

Artikel

Concurrerende overheidsondernemingen: *a continuing story*

Edwin Schotanus*

Na een langdurige discussie tussen de lidstaat Nederland en de Europese Commissie is op 1 januari 2016 de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gewijzigd. Vanaf die datum zijn ook overheidsondernemingen vennootschapsbelasting verschuldigd. Daarmee is een einde gemaakt aan het ongelijke speelveld tussen overheidsondernemingen en ‘gewone’ ondernemingen. Maar is dat ook echt zo?

Achtergrond wijziging Wet op de vennootschapsbelasting

De discussie over een ongelijk speelveld met overheidsondernemingen als gevolg van de vrijstelling van het afdragen van vennootschapsbelasting is niet van recente datum. In april 1997 concludeerde de werkgroep ‘Markt en Overheid’, die in het kader van de operatie Marktwerving, Deregulering en Wetgevingskwaliteit was ingesteld, al dat de vrijstelling tot ongelijke concurrentieverhoudingen tussen overheidsondernemingen en ‘gewone’ ondernemingen kon leiden. De werkgroep adviseerde om de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) te wijzigen. In zijn Contourenschets verruiming belastingplicht overheidsbedrijven van 12 mei 1999 deed de staatssecretaris van Financiën vervolgens een voorstel voor een wijziging van de Wet Vpb.¹ Parallel aan de Nederlandse discussie lanceerde de Commissie in 1997 een (overigens breder) onderzoek naar bijzondere fiscale regels die golden voor onderne-

mingen.² Desgevraagd verstrekke de lidstaat Nederland informatie over de Wet Vpb. Deze informatie vormde de aanloop voor de aanpak van onder meer het zogenoemde cofinancieringsregime³ en voor de aanbeveling aan de lidstaat Nederland om Schiphol Group belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting te maken.⁴ Nadat de wetgever het (eerste) wetsvoorstel Markt en Overheid had ingetrokken, stelde de Commissie medio 2004 ambtshalve een onderzoek in naar de vrijstelling voor Nederlandse overheidsondernemingen om vennootschapsbelasting te betalen. In 2006 hadden twee Nederlandse afvalbeheerondernemingen daarover een klacht bij de Commissie ingediend. Eind 2010 volgde een tweede klacht tegen een provinciale luchthaven en begin 2011 volgde een derde klacht tegen een jachthaven gedreven in de rechtsvorm van een stichting.⁵

2008: voorlopig standpunt Commissie

Medio 2008 deelde de Commissie de lidstaat Nederland haar voorlopige standpunt mede, dat de vrijstelling om vennootschapsbelasting te betalen onverenigbare staatssteun in de zin van artikel 107 lid 1 van (thans) het VWEU zou vormen. Vervolgens stelde de Commissie de lidstaat Nederland in staat om op deze voorlopige zienswijze te reageren. Van die gelegenheid heeft de lid-

2. Resolutie betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, *PbEG* 1998, C 2/2; Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, *PbEG* 1998, C 384/3.
3. C 51/2001, beschikking van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van internationale financieringsactiviteiten, *PbEU* 2003, L 180/52.
4. De lidstaat Nederland heeft aan deze aanbeveling opvolging gegeven (Wet van 20 december 2001 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, *Stb.* 2001, 646).
5. SA.25338, beschikking van de Commissie van 2 mei 2013, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven.

* Mr. E.W.F. Schotanus is advocaat bij KienhuisHoving.

1. *Vakstudie Nieuws* 1999/25.14

staat Nederland optimaal gebruikgemaakt, want eerst medio 2013 kwam de Commissie met de volgende formele stap in de procedure.

2013: formeel standpunt Commissie

De Commissie wijst alle door de lidstaat Nederland aangehaalde procedurele en inhoudelijke argumenten af en handhaaft haar voorlopige oordeel dat sprake zou zijn van een onverenigbare steunmaatregel.⁶ De Commissie zette uiteen dat overheidsbedrijven (mogelijk deels) als ondernemingen kwalificeren. Doordat de lidstaat Nederland als gevolg van de vrijstelling belastinginkomsten misloopt, is sprake van een met staatsmiddelen bekostigde maatregel. Deze maatregel leidt tot een voordeel, omdat de begunstigden bepaalde lasten niet hoeven dragen die normaliter tot de bedrijfskosten van ‘gewone’ ondernemingen behoren. De maatregel is voorts in staat om de mededinging en het interstatelijke handelsverkeer te beïnvloeden. Ten slotte was de Commissie van mening dat de maatregel selectief van aard is, ook al is sprake van een belastingwet. Uitgangspunt van de Wet Vpb is weliswaar dat iedere belastingplichtige vennootschapsbelasting betaalt, maar de vrijstelling van Vpb-plicht voor overheidsbedrijven is een uitzondering op die algemene regel. In de visie van de Commissie heeft de lidstaat Nederland niet steekhoudend beargumenteerd dat de opzet van het belastingstelsel deze uitzondering rechtvaardigt. Om die reden begunstigt de maatregel een selectieve groep ondernemingen. Ambtshalve onderzocht de Commissie nog of mogelijk een verdragsrechtelijke uitzondering van toepassing was. Bij gebreke aan nadere informatie van de lidstaat Nederland kwam de Commissie tot de slotsom dat de steunmaatregel niet gerechtvaardigd was en dus onverenigbaar met de interne markt.

De vrijstelling dateerde van voor de inwerkingtreding van het EEG-Verdrag in Nederland. Om die reden is sprake van een zogenoemde bestaande steunmaatregel. In zo een situatie kon de Commissie de lidstaat Nederland niet gelasten het onterecht genoten voordeel van de begunstigden terug te vorderen (hetgeen de reguliere ‘sanctie’ zou zijn), maar diende zij in overleg met de lidstaat Nederland te treden om door middel van zogenoemde dienstige maatregelen de onverenigbare steunmaatregel op te heffen of (in een verenigbare steunmaatregel) te wijzigen. Concreet adviseerde de Commissie de lidstaat Nederland om de vrijstelling voor overheidsbedrijven om vennootschapsbelasting te betalen af te schaffen. De Commissie gebood de lidstaat Nederland om binnen een termijn van achttien maanden met wetgeving te komen ‘die garandeert dat overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen op dezelfde wijze als private bedrijven aan vennootschapsbelasting zullen worden onderworpen’.⁷ Daarenboven nodigde de Commissie de lidstaat Nederland uit dit voorstel tot dienstige maatregelen binnen een maand ‘onvoorwaardelijk en ondubbelzinnig in zijn geheel’ te aanvaarden.

6. SA.25338, beschikking van de Commissie van 2 mei 2013.

7. SA.25338, beschikking van de Commissie van 2 mei 2013, randnr. 86.

Uitvoering voorstel tot dienstige maatregelen

Binnen de gestelde termijn van een maand informeerde de lidstaat Nederland dat hij voornemens was binnen de termijn van achttien maanden wetgeving op te stellen om de ongelijke behandeling tussen overheidsondernemingen en ‘gewone’ ondernemingen in het kader van de Wet Vpb ongedaan te maken. In de visie van de Commissie voldeed de lidstaat Nederland hiermee niet aan haar verzoek, omdat slechts sprake was van een voorname en niet van een onvoorwaardelijke en ondubbelzinnige aanvaarding van het voorstel van de Commissie. Weliswaar herhaalde de Commissie haar verzoek een jaar later, maar een reactie van de lidstaat Nederland daarop bleef uit.

In de tussentijd was de lidstaat Nederland al wel gestart met de voorbereidingen voor de implementatie van de gevraagde aanpassing van de Wet Vpb. Na kennisname van het wetsvoorstel informeerde de Commissie de lidstaat Nederland dat met het ter consultatie gelegde ontwerp niet volledig tegemoet werd gekomen aan het voorstel voor dienstige maatregelen. In het wetsvoorstel zonderde de lidstaat Nederland de vijf zeehavens uit van de verplichting om vennootschapsbelasting te betalen. Deze uitzonderingspositie verdedigde de lidstaat Nederland met het argument dat door het opheffen van de uitzondering een ongelijk speelveld tussen de Europese zeehavens (ten nadele van de Nederlandse zeehavens) zou ontstaan, omdat buitenlandse zeehavens nog wel van belastingvrijstellingen kunnen profiteren.⁸ Vanwege de omstandigheid dat toen nog slechts van een ontwerp sprake was, nam de Commissie dienaangaande nog geen formeel standpunt in.

2014: herbevestiging formeel standpunt

Vanwege deze ontwikkelingen opende de Commissie op 9 juli 2014 echter wel de formele onderzoeksprocedure en nodigde zij belanghebbenden uit hun opmerkingen ten aanzien van de bestaande steunmaatregel kenbaar te maken.⁹ Verschillende belanghebbenden hebben van dit recht gebruikgemaakt.

2016: (voorlopig) definitief standpunt Commissie

Op 21 januari 2016 is de discussie tussen de Commissie en de lidstaat Nederland tot een einde gekomen.¹⁰ In de beschikking erkent de Commissie dat met de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen¹¹

8. Op 21 januari 2016 heeft de Commissie twee beschikkingen genomen waarin zij de lidstaten België (SA.38393) en Frankrijk (SA.38398) verzoekt hun belastingregelingen voor havens in overeenstemming met de staatssteunregels te brengen. Op 8 juli 2016 heeft de Commissie de formele onderzoeksprocedure in deze zaken geopend, omdat beide lidstaten niet bereid waren hun belastingwetgeving vrijwillig aan te passen (<http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2451_nl.htm>).

9. SA.25338, beschikking van de Commissie van 9 juli 2014, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven.

10. SA.25338, beschikking van de Commissie van 21 januari 2016, Vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven.

11. Wet van 4 juni 2015 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen, *Stb.* 2015, 207, zoals gewijzigd bij Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, *Stb.* 2015, 540.

de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor de meeste overheidsondernemingen is komen te vervallen. De lidstaat Nederland heeft de uitzondering voor de zeehavens echter gehandhaafd. Vervolgens stelt de Commissie opnieuw vast dat die uitzondering een bestaande steunmaatregel is, omdat die geen nieuw gecreëerde maatregel is, maar voortvloeit uit het niet wijzigen van de voormalige vrijstelling voor zeehavens. In het verlengde van de beschikking uit 2013 stelt de Commissie dienstige maatregelen voor om deze uitzondering voor zeehavens af te schaffen.¹² Met de brief van de staatssecretaris van Financiën van 9 december 2015 geeft de lidstaat Nederland gehoor aan dit verzoek van de Commissie.¹³ De vrijstelling voor de Nederlandse zeehavens zal met ingang van 1 januari 2017 worden afgeschaft.

Nieuwe categorieën vrijstellingen

Met de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen heeft de lidstaat Nederland de generieke vrijstelling voor vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen dus afgeschaft. De lidstaat Nederland geeft daarmee uitvoering aan het voorstel tot dienstige maatregelen. Gelijktijdig introduceert deze wet een aantal nieuwe categorieën vrijstellingen. De eerste categorie vrijstellingen betreft een viertal algemene vrijstellingen (art. 8e en 8f Wet Vpb), ook wel 'objectvrijstellingen' genoemd. Daarnaast kent de Wet Vpb een categorie specifieke vrijstellingen, te weten een vrijstelling voor bepaalde activiteiten van academische ziekenhuizen (art. 6b lid 1 aanhef en sub a) en van bekostigde onderwijsinstellingen (art. 6b lid aanhef en sub b) en de vrijstelling voor zeehavens (art. 6c¹⁴).

Het is voorshands de vraag hoe deze nieuwe categorieën zich verhouden tot de Europese staatssteunregels. In dit artikel zal ik mij concentreren op de objectvrijstellingen in de nieuwe artikelen 8e en 8f van de Wet Vpb. De drie specifieke uitzonderingen laat ik onbesproken.

Door de Commissie goedgekeurd?

Alvorens ik deze artikelen aan een nader onderzoek zal onderwerpen, rijst uiteraard allereerst de vraag of de Commissie ook met deze nieuwe categorieën vrijstellingen heeft ingestemd. Uit de MvT bij de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen blijkt dat de lidstaat Nederland 'geen problemen' verwacht. Uit de gesprekken die met de Commissie hebben plaatsgevonden,

leidt de lidstaat Nederland af dat de Commissie haar visie onderschrijft dat de nieuwe categorieën vrijstellingen geen onverenigbare steunmaatregelen inhouden.¹⁵ De wetgever lijkt zich verderop in de MvT tegen te spreken. In de gesprekken zou de Commissie 'op een aantal specifieke punten haar zorgen' hebben uitgesproken.¹⁶ Dienaangaande is de zeehavenvrijstelling specifiek benoemd. De overige zorgen blijven onduidelijk. Op de datum dat de wijziging van de Wet Vpb in werking trad (1 januari 2016), was dus nog onduidelijk wat het standpunt van de Commissie was. Van een formele goedkeuring was in ieder geval geen sprake.¹⁷ Uit de beschikking van de Commissie van 21 januari 2016 blijkt dat de lidstaat Nederland zich ten onrechte geen zorgen maakte. De Commissie houdt namelijk alle opties open om zich een oordeel te vormen over die wijzigingen in de Wet Vpb die geen voorwerp van de formele onderzoeksprocedure vormen. Dit volgt uit overweging 17 van de beschikking, die als volgt luidt:

'Dit besluit ziet niet alleen op de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen zoals die van kracht was op het tijdstip dat de formele onderzoeksprocedure is ingeleid, d.w.z. op 9 juli 2014, maar houdt ook rekening met de bij de Wet Vpb 2015¹⁸ doorgevoerde wijzigingen betreffende de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsondernemingen zoals vastgesteld in artikel 2, lid 1, onder g), artikel 2, lid 3, en artikel 2, lid 7, Wet Vpb 1969. Dit besluit laat de beoordeling van andere mogelijke wijzigingen van de Wet Vpb 1969 die buiten het toepassingsgebied van dit onderzoek vallen, onverlet. Met name betreft dit besluit niet een beoordeling van de vrijstellingen in de artikelen 5 en 6 Wet Vpb of eventuele wijzigingen daarvan. Dit besluit ziet uitsluitend op de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen als bedoeld in artikel 2, leden 1, 3 en 7 Wet Vpb 1969.'

Hoewel de Commissie de nieuwe uitzonderingen in de artikelen 8e en 8f niet met zoveel woorden noemt, maakt zij wel duidelijk dat de beschikking iedere andere wijziging van de Wet Vpb dan de wijziging van artikel 2 leden 1, 3 en 7 van de Wet Vpb niet dekt. Het optimisme dat de MvT uitstraalt, is dus mogelijk iets te voorbarig.

Twee soorten overheidslichamen

De nieuw geïntroduceerde categorie algemene objectvrijstellingen is toepasselijk op publiekrechtelijke licha-

12. Zie voetnoot 8. In tegenstelling tot de aan de lidstaat Nederland gerichte beschikking zijn de aan België en Frankrijk gerichte beschikkingen van 21 januari 2016 niet openbaar. In het belang van het lopende onderzoek is de Commissie niet bereid een (vertrouwelijke) versie van de beschikkingen ter beschikking te stellen. Inmiddels is dit achterhaald met de publicatie van de vervolgbeschikkingen van de Commissie van 8 juli 2016.

13. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 15.*

14. Ter voorkoming van onduidelijkheden: deze vrijstelling vervalt dus met ingang van 1 januari 2017.

15. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 33 en 34.*

16. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 35.*

17. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 3.*

18. Hiermee doelt de Commissie op de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

men en privaatrechtelijke overheidslichamen. Onder publiekrechtelijke lichamen verstaat de Wet Vpb publiekrechtelijke rechtspersonen zoals de Staat (art. 2 lid 2) en de gemeente (art. 2 lid 1 aanhef en sub g). Artikel 8e leden 5 en 6 van de Wet Vpb bevat twee definities van het begrip ‘privaatrechtelijk overheidslichaam’. Mij is niet geheel duidelijk waarom de wetgever ervoor heeft gekozen expliciet onderscheid te maken tussen een ‘privaatrechtelijk overheidslichaam’ (art. 8e lid 5) enerzijds en een ‘privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon’ (art. 8e lid 6) anderzijds. De omstandigheid dat het laatstgenoemde begrip als zodanig verder in de wettekst niet terugkomt, vergroot mijn onbegrip. Uit de MvT blijkt dat de wetgever met het onderscheid beoogt duidelijk te maken dat een overheidslichaam onderdeel kan uitmaken van verscheidene publiekrechtelijke rechtspersonen of maar van één publiekrechtelijke rechtspersoon.

Als dat argument richtinggevend is geweest, had de wetgever kunnen volstaan met één definitie om beide typen lichamen te omschrijven. Gemene deler in beide definities is (1) de bevoegdheid van één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen om de bestuurders te benoemen en te ontslaan en (2) de bestemming van het vermogen bij liquidatie (dit dient uitsluitend aan de publiekrechtelijke rechtsperso(n)en ten goede te komen). De wijze waarop ‘overheidsbedrijf’ in artikel 25g van de Mededingingswet is gedefinieerd¹⁹ had ook voor de definitie van ‘privaatrechtelijk overheidslichaam’ gebruikt kunnen worden. Bijkomend voordeel daarbij zou eenheid van wetgeving zijn geweest. Immers, de nieuwe bepalingen in de Wet Vpb zijn het resultaat van een staatssteunrechtelijke interventie van de Commissie, terwijl de definitie in bijvoorbeeld artikel 25g van de Mededingingswet eveneens uit die context stamt (in het bijzon-

der artikel 2 aanhef en sub b van de Transparantierichtlijn²⁰).

Drijven van een onderneming

Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn uitsluitend verplicht tot het betalen van vennootschapsbelasting wanneer zij een onderneming drijven. Deze voorwaarde geldt niet voor private vennootschappen. Voor bijvoorbeeld een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap geldt dat zij van rechtswege worden geacht met hun hele vermogen een onderneming te drijven. Dergelijke vennootschappen zijn daarmee integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.²¹

Het begrip ‘drijven van een onderneming’ is afkomstig uit de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB). In de MvT van de Wet modernisering Vpb-plicht overheids-ondernemingen zet de wetgever uiteen wanneer van het drijven van een onderneming sprake zal zijn. Dat is het geval wanneer aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan, te weten (1) een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal, (2) deelname aan het economisch verkeer en (3) het hebben van een winstoogmerk en de verwachting dat ook winst zal worden gemaakt. De MvT vermoedt een winstoogmerk ook aanwezig wanneer er structurele overschotten worden gerealiseerd.²²

Vanuit mededingingsrechtelijk perspectief doet deze definitie van ‘onderneming’ toch enigszins de wenkbrauwen fronsen. De voorwaarde ‘deelname aan het economisch verkeer’ lijkt overeen te komen met de mededingingsrechtelijke invulling van ‘economische activiteiten’, namelijk ‘het aanbieden van een product of dienst op een markt’. Nadere bestudering van de fiscale invulling leert dat er toch een verschil is. Daar waar het mededingingsrecht abstaheert van de personen ten behoeve van wie de activiteiten worden verricht, speelt de afnemer van een door een publiekrechtelijke rechtspersoon verrichte activiteit in de Vpb-sfeer een doorslaggevende rol. Voor zover een publiekrechtelijke rechtspersoon niet buiten de eigen kring (economische) activiteiten verricht, drijft die rechtspersoon geen (fiscale) onderneming. Dit lijkt ook tegenstrijdig met de wetsfictie voor de Vpb-plicht van bijvoorbeeld besloten en naamloze vennootschappen, die op grond van de rechtsvorm integraal belastingplichtig zijn omdat zij geacht worden met het gehele vermogen een onderneming te drijven.²³ Dit vermoeden sluit meer aan bij de mededingingsrechtelijke benadering van het begrip ‘onderneming’.

Verder springt de voorwaarde ‘het hebben van een winstoogmerk’ in het oog. Deze voorwaarde is voor het

19. Deze definitie luidt als volgt:

‘1. In dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder overheidsbedrijf:

a. een onderneming met privaatrechtelijke rechtspersoonlijkheid, niet zijnde een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid, waarin een publiekrechtelijke rechtspersoon, al dan niet tezamen met een of meer andere publiekrechtelijke rechtspersonen, in staat is het beleid te bepalen;

b. een onderneming in de vorm van een personenvennootschap, waarin een publiekrechtelijke rechtspersoon deelneemt.

2. Een publiekrechtelijke rechtspersoon is alleen in staat in een onderneming het beleid te bepalen in de zin van het eerste lid, onder a:

a. indien hij, al dan niet tezamen met een of meer andere publiekrechtelijke rechtspersonen, beschikt over de meerderheid van de stemrechten, verbonden aan de door de rechtspersoon van de onderneming uitgegeven aandelen;

b. indien meer dan de helft van de leden van het bestuur of het toezichthoudend orgaan wordt benoemd door een of meer publiekrechtelijke rechtspersonen of door leden of aandeelhouders die een publiekrechtelijke rechtspersoon zijn;

c. indien de onderneming een dochtermaatschappij in de zin van artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek is van een rechtspersoon waarvoor onderdeel a of b van toepassing is; of

d. in andere gevallen, voor zover bij algemene maatregel van bestuur bepaald.’

20. Richtlijn 2006/111/EG van de Commissie betreffende de doorzichtigheid in de financiële betrekkingen tussen lidstaten en openbare bedrijven en de financiële doorzichtigheid binnen bepaalde ondernemingen, *PbEU* 2006, L 318/17.

21. *Kamerstukken II* 2015/16, 34003, nr. 3, p. 22.

22. *Kamerstukken II* 2015/16, 34003, nr. 3, p. 10.

23. *Kamerstukken II* 2015/16, 34003, nr. 3, p. 14.

‘zijn’ van onderneming in mededingingsrechtelijke zin niet relevant. Ook zonder winst oogmerk kan sprake zijn van het verrichten van economische activiteiten. Denk bijvoorbeeld aan zorginstellingen.

Tussen de mededingingsrechtelijke en de fiscaalrechtelijke definitie van onderneming lijkt dus verschil te bestaan. In de MvT merkt de wetgever dienaangaande op dat eventuele ruis tussen beide begrippen niet tot een ongelijk fiscaal speelveld zal leiden.²⁴ Ik plaats daarbij mijn vraagtekens. Deze vraagtekens komen met name tot uiting bij de vrijstelling voor interne activiteiten.

Categorie algemene vrijstellingen

De artikelen 8e en 8f van de Wet Vpb introduceren vier nieuwe vrijstellingen. Artikel 8e van de wet heeft betrekking op het buiten beschouwing laten van voordelen bij het bepalen van de winst van de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, terwijl de uitzondering van artikel 8f op het bepalen van de winst van privaatrechtelijke overheidslichamen ziet. De MvT²⁵ benoemt de vrijstellingen als (1) een vrijstelling voor overheidstaken,²⁶ (2) een vrijstelling voor interne activiteiten,²⁷ (3) een vrijstelling voor quasi-inbesteding²⁸ en (4) een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke rechtspersonen.²⁹ Gemakshalve zal ik deze betiteling aanhouden.

Vrijstelling voor overheidstaken

De op het eerste gezicht meest opzienbarende vrijstelling is die voor voordelen behaald ‘met de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van de publiekrechtelijke rechtspersoon,³⁰ tenzij met die activiteiten in concurrentie wordt getreden (...)’. Deze vrijstelling is opzienbarend, omdat vanuit mededingingsrechtelijk perspectief geen sprake is van een economische activiteit wanneer een activiteit een overheidsprerogatief is. De publiekrechtelijke rechtspersoon treedt dan dus sowieso niet in concurrentie.³¹ Daarmee zou deze vrijstelling bij voorbaat een dode letter zijn.

Getuige de MvT lijkt de wetgever echter ook een ander type taak onder deze vrijstelling te willen laten vallen en wel de zogenoemde diensten van algemeen economisch belang. De wetgever merkt namelijk op dat

‘(...) er andere activiteiten [zijn] die lastiger te duiden zijn. Zo kan het voorkomen dat een gemeente het

aanbieden van een bepaalde dienst tot haar taak rekent omdat de private markt deze dienst niet aanbiedt en de gemeente het van belang vindt dat de betreffende dienst wel wordt aangeboden.’³²

Dit is dus iets anders dan een overheidsprerogatief. De in de MvT aangehaalde voorbeelden (onder meer de exploitatie van vastgoed (sporthallen en zwembaden)) illustreren dat geen sprake is van een overheidsprerogatief.

Deze uitbreiding van overheidsprerogatief lijkt tot een tweedeling in de fiscale bejegening van publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen te leiden. Een gemeente die (een interne dienst van) zichzelf of een door haar gecontroleerde besloten vennootschap met het beheer van een dienst van algemeen economisch belang belast (bijvoorbeeld de exploitatie van een veerverbinding) en daarmee in concurrentie met ‘gewone’ ondernemingen treedt, is Vpb-plichtig. Maakt de gemeente daartoe gebruik van de bijvoorbeeld hierna te bespreken quasi-inbestedinguitzondering, dan hoeven de voordelen niet in de Vpb-plicht te worden betrokken.

Daarmee rijst de vraag waarom deze vrijstelling überhaupt opgenomen is. Strikt genomen is de vrijstelling niet eens noodzakelijk, omdat het uitoefenen van een overheidsprerogatief geen economische activiteit is en er dus geen sprake is van het drijven van een onderneming. De uitbreiding in de MvT van de vrijstelling naar diensten van algemeen economisch belang is op basis van een strikte lezing van de wettelijke vrijstelling niet eens mogelijk, omdat de begrippen ‘overheidsprerogatief’ en ‘dienst van algemeen economisch belang’ twee verschillende (mededingingsrechtelijke) begrippen zijn. Bovendien kan het doel (geen Vpb-plicht voor voordelen gerealiseerd met het aanbieden van dergelijke diensten) ook via de andere vrijstellingen gerealiseerd worden. Op basis van de MvT kan ik die vraag dan ook niet beantwoorden.

Deze vrijstelling is hoe dan ook een vreemde eend in de bijt, zelfs tegenstrijdig met de andere vrijstellingen. Zoals ik hierna uiteen zal zetten, kunnen de overige vrijstellingen namelijk toepasselijk zijn ook wanneer het betrokken lichaam in concurrentie treedt met andere belastingplichtige lichamen. Voor de vrijstelling voor overheidstaken signaleert de MvT een verstoring van een gelijk speelveld wanneer bij de uitoefening van overheidsprerogatieven in concurrentie met ‘gewone’ ondernemingen wordt getreden.³³ Een dergelijke overweging blijft bij de overige vrijstellingen achterwege, terwijl die daar nu juist bij uitstek op zijn plek zou zijn, omdat dat risico in die situaties ook aanwezig is.

Vrijstelling voor interne activiteiten

De vrijstelling voor interne activiteiten houdt blijkens de MvT in dat de voordelen die een publiekrechtelijke rechtspersoon behaalt met activiteiten ten behoeve van

24. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 10.*

25. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 33 en 41 tot en met 48.*

26. Art. 8e lid 1 aanhef en sub b en 8f lid 1 aanhef en sub b Wet Vpb.

27. Art. 8e lid 1 aanhef en sub a onder 1 Wet Vpb.

28. Art. 8e lid 1 aanhef en sub a onder 2 en 8f lid 1 aanhef en sub a Wet Vpb.

29. Art. 8e lid 1 aanhef en sub c en 8f lid 1 aanhef en sub c Wet Vpb.

30. Dan wel het betrokken privaatrechtelijke overheidslichaam.

31. Zie ook *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 18 en 44.*

32. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 18.*

33. *Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 44.*

zichzelf, buiten de Vpb-plicht vallen. Kenmerkend voor interne activiteiten is de omstandigheid dat de opdrachtgever en de opdrachtnemer onderdeel zijn van dezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon. Redengevend voor deze vrijstelling is dat het lichaam dan niet aan het economisch verkeer deelneemt, zodat van het drijven van een onderneming geen sprake is.

Hier laat zich dus het verschil tussen het mededingingsrechtelijke begrip en het fiscale begrip ‘onderneming’ voelen. Vanuit mededingingsrechtelijk perspectief zijn de interne activiteiten nog steeds economisch van aard, zelfs wanneer (de interne dienst van) de publiekrechtelijke rechtspersoon deze activiteiten niet aan derden aanbiedt. Het in de MvT aangehaalde voorbeeld over ICT-diensten kan dit illustreren. ICT-diensten zijn economisch van aard. De economische aard van die diensten wijzigt niet wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon deze diensten van haar interne dienst afneemt.³⁴ Opmerkelijk is dat deze vrijstelling blijkens de MvT alleen relevantie heeft wanneer de betrokken interne dienst ook activiteiten ten behoeve van derden verricht. Zonder die externe activiteiten zou volgens de MvT in het geheel geen sprake zijn van het drijven van een onderneming, omdat de interne dienst dan niet aan het economisch verkeer zou deelnemen.

In het zowel ‘intern’ als ‘extern’ actief zijn, schuilt mijns inziens wel een verstoring van het (fiscale) *level playing field*. Het aangehaalde voorbeeld van een gemeentelijke dienst die ICT-diensten zowel aan haar eigen gemeente als aan een andere gemeente aanbiedt, illustreert dit. De voordelen die de gemeentelijke dienst verwerft met werkzaamheden ten behoeve van de eigen gemeente blijven buiten de Vpb-plicht, terwijl de voordelen voortvloeiende uit de werkzaamheden voor de andere gemeente wel in de Vpb-plicht zullen worden betrokken. Het feit dat de gemeentelijke dienst over een deel van haar inkomsten geen vennootschapsbelasting hoeft te betalen, brengt met zich dat de lasten van die dienst die normaliter tot de bedrijfskosten van een ‘gewone’ onderneming behoren, worden verminderd.³⁵ In die zin bevoordeelt de vrijstelling de gemeentelijke dienst.

Vrijstelling voor quasi-inbesteding

Deze vrijstelling is op zich een logisch verlengstuk van de vrijstelling voor interne activiteiten. Daar waar de laatstgenoemde vrijstelling ziet op activiteiten verricht door de publiekrechtelijke rechtspersoon zelf, heeft de vrijstelling voor quasi-inbesteding betrekking op activiteiten van een privaatrechtelijk overheidslichaam ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Deze uitzondering houdt in dat het privaatrechtelijk overheidslichaam geen vennootschapsbelasting hoeft te betalen over de voordelen die zij realiseert met de activiteiten die zij voor ‘haar’ publiekrechtelijke rechtspersoon verricht.

Net als in de vrijstelling voor interne activiteiten schuilt ook in deze vrijstelling een verstoring van het (fiscale)

level playing field; een verstoring die het voorstel voor dienstige maatregelen van de Commissie nu juist probeerde op te heffen.

Voor deze vrijstelling verwijst de MvT naar het aanbestedingsrecht. Het aanbestedingsrecht kent ook een uitzondering voor quasi-inbesteding. Die aanbestedingsrechtelijke uitzondering kent haar oorsprong in de Europeesrechtelijke jurisprudentie, maar heeft thans een formele Europese rechtsgrondslag gekregen³⁶ en zal die rechtsbasis in Nederland nog gaan krijgen.³⁷ Op grond hiervan kan een aanbestedende dienst een opdracht ondershands aan een gelieerde rechtspersoon gunnen wanneer aan een aantal voorwaarden is voldaan, waaronder de voorwaarde dat de gelieerde rechtspersoon het merendeel (namelijk meer dan 80 procent) van de werkzaamheden ten behoeve van de aanbestedende dienst dient te verrichten. Van quasi-inbesteding kan dus ook sprake zijn, wanneer de gelieerde rechtspersoon werkzaamheden ten behoeve van anderen dan de aanbestedende dienst verricht. Daarmee treedt de gelieerde rechtspersoon in concurrentie met ‘gewone’ ondernemingen. Wanneer de gelieerde rechtspersoon (of in fiscale termen: het privaatrechtelijke overheidslichaam) over de voordelen voortvloeiend uit ondershands gegunde overheidsopdrachten geen vennootschapsbelasting hoeft te betalen, geniet zij dus een voordeel (in de concurrentiestrijd) die niet aan publiekrechtelijke rechtspersonen gelieerde ondernemingen niet zullen hebben.

Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden

Ten slotte introduceert de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen een vrijstelling voor voordelen die worden gerealiseerd in het kader van een samenwerking tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen. Een veelgebruikte samenwerkingsvorm is die van de gemeenschappelijke regeling.

Indachtig een van de uitgangspunten van deze wet, dat het voor het bestaan van een Vpb-plicht niet uit moet maken op welke wijze de activiteiten van publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen zijn georganiseerd,³⁸ vormt deze vrijstelling een logisch verlengstuk van de overige vrijstellingen. Immers, als er geen Vpb-plicht zou gelden wanneer de activiteit door één publiekrechtelijke rechtspersoon zou worden uitgevoerd, dan zou dat ook niet zo moeten zijn wanneer twee (of meer) publiekrechtelijke rechtspersonen de betreffende activiteit zouden uitvoeren.

Deze vrijstelling is slechts toepasselijk wanneer aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan. De eerste voorwaarde is dat de samenwerkingsvorm de activiteiten verricht voor de in de samenwerking participerende publiekrechtelijke rechtspersonen of hun privaatrechte-

34. SA.34402, beschikking van de Commissie van 23 december 2015, randnr. 38, State financing of software solutions for universities (HIS).

35. SA.25338, beschikking van de Commissie van 2 mei 2013, randnr. 100.

36. Art. 12 Richtlijn 2014/24/EU van de Europees Parlement en de Raad betreffende het plaatsen van overheidsopdrachten en tot intrekking van Richtlijn 2004/18/EG, *PbEU* 2014, L 94/65.

37. Artikel I, AL van het wetsvoorstel Wijziging van Aanbestedingswet 2012 in verband met de implementatie van aanbestedingsrichtlijnen 2014/23/EU, 2014/24/EU en 2014/25/EU (*Kamerstukken II* 2015/16, 34329, nr. 2).

38. *Kamerstukken II* 2015/16, 34003, nr. 3, p. 8.

lijke overheidslichamen. Aan de tweede voorwaarde is voldaan als geen Vpb-plicht zou zijn ontstaan wanneer de deelnemende partijen de betrokken activiteiten zelfstandig zouden uitvoeren. Ten slotte dienen de participanten naar evenredigheid van de afname van de activiteiten in de kosten van het samenwerkingsverband bij te dragen.

Uit de toepasselijke wettekst valt niet direct af te leiden of aan de eerste voorwaarde ook is voldaan wanneer het samenwerkingsverband activiteiten voor derden verricht en daarmee dus (mogelijk) in concurrentie met 'gewone' ondernemingen treedt. De MvT biedt verheldering. Het staat ook het samenwerkingsverband vrij om activiteiten ten behoeve van derden te verrichten.³⁹ In die concurrentiestrijd geniet het samenwerkingsverband dus een voordeel, omdat het bepaalde lasten niet hoeft te dragen.

Slotsom

Het primaire doel van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen was om tegemoet te komen aan het voorstel voor dienstige maatregelen van de Commissie. Een tweede doelstelling was de wens van het kabinet om een einde te maken aan de ongelijke fiscale behandeling tussen overheidsondernemingen en 'gewone' ondernemingen en aldus een gelijk (fiscaal) speelveld te creëren. Daarmee beoogde het kabinet tegemoet te komen aan klachten uit de samenleving.

Uit mijn beschouwing blijkt dat het nog maar zeer de vraag is of de vier objectvrijstellingen tot een gelijk (fiscaal) speelveld tussen overheidsondernemingen en 'gewone' ondernemingen zullen leiden. Dit vloeit voort uit de omstandigheid dat (interne diensten van) publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen naast hun activiteiten voor zichzelf ook voor derden activiteiten kunnen verrichten. Wanneer zij op basis van één objectvrijstelling over de eerstgenoemde activiteiten geen vennootschapsbelasting hoeven te betalen, genieten zij een voordeel. Dit voordeel omvat een vermindering van lasten, die gewoonlijk zouden rusten op het budget van een onderneming die economische activiteiten ontplooit. Daarmee is geen sprake van een *level playing field*.

Weliswaar heeft de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen de belangrijkste steen des aanstoots van de Commissie in de oude Wet Vpb aangepakt, maar mogelijk is gelijktijdig een nieuwe steen des aanstoots gecreëerd. Het voorbehoud dat de Commissie in haar beschikking van 21 januari 2016 heeft gemaakt, doet vermoeden dat deze wetswijziging opnieuw een staartje zou kunnen krijgen op een wijze die vergelijkbaar is met de behandeling van de zeehavenvrijstelling. Het lijkt er daarmee op dat het de lidstaat Nederland opnieuw is gelukt een uitstel van een gelijke fiscale

behandeling van overheidsondernemingen te bewerkstelligen. *A continuing story.*

39. Kamerstukken II 2015/16, 34003, nr. 3, p. 45.