

Vergaderjaar 2007–2008

**31 213**

## **Belastingheffing overheidsbedrijven**

**Nr. 1**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 25 september 2007

Hierbij bied ik u aan de notitie over belastingplicht overheidsbedrijven, die ik de Eerste Kamer had toegezegd bij brief van 23 mei jl. (Kamerstukken I 2006/07, 30 804, nr. F herdruk).

In deze notitie wordt ingegaan op de huidige stand van zaken met betrekking tot de belastingplicht van overheidsbedrijven, de ontwikkelingen op dit gebied in de afgelopen jaren en op mogelijke varianten voor modernisering.

Ik heb de notitie tegelijkertijd aangeboden aan de voorzitter van de Eerste Kamer.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

# Belastingplicht overheidsbedrijven

28 september 2007

Inhoudsopgave	blz.
1 Inleiding	2
2 Huidige situatie	2
3 Voorgeschiedenis	3
3.1 Invoering huidige regeling	3
3.2 Latere ontwikkelingen	4
4 Omvang marktactiviteiten van de overheid	6
5 Wetsvoorstel markt en overheid	7
6 Europeesrechtelijke context	8
7 Regime in de omringende landen	9
8 Mogelijke varianten	11
8.1 Opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven	11
8.2 Belastingplicht voor zover sprake is van een onderneming	13
8.3 Belastingplicht voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen	14
8.4 Uitbreiden van de lijst belaste activiteiten	14
9 Vrijstellingen	16
10 Budgettaire en administratieve aspecten	17
11 Vergelijking varianten	17

## 1 Inleiding

Vanuit de Eerste Kamer is verschillende malen aangedrongen op modernisering van de belastingplicht van overheidsbedrijven voor de vennootschapsbelasting. De achtergrond hiervan is de bezorgdheid over mogelijke concurrentievervalsing tussen economische activiteiten van overheden en private partijen. Naar aanleiding daarvan is door het vorige kabinet, op verzoek van het lid Essers c.s.<sup>1</sup> een notitie over dit onderwerp toegezegd. Op verzoek van de Eerste Kamer heb ik bij brief van 23 mei 2007<sup>2</sup> bevestigd dat deze notitie vóór Prinsjesdag 2007 zal worden aangeboden. Met deze notitie wordt aan die toezegging voldaan.

In deze notitie wordt achtereenvolgens ingegaan op de huidige stand van zaken met betrekking tot de belastingplicht van overheidsbedrijven, de ontwikkelingen op dit gebied in de afgelopen jaren en op mogelijke varianten voor modernisering. De beschrijving van de varianten is bedoeld als basis voor de discussie. Voor politieke besluitvorming is een verdere uitwerking nodig, bijvoorbeeld met betrekking tot de vraag of, en zo ja welke, aanpassingen nodig zouden zijn in de bestaande vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk en sociaal belang. Deze uitwerking zou meebepalend kunnen blijken voor de al dan niet aanvaardbaarheid van de verschillende varianten.

De notitie beperkt zich tot de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb). De gepresenteerde varianten zullen niet leiden tot een wijziging van belastingplicht van overheidsbedrijven voor andere belastingwetten.

## 2 Huidige situatie

De winst van particuliere ondernemingen wordt betrokken in de winstbelastingen. Als het gaat om een onderneming die wordt gedreven door een natuurlijk persoon of door een personenvennootschap, wordt de winst bij de ondernemer onderworpen aan de inkomstenbelasting. Privaatrechtelijke rechtspersonen die naar hun aard gericht zijn op het

<sup>1</sup> Motie van het lid Essers c.s., Kamerstukken I 2006/07, 30 306 en 30 307, D.

<sup>2</sup> Kamerstukken I 2006/07, 30 804, F herdruk.

drijven van een onderneming (BV's, NV's, coöperaties e.d.) zijn aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Stichtingen en verenigingen zijn slechts aan de vennootschapsbelasting onderworpen voor zover zij een onderneming drijven.

Overheidsbedrijven zijn daarentegen in beginsel niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Zij zijn alleen belastingplichtig als zij bedrijfsactiviteiten uitoefenen die limitatief zijn opgesomd in artikel 2, derde lid, van de Wet Vpb.

Dit betreft:

- a) landbouwbedrijven;
- b) nijverheidsbedrijven (met uitzondering van waterleveringsbedrijven);
- c) mijnbouwbedrijven;
- d) handelsbedrijven (met uitzondering van bedrijven die handel verrichten in onroerende zaken of rechten daarop);
- e) vervoersbedrijven (met uitzondering van gemeentelijke vervoersbedrijven);
- f) bouwkassen.

Het kan bij deze belastingplichtige bedrijfsactiviteiten gaan om directe of indirecte overheidsbedrijven. Directe overheidsbedrijven zijn bedrijven die een onderdeel vormen van een overheidsinstelling (een publiekrechtelijke rechtspersoon). Indirecte overheidsbedrijven zijn privaatrechtelijke bedrijven (BV's, NV's, stichtingen) die geheel in handen zijn van een overheidsinstelling. Er is sprake van een indirect overheidsbedrijf als:

- a) de aandelen uitsluitend in handen zijn van Nederlandse overheidsinstellingen respectievelijk de deelnemers of leden uitsluitend overheidsinstellingen zijn, of
- b) (met name bij stichtingen) de bestuurders uitsluitend door overheidsinstellingen kunnen worden benoemd en ontslagen en het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van overheidsinstellingen komt.

Naast de indirecte overheidsbedrijven die belastingplichtige bedrijfsactiviteiten verrichten, is een beperkt aantal indirecte overheidsbedrijven in artikel 2, zevende lid, van de Wet Vpb afzonderlijk belastingplichtig gemaakt.

### **3 Voorgeschiedenis**

#### *3.1 Invoering huidige regeling*

De huidige regeling van de belastingplicht van overheidsbedrijven is in 1956 door middel van de Wet belastingheffing overheidsbedrijven 1956 opgenomen in de voorloper van de huidige Wet Vpb<sup>1</sup>.

In de memorie van toelichting<sup>2</sup> bij het desbetreffende wetsvoorstel werd voorop gesteld dat voor de belastingheffing van overheidsbedrijven geen onderscheid behoort te worden gemaakt naar de vorm (direct of indirect) waarin het bedrijf wordt uitgeoefend. Met betrekking tot de vraag in hoeverre overheidsbedrijven in de heffing moeten worden betrokken, werd het volgende geconcludeerd:

---

<sup>1</sup> Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1954/55, 3816, nr. 3.

*«Ook bij erkenning, dat het argument, als zou de belastingheffing van Overheidsbedrijven niet meer zijn dan een geldverplaatsing binnen het Overheidsvermogen, zakelijk gezien, niet zonder betekenis is en toegegeven, dat (...) de belastingheffing hier belangrijke technische bezwaren kan ontmoeten, zo menen de ondergetekenden, dat (...) de (...) bezwaren tegen een belastingvrijdom in het algemeen de doorslag geven om de concurrerende Overheidsbedrijven op gelijke voet als de particuliere ondernemingen in de vennootschapsbelasting te betrekken. (...) Pleit het handhaven van gelijke bestaansvoorwaarden op fiscaal gebied, met name wat betreft de concurrentieverhoudingen, voor een belastingheffing van de Overheidsbedrijven die zich in de commerciële sfeer meten met bestaande, gelijksoortige particuliere ondernemingen, voor de Overheidsbedrijven met een monopoliepositie, waarbij concurrentieverhoudingen niet of nauwelijks in het geding zijn, doet de noodzaak of zelfs het nut van de heffing van de vennootschapsbelasting zich in veel geringere mate gevoelen. Meer dan bij de concurrerende overheidsbedrijven staat bij de monopolistische in de regel ook de opzet tot het rechtstreeks dienen van het gemeenschapsbelang op de voorgrond.»*

Als praktische oplossing voor het probleem van de afbakening van concurrerende overheidsbedrijven werd destijds «een limitatieve opsomming van de belastingplichtige concurrerende Overheidsbedrijven, welke de aard van de bedrijfsactiviteit aanduidt», voorgesteld.

### **3.2 Latere ontwikkelingen**

Sinds de invoering in 1956 is de regeling van de belastingplicht overheidsbedrijven in wezen niet gewijzigd, alhoewel de taakverdeling tussen de overheid en de particuliere sector aanzienlijk is veranderd.

In de jaren tachtig is verzelfstandiging en privatisering van overheidstaken ingezet. De laatste jaren is daar de ontwikkeling van de «shared service centers» voor ondersteunende diensten van overheidsinstellingen bijgekomen. Verzelfstandiging in de vorm van het op afstand plaatsen van onderdelen van de centrale overheid bij bestaande of nieuwe zelfstandige bestuursorganen<sup>1</sup> leidt voor de vennootschapsbelasting hooguit tot het vervangen van directe door indirecte overheidsbedrijven. Hetzelfde geldt voor het tot stand komen van «shared service centers». Sommige daarvan, bijvoorbeeld het CDC<sup>2</sup> van het ministerie van defensie, functioneren voor één departement. Andere functioneren voor meer departementen, bijvoorbeeld de batenlastendienst P-direct en de werkmaatschappij als batenlastendienst in oprichting. De laatstgenoemde twee zijn zelfstandige onderdelen van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Omdat voor directe en indirecte overheidsbedrijven dezelfde lijst van belastingplichtige activiteiten geldt, hebben verzelfstandiging en het tot stand komen van «shared service centers» geen gevolgen voor de belastingplicht.

Privatisering in de vorm van het onderbrengen van directe overheidsbedrijven in privaatrechtelijke rechtspersonen leidt niet tot belastingplicht indien de zeggenschap geheel in handen blijft van publiekrechtelijke rechtspersonen. Ook dan wordt immers alleen een direct overheidsbedrijf vervangen door een indirect overheidsbedrijf. Wel ontstaat er belastingplicht indien het geprivatiseerde bedrijf niet langer meer (geheel) in handen van de overheid is. Voorbeelden zijn de oprichting van de Postbank NV en de voormalige PTT Nederland NV. Ook ontstaat belastingplicht indien de privaatrechtelijke rechtspersoon bij privatisering afzonderlijk belastingplichtig wordt gemaakt. Voorbeelden zijn het NV Nederlands Inkoopcentrum (NIC), de Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij en de Nederlandse Munt NV.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 426, nr. 3, blz. 1 en 2.

<sup>2</sup> CommandoDienstenCentra.

Aan de andere kant is op een aantal gebieden meer overlap ontstaan tussen activiteiten van de overheid en van de particuliere sector, ten dele als gevolg van een verruiming van de taakopvatting van de overheid, voor een ander deel doordat de particuliere sector zich meer is gaan bewegen op terreinen die voorheen als overheidsterrein werden beschouwd. Dit heeft in de jaren negentig geleid tot de discussie over het marktptreden van overheidsorganisaties die in concurrentie treden met derden. In het eindrapport van de werkgroep «Markt en overheid» in 1997 is onder meer geadviseerd om de activiteiten van overheidsbedrijven die in concurrentie treden met derden onder de heffing van de vennootschapsbelasting te brengen.

In dat kader heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën in mei 1999 een Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven gepubliceerd. Deze is op 12 mei 1999 ter informatie aan de Tweede Kamer<sup>1</sup> gezonden. De geschetste regeling hield in grote lijnen in dat directe overheidsbedrijven belastingplichtig zouden worden indien sprake zou zijn van een onderneming, tenzij niet in concurrentie werd getreden met ondernemingen van private personen; indirecte overheidsbedrijven zouden altijd belastingplichtig worden, met uitzondering van de bedrijven die zouden kunnen worden gerangschikt onder een van de (nog te definiëren) vrijstellingen.

De bedoeling van de Contourenschets was om aan de hand van de reacties uit de maatschappij meer inzicht te krijgen in de gevolgen van een Vpb-plicht voor overheidsbedrijven. De schets riep veel kritiek en vragen op, ondermeer van de kant van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Interprovinciaal Overleg, de zeehavens, de kennissector en de afvalverwerking. Deze kritiek betrof de gevolgen voor de financiën, de administratieve lastendruk en de waarderingsproblematiek samenhangend met de openingsbalans. Gelet op deze reacties en de moeizame discussie rond het Wetsvoorstel markt en overheid is geen vervolg gegeven aan de Contourenschets. In plaats daarvan is de afgelopen jaren de belastingplicht van overheidsbedrijven door middel van een «case by case» benadering geleidelijk uitgebreid. Zo is in 1997 en 1998 de lijst belastingplichtige activiteiten uitgebreid met energiebedrijven. Ook is – in afwijking van de hoofdregel – een beperkt aantal indirecte overheidsbedrijven waarbij duidelijk sprake was van concurrentie, afzonderlijk belastingplichtig gemaakt. Dit betreft:

- a) NOB Holding NV (1999)
- b) B.V. Weerbureau HWS (2002, terugwerkend tot 1999)
- c) NV Luchthaven Schiphol (2002),
- d) NV KLIQ (2002)
- e) Bank Nederlandse Gemeenten (2005)
- f) Nederlandse Waterschapsbank NV (2005)
- g) ADC Archeologisch Diensten Centrum N.V. (2005)

Het voorstel om de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor de gemeentelijke vervoerbedrijven te schrappen, dat was ingegeven door de voortschrijdende marktwerking in stads- en streekvervoer (aanbesteding vervoersconcessies), is tijdens de behandeling in de Tweede Kamer in 2001 teruggenomen.

Vanuit de Staten-Generaal is vanaf 2003 meermalen aandacht gevraagd voor de problematiek van de belastingplicht van overheidsbedrijven. In de Tweede Kamer vroeg de D66-fractie bij de behandeling van het Belastingplan 2004 waarom niet werd overgegaan tot het belasten van de commerciële activiteiten van bijvoorbeeld gemeenten, zoals indertijd voorgesteld is in de Contourenschets en met betrekking tot gemeentelijke vervoerbedrijven<sup>2</sup>.

Bij de behandeling van het Belastingplan 2005 pleitten de fracties van het CDA en de VVD in de Eerste Kamer voor aanpassing van de Vpb-plicht van overheidslichamen. Bij de behandeling van het Belastingplan 2006 in

<sup>1</sup> Brief van 12 mei 1999, nr. AFP99/190M, VN 1999/25.14, blz. 2250.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 22, blz. 62.

de Eerste Kamer kwam het lid Essers hierop terug: «Vaststaat dat de huidige wettekst voor de belastingheffing bij overheidsbedrijven volstrekt achterhaald is. Deze past eerder in de negentiende eeuw dan in de moderne eenentwintigste eeuw. Er wordt gesproken van mijnbouw, nijverheidsbedrijven en handelsbedrijven, maar de dienstensector staat er niet in»<sup>1</sup>. De toenmalige staatssecretaris heeft daarop toegezegd met een notitie over dit onderwerp te komen, waarbij dit zou worden gezien in samenhang met het komende EZ-wetsvoorstel met gedragsregels voor markt en overheid<sup>2</sup>.

Bij brief van 24 oktober 2006 heeft de toenmalige minister van Financiën aangegeven dat een standpuntbepaling inzake de afbakening van activiteiten in het kader van belastingplicht overheidsbedrijven hangende de totstandkoming van nadere gedragsregels voor markt en overheid niet opportuun werd geacht en dat deze nadere standpuntbepaling, gezien het belang van de materie, overgelaten zou moeten worden aan een volgend kabinet.

Bij brief van 23 mei jl. heb ik op verzoek van de Eerste Kamer bevestigd dat de toegezegde notitie vóór Prinsjesdag zal worden aangeboden<sup>3</sup>.

#### **4 Omvang marktactiviteiten van de overheid**

In het kader van de voorbereiding van het Wetsvoorstel markt en overheid zijn in opdracht van het Ministerie van economische zaken enkele onderzoeken verricht naar de marktactiviteiten van overheidsbedrijven<sup>4</sup>. In die onderzoeken wordt onder overheidsbedrijf verstaan een privaatrechtelijke rechtspersoon waarin een overheidsorganisatie, al dan niet tezamen met één of meer andere overheidsorganisaties, in staat is het beleid te bepalen. Dit is het geval als de meerderheid van de stemrechten of van het recht om bestuursleden te benoemen bij de overheid berust. Dit lijkt weliswaar op het begrip indirect overheidsbedrijf dat voor de Wet Vpb relevant is, maar is ruimer. Voor de Wet Vpb is namelijk pas sprake van een indirect overheidsbedrijf, als de privaatrechtelijke rechtspersoon volledig wordt beheerst door de overheid. Daarnaast wordt in die onderzoeken onder overheidsbedrijf verstaan een niet rechtspersoonlijkheid bezittende samenwerkingsvorm waarin een overheidsorganisatie deelneemt. Dit is beperkter dan het begrip direct overheidsbedrijf dat voor de Vpb relevant is. Voor de Vpb kan namelijk ook een onderdeel van één overheidsorganisatie een direct overheidsbedrijf vormen. In de onderzoeken zijn overheidsbedrijven die uitsluitend wettelijke taken uitvoeren, buiten beschouwing gelaten.

Uit een van die onderzoeken<sup>5</sup> kwam voor het jaar 2001 naar voren dat de omzet uit marktactiviteiten van deze groep overheidsbedrijven in de orde van grootte van € 27,5 mld per jaar lag (Rijksoverheid € 25 mld; gemeenten, provincies en waterschappen € 2,5 mld).

Een van de andere onderzoeken<sup>6</sup> geeft inzicht in de omzet van enkele grote branches van overheidsbedrijven. De eerste kolom van de onderstaande tabel toont de omzet naar branches die uit dat onderzoek naar voren komt. Op basis van die verdeling naar sectoren en van de limitatieve lijst van belastingplichtige activiteiten, wordt in de laatste twee kolommen een globale indruk gegeven van de verdeling van de omzet over belastingplichtige en niet-belastingplichtige activiteiten.

---

<sup>1</sup> Handelingen I 13 december 2005, nr. 11, blz. 513.

<sup>2</sup> Idem, blz. 524.

<sup>3</sup> Kamerstukken I 2006/07, 30 804, nr. F herdruk.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2004/05, 28 050, nr. 11.

<sup>5</sup> PWC/Van Doorne, Onderzoek naar de problematiek markt en overheid, blz. 20, 2005.

<sup>6</sup> Atos KPMG Consulting, Overheidsbedrijven in Nederland, Onderzoek naar aantal en omzet, Bijlage A, 2002.

## Marktactiviteiten van de overheidsbedrijven, omzet en belastingplicht

Sector	Omzet (€ mrd)		
	Totaal	Vpb-plichtig	Niet-Vpb-plichtig
<i>Enkele grote branches</i>			
Energiebedrijven	10	10	0
Stads- en streekvervoer	3,5	streekvervoer	stadsvervoer
Drinkwaterbedrijven	1,3	0	1,3
Luchthavens	0,7	0,7	0
Afvalbedrijven	0,7	0,5	0,2
Subtotaal	16,3	ca. 12	ca. 4,3
<i>Overige branches</i>	11,2	onbekend	onbekend
Totaal	27,5	Ca. 12 + onbekend	Ca. 4,3 + onbekend

Uit de tabel komt als beeld naar voren dat van de overheidsbedrijven in de grote sectoren die zijn onderscheiden, in ieder geval zo'n 75% belastingplichtig zal zijn voor de vennootschapsbelasting. Die uitkomst zal vermoedelijk een onderschatting inhouden, omdat in de kolommen over Vpb-plicht er geen rekening mee kon worden gehouden dat een deel van de onderzochte bedrijven slechts gedeeltelijk in handen van de overheid zal zijn, en om die reden belastingplichtig is. Bij die uitkomst moet verder, gezien het zeer globale karakter van de cijfers, het nodige voorbehoud worden gemaakt. Volledigheidshalve kan nog worden opgemerkt dat bij belastingplicht niet de omzet, maar alleen de met de omzet behaalde winst aan de Wet Vpb is onderworpen.

In 2001 waren er volgens het laatstgenoemde onderzoek<sup>1</sup> 269 indirecte overheidsbedrijven. De overheidsinstanties die daarin deelnamen, waren het Rijk (57 keer), provincies (45 keer), gemeenten (1671 keer) en waterschappen (95 keer). In één overheidsbedrijf namen dus gemiddeld 7 overheidsorganisaties deel.

Om dezelfde redenen als bij de omzet, mag worden aangenomen dat een deel van de genoemde 269 overheidsbedrijven belastingplichtig zal zijn. Wat het Rijk betreft is nadere informatie beschikbaar over het aantal staatsdeelnemingen. In februari 2007 bedroeg dit 33<sup>2</sup>. Voorbeelden zijn de Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen in Nederland (Holland Casino) en de NV Nederlandse Spoorwegen. Het merendeel van de staatsdeelnemingen is belastingplichtig. Bij 12 deelnemingen is geen sprake van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting, bijvoorbeeld bij de Nederlandsche Bank NV en de regionale ontwikkelingsmaatschappijen.

Als de doorgaans economisch niet rendabele activiteiten<sup>3</sup> buiten beschouwing worden gelaten, komen de inkomsten uit marktactiviteiten voor de lagere overheid per jaar neer op gemiddeld ca. € 3,8 mln per gemeente, € 650 000 per provincie en € 490 000 per waterschap<sup>4</sup>.

## 5 Wetsvoorstel markt en overheid

Het vorige kabinet heeft een wetsvoorstel tot wijziging van de Mededingingswet aangekondigd, waarbij in die wet gedragsregels worden opgenomen om oneerlijke concurrentie te voorkomen door overheden die als onderneming economische activiteiten verrichten. Kern van het wetsvoorstel is het tegengaan van de inzet van publieke middelen voor economische activiteiten. Door deze aanvulling wordt de bevoordeling door overheden van hun eigen economische activiteiten ten opzichte van private marktpartijen tegengegaan. Dit wetsvoorstel is op dit moment onderwerp van verdere oordeelsvorming door het huidige Kabinet. Het Kabinet wil eerst bezien waar en in welke mate bestaande en in te voeren

<sup>1</sup> Atos KPMG Consulting, Overheidsbedrijven in Nederland, Onderzoek naar aantal en omzet.

<sup>2</sup> <http://www.minfin.nl/nl/onderwerpen>, staatsdeelnemingen

<sup>3</sup> Bijvoorbeeld exploitatie van sportvelden, sporthallen en zwembaden, verhuren van gebouwen aan ideële en maatschappelijke instellingen, kredietbank, openbaar vervoer. Geen marktactiviteit is bijvoorbeeld het exploiteren van parkeermeters.

<sup>4</sup> Atos KPMG Consulting, Marktactiviteiten van gemeenten, provincies en waterschappen, Onderzoek naar soort, aantal en omvang, 2002.

sectorspecifieke wetgeving voldoende oplossingen biedt om in die sectoren oneerlijke concurrentie te voorkomen. Daarom zal bezien worden of het wenselijk is het wetsvoorstel te beperken tot dat deel van de problematiek waarvoor nog geen afdoende voorzieningen zijn getroffen. Het Kabinet is van plan de Tweede Kamer daarover uiterlijk oktober 2007 te informeren.

Bij de gedachtevorming over mogelijke aanpassingen in de belastingplicht van overheidsbedrijven zal uiteraard de samenhang met dat wetsvoorstel onder ogen moeten worden gezien. In beide gevallen is een kernvraag wat moet worden verstaan onder economische activiteiten van de overheid. Maar ook meer praktische aspecten zijn van belang. Indien bijvoorbeeld in het kader van de wijziging van de Mededingingswet een gescheiden administratie voor directe overheidsbedrijven zou worden voorgeschreven, zou dit de administratieve lasten van uitbreiding van de belastingplicht minder bezwaarlijk maken.

## **6 Europeesrechtelijke context**

Sinds de invoering van de huidige regeling voor de belastingplicht van overheidbedrijven is niet alleen de feitelijke verhouding tussen de activiteiten van de overheid en de particuliere sector veranderd, maar is ook de invloed van het Europese (mededingings)recht fors toegenomen. Dit roept de vraag op hoe de huidige regeling zich inmiddels verhoudt tot de staatssteunbepalingen van het EG-verdrag.

Van een verboden steunmaatregel in de zin van artikel 87, eerste lid, EG is sprake in geval van een voordeel voor bepaalde ondernemingen, bekostigd met staatsmiddelen, dat de concurrentie vervalst/dreigt te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een uitzondering op de onderworpenheid aan de vennootschapbelasting kan beschouwd worden als een voordeel voor de desbetreffende onderneming. Een onderneming in Europeesrechtelijke zin is elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd. Onder «economische activiteit» wordt daarbij verstaan «het aanbieden van goederen en diensten op de markt».

Voor overheidsactiviteiten is in het kader van de staatssteunregels verder van belang of zij als een dienst van algemeen belang (hierna: DAB) dan wel als een dienst van algemeen economisch belang (hierna: DAEB) kunnen worden aangemerkt. Onder een DAB worden typische overheids-taken gericht op algemene behoeften van alle burgers begrepen, zoals brandweer of het verstrekken van paspoorten. Onder een DAEB wordt verstaan diensten van economische aard die op basis van een criterium van algemeen belang door de overheid als een openbaredienstverplichting zijn gekwalificeerd (bijvoorbeeld netwerkindustrieën zoals gas, elektriciteit en de postbezorging). De staatssteunbepalingen van het Verdrag zijn niet van toepassing op een DAB. Wel zijn de steunbepalingen van toepassing op DAEB's, althans voor zover die toepassing van de staatssteunregels de specifieke publieke dienst niet verhindert. Lidstaten hebben een grote vrijheid in het bepalen en invullen van hun DAEB's, maar dienen zich daarbij wel aan de regels van het Verdrag en met name de mededingingsregels te houden. Indien wordt voldaan aan de voorwaarden die het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in het zogenaamde Altmark arrest<sup>1</sup> heeft geformuleerd, is financiering met staatsmiddelen van een DAEB geen staatssteun in de zin van artikel 87, eerste lid, EG. Deze voorwaarden komen op het volgende neer: De dienst van algemeen economisch belang moet duidelijk omschreven zijn en echt worden opgedragen aan een onderneming (bijvoorbeeld bij wet);

---

<sup>1</sup> Zaak C-280/00, Altmark Trans, arrest van 24 juli 2003.



De parameters op basis waarvan de compensatie wordt berekend moeten vooraf op een objectieve en transparante manier worden vastgesteld; De compensatie mag niet meer bedragen dan nodig om alle kosten die met de openbare dienst samenhangen te dekken (rekening houdend met de relevante opbrengsten en een redelijke winst).

Indien de onderneming die de dienst van algemeen economisch belang uitvoert niet is gekozen op basis van een openbare aanbesteding, moet het bedrag van de compensatie worden vastgesteld aan de hand van kosten die een gemiddelde onderneming zou hebben gemaakt.

Een extra eis is het voeren van een gescheiden boekhouding, wanneer de onderneming ook andere activiteiten onderneemt.

De vraag of, en zo ja, in hoeverre, de bestaande beperkingen in de belastingplicht voor overheidsbedrijven op gespannen voet staan met de genoemde EU-regels, heeft inmiddels de aandacht van de Europese Commissie. Voor zover deze beperkingen elementen van steun zouden bevatten, is van belang dat dit zogenaamde bestaande steun zou betreffen. Dat wil zeggen steun van vóór de inwerkingtreding van het EG-Verdrag. Bij bestaande steun kan de Europese Commissie niets doen met betrekking tot het verleden. Met betrekking tot de toekomst kan zij echter wel zogenaamde dienstige maatregelen voorstellen. Dat zijn aanpassingen die moeten worden doorgevoerd om er voor te zorgen dat er in de toekomst geen sprake is van staatssteun of dat deze steun in elk geval verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt. In één concreet geval, de Schipholgroep, heeft de Commissie geoordeeld dat de Vpb-vrijstelling een ongeoorloofde vorm van staatssteun inhield en als dienstige maatregel voor de toekomst aangedrongen op beëindiging van de vrijstelling. De vrijstelling is vervolgens per 1 januari 2002 beëindigd. Meer in het algemeen is de Commissie in 1997 een onderzoek gestart naar de Vpb-vrijstelling voor overheidsbedrijven in diverse lidstaten, waaronder Nederland. Dit onderzoek heeft nog niet tot concrete acties van de Commissie geleid.

Als de systematiek van de regeling voor de belastingplicht van overheidsbedrijven zou worden aangepast, kan niet meer gesteld worden dat er sprake is van bestaande staatssteun. De nieuwe regeling moet dan van meet af aan in overeenstemming zijn met de staatssteunbepalingen.

## **7 Regime in de omliggende landen**

In de ons omliggende landen worden indirecte overheidsbedrijven in het algemeen op dezelfde wijze in de belastingheffing betrokken als vergelijkbare rechtspersonen die in particuliere handen zijn. De regimes voor directe overheidsbedrijven geven, globaal gesproken, het volgende beeld te zien. De overheid is Vpb-plichtig indien zij een onderneming drijft, tenzij een specifieke vrijstelling van toepassing is (België en Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk) of de onderneming wordt gedreven in het kader van de publieke taakuitoefening (Duitsland). De manier waarop dit juridisch is ingekleed varieert van land tot land.

### *België*

In België worden overheidsbedrijven op dezelfde wijze in de vennootschapsbelasting betrokken als particuliere bedrijven. Belastingplichtig is enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die rechtspersoonlijkheid bezit krachtens publiek- of privaatrecht en die een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard. Onder «een onderneming» moet worden verstaan «nijverheids-, handels- of landbouwonderneming». Verrichtingen van winstgevende aard kwalificeren zowel bezigheden met een winstoogmerk als bezig-

heden van winstgevende aard, maar zonder winstoogmerk en gekenmerkt door een voortdurende beroepswerkzaamheid, bestaande uit:

- a) verrichtingen van nijverheids-, handels- of landbouwkundige aard die zo vaak worden herhaald dat ze een «bezigheid» vormen;
- b) de aanwending van nijverheids- of handelsmethoden.

Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte overheids-ondernemingen. Uitgezonderd van vennootschapsbelasting zijn lichamen die zijn belast met taken in het algemeen belang:

- a) een aantal met name genoemde ondernemingen (bijvoorbeeld zeehavens, Nationale Loterij, fonds voor spoorweginfrastructuur)<sup>1</sup>;
- b) verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en die zich uitsluitend of hoofdzakelijk met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard mogen bezighouden binnen door de wet wel bepaalde «bevoorrechte gebieden» (bijvoorbeeld beroepsverenigingen, aanbieders die het versterken of steunen van onderwijs tot doel hebben, de organisatie van tentoonstellingen van culturele of religieuze aard en gezins- en bejaardenhulp);
- c) verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die «geen winstoogmerk» nastreven en die zich beperken tot bepaalde toegelaten verrichtingen<sup>2</sup>.

### *Frankrijk*

Frankrijk kent een wettelijk onderscheid tussen ondernemingsactiviteiten van de staat en van de lokale en regionale publiekrechtelijke lichamen. De ondernemingsactiviteiten verricht door de staat en de onzelfstandige of zelfstandige bestuursorganen op rijksniveau zijn belastingplichtig behoudens een aantal uitzonderingen. De regio's, departementen en gemeenten zijn vrijgesteld. Deze vrijstellingen worden ingeperkt door een algemene bepaling in de vennootschapsbelasting<sup>3</sup> die inhoudt dat activiteiten verricht met een commercieel of industrieel karakter waarmee winst wordt beoogd, worden onderworpen aan vennootschapsbelasting. Indien een ander lichaam dan de centrale of een decentrale overheid een onderneming drijft die valt onder de algemene vrijstelling voor overheidsbedrijven wordt dat lichaam beheerst door het publiekrecht. In aanvulling op de algemene regels zijn enkele ondernemingen expliciet belastingplichtig verklaard, bijvoorbeeld zee- en luchthavens. Ten aanzien van een aantal lichamen is expliciet bepaald dat zij zijn uitgezonderd van vennootschapsbelasting zoals bijvoorbeeld bepaalde onderwijsinstellingen en publiekrechtelijke lichamen die bijdragen aan research and development. Indirecte overheidsbedrijven met een privaatrechtelijk karakter zijn altijd belastingplichtig.

### *Verenigd Koninkrijk*

In het Verenigd Koninkrijk zijn overheidsondernemingen in het algemeen belastingplichtig volgens de normale regels voor de rechtsvorm waarin zij worden gedreven<sup>4</sup>. Er geldt een vrijstelling voor de ministeries en de daaronder ressorterende «agencies» (daar onder vallen zowel de batenlastendiensten, de zelfstandige bestuursorganen en de rechtspersonen met een wettelijke taak). Ondernemingsactiviteiten mogen echter slechts bijkomend en kleinschalig zijn ten opzichte van de statutaire functie van de departementen. Zodra er ondernemingsactiviteiten worden ontplooid die meer significant van aard zijn, worden deze activiteiten gewoonlijk ondergebracht in aparte rechtspersonen die op grond van hun rechtsvorm onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Daarnaast geldt er nog een vrijstelling voor de locale overheid en de zogenaamde «Health Service Bodies»<sup>5</sup>. Zodra deze commerciële activiteiten ontplooiën waarmee mogelijk in concurrentie wordt getreden met de private sector,

<sup>1</sup> Artikel 180 WIB: Aan de vennootschapsbelasting zijn niet onderworpen:

1°. intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986;  
2°. de Naamloze Vennootschap Zeekanaal en Haveninrichtingen van Brussel, de Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen, de Haven van Brussel en de autonome havens van Luik, Charleroi en Namen;  
3°. de Nationale Delcrederiedienst;  
4°. de Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid;  
5°. de Nationale Loterij;  
5°bis het Participatiefonds;  
6°. de Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer en de exploitatiemaatschappijen die eraan zijn verbonden;  
7°. de Vlaamse Vervoermaatschappij en de autonome exploitatieëntiteiten binnen de Maatschappij;  
8°. de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel;  
9°. waterzuiveringsmaatschappijen beheerst door de wet van 26 maart 1971;  
10° Effectenbeursvennootschappen als vermeld in artikel 7 van de wet van 4 december 1990.

<sup>2</sup> Onder de bedoelde verrichtingen moeten worden verstaan:

1. hetzij het eenvoudig uitoefenen, volgens de door de wet of door de statuten opgelegde regelen, van een administratieve bedrijvigheid of van een opdracht van algemeen nut die, in wezen, geen betrekking heeft op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden worden uitgevoerd;

2. hetzij de verrichtingen van winstgevende aard die, in verhouding tot het geheel van de maatschappelijke werkzaamheid, slechts een bijkomstig karakter vertonen.

<sup>3</sup> Artikel 165, (1) van annex IV, Code general des impôts.

<sup>4</sup> Income and Corporations Tax act 1988.

<sup>5</sup> Hieronder vallen met name de «National Health Service hospitals».

worden deze specifiek onder de reikwijdte van vennootschapsbelasting gebracht.

### *Duitsland*

Door het federatieve karakter van Duitsland is voor het beoordelen van de belastingplicht van overheidsbedrijven niet alleen de nationale wetgeving maar ook de wetgeving van de afzonderlijke deelstaten van belang. In het kader van deze notitie is alleen gekeken naar de nationale wetgeving. In Duitsland geldt dat privaatrechtelijke rechtspersonen (bijvoorbeeld AG of GmbH) belastingplichtig zijn krachtens hun rechtsvorm, dus ook indien er sprake is van indirecte overheidsbedrijven. Sommige van deze indirecte overheidsbedrijven zijn vrijgesteld<sup>1</sup> van winstbelasting zoals het federale spoorwegfonds, de staatsloterijondernemingen en de Duitse federale bank.

De overheidsbedrijven die niet worden gedreven als privaatrechtelijke rechtspersonen (directe overheidsbedrijven) zijn slechts onderworpen aan winstbelasting voor zover er een onderneming wordt gedreven op commerciële grondslag<sup>2</sup>, niet zijnde een bosbouw- of landbouwonderneming. Onder het drijven van een onderneming valt niet vermogensbeheer. Onder een onderneming op commerciële grondslag wordt mede verstaan de netwerkindustrieën zoals gas, elektriciteit, water en warmte, de publieke transportdiensten en de havenactiviteiten<sup>3</sup>.

## **8 Mogelijke varianten**

In het voorgaande is aangegeven dat de bestaande limitatieve lijst van belastingplichtige activiteiten van overheidsbedrijven door de ontwikkelingen is achterhaald en dat het de vraag is hoe de bestaande regeling zich inmiddels verhoudt tot de staatssteunbepalingen van het EG-verdrag. Actualisering is tot nu toe gerealiseerd door middel van een «case by case» benadering. Die komt er op neer dat de limitatieve lijst op ad hoc basis door middel van een wetwijziging wordt uitgebreid met bepaalde activiteiten en dat in aanvulling daarop bij wetwijziging bepaalde individuele indirecte overheidsbedrijven afzonderlijk belastingplichtig worden gemaakt. De vraag is of deze «case by case» benadering vervangen zou kunnen worden door een meer algemene aanpassing van de regeling en wat daarvan de gevolgen zouden zijn.

In deze paragraaf worden enkele mogelijke varianten voor een meer algemene aanpassing onder de loep genomen. Dit zijn:

- a) opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven (indirecte-ondernemingsvariant);
- b) belastingplicht voor zover sprake is van een onderneming (ondernemingsvariant);
- c) belastingplicht voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen (verdringingsvariant);
- d) uitbreiding van de lijst belaste activiteiten (opsommingsvariant).

Om ongewenste gevolgen te voorkomen zal elk van die varianten moeten worden aangevuld met een lijst vrijstellingen.

### *8.1 Opheffing van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven*

Deze variant houdt in dat de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven vervalt (hierna: indirecte-ondernemingsvariant). De gedachte achter deze variant is, dat als de overheid activiteiten niet zelf verricht, maar deze laat plaatsvinden door een afzonderlijke privaatrechtelijke rechtspersoon, deze activiteiten lang niet altijd overheidstaken in eigenlijke zin zullen zijn. Dat zal waarschijnlijk het sterkste gelden als die activiteiten zijn ondergebracht in een rechtsvorm die naar zijn aard gericht is op het uitoefenen van een

<sup>1</sup> Par. 5 Körperschaftsteuergesetz, KStG.

<sup>2</sup> Par. 4(1) Körperschaftsteuergesetz, KStG.

<sup>3</sup> Par. 4(3) Körperschaftsteuergesetz, KStG.

op winst gerichte onderneming (BV, NV, coöperatie e.d.). Veel minder zal het gelden in de situatie waarin de activiteiten zijn ondergebracht in een rechtsvorm (stichting, vereniging) die niet speciaal voor dit doel is ingericht.

Deze variant heeft tot gevolg dat het voor de belastingplicht van een privaatrechtelijke rechtspersoon niet meer uitmaakt of deze in handen is van particuliere partijen of van de overheid. Voor beide situaties gelden dezelfde vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang die zijn opgenomen in de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb. Op die vrijstellingen wordt in paragraaf 9 nader ingegaan. Eén van de overwegingen achter deze vrijstellingen is het ontbreken van een winstoogmerk.

NV's en BV's die in handen zijn van de overheid worden in deze variant, evenals andere NV's of BV's, integraal belastingplichtig. Dat geldt alleen niet, als zij zouden vallen onder de genoemde vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang.

Stichtingen of verenigingen die in handen zijn van de overheid worden in deze variant, evenals particuliere stichtingen en verenigingen, niet integraal belastingplichtig, maar alleen belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Voor bijvoorbeeld instellingen van openbaar onderwijs en gemeentelijke ziekenhuizen die de juridische vorm van een stichting of vereniging hebben<sup>1</sup>, gaan dus de regels voor de belastingplicht gelden die in de huidige situatie al van toepassing zijn op instellingen van bijzonder onderwijs en particuliere ziekenhuizen die diezelfde rechtsvorm hebben.

Van het drijven van een onderneming is sprake indien met een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal wordt deelgenomen aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Als overheidsstichtingen en -verenigingen prestaties verrichten waarvan individuele burgers of bedrijven direct profijt hebben, kan er al gauw sprake zal zijn van deelname aan het economische verkeer. Als zij aan de andere kant niet gericht zijn op het behalen van winst, zouden zij op het eerste gezicht toch buiten de belastingplicht blijven.

Die conclusie kan echter niet zonder meer worden getrokken. Op grond van artikel 4, onderdeel a, van de Wet Vpb kan namelijk ook bij het ontbreken van een winstoogmerk bij stichtingen en verenigingen onder omstandigheden toch sprake zijn van het drijven van een onderneming. Dit is het geval als zij in concurrentie treden met belastingplichtige ondernemingen gedreven door natuurlijke of rechtspersonen. Dit betekent dat bij deze variant elke vorm van deelname van een overheidsstichting of -vereniging aan het economische verkeer waarvoor ook commerciële alternatieven in de particuliere sector bestaan, tot belastingplicht zou kunnen leiden. Dit zou vergaande gevolgen kunnen hebben, ware het niet dat in de artikelen 5 en 6 van de Wet Vpb vrijstellingen zijn opgenomen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang.

Zonder die vrijstellingen zou bijvoorbeeld de aanwezigheid van commerciële instellingen voor voortgezet onderwijs in de particuliere sector tot gevolg kunnen hebben dat het openbare voortgezette onderwijs belastingplichtig wordt. Door het bestaan van die vrijstellingen zal in deze variant het openbaar voortgezet onderwijs, evenals het bijzonder voortgezet onderwijs nu, doorgaans buiten de belastingplicht blijven.

Het voorgaande betekent wel dat om ongewenste effecten te voorkomen, bij deze variant de bestaande vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang opnieuw tegen het licht zullen moeten worden gehouden en mogelijk moeten worden uitgebreid. De vraag is hoe zo'n eventuele uitbreiding het beste kan worden gerealiseerd: door middel van aanvulling van de huidige abstracte criteria of door middel

---

<sup>1</sup> Voor scholen (en eventueel ziekenhuizen) die een onderdeel van een overheidsinstelling vormen, verandert er in deze variant niets.

van een lijst van activiteiten of met name genoemde instellingen. In het eerste geval wordt de concrete invulling voor een deel overgelaten aan de uitvoeringspraktijk en uiteindelijk de rechter. In het tweede geval luistert de precieze invulling van de regelgeving nauw.

Een andere mogelijkheid die in dit verband zou kunnen worden onderzocht, bestaat uit afschaffing van het genoemde aanvullende concurrentie criterium voor de situatie waarin het winstoogmerk ontbreekt. De vraag is echter wat dit laatste in de praktijk voor consequenties zou hebben voor de belastingplicht van stichtingen en verenigingen die in handen zijn van particulieren.

Deze indirecte-ondernemingsvariant maakt het mogelijk de meest evidente vorm van mogelijk oneerlijke concurrentie – die tussen indirecte overheidsbedrijven en de marktsector – op te lossen. Of dit werkelijk gebeurt, hangt echter af van de wijze waarop de vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang nader worden ingevuld.

Er ontstaat in ieder geval nog geen volledig gelijk speelveld, want:

- a) de onder de huidige wet vrijgestelde directe overheidsbedrijven blijven vrijgesteld, terwijl daar mogelijk ook concurrerende marktgerichte activiteiten worden verricht;
- b) de uitbreiding van de belastingplicht voor de indirecte overheidsbedrijven zou ontlopen kunnen worden door deze activiteiten weer rechtstreeks door de overheid te laten verrichten.

### *8.2 Belastingplicht voor zover sprake is van een onderneming*

Deze variant houdt in dat de vrijstelling niet alleen voor indirecte, maar ook voor directe overheidsbedrijven vervalt (hierna: ondernemingsvariant). De belastingplicht voor overheidsbedrijven volgt dan de algemene regels voor de belastingplicht die gelden voor de rechtsvorm waarin ondernemingen worden gedreven.

Voor indirecte overheidsbedrijven heeft deze variant dezelfde gevolgen als de indirecte-ondernemingsvariant: NV's en BV's die in handen zijn van de overheid worden integraal belastingplichtig; stichtingen of verenigingen worden dat alleen voor zover zij een onderneming drijven.

Voor directe overheidsbedrijven is het gevolg dat zij op dezelfde wijze belastingplichtig worden als stichtingen en verenigingen, dat wil zeggen voor zover zij een onderneming drijven. De effecten komen kwalitatief dus in grote lijnen overeen met die van de indirecte-ondernemingsvariant. Doordat de effecten in deze variant ook optreden bij directe overheidsbedrijven, zal de schaal waarop zij zich zullen voordoen, echter groter zijn. In het voorgaande is aangegeven dat voor het drijven van een onderneming sprake moet zijn van een organisatie van kapitaal en arbeid, deelname aan het economische verkeer en winststreven. De afbakening wanneer wordt deelgenomen aan het economische verkeer, vindt zijn invulling in de jurisprudentie. De vraag wat die afbakening in concrete situaties inhoudt, is niet altijd eenvoudig te beantwoorden. Bij in-huisdiensten van overheidsinstellingen, zoals de reproafdeling van een departement of de gemeentelijke groenvoorziening, zal van deelname aan het economische verkeer geen sprake zijn. Zulke diensten vallen dus buiten de belastingplicht. Of dit zich ook uitstrekt tot dienstverlening tussen overheidsinstellingen, is moeilijker aan te geven.

Om ongewenste effecten te voorkomen, zullen ook bij deze variant de bestaande vrijstellingen opnieuw tegen het licht moeten worden gehouden en mogelijk moeten worden uitgebreid. Omdat de vrijstelling hier ook de publieke taken van de directe overheidsbedrijven moet beslaan, zullen

die vrijstellingen waarschijnlijk verder uitgebreid moeten worden dan in de indirecte-ondernemingsvariant.

Omdat in de ondernemingsvariant de belastingplicht voor alle categorieën overheidsbedrijven de algemene regels voor de belastingplicht volgt, maakt hij het mogelijk een volledig gelijk speelveld te creëren. Of dit werkelijk gebeurt, hangt echter af van de wijze waarop de vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang nader worden ingevuld.

### *8.3 Belastingplicht voor zover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen*

In deze variant worden directe en indirecte overheidsbedrijven belastingplichtig voor zover zij in zeer ruime zin in concurrentie treden met belaste ondernemers of ondernemingen (hierna: verdringingsvariant). Daarvoor is niet nodig dat sprake is van deelname aan het economische verkeer of van een winststreven. Concurrentie door een overheidsbedrijf kan in zeer ruime zin al aan de orde zijn, als dat bedrijf binnen de overheidsinstelling waartoe het behoort goederen of diensten levert die ook aan externe afnemers zouden kunnen worden aangeboden en die ook door belastingplichtige ondernemers of ondernemingen zouden kunnen worden geleverd. In dat geval kan er immers verdringing van belastingplichtige aanbieders plaatsvinden.

Voor indirecte overheidsbedrijven kan deze variant beperkter uitvallen dan de ondernemingsvariant, namelijk als een overheids-NV of -BV wel deelneemt aan het economische verkeer, maar niet in concurrentie treedt. Zo lijkt bijvoorbeeld discussie mogelijk over de vraag of waterleidingbedrijven in concurrentie treden met belastingplichtige ondernemingen.

Voor directe overheidsbedrijven zou deze variant daarentegen veel ruimer kunnen uitvallen dan de ondernemingsvariant. Zo zouden bijvoorbeeld diensten als de gemeentelijke groenvoorziening onder de belastingplicht kunnen gaan vallen. Ook zou kunnen worden betoogd dat een departementale reproafdeling die geen externe diensten verleent, in concurrentie treedt met een particulier kopieerbedrijf dat op commerciële basis opereert. Een vergelijkbare stelling zou kunnen worden ingenomen met betrekking tot sommige intradepartementale of interdepartementale «shared service centers». De consequentie van deze variant is dus dat sommige in-huis-diensten van overheidsinstellingen belastingplichtig zouden kunnen worden. De vraag is of dat niet erg ver gaat.

Om ongewenste effecten te voorkomen, zullen ook bij deze variant de bestaande vrijstellingen opnieuw tegen het licht moeten worden gehouden en mogelijk moeten worden uitgebreid. De uitbreiding van de vrijstellingen zal waarschijnlijk tenminste dezelfde reikwijdte moeten hebben als bij de ondernemingsvariant.

De verdringingsvariant maakt het weliswaar mogelijk een gelijk speelveld te creëren, maar de vraag is of het gebied waarvoor hij dit doet niet te ruim is. Of werkelijk een gelijk speelveld ontstaat, hangt ook hier af van de wijze waarop de vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang nader worden ingevuld.

### *8.4 Uitbreiden van de lijst belaste activiteiten*

In de huidige regeling zijn landbouw, mijnbouw, nijverheid, handel, vervoer en bouwkassen belaste activiteiten voor directe en indirecte overheidsbedrijven. Deze opsomming zou uitgebreid kunnen worden met andere categorieën overheidsbedrijven waarbij naar de huidige inzichten

concurrentie met de particuliere sector aan de orde kan zijn. Met een dergelijke aanpak zou de huidige systematiek gehandhaafd blijven. Ook hier moet worden bedacht dat het voor het begrip bedrijf niet van belang is of er sprake is van een deelname aan het economische verkeer of van een winststreven.

De vraag is wat voor karakter de uitbreiding van de opsomming het beste zou kunnen hebben: een gedetailleerde opsomming van bedrijfsactiviteiten of een veelomvattend begrip.

Bij een uitbreiding met een gedetailleerde opsomming (hierna: specifieke opsommingsvariant) zou de weg die de toenmalige regering bij de invoering van de regeling in 1956 heeft ingeslagen, als het ware opnieuw worden bewandeld. De aanvulling zou een lijst van bedrijven moeten bevatten die naar huidig gevoelen, anders dan in 1956, geen deel meer uitmaken van de publieke taak van de overheid. Zo'n aanvulling komt in feite neer op een sprongsgewijze voortzetting van de huidige «case by case» benadering.

Omdat een groot deel van de overheidsactiviteiten in de sfeer van de dienstverlening ligt, maar dienstverlening op de huidige lijst van belaste overheidsbedrijven vrijwel geheel ontbreekt, zou de uitbreiding vooral in die sfeer moeten worden gezocht. Een voorbeeld waaraan valt te denken, wordt gevormd door kredietverleningsbedrijven. Als deze in de opsomming zou worden opgenomen, zouden gemeentelijke kredietbanken belastingplichtig worden. Een ander voorbeeld vormen havenbedrijven. Het zal echter niet eenvoudig zijn om tot een evenwichtige uitbreiding van de lijst te komen. Niet alleen ontbreekt een gedetailleerd overzicht van het totaal van overheidsactiviteiten, maar er zal ook vaak discussie mogelijk zijn over de vraag of een concrete activiteit al dan niet tot de publieke taak van de overheid behoort. Een bezwaar van een gedetailleerde uitbreiding is bovendien dat deze weer snel achterhaald zal zijn.

Door het ontbreken van een gedetailleerd overzicht, is er een reële kans dat in deze variant de opsomming niet in één keer, maar geleidelijk wordt aangevuld. In dat geval zou hij in feite neerkomen op een geleidelijke voortzetting van de huidige «case by case» benadering.

Bij een uitbreiding van de opsomming met een veelomvattend begrip van activiteiten (hierna: algemene opsommingsvariant) zou met name gedacht kunnen worden aan een uitbreiding met het begrip dienstverleningsbedrijven. Doordat een groot deel van de overheidsbedrijven dienstverlenende activiteiten zal verrichten, komt deze variant zeer dicht bij een algemene belastingplicht voor overheidsbedrijven. Dat is tegelijkertijd het grootste bezwaar van deze optie. Veel van de diensten die de overheid verricht, zullen immers een onderdeel van haar publieke taak vormen of niet tot concurrentie met de particuliere sector leiden. Deze diensten zouden ook belastingplichtig worden, tenzij zij vallen onder de vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang. Om ongewenste effecten te voorkomen, zullen die vrijstellingen vermoedelijk verder moeten worden uitgebreid dan bij de ondernemings- of de verdringingsvariant. Voor de uitvoeringspraktijk is een bezwaar dat dienstverlening een nieuw begrip is, waarover nog geen jurisprudentie bestaat. Het zal dus aanleiding geven leiden tot discussie en rechtszaken over wat er wel en niet onder valt.

De specifieke opsommingsvariant komt neer op een sprongsgewijze of een geleidelijke voortzetting van de huidige «case by case» benadering. Met deze variant zal een gelijk speelveld niet makkelijk te bereiken zijn, omdat het daarvoor noodzakelijke gedetailleerde overzicht over het totaal van de overheidsactiviteiten ontbreekt. Bovendien leidt deze variant tot «bevrozing» naar de situatie van het moment van de aanpassing.

Doordat concurrentie geen criterium vormt voor het begrip dienstverlening, is de algemene opsommingsvariant nog aanzienlijk ruimer dan de verdringingsvariant. De reikwijdte ervan zal dus nog meer dan in de laatstgenoemde variant afhangen van de wijze waarop de vrijstellingen voor algemeen maatschappelijk of sociaal belang nader worden ingevuld. Met andere woorden, het probleem van het creëren van een gelijk speelveld tussen overheid en marktsector wordt verlegd van de afbakening van belastingplichtige activiteiten van de overheid naar de afbakening van de publieke activiteiten van de overheid.

## 9 Vrijstellingen

In de Wet Vpb zijn in artikel 5 en 6 vrijstellingen opgenomen. Bij uitbreiding van belastingplicht voor overheidsbedrijven zullen deze vrijstellingen ook van toepassing worden op de overheidsbedrijven die nu nog niet belastingplichtig zijn, maar dat door uitbreiding wel worden. Dit betekent dat die vrijstellingen opnieuw moeten worden bezien, om te voorkomen dat taken die algemeen als overheidstaken worden beschouwd, onbedoeld in de vennootschapsbelasting worden betrokken.

De in artikel 5 opgenomen vrijstellingen zijn met name subjectieve vrijstellingen, dat wil zeggen dat een lichaam dat bepaalde activiteiten verricht is vrijgesteld mits het voldoet aan bepaalde voorwaarden<sup>1</sup>. Daarbij maakt het niet uit of de activiteiten door een privaatrechtelijk rechtspersoon of een publiekrechtelijke rechtspersoon worden uitgevoerd. Wel is het zo dat bij deze vrijstellingen het ontbreken van een winstoogmerk een van onderliggende factoren voor de vrijstellingen is. Zo zijn in de wet vrijstellingen opgenomen voor ziekenhuizen, bejaardenzorg, uitvaartverzorging en bibliotheken.

Daarnaast is in artikel 6 van de Wet Vpb een vrijstelling voor zogenaamde goededoelinstellingen opgenomen. Het gaat daarbij kort weergegeven om instellingen waarbij een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat en die een beperkt winststreven<sup>2</sup> hebben.

Daarbij moet gedacht worden aan instellingen die ten behoeve van (uitkeringen aan) goede doelen en veelal met behulp van vrijwilligers zich bijvoorbeeld bezighouden met het verzamelen van kleding, oud papier, etc. Deze instellingen zijn in beginsel belastingplichtige ondernemingen maar zij genieten een vrijstelling als zij aan een aantal voorwaarden voldoen.

Bij de specifieke-opsommingsvariant is waarschijnlijk niet of nauwelijks uitbreiding van de bestaande vrijstellingen nodig. De opsomming zelf is in deze variant het instrument om een te grote reikwijdte van de belastingplicht te voorkomen. Bij de andere varianten zal het wel nodig zijn om de bestaande vrijstellingen uit te breiden. Bij de indirecte-ondernemingsvariant zou wellicht volstaan kunnen worden met een vrijstelling voor een aantal met name te noemen instellingen. Bij de overige varianten zal het vermoedelijk nodig zijn om de vrijstellingen uit te breiden met een vrijstelling voor activiteiten die als publieke taak worden beschouwd. De noodzaak daarvoor zal kleiner zijn in de ondernemingsvariant – waar deelname aan het economische verkeer en een winstoogmerk criteria voor de belastingplicht zijn – dan bij de verdringingsvariant en de algemene-opsommingsvariant – waarin die criteria geen rol spelen.

Er zijn ook nog andere ontwikkelingen gaande die mogelijk vragen om aanpassing van de huidige vrijstellingen. Bijvoorbeeld de ontwikkeling om thans niet-winstbeogende instellingen in de toekomst de mogelijkheid te bieden winst te behalen en soms zelf uit te keren aan aandeelhouders. Zo leeft in de zorgsector de vraag naar de wenselijkheid van andere financieringsmogelijkheden en het doen van winstuitkeringen.

<sup>1</sup> Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971.

<sup>2</sup> Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting.



Een andere ontwikkeling die speelt is de aankondiging in het coalitie-akkoord van het voornemen tot ontwikkeling van een rechtsvorm voor instellingen in de semi-publieke sector. Alhoewel nog niet duidelijk is wat de uiterlijke verschijningsvorm van deze maatschappelijke onderneming zal worden, is het niet ondenkbaar dat ook overheidsbedrijven hiervan gebruik kunnen gaan maken.

## **10 Budgettaire en administratieve aspecten**

De varianten voor uitbreiding van de belastingplicht voor overheidsbedrijven die paragraaf 8 zijn besproken, hebben primair tot doel een meer gelijk speelveld te creëren en niet het genereren van extra belastingopbrengsten.

Voor zover uitbreiding van de belastingplicht betrekking heeft op bedrijven die direct of indirect in handen zijn van het Rijk, staat voor het Rijk tegenover een extra Vpb-opbrengst een mogelijk negatief effect op het winstinkomen uit directe overheidsbedrijven of op het dividend en de vermogenswinst uit indirecte overheidsbedrijven. Voor zover de uitbreiding betrekking heeft op bedrijven die direct of indirect in handen zijn van de lagere overheid, treedt er in principe een verschuiving op ten gunste van het Rijk en ten nadele van de lagere overheid.

Omdat de overheidsbedrijven waarop de uitbreiding van de belastingplicht betrekking heeft, tot nu toe geheel buiten het zicht van de fiscus blijven, is het zeer moeilijk om een indruk te krijgen van de omvang van de extra Vpb-opbrengst die bij de verschillende varianten zou ontstaan. Dit geldt te meer, omdat die opbrengst ook wordt bepaald door de nadere invulling van de vrijstellingen.

Indirecte overheidsbedrijven zullen in de huidige situatie bijna altijd al verplicht zijn een jaarrekening op te stellen. Uitbreiding van de belastingplicht zal daardoor voor deze bedrijven slechts beperkte gevolgen voor de administratieve lasten hebben. Er moet alleen een extra vertaalslag worden gemaakt van de bestaande jaarrekening naar de fiscale jaarrekening. Voor directe overheidsbedrijven kan dit anders liggen, namelijk voor zover de activiteiten die belastingplichtig worden, in de huidige administratie van de desbetreffende overheidsinstelling nog niet afgezonderd zijn. In dat opzicht is van belang of in het kader van de wijziging van de Mededingingswet op dit punt voorschriften worden gegeven.

## **11 Vergelijking varianten**

In de voorgaande paragrafen zijn enkele criteria aan de orde geweest die voor een beoordeling van de varianten van belang zijn. Bij een toetsing van de verschillende varianten aan die criteria ontstaat het volgende beeld.

Gevolgen voor de concurrentieverhoudingen:

- de indirecte-ondernemingsvariant zal leiden tot een meer gelijk speelveld tussen overheid en marktsector. Voor het bereiken van een volledig gelijk speelveld schiet deze variant echter tekort, omdat bij directe overheidsbedrijven de belastingplicht beperkt blijft tot de huidige limitatieve opsomming;
- de ondernemingsvariant maakt wel een volledig gelijk speelveld mogelijk. Of dit ook werkelijk kan worden bereikt, hangt af van de nadere invulling van de vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang;
- de verdringingsvariant en de algemene opsommingsvariant maken weliswaar een volledig gelijk speelveld mogelijk, maar maken het gebied waarop overheidsbedrijven belastingplichtig zijn, wel erg ruim. Dit gebied beslaat namelijk ook sommige in-huis-diensten en shared

- service centers, respectievelijk diensten die deel uitmaken van de publieke taak. Er zal dus nog meer afhangen van de invulling van de vrijstellingen dan in de ondernemingsvariant;
- met name bij de algemene opsommingsvariant wordt de problematiek van het creëren van een gelijk speelveld verlegd van de afbakening van de belastingplicht voor overheidsbedrijven naar de afbakening van de vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk of sociaal belang.
  - de specifieke opsommingsvariant vormt een sprongwijze uitbreiding of een geleidelijke voortzetting van de huidige «case by case» benadering. Doordat het noodzakelijke gedetailleerde overzicht over de overheidsactiviteiten ontbreekt, zal het niet makkelijk zijn een volledig gelijk speelveld te bereiken.

Verenigbaarheid met de staatssteunbepalingen van het EG-verdrag:

- de specifieke opsommingsvariant brengt geen substantiële wijziging in de huidige systematiek aan. Voor zover daarbij sprake zou zijn van steun, betreft het bestaande steun. Door het uitbreiden van de lijst belaste activiteiten zou de verstoring van de mededinging gereduceerd worden ten opzichte van de huidige situatie. Alleen voor de dan nog resterende onbelaste activiteiten zou de Commissie voor de toekomst wijzigingen kunnen voorstellen;
- de overige varianten behelzen daarentegen een nieuwe systematiek en zullen dus van meet af aan in overeenstemming moeten zijn met de staatssteunbepalingen;
- de indirecte-ondernemingsvariant maakt een onderscheid naar de rechtsvorm waarin een overheidsonderneming wordt gedreven. Het is mogelijk dat in de zienswijze van de Commissie hierdoor een nieuwe steunmaatregel wordt gecreëerd ten gunste van directe overheidsbedrijven;
- in de ondernemings-, de verdringings- en de algemene opsommingsvariant is er geen voordeel voor overheidsbedrijven ten opzichte van particuliere bedrijven, zodat er geen sprake is van staatssteun;
- omdat de reikwijdte van de varianten wordt beïnvloed door de vrijstellingen, zullen ook deze in de beschouwing moeten worden betrokken.

Vergelijkbaarheid met regimes in andere landen:

De ondernemingsvariant vertoont de meeste overeenkomst met de regimes in de omliggende landen.

Gevolgen voor de administratieve en uitvoeringslasten:

- de indirecte-ondernemingsvariant zal een beperkte verzwarende betekenen, omdat er alleen een vertaalslag nodig is van de reeds bestaande jaarverslaglegging naar een fiscale verslaglegging;
- bij de ondernemings-, de verdringings- en opsommingsvariant zal de verzwarende van de administratieve lasten groter zijn, voor zover bij directe overheidsbedrijven die onder de belastingplicht zouden gaan vallen, in de huidige situatie een afzonderlijke administratie ontbreekt. Bij de ondernemingsvariant zal die verzwarende het kleinst zijn.

Kort samengevat:

- de specifieke-opsommingsvariant zal door het ontbreken van een gedetailleerd overzicht in de praktijk vermoedelijk neerkomen op een voortzetting van de «case by case» benadering»;
- de indirecte-ondernemingsvariant neemt de meest evidente vorm van mogelijk ongelijke concurrentie weg en brengt slechts een beperkte administratieve lastenverzwarende met zich. De vraag is wel of de Europese Commissie deze variant niet als een nieuwe steunmaatregel ten gunste van directe overheidsbedrijven zal beschouwen;
- de ondernemingsvariant pakt voor de fiscale concurrentieverhou-

dingen het meest neutraal uit, maar brengt wel een grotere verzwaring van administratieve lasten met zich dan de indirecte-ondernemingsvariant en de specifieke-opsommingsvariant;

- de verdringingsvariant en de algemene-opsommingsvariant gaan wel erg ver en geven de grootste verzwaring van administratieve lasten.
- bij alle varianten, met uitzondering van de specifieke-opsommingsvariant, is het uiteindelijke effect sterk afhankelijk van de nadere invulling van de vrijstellingen voor activiteiten van algemeen maatschappelijk en sociaal belang. Voor besluitvorming is dus verdere uitwerking nodig.