Fiscaliteiten

**Normalisering vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven,
een zaak van lange adem!**

Prof. Dr. J.A.G. van der Geld

De belastingplicht in de Nederlandse vennootschapsbelasting

De Nederlandse vennootschapsbelasting (Vpb) kent twee soorten binnenlandse belastingplichtigen: de onbeperkt en de beperkt belastingplichtigen. Onbeperkt belastingplichtigen, zoals NV's, BV's en coöperaties, zijn volledig belastingplichtig op basis van hun rechtsvorm en vallen daarom voor alles wat zij doen onder de Vpb-heffing. Zij kennen geen onbelaste sfeer of onbelaste activiteiten. Dat is anders voor de beperkt belastingplichtigen, waarvan de bekendste verschijningsvormen de rechtsvorm van een vereniging of stichting hebben. Verenigingen en stichtingen zijn Vpb-plichtig indien en voorzover zij een materiële onderneming drijven dan wel het daarop lijkt en zij in concurrentie treden met andere voor inkomsten- of vennootschapsbelasting belastingplichtige ondernemers. Bij de beperkt belastingplichtigen kan zich, anders dan bij de onbeperkt belastingplichtigen, wel een onbelaste sfeer voordoen (de niet-ondernemings sfeer), waarin activiteiten kunnen worden ontplooid die niet tot Vpb-heffing (of fiscale aftrek van kosten) leiden.

Voor overheidsbedrijven geldt al decennialang de volgende regeling. Onderscheid moet worden gemaakt tussen directe en indirecte overheidsbedrijven. We spreken van een direct overheidsbedrijf indien een publiekrechtelijk rechtspersoon (zoals een gemeente of provincie) zelf een onderneming drijft. Indien een publiekrechtelijk rechtspersoon zich voor het verrichten van ondernemingsactiviteiten bedient van een privaatrechtelijk rechtspersoon (zoals een NV, BV, vereniging of stichting) spreken we van een indirect overheidsbedrijf. Voor de subjectieve belastingplicht maakt

het in principe niet uit of sprake is van een direct of een indirect overheidsbedrijf: in beide gevallen is sprake van vennootschapsbelastingplicht indien en voorzover de ondernemingen worden gedreven als genoemd in het derde lid van artikel 2 Wet Vpb'69. Voor de directe overheidsbedrijven blijkt dit uit artikel 2, lid 1, onderdeel f Wet Vpb'69, voor de indirecte overheidsbedrijven uit artikel 2, lid 7 Wet Vpb'69. Op grond van artikel 9, lid 1, onderdeel g Wet Vpb'69 juncto artikel 2 Uitvoeringsbeschikking Vpb krijgt de publiekrechtelijk rechtspersoon over alle vermogen dat per begin van het jaar in een direct overheidsbedrijf is geïnvesteerd een aftrek van (momenteel) 6,5%. De achterliggende gedachte is dat men bij zo'n direct overheidsbedrijf niet kan vaststellen welk deel van de onderneming met eigen en welk deel met vreemd vermogen is gefinancierd. Het bedrijf is immers een juridisch onzelfstandig onderdeel van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Daarom wordt bij fictie een renteaftrek gecreëerd. Men kan simpel constateren dat de nu getroffen regeling voor de ondernemende overheid veel te genereus is. De fictie gaat er namelijk feitelijk vanuit dat het gehele vermogen vreemd vermogen is. Het ware mijns inziens beter geweest door een betrouwbaarder schatting van de realiteit de wat negatieve indruk, die toch al sterk aanwezig is bij de belastingplicht van overheden, weg te nemen. Die indruk is namelijk dat alle belastingplichtigen gelijk zijn, maar dat sommige (de overheden) wat meer gelijk zijn dan de andere. Dat komt niet alleen door de regeling van de fictieve renteaftrek, maar zeker ook door het feit dat in lid 3 van artikel 2 slechts een limitatieve opsomming is gegeven van ondernemingsactiviteiten die tot belastingplicht voor de Vpb leiden. Deze limitatieve opsomming is in de loop der jaren beetje bij beetje, maar slechts zeer beperkt (voor aperte gevallen), uitgebreid¹. Het was natuurlijk beter geweest als de wetgever gewoon de bedoeling van de regeling in de wet had opge-

Prof. Dr. J.A.G. van der Geld is als hoogleraar belastingrecht verbonden aan het Fiscaal Instituut van de Katholieke Universiteit Brabant.

nomen en had bepaald dat overheden belastingplichtig zijn indien en voorzover zij in concurrentie treden met andere ondernemers in inkomsten- of vennootschapsbelasting. Met de sterk toegenomen tendens tot verzelfstandiging, privatisering en commercialisering van overheidsactiviteiten² kan men namelijk constateren dat de overheden regelmatig het 'normale' bedrijfsleven oneerlijke concurrentie aandoen vanwege de verschillen in belastingplicht voor de vennootschapsbelasting.

Contouren van een nieuwe regeling, die maar op zich laat wachten

Ten aanzien van de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven heeft de staatssecretaris van Financiën in mei 1999 de Contourenschets verruiming vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven aan de Tweede Kamer gezonden³. Deze Contourenschets bevat een voorstel voor een nieuwe wettekst inzake de Vpb-plicht van overheidsbedrijven. Aangekondigd werd dat na ontvangen commentaar van direct betrokkenen een wetsvoorstel zal worden ingediend. Met de direct betrokkenen wordt blijkens de toelichting bedoeld overheden die door de nieuwe regeling wellicht belastingplichtig worden en (semi-)ambtenaren in diverse werkgroepen, maar niet beconcurrerende ondernemers!

In de Contourenschets wordt ervoor gekozen:

- om indirecte overheidsbedrijven voortaan volledig gelijk te behandelen als niet-overheidsbedrijven. Dat wil zeggen dat de belastingplicht afhangt van de privaatrechtelijke rechtsvorm. NV's en BV's zullen zodoende voortaan volledig Vpb-plichtig worden, ook als alle aandelen in overheidshanden zijn;
- om voor directe overheidsbedrijven als regel te formuleren dat zij Vpb-plicht meebrengen, tenzij niet in concurrentie wordt getreden met andere ondernemers binnen de Europese Unie.

De voorstellen in de Contourennota zijn eigenlijk onomstreden. Zij vormen bij uitvoering dan ook een belangrijke bijdrage aan meer gelijke concurrentievoorwaarden tussen bedrijven onderling, hetgeen een, terecht, zeer belangrijk uitgangspunt is in onze huidige neo-kapitalistische maatschappij.

Het enige wat in de Contourennota wordt gemist, is een bijstelling van de huidige, wel erg genereuze, renteaftrek voor directe overheidsbedrijven (zie hiervoor). Maar het is de vraag of op dit gemis door de nu geraadpleegde selectie van direct betrokkenen zal worden gewezen.

Het feit dat deze hele, al lang noodzakelijke normaliseringsoperatie zich nog steeds als een

Echternachprocessie voortsleept (er is medio september 2001 nog steeds geen wetsvoorstel ingediend), is een veeg teken en wekt op zijn minst de indruk dat de wetgever met twee maten meet, een voor burgers en een andere voor de overheid. Al ver voor de Pikmeerarresten⁴ wist Brüll het al: Quod licet Jovi, non licet Bovi⁵. Brüll richtte zich primair op de uitvoerder van de belastingwetgeving. Het is nog triester als zelfs de wetgever niet (langer) onpartijdig is. Maar ook die partijdigheid van de wetgever is al eerder geconstateerd en zelfs wel voor de hand liggend als men zich realiseert dat de wetgevende en uitvoerende macht in het Nederlandse staatsbestel niet goed zijn gescheiden en de overheid als wetgever dus voortdurend in de verleiding komt om zichzelf als uitvoerder een handje te helpen⁶. De variant van partijdigheid die hier aan de orde is, is weliswaar van een iets andere orde (niet de uitvoerder wordt geholpen via het uitblijven van adequate wetgeving, maar vooral lagere overheden), maar mijns inziens even verwerpelijk. Men zou willen dat de wetgever iets van de voortvarendheid waarmee hij de Wet IB 2001 of allerlei anti-misbruikwetgeving door het parlement joeg, zou inzetten bij het normaliseren van de belastingplicht van overheidsbedrijven. Alleen al de schijn van partijdigheid zou toch voor het parlement een aansporing moeten inhouden om er (via druk op de regering of desnoods een initiatief-wetsvoorstel) voor te zorgen dat nu eindelijk eens een fiscaal 'level playing field' wordt gecreëerd. Dat past uitstekend in de filosofie van de paarse coalitie en er is al lang genoeg op gewacht!

NOTEN

1 Als er een groot staatsbedrijf wordt geprivatiseerd (zoals de PTT en de NOB) of een hele sector geliberaliseerd. Voorbeelden van dit laatste zijn de energiedistributiesector en de sector van het gemeentelijk vervoer. In het kader van de liberalisering van de energie(distributie)sector is per 1 januari 1998 belastingplicht gecreëerd voor energie(distributie)bedrijven die in handen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen (gemeenten en provincies). Voor de jaren 1998 tot en met 2001 gold voor deze bedrijven overigens een nulprocenttarief. Verder is bepaald dat op de fiscale openingsbalans per 1 januari 1998 geen zelfgekreukte goodwill mag worden geactiveerd. De achterliggende gedachte is dat deze bedrijven anders (vanwege de afschrijving op de geactiveerde goodwill) lange tijd effectief nog geen vennootschapsbelasting zullen betalen. Aanhangig bij het parlement is momenteel nog wetsvoorstel nr. 27.784, waarin wordt voorgesteld dat per 1 januari 2003 de subjectieve vrijstelling van vennootschapsbelasting voor gemeentelijke vervoers-

bedrijven wordt ingetrokken. Op aanraden van de Raad van State is in dit wetsvoorstel ook een algemene regeling opgenomen voor het belastingplichtig worden van voormalige niet-belastingplichtige overheidsbedrijven. Belangrijk element hierbij is het verbod om op de fiscale openingsbalans zelfgekweekte goodwill op te voeren.

2 Oorspronkelijk ingegeven door bezuinigingen van de Rijksoverheid gepaard aan decentralisatie van overheidstaken en later tevens ideologisch gevoed door een soms bijna fundamentalistisch geloof in de markt als oplossing voor problemen.

3 Zie o.a. Vakstudie Nieuws 1999/25.14.

4 HR NJ 1996/513 en NJ 1998/367 waarin (kort samengevat) werd beslist dat activiteiten waarvoor burgers strafrechtelijk veroordeeld kunnen worden (zoals het illegaal storten van chemisch afval), door overheden handelend in hun overheidstaak onder omstandigheden onbestraft kunnen plaatsvinden.

5 Vrij vertaald: Wat Jupiter mag, mag de os nog niet. Brüll gebruikte deze titel voor een aantal artikelen in het (toen, begin jaren tachtig van de vorige eeuw, nog losbladige) Weekblad FED, waarin hij de soms te grote en onvoldoende gecontroleerde macht van de overheid aan de kaak stelde.

6 Zie omtrent de onvolledige scheiding van de machten in het Nederlandse staatsbestel recentelijk nog R.H. Happé in zijn lezing 'Van trias politica naar duas politica' voor de Belastingadviseursdag 2001, waarvan een korte samenvatting is verschenen in Weekblad Fiscaal Recht 2001, p. 1069 e.v.