het vennootschapsbelastingtarief uit dat jaar gebruikt worden in de analyse. In 2019 bedroeg het vennootschapsbelastingtarief 25% voor winsten groter dan €200.000. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de kans vrijwel nihil is dat de academische ziekenhuizen over een periode van drie jaar voor minder dan €200.000 worden bevoordeeld. Naar mijn mening kan de conclusie getrokken worden dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 niet voldoet aan de aan de-minimisregelgeving²⁹⁸.

4.4.2 Algemene groepsvrijstellingsverordening

Een van de belangrijkste verordeningen uitgebracht door de Europese Commissie is de algemene groepsvrijstellingverordening. Het resultaat van deze verordening is dat ruim 95% van de steunmaatregelen die kwalificeren als staatssteun verenigbaar met de interne markt worden geacht.²⁹⁹ Dit omdat de algemene groepsvrijstellingsverordening staatssteun op een groot aantal terreinen toestaat.³⁰⁰ De Europese Commissie heeft in 2014 en laatstelijk in 2017 ingestemd met een uitbreiding van het toepassingsbereik van de voornoemde verordening.³⁰¹

Om gebruik te kunnen van maken van de algemene groepsvrijstellingverordening moet er echter wel aan enkele criteria worden voldaan. Allereest moet de steun binnen de reikwijdte van de algemene groepsvrijstellingverordening vallen. De vrijstelling die wordt verleend aan de academische ziekenhuizen valt wel onder de reikwijdte van de algemene groepsvrijstellingverordening. Dit omdat de steunmaatregel niet wordt toegekend omdat er sprake is van ziekenhuizen die in moeilijkheden verkeren. Er is ook niet eerder bepaald door de Europese Commissie dat academische ziekenhuizen onrechtmatige steun hebben ontvangen van Nederland. Daarnaast mag de steunmaatregel niet leiden tot een schending van het EU-recht en moet er rekening gehouden worden met een drempelbedrag vastgesteld door de Europese Commissie. Tot slot moet er ook nog rekening gehouden worden met specifieke vereisten als het gaat om de toepasbaarheid.³⁰²

²⁹⁵ Zie Amsterdam UMC, Bestuursverslag 2019 en Erasmus MC, Jaarverslag 2019.

²⁹⁶ Amsterdam UMC, Bestuursverslag 2019, p.46.

²⁹⁷ Universitair Medisch Centrum Groningen, Jaardocument 2019.

²⁹⁸ Verordening (EU), nr. 1407/2013, 18 december 2013.

²⁹⁹ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 2.1.1.

³⁰⁰ Knook, Staatssteun Online 2.2.

³⁰¹ Cox, NDFR Artikelsgewijs commentaar, Artikel 107 - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, par. 2.3.2.

³⁰² Knook, Staatssteun Online 2.3.

Als de eerste reeks aan criteria positief is doorlopen dan is het volgende vereiste om gebruik te kunnen maken van de algemene groepsvrijstellingverordening het feit dat er sprake dient te zijn van een stimulerend effect. Het is gebleken dat dit een van de moeilijkste criteria is om aan te tonen. Dit vereiste houdt in dat er moet kunnen worden aangetoond dat indien de steunmaatregel niet van kracht was de desbetreffende activiteit niet zou worden uitgevoerd. Als het ware moet er een stimulerend effect te weeg worden gebracht die te danken is aan de voordelen die de onderneming geniet door het van kracht zijn van de steunmaatregel. De algemene groepsvrijstellingverordening is dus slechts van toepassing als de activiteiten niet zouden worden uitgevoerd als de desbetreffende steunmaatregel zou ontbreken.³⁰³ Hier zal de vrijstelling voor de academische ziekenhuizen naar mijn mening over struikelen. Ik acht de kans namelijk heel klein dat het belastingplichtig worden van de academische ziekenhuizen, door het van kracht worden van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht, tot gevolg zou hebben dat alle activiteiten zouden worden gestaakt. Dit is echter moeilijk te beoordelen omdat het onzeker is hoe de academische ziekenhuizen zullen reageren als de desbetreffende steunmaatregel zou ontbreken. Ik ben desondanks van mening dat ook al de steunmaatregel zou ontbreken de academische ziekenhuizen hun activiteiten grotendeels zouden blijven uitvoeren. Het feit dat de academische ziekenhuizen afzien van het verrichten van enkele activiteiten bij de afwezigheid van de desbetreffende steunmaatregel blijft echter wel tot de mogelijkheden behoren.

4.4.3 Diensten van Algemeen (economisch) Belang

Naast de hiervoor genoemde vrijstellingen kunnen ook steunmaatregelen die kwalificeren als diensten van algemeen belang (hierna: DAB) aangemerkt worden als zijnde verenigbaar met de interne markt. Of te wel de staatssteun kan nog worden gerechtvaardigd door art. 106, lid 2 VWEU. In de DAB-diensten kan er een driedeling worden aangebracht te weten: diensten van algemeen economisch belang (DAEB), niet-economische diensten van algemeen belang (NEDAB) en sociale diensten van algemeen belang (SDAB). De diensten verleend door academische ziekenhuizen vallen in de categorie van DAEB. Het zijn immers basisdiensten waarvoor er wordt betaald.

In het besluit van de Europese Commissie ten aanzien van de werking van art. 106 VWEU is expliciet genoemd dat ziekenhuizen en in de sociale dienstverlening actieve ondernemingen, die met taken van algemeen economisch belang zijn belast, in aanmerking kunnen komen voor de kwalificatie van DAEB.³⁰⁴ De bevoegdheid om te bepalen in hoeverre er sprake is van een DAEB is overgelaten aan de overheden. Daarnaast moet om gebruik te kunnen maken het DAEB-besluit de onderneming expliciet met het beheer van de DAEB worden belast. In Nederland werd dit ook gedaan en wel in de Wet marktordening gezondheidszorg. Artikel 56a, lid 7 van de voorgenoemde wet luidt als volgt: *“Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur wordt bepaald of en in welke gevallen Onze minister of de zorgautoriteit, onder daarbij te stellen voorwaarden, voorschriften of beperkingen, zorgaanbieders kunnen aanwijzen die worden belast met een dienst van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 106, tweede lid, van het Verdrag*

³⁰³ Knook, Staatssteun Online 2.3.2.

³⁰⁴ Besluit van de EC van 20 december 2011, C(2011) 9380, punt 11.

betreffende de Werking van de Europese Unie of een dienst van algemeen belang als bedoeld in Protocol nr. 26 bij het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.” Naast de afkondiging van de belasting van de onderneming met het beheer van de DAEB is ook van belang dat wordt voldaan aan de eisen gesteld in het Altmark-arrest.

Het Altmark-arrest en de daarin gevormde criteria uit 2003 spelen een belangrijke rol in de DAEB-regelgeving. Er zijn vier criteria die de basis vormen van het Altmark-arrest. Als aan deze voorwaarden wordt voldaan dan wordt er geacht geen staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU aanwezig te zijn. De criteria die volgen uit het Altmark-arrest zullen nu een voor een worden getoetst.

Het eerste criterium houdt in dat de onderneming daadwerkelijk belast moet zijn met de uitvoering van openbare dienstverplichtingen en die verplichtingen moeten duidelijk zijn omschreven.³⁰⁵ Bij de beoordeling van dit criterium moet allereerst worden gekeken als vergelijkbare activiteiten eerder als DAEB is gekwalificeerd. Als dit het geval is dan wordt aan dit criterium voldaan.³⁰⁶ Ten aanzien van de academische ziekenhuizen kan naar mijn mening gesteld worden dat er voldaan is aan dit criterium. Als we immers kijken naar het besluit van de Europese Commissie uit 2012 aangaande art. 106, lid 2 VWEU dan vinden we het volgende daarin terug: *“Bijgevolg dienen ook ondernemingen die met de verrichting van sociale diensten zijn belast, waaronder sociale huisvesting voor achterstandsgroepen of sociaal kansarme groepen welke, door solvabiliteitsbeperkingen, geen huisvesting tegen marktvoorwaarden kunnen vinden, voor de in dit besluit vastgestelde vrijstelling van de aanmeldingsverplichting in aanmerking te kunnen komen, zelfs indien het bedrag dat zij aan compensatie ontvangen, hoger ligt dan de algemene drempel die in dit besluit voor compensaties is bepaald. Hetzelfde dient te gelden voor ziekenhuizen die medische zorg bieden, daaronder begrepen, in voorkomend geval, spoedeisende hulp en het verrichten van ondersteunende diensten die rechtstreeks met hun hoofdactiviteiten verband houden, met name op het gebied van onderzoek.”*³⁰⁷ Hieruit kan de conclusie worden getrokken dat de academische ziekenhuizen daadwerkelijk zijn belast met de activiteiten die zij uitvoeren.

Als tweede criterium is vastgesteld dat de parameters op basis waarvan de compensatie wordt berekend, vooraf op een objectieve en doorzichtige wijze moeten worden vastgesteld.³⁰⁸ Hieraan wordt naar mijn mening wel voldaan door de academische ziekenhuizen. De kosten die verbonden zijn aan de activiteiten die worden verricht door de academische ziekenhuizen zijn vooraf vastgesteld en dat gebeurt op een objectieve en transparante wijze. De kosten voor medische ingrepen zijn immers gebaseerd op kostenonderzoeken die worden gedaan door de Nederlandse Zorgautoriteit (hierna: NZa). Dit kosten onderzoek bestaat uit het uiteenzetten van de kostprijzen die samenhangen met de activiteit. Vervolgens worden de standaardtarieven voor de activiteit vastgesteld en gepubliceerd door de NZa.³⁰⁹

³⁰⁵HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans).

³⁰⁶Knook, Staatssteun Online 5.3.1.1.

³⁰⁷Besluit van de EC van 20 december 2011, C(2011) 9380, punt 11.

³⁰⁸HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 90.

³⁰⁹Nederlandse Zorgautoriteit, Wanneer is het kostenonderzoek afgerond en wanneer zijn de tarieven vastgesteld?

Het derde criterium vastgesteld in het Altmark-arrest geeft aan dat de compensatie niet hoger mag zijn dan nodig is om de kosten van de uitvoering van de openbardienstverplichtingen, rekening houdend met de opbrengsten alsmede met een redelijke winst uit de uitvoering van die verplichtingen, geheel of gedeeltelijk te dekken.³¹⁰ Het is geen eenvoudige klus om met zekerheid vast te stellen in hoeverre er wel of niet wordt voldaan aan dit criterium. Dit omdat het voordeel dat de academische ziekenhuizen toekomt vorm is gegeven als een vrijstelling van de vennootschapsbelasting. Deze vrijstelling waarop de academische ziekenhuizen, indien voldaan aan de voorwaarden, als eerst aanspraak maken is een subjectieve vrijstelling. Een van de eisen om van deze vrijstelling gebruik te maken is dat er uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (90%) activiteiten als academisch ziekenhuis verricht moeten worden. De overige 10% aan nevenactiviteiten liften als het waren mee en zijn ook vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. De vrijstelling is daarnaast ook gebaseerd op de winst. Het voordeel dat het academisch ziekenhuis geniet is het niet hoeven betalen van de vennootschapsbelasting. De hoogte van het vrijgestelde bedrag is dus een percentage van de behaalde omzet. Als de winst toeneemt neemt ook het voordeel dat wordt genoten toe, dit ondanks de kosten die samenhangen met de zorgactiviteiten mogelijk niet evenredig stijgen. De werking van de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 heeft tot gevolg dat er meer dan alleen zorg activiteiten worden vrijgesteld. Hiermee wordt niet voldaan aan het derde criterium van het Altmark-arrest.

Tot slot het laatste criterium waarbij wordt vastgesteld dat de onderneming die wordt belast met de uitvoering van openbare dienstverplichtingen in een concreet geval niet is gekozen in het kader van een openbare aanbesteding, waarbij de kandidaat kan worden geselecteerd die deze diensten tegen de laagste kosten voor de gemeenschap kan leveren, moet de noodzakelijke compensatie worden vastgesteld op basis van de kosten die een gemiddelde goed beheerde onderneming zou hebben gemaakt om deze verplichtingen uit te voeren.³¹¹ De academische ziekenhuizen zijn niet gekozen door middel van een openbare aanbesteding, waarbij er wordt afgewogen welke kandidaat de diensten tegen de laagste prijs kan leveren. Omdat dit niet het geval is moet de noodzakelijke compensatie worden vastgesteld op basis van de kosten die een gemiddelde goed beheerde onderneming zou hebben gemaakt om deze verplichtingen uit te voeren. Hierbij is het toegestaan om deze berekening een winstaandeel mee te nemen. Hier vloeit uit voort dat de er getoetst moet worden in hoeverre de vergoeding die wordt gevraagd voor de activiteiten marktconform is.³¹² Het vierde criterium van het Altmark-arrest vult de tweede voorwaarde die voortkomt uit het Altmark-arrest aan. Dit komt ook naar voren uit de jurisprudentie. In de zaak Viasat/Commissie werd er het volgende over gezegd: *“De vierde Altmark-voorwaarde vult de tweede Altmark-voorwaarde aan. Het volstaat niet dat de parameters die zijn opgesteld voor de berekening van de compensatie die moet worden verleend aan een met de uitvoering van openbardienstverplichtingen belaste onderneming, objectief en doorzichtig zijn, zoals de tweede Altmark-voorwaarde eist ...”*³¹³

³¹⁰ HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 92.

³¹¹ HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans), r.o. 93.

³¹² Knook, Staatssteun Online 5.3.4.

³¹³ Gerecht EU 24 september 2015, nr. T-125/12, ECLI:EU:T:2015:687 (Viasat/Commissie), r.o. 82.

De eenvoudigste manier om het vierde criterium uit het Altmark-arrest te toetsen is door gebruik te maken van een benchmark. Volgens de DAEB-Mededeling is een algemeen geaccepteerde marktvergoeding de beste keus als benchmark om de omvang van de compensatie te bepalen.³¹⁴ De DAEB-Mededeling gaat echter niet in op de vraag hoe de algemeen geaccepteerde marktvergoeding bepaald moet worden, maar stelt dat dit situatie afhankelijk is. Het DAEB-Werkdocument geeft echter wel wat houvast. Daaruit volgt dat de Europese Commissie eist dat de kostenparameter afkomstig is van een betrouwbare bron, dat deze op solide gegevens is gebaseerd en dat deze aansluit bij marktwaarden.³¹⁵ Academische ziekenhuizen verrichten zeer uitlopende activiteiten. Als er strikt naar de zorgactiviteiten (hoofdactiviteit) die worden verricht door het academisch ziekenhuis wordt gekeken dan zal er naar mijn mening aan het vierde criterium van het Altmark-arrest worden voldaan. De vergoeding die wordt gevraagd voor de zorgactiviteiten is immers gebaseerd op kostenonderzoeken die worden gedaan door de NZa. Door de vergoedingen te baseren op de kosten onderzoeken gedaan door de NZa wordt naar mijn mening voldaan aan de eisen gesteld in het DAEB-Werkdocument. Voor de andere niet-zorgactiviteiten die worden verricht door het academisch ziekenhuizen zal naar de specifieke situatie gekeken moeten worden om te bepalen als aan het vierde criterium van het Altmark-arrest wordt voldaan.

Samenvattend wordt er dus niet voldaan aan de DEAB-voorwaarden. Hoewel de steunmaatregel wel voldoet aan de criteria van daadwerkelijk belast moeten zijn met de uitvoering van openbare dienstverplichtingen en een duidelijke omschrijving van die verplichtingen, de parameters aan de hand waarvan de compensatie wordt berekend worden vooraf op een objectieve en doorzichtige wijze vastgesteld en wordt de onderneming niet gekozen door middel van een openbare aanbesteding en is de compensatie voor de verleende diensten marktconform. Er wordt echter niet voldaan aan het derde criterium van het Altmark-arrest die stelt dat de compensatie niet hoger zijn dan nodig is om de kosten van de uitvoering van de openbare dienstverplichtingen. Hieruit vloeit voort de DEAB-vrijstelling niet van toepassing is op de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969.

Slotconclusie:

De conclusie kan worden getrokken vrijstelling voor academische ziekenhuizen te vinden in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 aangemerkt kan worden als staatssteun. De vrijstelling voor academische ziekenhuizen is daarmee niet verenigbaar met het EU-recht, en voldoet niet aan de uitzonderingsmogelijkheden.

³¹⁴ Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02, punt 69.

³¹⁵ Europese Commissie, Gids voor de toepassing van de EU-regels inzake staatssteun, SWD (2013) 53 final/2, p. 25, p. 57.

Hoofdstuk 5 Conclusie

In deze thesis stond de volgende hoofdvraag centraal:

“In hoeverre is de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in onze nationale wet staatssteunbestendig?”

Tot 1 januari 2016 gold dat academische ziekenhuizen slechts belastingplichtig waren voorzover zij activiteiten verrichtten die specifiek werden genoemd in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De hoofdregel was toen als volgt: *niet belastingplichtig, tenzij*. Door het van kracht worden van de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen kwam daar echter verandering in. Vanaf 1 januari 2016 geldt met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 de regeling van artikel 2, eerste lid, onderdeel g van de Wet VPB 1969. Dit hield in dat voortaan alle directe- en indirecte overheidsondernemingen zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Met de komst van de Wet modernisering VPB-plicht overheidsondernemingen veranderde tevens de hoofdregel en is die vandaag de dag als volgt: *belastingplichtig, tenzij*.

Met de komst van de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht werden alle directe- en indirecte overheidsondernemingen dus onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Door het inwerking treden van de nieuwe hoofdregel ten aanzien van de belastingplicht van overheidsondernemingen werden ook de academische ziekenhuizen met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid als ook academische ziekenhuizen die beschouwd kunnen worden als privaatrechtelijke overheidslichamen zoals bedoeld in art. 8e, lid 5 Wet VPB in beginsel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Hierdoor dreigde er een ongelijk speelveld te ontstaan tussen de academische ziekenhuizen en de reguliere ziekenhuizen. De reguliere ziekenhuizen kunnen gebruik maken van de zorgvrijstelling in art. 5, lid 1, onderdeel c Wet VPB, de academische ziekenhuizen voldoen echter niet aan de gestelde voorwaarden. Dit noopte de wetgever tot het, gelijktijdig met het ontstaan van de belastingplicht voor academische ziekenhuis, invoeren van de vrijstelling voor de academische ziekenhuizen te vinden in art. 6b, lid 1, sub a Wet VPB 1969.

Er bestaat binnen de Europese Unie echter een flinke beperking op het verlenen van staatssteun door de overheid aan bedrijven. In hoeverre er sprake is van het verlenen van staatssteun wordt bepaald aan de hand van art. 107, lid 1 VWEU. Uit dit artikel vloeien er een aantal voorwaarden voort waaraan voldaan moet worden om aangemerkt te kunnen worden als staatssteun. De cumulatieve voorwaarden te vinden in art. 107, lid 1 VWEU zijn de volgende:

1. Er moet sprake zijn van begunstigde steun (begunstiging);
2. Deze steun moet door de staat of met staatsmiddelen worden bekostigd;
3. Aan bepaalde ondernemingen (selectiviteit);
4. De steun moet de mededinging tussen lidstaten (dreigen te) vervalsen.

Indien is vastgesteld dat er sprake is van staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU art. 107, lid 2 of lid 3 VWEU mogelijk nog een uitweg. Als de belastingplichtige geen gebruik kan maken van de genoemde uitzonderingen in art. 107, lid 2 of lid 3 VWEU dan is de laatste toets die aangelegd moet worden of de verleende steun geschaard kan worden onder een vrijstelling. Zo kan de verleende steun mogelijk vallen onder de reikwijdte van de minimisvrijstellingsverordening of de algemene groepsvrijstelling hetzij kwalificeren als een dienst van algemeen belang.

Om te bepalen in hoeverre de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 staatssteunbestendig is zal de steunmaatregel allereerst getoetst moeten worden aan de gestelde cumulatieve criteria in art. 107, lid 1 VWEU. De eerste voorwaarde die wordt gesteld in art. 107, lid 1 VWEU is dat er sprake moet zijn van begunstiging. Er kan gesteld worden dat er sprake is van begunstiging als de belastingplichtige door de maatregel die van toepassing is een bepaald voordeel geniet. Deze vrijstelling in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 zorgt ervoor dat de academische ziekenhuizen subjectief vrijgesteld zijn van de heffing van vennootschapsbelasting. Er kan naar mijn mening gesteld worden dat de academische ziekenhuizen door de vrijstelling waarvan zij gebruik kunnen maken in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB een voordeel genieten. Volgens art. 107, lid 1 VWEU moet het voordeel dat wordt toegekend aan de belastingplichtige door de Staat of door staatsmiddelen worden gefinancierd. Aangezien de academische ziekenhuizen zowel directe als indirecte steun ontvangen van de overheid kan gesteld worden dat er wordt voldaan aan dit criterium. De directe steun wordt ontvangen in de vorm van de overdracht van financiële middelen en de indirecte steun wordt genoten in de vorm van een vrijstelling van de vennootschapsbelasting. Art. 107, lid 1 VWEU stelt ook de voorwaarde dat het een selectieve steunmaatregelen moet betreffen. Alleen de maatregelen waarmee er een selectief voordeel wordt verleend aan een bepaalde onderneming, categorie van ondernemingen of bepaalde sectoren in de economie kunnen vallen onder de reikwijdte van art. 107, lid 1 VWEU. Na de drietrapsraket te hebben doorlopen komt naar voren dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen bestempeld kan worden als zijnde een selectieve maatregel. Tot slot is de laatste voorwaarde gesteld in art. 107, lid 1 VWEU dat er sprake moet zijn van vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten. Gezien de patiëntenstroom naar onze buurlanden kan gesteld worden dat ook aan dit criterium is voldaan. Hieruit volgt dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 kwalificeert als staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU.

Ten aanzien van de verenigbaarheid kan gesteld worden dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen niet in aanmerking komt voor de genoemde onvoorwaardelijke uitzonderingen in art. 107, lid 2, onderdelen a tot en met c VWEU en de voorwaardelijke uitzonderingen art. 107, lid 3, onderdelen a tot en met d VWEU. Het behoort echter wel nog tot de mogelijkheden dat de vrijstelling voor academische ziekenhuizen op voorstel van de Commissie door de Raad van Ministers met een gekwalificeerde meerderheid worden aangemerkt als zijnde verenigbaar zoals aangegeven in art. 107, lid 3, onderdeel e VWEU.

De steunmaatregel die is toegekend aan de academische ziekenhuizen voldoet tevens niet aan de-minimisregelgeving die de drempel heeft vastgesteld op €200 000 (per drie jaar) voor het verlenen van steun aan een onderneming. Ook de algemene

groepsvrijstellingverordening biedt geen uitweg. Tot slot kan er ook geen gebruik worden gemaakt van de vrijstelling voor DAEB. Dit omdat er niet wordt voldaan aan het derde criterium die voortvloeit uit het Altmarek-arrest die stelt dat de compensatie niet hoger zijn dan nodig is om de kosten van de uitvoering van de openbare dienst verplichtingen.

Ter afsluiting nog het antwoord op de geformuleerde hoofdvraag, de vrijstelling voor academische ziekenhuizen te vinden in art. 6b, lid 1, onderdeel a Wet VPB 1969 is dus niet staatssteunbestendig.

Bibliografie

Literatuur

- M. Aalbers en B. Hessel, *'De nieuwe regels voor DAEB en hun betekenis voor decentrale overheden', deel 1: De nieuwe regels voor DAEB en staatssteun en hun betekenis voor decentrale overheden (I): een overzicht van de begrippen en de regelgeving*, de Gemeentestem nr. 82, augustus 2012.
- R.P.C. Adema, NDFR-commentaar art. 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
- W. P. J. Bok, *De Belastingen in het Nederlandse Parlement (1848–1888)*, Haarlem 1988.
- R. Brandsma, S.B. Cornieltje, S. C. W. Douma, S. R. Pancham, D. S. Smit, D. M. Weber & A. Wolkers, *Cursus Belastingrecht Europees belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.
- H. J. Bresser, NDFR-commentaar art. 6b Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
- H. J. Bresser, *Herziene vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen*, Den Haag: Sdu 2015.
- S. Broersen, 'Is België beter?', Medisch Contact 2014.
- C. Bruijsten, J. A. R. van Eijsden, F. J. Elswelier & M. J. W. van der Geld, *Vpb-plicht bij overheidslichamen*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.
- M.F.C. Cox, NDFR-commentaar art. 107 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.
- F. J. Elswelier, & S. A. Stevens, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.
- J.L. Buendia & B. Smulders, 'The limited role of the refined limited approach', in: F. Santaolalla Gadea (red)., *Droit Des Aides D'etat Dans la CE*, Deventer: Kluwer 2008.
- E. Heithuis, *Compendium Vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.
- B. Hessel, 'Staatssteun en gebiedsontwikkeling: een inventarisatie voor verdere discussies', *Bouwrecht*, november 2012, nr. 149.
- A. W. Hofman, G. C. van der Brugt, H. Koster, F. J. Elswelier, S. R. Pancham, D. R. Post, F. P. G. Pötgens, M. A. H. Reimert, N. G. H. Speet, J. L. van de Streek, S. A. W. J. Strik & H. Vermeulen, *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.
- A. Knook, *Staatssteun*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

- A. Knook, Staatssteun, Praktijkthema's legal.
- C. P. Kooy, & J. C. M. Cremers, 'Knelpunten in de heffing van vennootschapsbelasting in de zorg- en onderwijssector', *WFR* 2009/538.
- I.P.M. Ligteringen, Privaatrechtelijke gevolgen van een schending van het mededingingsrecht (Onderneming en recht nr. 96) (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2016.
- R. Luja, 'Staatssteun in de winstsfeer: een stand van zaken', *TFO* 2010/61
- R. Luja, 'Fiscale rulings en staatssteun', *NJB* 2015/678.
- R. H. C. Luja, & J. J. A. M. Korving, *Fiscale staatssteun*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.
- A. J. Metselaar, *Drie rechters en één norm*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.
- P. Pistone & M. Lang, *Legal Remedies in European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2009
- D. S. Smit, B. J. Kiekebeld & J. A. R. van Eijdsen, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.
- S. A. Stevens, *De winst van de maatschappelijke onderneming*, Tilburg University 2011.
- S. Stevens, 'VPB-plicht van overheidsondernemingen', *TFO* 138/1.
- M. M. F. J. van Bakel & M. Moors, 'De zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2019/112.
- D. T. van der Pal, 'Staatssteun en de zeehavenvrijstelling', *MBB* 2016/5.
- Vakstudie Inkomstenbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 2), Deventer: Wolters Kluwer 2021.
- Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 8), Deventer: Wolters Kluwer 2021.
- Vakstudie Vennootschapsbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 5), Deventer: Wolters Kluwer 2021.
- Vakstudie nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2014/49.3.
- J. Verburg, Vennootschapsbelasting (Fiscale Handboeken nr. 4), Deventer: Kluwer 2000.

Parlementaire stukken & Beleid

Besluit van de Commissie van 20 december 2011 betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, verleend aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen, C (2011) 9380.

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

Besluit van 26 maart 2018 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de wet van 21 februari 2018 houdende regels voor de terugvordering van staatssteun (Wet terugvordering staatssteun) (*Stb.* 2018, 99)

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2019 (*Stcrt.* 2019, 187751)

Commissiegids DAEB (2013), Werkdocument van de Commissie. Gids voor de toepassing van de EU-regels inzake staatssteun, overheidsopdrachten en de eengemaakte markt op DAEB, en met name sociale DAEB, SWD (2013) 53 final/2

Kamerstukken II 1955/56, 3816, nr. 3

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

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

Kamerstukken I 2014/15, 34 003, D

Mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie, 2012/C 8/02

Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01

Richtlijn (EU) 2011/24, 9 maart 2011

Verordening (EU) 1407/2013, 18 december 2013

Verordening (EU) 651/2014, 17 juni 2014

Verordening (EU) 2015/1589, 13 juli 2015

Overige bronnen

Amsterdam UMC, Bestuursverslag 2019, 2020

Atlas voor zorg en hulp: ziekenhuiszorg: algemene en academische ziekenhuizen

Branchegroep Zorg van BDO, BDO- Benchmark Ziekenhuizen 2020 UMC-Special, November 2020

Erasmus MC, Jaarverslag 2019, 2020

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Handreiking Diensten van Algemeen Economisch Belang, juni 2014

Ministerie van Economische Zaken, Van voornemens naar voorsprong: Kennis moet circuleren, Nederland Ondernemend Innovatieland, mei 2009

Ministerie van Financiën, IBO Universitair Medische Centra, maart 2012

Nederlandse Federatie van UMC's, Wetenschap gewaardeerd, september 2008

Nederlandse Zorgautoriteit, Wanneer is het kostenonderzoek afgerond en wanneer zijn de tarieven vastgesteld?

Secretariaat-Generaal van de Benelux Unie, Patiënten zonder grenzen: grensoverschrijdende patiëntenstromen in de Benelux, januari 2016

Secretariaat-Generaal van de Benelux Unie, Jaarplan 2021: grensverleggend werken, januari 2021

Universitair Medisch Centrum Groningen, Jaardocument 2019, 2020

Jurisprudentieregister

Hof van Justitie EU

HvJ EG 22 maart 1977, C-78/76, ECLI:EU:C:1977:52 (Steinike & Weinlig)

HvJ EG 17 september 1980, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Philip Morris)

HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (Banco de Crédito Industrial SA vs. Ayuntamiento de Valencia)

HvJ EG 11 juli 1996, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285

HvJ EG 26 september 1996, C-241/94, ECLI:EU:C:1996:353

HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Italië/Commissie),

HvJ EG 29 april 1999, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210

HvJ EU 17 juni 1999, nr. C-295/97, ECLI:EU:C:1999:119 (Piaggio)

HvJ EU 16 mei 2000, nr. C-83/98P, ECLI:EU:C:2000:248 (Frankrijk/Ladbroke racing en Commissie)

HvJ EU 12 september 2000, C-180/98 tot en met C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428 (Pavlov)

HvJ EG 19 september 2000, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467

HvJ EG 12 juli 2001, C-157/99, ECLI:EU:C:2001:404 (Smit en Peerbooms)

HvJ EU 8 november 2001, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Adria Wien)

HvJ EU 22 november 2001, nr. C-53/00, ECLI:EU:C:2001:627 (Ferring)

HvJ EG 13 juni 2002, C-382/99, ECLI:EU:C:2002:363

HvJ EG 26 september 2002, C-351/98, ECLI:EU:C:2002:530 (Spanje/Commissie)

HvJ EG 12 december 2002, C-5/01, ECLI:EU:C:2002:754

HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Altmark Trans)

HvJ EG 20 november 2003, C-126/01, ECLI:EU:C:2003:622

HvJ EU 29 april 2004, nr. C-327/97, ECLI:EU:C:1999:482 (Italië/Commissie)

HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Heiser)

HvJ EU 15 december 2005, nr. C-66/022, ECLI:EU:C:2005:768 (Italië/Commissie)

HvJ EU 10 januari 2006, nr. C- 222/04, ECLI:EU:C:2006:8 (Cassa di Risparmio di Firenze SpA)

HvJ EU 6 september 2006, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Portugal vs. Commissie)

HvJ EU 1 juli 2008, zaak C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376 (MOTOE)

HvJ EU 28 juli 2011, C-403/10P, ECLI:EU:C:2011:533

HvJ 8 september 2011, zaak C-78/08 tot C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Paint Graphos)

HvJ EU 19 maart 2013, nr. C-399/10P, nr. C-401/10P, ECLI:EU:C:2013:175 (Bouygues)

HvJ EU 18 juli 2013, zaak C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 (P Oy)

HvJ EU 21 december 2016, nr. C-20/15P en C-21/15P, ECLI:EU:C:2016:981 (World Duty Free Group SA e.a.),

HvJ EU 21 december 2016, C-524/14, ECLI:EU:C:2016:971 (Hansestadt Lübeck),

HvJ EU 27 juni 2017, nr. C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania), V-N 2017/37.28

HvJ EU 19 december 2018, nr. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (A-Brauerei)), V-N 2019/2.9

Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen

GvA EG 12 december 1996, T-358/94, ECLI:EU:T:1996:194 (Air France)

GvEA EU 30 april 1998, nr. T-214/95, ECLI:EU:T:1998:77

GvEA EG 15 juni 2000, T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 tot 607/97, T-1/98, T-3/98 tot T-6/98 en T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151 (Alzetta)

GvEA EU 16 september 2004, T-274/01, ECLI:EU:T:2004:266 (Valmont)

GvEA EG 4 april 2001, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115 (Friuli-Venezia Giulia)

GvEA EU 12 februari 2008, T 289/03, ECLI:EU:T:2008:29 (BUPA e.a./Commissie)

GvEA EU 10 april 2008, nr. T-233/04, ECLI:EU:T:2008:102 (Nederland/Commissie)

GvEA EU 17 december 2008, nr. T-196/04, ECLI:EU:T:2008:585 (Ryanair/Commissie)

GvEA EU 11 juni 2009, T-222/04, ECLI:EU:T:2009:194 (Italië/Commissie)

GvEA EU 1 juli 2009, nr. T-83/07, ECLI:EU:T:2009:237 (Kliq Reïntegratie/Commissie)

GvEA EU 9 september 2009, nr. T-369/06, ECLI:EU:T:2009:319 (Holland Malt/Commissie)

Gerecht EU

Gerecht EU 11 september 2012, T-565/08, ECLI:EU:T:2012:415

Gerecht EU 24 september 2015, nr. T-125/12, ECLI:EU:T:2015:687 (Viasat/Commissie)

Hoge Raad

HR 23 september 1992, nr. 27 293, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105, *BNB* 1993/193, m.nt. P. den Boer.

Rechtbank

Rechtbank Den Haag 26 april 2017, NL:RBDHA:2017:4278.