

S.A. Stevens, De belaste overheid

Diss. UvTilburg, promotor prof. dr. P.H.J. Essers, Deventer: Kluwer, Fiscale Monografie nr. 109, 2003, 546 p., ISBN 90 130 0706 6.

Wat dient onder 'overheid' of onder de taken van de overheid te worden verstaan? Daarop is niet makkelijk een antwoord te geven, mede doordat de beleving daarvan aan maatschappelijke corrosie onderhevig is. Vergelijk de perikelen rondom onze nationale luchthaven Schiphol die wil privatiseren maar waarvan de aandelen tot op heden nog steeds in handen van de (landelijke en gemeentelijke) overheid zijn of neem de privatisering van de energiemarkt waarvan ook menigeen zich afvraagt of de achterliggende filosofie wel valide en voldoende doordacht is. Dit

is echter wel de kern van deze dissertatie die kortweg zou kunnen worden aangeduid met: overheid = onbelast c.q. vrijgesteld versus niet-overheid = belast c.q. niet-vrijgesteld.

In deze studie wordt onderzocht op welke wijze overheidsorganisaties¹ in de belastingheffing worden betrokken en in hoeverre – en op welke onderdelen – de fiscale regels voor overheidsorganisaties afwijken van de regels voor andere (commerciële) organisaties. Dit is een belangwekkend thema, getuige bijvoorbeeld de worsteling van de verschillende kabinetten met de inkadering van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Zo heeft het toenmalige kabinet in 1999 een brief aan de Tweede Kamer gestuurd² met een contourenschets voor de wijziging van de vennootschapsbelastingplicht compleet met concepttekst wetsvoorstel en memorie van toelichting. Uiteindelijk is deze contourenschets in de spreekwoordelijke lade verdwenen en werd er niets

meer van vernomen. Alleen op detailpunten werd sindsdien de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gewijzigd maar in essentie worden delen van het particuliere bedrijfsleven nog steeds fiscaal oneerlijk beconcurrereerd door (veelal door bezuinigingen gedreven) overheden.

Het onderzoek is verdeeld in twee onderdelen: een algemeen en een positiefrechtelijk deel. In het algemeen deel worden achtereenvolgens behandeld: de kenmerken van de overheidsorganisatie, de wijze waarop de overheid op andere plaatsen in het recht wordt behandeld, de uitgangspunten van het belastingstelsel en de fiscale ethiek.

Volgens Stevens onderscheidt de overheid zich van andere organisaties door de gerichtheid op het algemeen belang.³ Hij merkt op (p. 57) dat de overheid zich moet richten op het creëren van randvoorwaarden zodat de basisbehoeften van burgers kunnen worden vervuld. Op p. 67 schrijft Stevens: 'Bij de uitoefening van publieke taken maakt de over-

1. Getuige een opmerking op p. 59 doelt Stevens hier in wezen op overheidsbedrijven. Kernthema van zijn dissertatie is dan de wijze waarop overheidsbedrijven in de belastingheffing (moeten) worden betrokken.
2. Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 1999, nr. AFP 99/190, V-N 1999/25.14, p. 2250.
3. Onder meer op p. 67 gebruikt Stevens het begrip 'de uitvoering van publieke taken' maar dit heeft kennelijk geen onderscheidende betekenis ten opzichte van algemeen belang.

heid gebruik van overheidsbedrijven'. Onduidelijk is voor mij wat Stevens nu precies onder een overheidsbedrijf verstaat (moet de overheid bijvoorbeeld de beslissingsmacht hebben?) en welke relatie er ligt met het uitvoeren van publieke taken. Op p. 75 lezen wij: 'Dat laat onverlet dat overheidsorganisaties, bij de uitoefening van hun publieke taken, in absolute termen aanzienlijke commerciële activiteiten ontplooiën, waarmee zij in concurrentie treden met particuliere ondernemers'. Maar wat zijn dan precies commerciële activiteiten en in hoeverre is daarbij nog wel sprake van de uitvoering van een publieke taak? Hoofdstuk 3 luidt: 'De behandeling van de overheid op andere plaatsen in het recht'. Met andere plaatsen in het recht bedoelt Stevens andere dan het fiscale recht. Conceptueel heb ik moeite met dit hoofdstuk. Enerzijds zegt Stevens (p. 77) dat het fiscale recht niet kan worden ontkoppeld van het overige recht, terwijl hij gelijktijdig constateert dat het belastingrecht door de eigen begripsvorming een meer autonome positie heeft verworven. Anderzijds stelt hij dat dit hoofdstuk geen compleet uitgewerkte vergelijking betreft omdat het onderwerp daarvoor te omvangrijk is. Dat maakt het hoofdstuk mijns inziens slechts van betrekkelijke waarde.

In hoofdstuk 4 'De structuur van het belastingstelsel en de fiscale positie van de overheidsorganisaties' gebruikt Stevens weer het woord 'overheidsorganisaties' terwijl het mijns inziens toch om 'overheidsbedrijven' gaat. Het verschil in terminologie komt op mij verwarrend over. Als doorslaggevend argument voor de heffing van vennootschapsbelasting van overheidsorganisaties (nogmaals, ik zou zeggen overheidsbedrijven) poneert Stevens (p. 158) het neutraliteitsbeginsel in die zin dat vervalsing van de concurrentieverhoudingen moet worden voorkomen. Hetzelfde uitgangspunt hanteert hij voor de heffing van omzetbelasting, te weten het voorkomen van ongelijke concurrentieverhoudingen (p. 165).

Leuk is het uitstapje in hoofdstuk 5 inzake 'Tax planning en de positie

van een overheidsorganisatie'. Stevens geeft mijns inziens terecht aan (p. 172) dat vanwege het publieke karakter en de machtspositie waarin de overheid zich bevindt voor haar strengere ethische normen moeten gelden dan voor burgers. Hij vraagt zich vervolgens af wanneer de fiscaal meest voordelige route onethisch wordt. Volgens Stevens (p. 173) wordt de grens overschreden wanneer een overheidsorganisatie gebruikmaakt van extra entiteiten of contracten die vanuit economisch oogpunt geen reële functie vervullen. Stevens concludeert op p. 177: 'De beslissing om een fiscale constructie toe te passen, heeft daardoor ook het karakter van een kostenbatenanalyse. Het financiële voordeel voor de betrokken overheidsorganisatie moet worden afgewogen tegen de aantasting van het moreel gezag van de overheid als geheel en de individuele bestuurder in het bijzonder'. Deze conclusie komt op mij wat vlak over. Niet alles op fiscaal terrein wat in strikt juridische zin mogelijk is, zou de overheid moeten willen. Zij moet zichzelf in dit opzicht duidelijke grenzen stellen die niet kunnen en mogen worden overschreden.

Het overgrote deel van het boek (p. 181-479) wordt in beslag genomen door de positiefrechtelijk georiënteerde hoofdstukken waarin de auteur onderzoekt in hoeverre de bestaande regelingen voor de overheidsorganisaties in overeenstemming zijn met de uitgangspunten van de belastingwet en in het bijzonder het neutraliteitsbeginsel. Daarbij ligt de focus op de vennootschapsbelasting (subjectieve en objectieve belastingplicht alsmede openingsbalansproblematiek) en de omzetbelasting alsmede heffingen voortvloeiend uit de Successiewet 1956 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer.

Traditioneel maakt de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 onderscheid tussen directe en indirecte overheidsbedrijven. De belastingplicht van deze bedrijven is beperkt tot een limitatieve opsomming van belaste bedrijfsactiviteiten in art. 2 lid 3 Wet VPB 1969. De conclusie

van Stevens is juist dat deze opsomming in de huidige maatschappelijke context achterhaald is en dat een overheidsbedrijf in elk geval belastingplichtig moet zijn indien het in concurrentie treedt met belaste ondernemingen.

Ik ben het eens met Stevens dat de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven dient te vervallen en deze integraal belastingplichtig dienen te worden. Indien de overheid ervoor kiest om een bepaalde activiteit uit te oefenen in de vorm van een door haar beheerste privaatrechtelijke rechtspersoon, dan dient dit als consequentie te hebben dat hieraan belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is verbonden.

De conclusie van Stevens dat publiekrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting indien en voorzover zij een bedrijf uitoefenen (tenzij zij niet in concurrentie treden met een andere belastingplichtige (rechts)persoon) onderschrijf ik. Terecht constateert Stevens dat het begrip 'in concurrentie treden' ruim moet worden opgevat en in elk geval mede internationale concurrentie (vgl. de N.V. Luchthaven Schiphol) en potentiële concurrentie van nieuwe toetreders omvat. Stevens sluit – voor wat zijn conclusies aangaande de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidslichamen betreft – voor een belangrijk deel aan bij de hiervoor aangehaalde Contourenschets en creëert daarmee tevens een groter maatschappelijk draagvlak voor deze notitie van de staatssecretaris.

Op p. 492 van zijn dissertatie komt Stevens met een opvallende uitspraak: 'Ik ben er een voorstander van dat de belastingplicht van de overheidsbedrijven, stichtingen en verenigingen wordt verruimd tot alle activiteiten van het lichaam'. Met name daar waar het de stichtingen betreft is dit opmerkelijk omdat hiermee tevens alle beleggingsactiviteiten van stichtingen belastingplichtig zouden worden voor de vennootschapsbelasting. Deze opvatting onderschrijf ik, maar vind deze in de dissertatie niet verder uitgewerkt. Onbeperkte belastingplicht van directe overheidsbedrijven en vereni-

gingen lijkt mij evenwel niet voor de hand te liggen omdat daarmee niet bedrijfsmatige activiteiten (bijv. het handelen door de overheid als zodanig of sportbeoefening in de vorm van een vereniging) de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting zouden worden binnengehaald hetgeen toch niet de bedoeling kan zijn.

Hij schrijft op dezelfde bladzijde: 'Indien de belastingplicht niet wordt verruimd, verdient het aanbeveling om – teneinde winstdrainage te voorkomen – in de vennootschapsbelasting het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een belaste onderneming aan te merken als een fictieve onderneming. Hierbij kan worden gedacht aan een regeling conform art. 3.90 en 3.91 Wet IB 2001. Bestudering van die regeling leert echter, dat de introductie van een dergelijke fictie al snel leidt tot complexe regelgeving.' De gedachte achter dit standpunt is aardig maar bij nadere beschouwing toch niet goed invoelbaar. De terbeschikkingstellingsregelingen in de inkomstenbelasting zijn gebaseerd op het aspect van verbondenheid (terbeschikkingstelling aan een verbonden persoon of verbonden lichaam); dat is bijvoorbeeld vanuit een stichting apriori al niet te constateren. Afgezien van de complexiteit maakt deze constatering het transponeren van de terbeschikkingstellingsregelingen vanuit de inkomsten- naar de vennootschapsbelasting al onmogelijk. Ik deel de opvatting van Stevens dat de forfaitaire renteaftrek voor directe overheidsbedrijven⁴ te ruim en te grof (6% over het zuiver (fiscaal) vermogen aan het begin van het boekjaar) is en daardoor in strijd met het neutraliteitsbeginsel⁵ en onder omstandigheden als verboden staatssteun in EG-verband moet worden aangemerkt. Op p. 278 zet Stevens een stap die de reikwijdte van het

proefschrift verre overschrijdt. Hij pleit met recht voor een opheffing van het verschil in fiscale behandeling van eigen en vreemd vermogen. Zijn voorkeur gaat daarbij uit naar (evenals dat voor dividenden geldt) een opheffing van de aftrek van rentekosten met een dienovereenkomstige toepassing van de deelnemingsvrijstelling op rentebaten. Een dergelijke aanpak kan echter alleen op communautair niveau binnen de Europese Unie plaatsvinden en daarvoor bestaat op dit moment te weinig politiek draagvlak. Dit blijkt eens te meer uit de door staatssecretaris Wijn aangekondigde herziening van de vennootschapsbelasting (Wet VPB 2007) waarbij aan het bestaande verschil in fiscale behandeling niet zal worden getornd.

Met recht merkt Stevens op dat de beperking van gerechtigdheid tot terugaaf van dividendbelasting tot binnen Nederland gevestigde rechtspersonen⁶, strijd oplevert met het EG-verdrag (vrijheid van vestiging en vrijheid van kapitaal). Maar waarom zo voorzichtig uitgedrukt? Zo schrijft hij op p. 307 dat deze vrijheden lijken te worden geschon- den. Dit is mijns inziens zonder meer het geval. Het is evident dat het budgettaire argument voor het HvJ EG als rechtvaardigingsgrond voor de beperking in de terugaafmogelijkheden geen stand houdt.

In hoofdstuk 8 gaat Stevens uitgebreid in op het zogenoemde goodwillverbod dat zich aandient als openingsbalansproblematiek bij het ontstaan van belastingplicht van een overheidsbedrijf en thans wettelijk is vormgegeven in art. 33 Wet VPB 1969. De auteur pleit voor afschaffing van dit artikel op basis van praktische en theoretische argumenten. Zeker bestaan in de praktijk majeure problemen bij de uitwerking van art. 33 en hebben belastingplichtigen de neiging om het goodwillverbod te omzeilen door de overige activa hoger te waarderen. Kern van de problematiek ligt mijns inziens echter bij de onvolkomen belastingplicht van overheidsbedrijven voor de vennootschapsbelasting. Dit resulteert in een situatie waarbij zeer winstgevendende overheidsbedrijven nog steeds niet of pas in een heel laat

stadium belastingplichtig zijn of worden voor de vennootschapsbelasting met een dienovereenkomstige problematische benadering van de op de openingsbalans aanwezige goodwill. Zou er consequent belastingplicht voor overheidsbedrijven ontstaan indien in concurrentie met het bedrijfsleven wordt getreden, dan zou de goodwillproblematiek zich niet of slechts in beperkte mate voordoen.

Hoofdstuk 9 heeft als onderwerp rechtsvergelijking en daarin maakt de auteur een inventarisatie van de fiscale behandeling van overheidsbedrijven in België, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. Het hoofdstuk, en daarmee het rechtsvergelijkend onderzoek, is van zeer beperkte omvang (12 p.). De auteur leunt primair op een vragenlijst die hij heeft besproken met buitenlandse collegae van zijn werkgever (een internationale maatschap van belastingadviseurs). Een grondige buitenlandse literatuurstudie heeft niet plaatsgevonden. Het is een aardig en informatief hoofdstuk, maar vanuit wetenschappelijk perspectief bezien zou dit meer vruchten hebben kunnen afwerpen.

In hoofdstuk 10 (76 p.) komt de positie van de overheid in relatie tot omzetbelasting aan bod. Belangrijke onderwerpen zijn daarbij: overheid en ondernemerschap, aftrek van voorbelasting, het BTW-compensatiefonds en de omzetbelastingtechnische behandeling van subsidies.

Tot slot behandelt Stevens in hoofdstuk 11 achtereenvolgens de overdrachts- en kapitaalsbelasting, successie- en schenkingsrechten, milieubelastingen en -heffingen alsmede lokale belastingen. Dit relatief beperkte hoofdstuk kan zonder nader onderzoek eigenlijk al tot geen andere conclusie leiden dan dat in de verschillende heffingswetten geen consistentie bestaat ten aanzien van de vormgeving van vrijstellingen voor overheidsorganisaties. Elke regeling staat op zich en kent zijn eigen historie en folklore, ook ten aanzien van de positie van de overheid.

Het boek bevat hier en daar enkele typefoutjes. Soms kloppen de para-

4. Art. 9 lid 1 onderdeel f, Wet VPB 1969 jo. art. 2 Uitv.besch. VPB 1971.

5. Hiermee bedoelt Stevens kennelijk dat een belastingplicht van overheidsbedrijven voor de vennootschapsbelasting concurrentievervalsing voorkomt door commerciële activiteiten ongeacht de gekozen vormgeving met vennootschapsbelasting te belasten.

6. Art. 10 lid 1 Wet DB 1965.

Boekbeschouwingen

graafverwijzingen niet zoals op p. 493 waar verwezen wordt naar § 6.5.2.2 resp. 6.5.2.3 terwijl bedoeld wordt § 7.5.2.2 resp. 7.5.2.3. Dat is jammer voor een overigens mooi verzorgde uitgave met een prettig leesbaar lettertype. Niet alleen elk hoofdstuk, maar ook elk onderdeel in een hoofdstuk wordt afgesloten met conclusies hetgeen de leesbaarheid en de praktische bruikbaarheid voor de (fiscale) praktijk zeer ten goede komt.

De dissertatie is breed van opzet. Tal van onderwerpen worden op een

verdienstelijke wijze behandeld. Ik mis een duidelijke aansluiting tussen het algemene en het positiefrechtelijke deel van de dissertatie. Het positiefrechtelijke deel is naar mijn mening duidelijker en fundamenteler uit de verf gekomen. Diverse zaken worden daarin behandeld die niet alleen vanuit wetenschappelijk perspectief belangwekkend zijn, maar ook relevantie hebben voor de fiscale praktijk.

Met deze dissertatie heeft Stevens een belangrijke bijdrage geleverd aan de gedachtevorming omtrent de be-

lastingplicht van overheidsbedrijven, met name daar waar het de vennootschapsbelasting betreft. Het ware aan te bevelen dat de staatssecretaris dit boek ter hand neemt bij het komende ontwerp van een Wet op de vennootschapsbelasting 2007 en zich ten opzichte van het huidige systeem fundamenteel herbezint op de vennootschapsbelastingplicht van overheidsbedrijven.

G.T.K. Meussen

Nijmegen, augustus 2004
