WFR 2016/31

Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer het braafste jongetje van de klas

Mr. D.E. van Sprundel[1] en L.C. Touw[2]

1 Inleiding[3]

Op 14 november 2014 werd Rotterdam door de Britse denktank Academy of Urbanism uitgeroepen tot beste Europese stad.[4] De stad die bekend staat om zijn grote haven heeft met de recente opening van de Tweede Maasvlakte zijn positie ten opzichte van andere havens (op lange termijn) substantieel versterkt.[5] De Rotterdamse haven is met een totale containeroverslag van meer dan 11,5 miljoen TEU[6] per jaar groter dan haar directe concurrenten in Hamburg en Antwerpen.[7] Ook uit andere onderzoeken blijkt dat de Rotterdamse economie het goed blijft doen.[8]

Het Rotterdamse Havenbedrijf[9] wordt aangemerkt als een indirect overheidsbedrijf en geniet op grond van de wetgevingen sinds 1 januari 1956 en 1 januari 2016 een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting. Dit geldt eveneens voor bijvoorbeeld de havens in Amsterdam, Groningen en Moerdijk.

Met het oog op een Europees *level playing field* heeft de Europese Commissie (EC) Nederland in eerste instantie – al in juli 2008[10] – verzocht om, na vervolgens een formeel verzoek uit te vaardigen, zijn belastingwetgeving omtrent overheidsbedrijven aan te passen en de vrijstelling af te

1 *Verbonden als International Tax Partner bij Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Rotterdam en daarnaast werkzaam als wetenschappelijk medewerker/promovendus aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Faculteit der Economische Wetenschappen van de Erasmus Universiteit Rotterdam.*

2 *Student Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Deze bijdrage is deels gebaseerd op het onderzoek dat hij gedurende zijn bachelor-scriptie – waarbij D.E. van Sprundel de begeleider was – heeft verricht.*

3 *Aangezien de wetgever in het Belastingplan 2016 een terugwerkende kracht van feiten vanaf 15 september 2015 om 15.15u heeft ingevoerd (zie bijvoorbeeld: http://taxlive.nl/-/reparatie-emigratielek-ab-houder-voer-voor-procedures), hebben we gemeend expliciet te moeten opmerken dat deze bijdrage is bijgewerkt tot 26 januari 2016, 16.16u.*

4 *Zie voor verdere uitleg omtrent het onderzoek 'Rotterdam Europese stad van 2014', Academy of Urbanism.*

5 *Op korte termijn hebben deze investeringen vooralsnog niet het beoogde resultaat behaald. Zie het Financieele Dagblad van 22 oktober 2015, 'Containerbegrip'.*

6 *Twenty feet Equivalent Unit, een container van 6,10 meter lang 2,44 meter breed en 2,59 meter hoog.*

7 *Een vergelijking op basis van totale goederenoverslag is ook mogelijk, Zie 'Haven in cijfers, Port of Rotterdam 2014'.*

8 *'Tij blijft gunstig voor Rotterdamse economie', ING Economisch Bureau, oktober 2015.*

9 *Ter bevordering van een veilige, effectieve en efficiënte scheepvaartafwikkeling in de Rotterdamse haven is per 1 januari 2004 het Havenbedrijf Rotterdam N.V. opgericht. De Rotterdamse haven is van grote betekenis voor de Nederlandse economie; het is één van de belangrijkste kruispunten van de goederenstromen van de wereld (Kamerstukken II 2004/05, 24 691, nr. 60). Momenteel is het Havenbedrijf een niet beursgenoteerde naamloze vennootschap waarin de aandelen worden gehouden door twee partijen. De gemeente Rotterdam beheert 70,83% en de Nederlandse staat 29,17% (Kamerstukken II 2014/15, 28 165, nr. 180).*

10 *Dit betrof een zogenoemde artikel 17-brief van 9 juli 2008, zie het besluit van 2 mei 2013 voor de voorgeschiedenis: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_1434332_131_2.pdf*

schaffen. Op 2 mei 2013[11] heeft de EC zogenoemde "dienstige" maatregelen als bedoeld in art. 108 lid 1 VWEU vastgesteld (staatssteun). Dit is de formele afsluiting van onderzoek naar bestaande steunmaatregelen, waarbij afspraken tussen de lidstaat en de EC omtrent aanpassing/beëindiging van bestaande steunmaatregelen worden vastgelegd. Ter uitvoering hiervan heeft Nederland op 16 september 2014 het wetsvoorstel Wet modernisering vennootschapsbelasting overheidsbedrijven ingediend dat op 1 januari 2016 in werking is getreden.[12] Hierbij zijn overheidsbedrijven in tegenstelling tot de huidige wetgeving in beginsel wel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.[13] Voor de havenbedrijven wordt door Nederland tijdelijk nog een vrijstelling van vennootschapsbelasting gegund[14], omdat ook bij de ons omringende havens geen winstbelasting wordt geheven. Nederland wil de belastingplicht voor de havens eigenlijk pas invoeren als en per wanneer de andere Europese havens ook belastingplichtig worden. Behalve dat Nederland de maatregelen van de EC onder voorbehoud van goedkeuring van het parlement heeft aanvaard – wat voor de EC niet acceptabel was – was de EC bepaald niet gelukkig met de uitzondering voor de havenbedrijven. Dat heeft geleid tot het formele onderzoek van de EC. Op 9 december 2015[15] en op 12 januari 2016[16] heeft de Staatssecretaris van Financiën echter medegedeeld dat op grond van overleg van de EC mogelijk al op 1 januari 2017 een (betalende) belastingplicht gaat gelden. De EC heeft inmiddels Nederland gevraagd en België en Frankrijk voorgesteld om hun belastingvrijstelling af te schaffen. Nederland krijgt nog respijt van de EC tot en met 1 januari 2017 en dient voor 21 maart 2016 zijn wetgeving opnieuw aan te passen.[17]

De onderzoeksvraag die in deze bijdrage centraal staat, is of er risico's zijn als – in tegenstelling tot de andere overheidsbedrijven – de vrijstelling voor Nederlandse zeehavens (tijdelijk) blijft bestaan, aangezien dit elders in Europa ook het geval is.[18] Eventuele steun door middel van subsidies, (lokale) belastingvrijstellingen en het verstrekken van gelden uit diverse "potjes" vallen buiten ons onderzoek. Volledigheidshalve wordt eveneens benadrukt dat het belang van staatssteun(analyses) in de (fiscale) praktijk nogal aan belang toeneemt (althans de bewustwording), tevens voor andere kwesties. De diverse onderzoeken – bijvoorbeeld naar de Starbucksruling[19] en andere rulings[20] – van de EC zorgen voor meer aandacht voor de problematiek. Er worden diverse congressen en seminars[21] georganiseerd en steeds meer gepubliceerd.[22]

In deze bijdrage wordt in onderdeel 2 eerst ingegaan op de staatssteunregels die gelden onder het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), evenals de staatssteuncriteria en ten slotte wordt er gekeken naar de visie van de EC. Vervolgens komen in onderdeel 3 de belastingregimes voor overheidsbedrijven in Nederland, België respectievelijk Duitsland aan de orde, waarbij in kaart wordt gebracht hoe de havenbedrijven aldaar belast worden. Alvorens af te sluiten met een conclusie (onderdeel 6), worden in de onderdelen 4

11 *Persbericht EC van 2 mei 2013, nr. IP/13/395, V-N 2013/25.14 (http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_1434332_131_2.pdf) en persbericht EC van 9 juli 2014, nr. IP/14/794, V-N 2014/39.8 (zaaknummer SA.25338 en http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253498/253498_1564413_30_2.pdf).*

12 *Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 mei 2013, nr. DB/2013/231M, V-N 2013/25.15.*

13 *Zie Wet modernisering vpb-plicht overheidsbedrijven, Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3.*

14 *Zie ook H.J. Bresser, 'Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen; much to do about nothing', WPNR 2014/7028 en H.J. Bresser, 'Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen II; much to do about still nothing', WPNR 2015/7053.*

15 *Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2015, nr. DB/2015/434U, V-N 2015/65.18.*

16 *Brief Staatssecretaris van Financiën van 12 januari 2016, nr. DB/2016/13U, V-N 2016/5.15.*

17 *Persbericht van de EC van 21 januari 2016, nr. IP/16/124.*

18 *Brief van Ministerie van Infrastructuur en Milieu van 29 augustus 2014, nr. 2014Z13315, V-N 2014/45.11 en Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 augustus 2015, nr. DB2015/254U, V-N 2015/42.13.*

19 *Zie persbericht EC van 8 juni 2015, nr. IP/15/5140, V-N 2015/32.6 en persbericht EC van 21 oktober 2015, nr. IP/15/5880, bijvoorbeeld D.E. van Sprundel in TaxLive: http://taxlive.nl/-/-ongeoorloofde-staatssteun-maakt-alles-vloeibaar. In de zaak van Starbucks heeft de Commissie recentelijk de formele onderzoeksprocedure afgesloten en definitief bepaald dat sprake is van illegale steun en dat deze moet worden teruggevorderd. Die formele onderzoeksprocedure was een jaar geleden al opgestart. Zie ook de films van TaxVisions van 6 november 2015 inzake V-N 2015/55.4 en V-N 2015/55.5 en van 18 december 2015 inzake V-N 2015/65.5 en V-N 2015/65.6.*

20 *Zoals bijvoorbeeld de Belgische rulings voor overwinst (3 februari 2015, nr. IP/15/4080 en 11 januari 2016, nr. IP/16/42) en de onderzoeken naar FIAT (21 oktober 2015, nr. IP/15/5880), McDonald's (3 december 2015, nr. IP/16/6221) enz. enz.*

21 *Zie bijvoorbeeld het seminar van 25 september 2014 'Staatssteun in en rondom zeehavens' georganiseerd door de European School of Law en de Stichting Europese Fiscale Studies – beide onderdeel van de Erasmus Universiteit Rotterdam – de diverse Europese Fiscale Studies congressen, de NOB Rondetafelbijeenkomst van 5 en 6 maart 2015 en de SOB/NOB-conferentie 'Staatssteun' van 30 november 2015.*

22 *B. Emmerig, 'Stel het is staatssteun, wat dan?', WFR 2015/594 en M.P. Weterings & C.E. van der Linden, 'Staatssteun in en rondom zeehavens', WFR 2015/165.*

en 5 enkele risico's vanaf 1 januari 2016, respectievelijk, 1 januari 2017, geschetst.

2 Staatssteun

Eén van de doelstellingen van de EU is het volledig integreren van de nationale markten in een interne markt om welvaart, economische groei en meer banen te creëren. Door middel van positieve en negatieve integratie kunnen deze doelstellingen worden bewerkstelligd. Positieve integratie wordt door harmonisatie van de regelgeving en beleid gerealiseerd. Met negatieve integratie wordt gedoeld op de effecten van de direct werkende bepalingen van het VWEU betreffende het vrije verkeer, eerlijke mededinging, waaronder het verbod van staatssteun, en de algemene beginselen van Unierecht, via jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie op nationale belemmerende regels en praktijken. De negatieve integratie heeft in de loop der jaren de grootste veranderingen veroorzaakt.[23]

2.1 Criteria

Om eerlijke concurrentie binnen de EU te bewerkstelligen en te zorgen voor een *level playing field* zijn in het VWEU regels opgenomen die staatssteun reguleren. In art. 107 t/m 109 VWEU zijn criteria opgenomen wanneer een maatregel van de overheid moet worden opgevat als staatssteun en wat dit precies inhoudt. Hiervan is sprake op het moment dat bepaalde ondernemingen door de overheid worden bevoordeeld ten opzichte van andere ondernemingen. Deze bevoordeling kan plaatsvinden door het ontvangen van een geldsom of een subsidie, maar ook door het wegnemen van een last, zoals een belastingvrijstelling. Om te spreken van staatssteun worden in art. 107 lid 1 VWEU de volgende elementen opgesomd: (a) voordelen van de EU-lidstaten, (b) die in welke vorm ook met staatsmiddelen zijn bekostigd, (c) de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties ("selectiviteit"), (d) vervalsen of dreigen te vervalsen, (e) voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de EU-lidstaten ongunstig beïnvloedt.[24] Van staatssteun kan alleen worden gesproken als aan alle vijf criteria wordt voldaan.[25]

Wanneer aan bovenstaande criteria wordt getoetst, kan dit resulteren in het oordeel dat geen sprake is van staatssteun. Dan geldt geen (stand still- en) aanmeldingsplicht en onderneemt de EC niets. Wordt cumulatief voldaan aan de voorwaarden, dan moet deze maatregel – vooraf – door de lidstaat worden voorgelegd aan de EC.[26] Dat geldt voor nieuwe steun én bij wijziging van een bestaande steunmaatregel. Een belangrijke uitzondering hierop is overigens de algemene de-minimisregeling waarin wordt gesteld dat staatssteun die over drie kalenderjaren in zijn omvang niet meer dan € 200.000[27] per onderneming bedraagt geen invloed heeft op zowel de interne markt als op de handel tussen lidstaten. Dit wordt niet als verboden staatssteun gezien.[28] Daarnaast geldt een algemene groepsvrijstellingsverordening op grond waarvan bepaalde categorieën van steunmaatregelen van de aanmeldingsplicht zijn vrijgesteld.[29]

23 *Zie bijvoorbeeld de voortgang op het gebied van de emigratieheffing (art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c en 15d Wet VPB 1969): D.E. van Sprundel, 'Verslag van het EFS-seminar, gehouden op 16 juni 2010', WFR 2010/1045 en de ("grensoverschrijdende") fiscale eenheid: D.E. van Sprundel, 'Verslag van het EFS-seminar Grensoverschrijdende fiscale eenheid: fata morgana?', WFR 2008/1443.*

24 *In de rechtspraak en literatuur wordt bij het bepalen van aanmeldingsplicht gebruikgemaakt van een ruime benadering en een enge benadering. Bij de ruime benadering is er sprake van aanmelding wanneer wordt voldaan aan de eerste drie criteria en bij de enge benadering wordt gekeken naar vijf criteria. Kort samengevat dient bij de enge benadering aan alle vijf voorwaarden (a t/m e) te worden voldaan en bij de ruime benadering zijn de eerste drie voorwaarden voldoende om te spreken van staatssteun. Voor meer achtergrondinformatie kan bijvoorbeeld worden geraadpleegd: B. Hessel & A. Neven, Staatssteun en het EG recht, Deventer: Kluwer 2001, p. 25 e.v., respectievelijk P.C. Adriaanse, Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun (Europese Monografieen nr. 82), Deventer: Kluwer 2006, p. 16-20. Zie ook voetnoot 43 in D.E. van Sprundel, 'Over de tachtigjarige oorlog in de Spanish Tax Lease en andere Spaanse/Nederlandse zee- en veldslagen', WFR 2015/153.*

25 *Zie bijvoorbeeld het HvJ EU 24 juli 2003, nr. C-280/00 (Altmark), punt 74.*

26 *Art. 108 lid 3 VWEU. Zie P. Kavelaars, 'Staatssteun in the picture', NTFRB 2012/8.*

27 *Het gaat hier om de algemene de-minimisregel, zie Verordening (EU) nr. 1407/2013. Voor het wegvervoer en de landbouw en visserij gelden specifieke, (veel) lagere drempels. Daarnaast kan bij compensatie voor de uitvoering van publieke taken (DAEB) op grond van Verordening (EU) nr. 360/2012 tot € 500.000 staatssteun worden gegeven zonder dit als zodanig aan te merken.*

28 *Zie P. Kavelaars, 'Staatssteun in the picture', NTFRB 2012/8.*

29 *Zie Verordening (EU) nr. 651/2014.*

Bij aanmelding van een maatregel wordt gekeken of de staatssteun verenigbaar is met EU-recht.[30] Op grond van art. 108 lid 3 VWEU geldt tot die tijd een zogenoemde *stand still*-bepaling. Dit houdt in dat totdat de EC zich heeft uitgesproken over de verenigbaarheid van de staatssteun, de steun niet mag worden verleend. Dit verbod heeft directe werking en kan dus door een concurrent van de begunstigde onderneming bij de nationale rechter worden ingeroepen (zonodig in kort geding). Wanneer de steun vooraf toch is uitgevoerd dan wordt dit gezien als onrechtmatige staatssteun. Het onderzoek wordt gedaan aan de hand van een zogenoemde *balancing test*. In art. 107 VWEU staat een aantal maatregelen die van rechtswege verenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt (lid 2), dan wel door de Commissie verenigbaar kunnen worden beschouwd (lid 3). Nederland heeft overigens op geen van deze uitzonderingen een beroep gedaan. Het feit dat andere landen steun verlenen is geen reden voor een uitzondering. Is er sprake van een maatregel die van rechtswege verenigbaar is, dan zal deze per definitie door de EC worden goedgekeurd. Wanneer de maatregel verenigbaar kan worden beschouwd, kan de EC de maatregel eveneens goedkeuren, eventueel onder voorwaarden.[31]

Op het moment dat de EC oordeelt dat de steun niet verenigbaar is, mag de maatregel niet worden uitgevoerd, tenzij deze wordt aangepast in lijn met het oordeel van de EC. Mocht de maatregel al zijn uitgevoerd, dan moet de ontvangen steun worden teruggevorderd, inclusief rente.[32] De rente zal moet worden terugbetaald over de gehele periode vanaf het moment dat de staatssteun beschikbaar werd gesteld tot het moment van terugbetalen.[33]

30 *Zie art. 107 lid 2 onderdeel a en b, art. 107 lid 3 onderdeel a t/m e VWEU. Het gaat er dan om of het belang dat de lidstaat met de staatssteun nastreeft, opweegt tegen de concurrentieverstoring die uit de staatssteun voortvloeit.*

31 *Ook wel een voorwaardelijke goedkeuring.*

32 *Tenzij terugbetaling feitelijk onmogelijk is.*

33 *Art. 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 VWEU (codificatie) PbEU 2015, L 248, p. 9 (de Procedureverordening). Het bedrag dat terugbetaald moet worden kan door de EC worden vastgesteld of door de lidstaat zelf. Het rentepercentage wordt berekend volgens de methode zoals voorgeschreven in de mededeling van de Commissie betreffende de toe te passen rentepercentages bij de terugvordering van onrechtmatige steun. In de mededeling wordt de samengestelde renteberekening voorgeschreven: http://europa.eu.int/eur-lex/pri/nl/oj/dat/2003/c_110/c_11020030508n100210022.pdf. Zie ten slotte ook HR 28 mei 2010, LJN BL4082 (bijvoorbeeld becommentarieerd door J.M.M. van de Hel & J.M.B. Schreuder, 'Het arrest Residex: vragen over de privaatrechtelijke gevolgen van onrechtmatige staatssteun', Tijdschrift voor staatssteun, nr. 1, november 2010 en HvJ EU 8 december 2011, nr. C-275/10 (Residex Capital IV CV vs. Gemeente Rotterdam).*

2.2 Situatie in Nederland

Voor dit deel van deze bijdrage kan worden aangenomen dat voor de Nederlandse havenbedrijven aan de staatssteuncriteria wordt voldaan.[34] In het besluit van 2 mei 2013 licht de EC deze zienswijze nader toe. Volgens de EC leidt de huidige vrijstelling voor overheidsbedrijven tot een concurrentievoordeel dat niet te verdedigen valt op grond van de EU-staatssteunregels.[35] Bepaalde ondernemingen genieten een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting, terwijl bedrijven waarmee zij direct in concurrentie treden wel vennootschapsbelasting moeten betalen. Dit zorgt voor verstoring van de werking van de interne markt.[36] Eén van de argumenten die Nederland heeft aangedragen tegen het bezwaar van de EC is dat sprake is van bestaande steun – de vrijstelling is al bijna zestig jaar in de Nederlandse wetgeving opgenomen[37] – als gedefinieerd in art. 1 onderdeel b onder 1 van de procedureverordening (de EU Procedureverordening).[38] Hiervan is onder meer sprake als de maatregel reeds vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Rome in Nederland bestond en sindsdien niet wezenlijk is gewijzigd.[39] De vrijstelling van havenbedrijven dateert van (1956), dus vóór het Verdrag van Rome

34 *De EC was bijzonder stellig en ook de Nederlandse overheid heeft per 1 januari 2016 de wetgeving aangepast. Zie echter onze bemerkingen in onderdeel 5.*

35 *Brief EC van 2 mei 2013, nr. C(2013) 2372 final. Betreft Staatssteun SA.25338.*

36 *De verstoring van de interne markt wordt snel aangenomen, zie bijvoorbeeld HvJ EG 17 september 1980, nr. C-730/79 (Philip Morris / EC): "Het volstaat immers, dat de Commissie aantoont dat de betrokken steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging dreigt te vervalsen; het is niet nodig dat de relevante markt wordt afgebakend of dat de marktstructuur en de concurrentieverhoudingen worden onderzocht (arrest Philip Morris/Commissie, reeds aangehaald, punten 9-12)."*

37 *Ingevoerd per 1 januari 1956.*

38 *Verordening (EG) Nr. 659/1999 van de Raad, van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PbEG L 83 van 27.3.1999, p. 1): "bestaande steun [...] alle steun die voor de inwerkingtreding van het Verdrag in de respectieve lidstaat bestond, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn". Deze Verordening is inmiddels vervangen door 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PbEU, L 248/28.*

39 *Brief EC 9 juli 2014, nr. C(2014) 4480 final, betreft Staatssteun SA.25338.*

(1958)[40] en is sindsdien niet wezenlijk gewijzigd.[41] Blijkens haar besluiten van 2 mei 2013 en 9 juli 2014 en het persbericht van 21 januari 2016 heeft de EC dit standpunt geaccepteerd. Ook uit de wijze waarop de Commissie Nederland heeft benaderd – bijvoorbeeld geen infractieprocedure – impliceert dat de Commissie ervan uitgaat dat voor de regeling tot 1 januari 2016 sprake is van bestaande steun. De Commissie heeft immers precies de volgorde doorlopen die art. 22 van de EU Procedureverordening voorschrijft als het gaat om bestaande steun.

3 Landenoverzicht

3.1 Nederland

Om de belastingplicht van de overheidsbedrijven voor de vennootschapsbelasting meer in lijn te brengen met de staatssteunregels van de EC is per 1 januari 2016 de Wet belastingplicht overheidsbedrijven in werking getreden. In plaats van een algemene vrijstelling voor de vennootschapsbelasting van overheidsbedrijven wordt bij het wetsvoorstel een overheidsbedrijf in beginsel "gewoon" als onbeperkt belastingplichtig behandeld. Voor zover een publiekrechtelijk lichaam een onderneming drijft, is zij belastingplichtig. Niet alle overheidsbedrijven zijn onderworpen en er zijn algemene en specifieke vrijstellingen. Het Rotterdamse Havenbedrijf zou gezien zijn activiteiten belastingplichtig moeten zijn, maar hiervoor geldt een tijdelijke vrijstelling.[42] In art. 6c Wet VPB 1969 worden de havenbedrijven Groningen Seaports N.V., Havenbedrijf Amsterdam N.V., Havenbedrijf Rotterdam N.V., Havenschap Moerdijk N.V., Port of Den Helder N.V. en Zeeland Seaports N.V. namelijk expliciet vrijgesteld.[43]

Daarnaast wordt – kort samengevat – een vrijstelling toegekend als de zeehaven "gecontroleerd" wordt door één van deze havenbedrijven.[44]

Wanneer volgens de wetgever deze specifieke vrijstelling niet wordt opgenomen, zou het *level playing field* juist worden verstoord, omdat de havens buiten Nederland de facto wel zijn vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting, zoals in de onderdelen hierna wordt uiteengezet.[45]

In de parlementaire behandeling is expliciet opgemerkt dat Nederland de visie van de EC niet onderschrijft en dat het van mening is dat – omdat deze haven expliciet in de stukken wordt genoemd – het Rotterdamse Havenbedrijf niet belastingplichtig dient te zijn voor de vennootschapsbelasting: *"De EC heeft gelijk dat het feit dat anderen geen belasting opleggen niet rechtvaardigt dat je het zelf ook niet doet. Een soortgelijk argument geldt ook voor de EC. Je mag een land niet verbieden, staatssteun te geven als je dat andere landen ook niet verbiedt. Ik ben blij dat Nederland zich op dit punt eindelijk eens niet het braafste jongetje van de klas toont."*[46] In dit kader merken we eveneens op dat de havens in België[47] en Duitsland[48] (en Frankrijk[49] – maar niet door ons onderzocht) aan een EC-onderzoek

40 *Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (Verdrag van Rome, 1 januari 1958 inwerking getreden): http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:11957E/TXT*

41 *Dit blijkt uit meerdere onderzoeken gedurende tientallen jaren. Zie onder meer het onderzoek Belastingplicht overheidsbedrijven – Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant, Notitie van het Ministerie van Financiën van 11 mei 2012, https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/rapporten/2012/05/11/onderzoek-belastingplicht-overheidsbedrijven Raadpleeg H.J. Bresser, 'Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen; much to do about nothing', WPNR 2014/7028, voetnoten 13 tot en met 17 voor de vindplaatsen van de andere onderzoeken.*

42 *Zie art. 6c Wet modernisering vpb-plicht overheidsbedrijven, Stb. 2015, 207, Kamerstukken I 2014/15, 34 003, B.*

43 *De Zeehaven IJmuiden N.V. is niet opgenomen in art. 6c Wet VPB 1969 en valt dus niet onder de tijdelijke vrijstelling. Dit is opmerkelijk en niet consistent.*

44 *Art. 6c Wet VPB 1969: "g. lichamen waarvan de activiteiten hoofdzakelijk bestaan uit het beheren, ontwikkelen of exploiteren van een zeehaven of uit werkzaamheden die daaraan dienstbaar zijn en waarvan: 1°. de bestuurders uitsluitend door de lichamen, bedoeld in de onderdelen a tot en met f, onmiddellijk of middellijk, worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking komt van de lichamen, bedoeld in de onderdelen a tot en met f, of 2°. uitsluitend de lichamen, bedoeld in de onderdelen a tot en met f, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouder, vennoot, deelgerechtigde of lid zijn."*

45 *In deze bijdrage worden dus alleen de winstbelastingen in acht genomen, zie ook M.P. Weterings & C.E. van der Linden, 'Staatssteun in en rondom zeehavens', WFR 2015/165.*

46 *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 14; opmerking van de heer E. Groot (PvdA).*

47 *Helaas hebben we deze communicatie niet kunnen achterhalen. De informatieverzoeken aan andere lidstaten zijn nog niet openbaar en hooguit uit persberichten EC kenbaar, laatstelijk persbericht van de EC van 21 januari 2016, nr. IP/16/124. Zie evenwel, zaak T-438/15.*

48 *Helaas hebben we deze communicatie niet kunnen achterhalen. De informatieverzoeken aan andere lidstaten zijn nog niet openbaar en hooguit uit persberichten EC kenbaar, laatstelijk persbericht van de EC van 21 januari 2016, nr. IP/16/124.*

49 *Helaas hebben we deze communicatie niet kunnen achterhalen. De informatieverzoeken aan andere lidstaten zijn nog niet openbaar en hooguit uit persberichten EC kenbaar, laatstelijk persbericht van de EC van 21 januari 2016, nr. IP/16/124.*

zijn onderworpen, maar deze onderzoeken bevinden zich in een minder ver gevorderd stadium. Voor België en Frankrijk wordt inmiddels voorgesteld om hun wetgeving aan te passen. Echter, zoals eveneens opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling[50], is een ongelijk *level playing field* geen rechtvaardiging voor het laten voortbestaan van een bestaande belemmering (de vrijstelling van de vennootschapsbelasting). Eigenrichting is (ook hier) evenmin toegestaan.[51] Nederland vaart een bewuste (ram)koers en voert de dienstige maatregelen van de EC niet (althans niet volledig) uit. Vanuit een *level playing field*-gedachte begrijpen we dit en we zijn ook verheugd dat Nederland opkomt voor zijn havens. Ook begrijpen we de wenselijkheid van een langere overgangstermijn. Wel brengt deze houding – zie onderdeel 4 hieronder – risico's mee.[52]

3.2 België

In België is een vennootschap onderworpen aan de vennootschapsbelasting wanneer cumulatief is voldaan aan drie voorwaarden. Ten eerste moet de vennootschap rechtspersoonlijkheid bezitten, ten tweede moet zij een winstoogmerk hebben en ten derde moet zij in België statutair zijn gevestigd. De twee belangrijkste belastingen voor overheidsbedrijven zijn de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting. De eerste wil de nettoaangroei van het vermogen belasten en de tweede belasting wil enkel sommige specifiek omschreven inkomsten treffen.[53] In beginsel zijn de overheidsbedrijven in België onderworpen aan de vennootschapsbelasting, indien zij een onderneming drijven.[54] Maar niet alle overheidsbedrijven betalen Belgische vennootschapsbelasting. In art. 180 Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB92) wordt een specifieke uitzondering gemaakt voor een aantal publieke ondernemingen, zoals voor havenbedrijven.[55] Al sinds 1998 is – bijvoorbeeld – het Gemeentelijk Havenbedrijf Antwerpen (GHA)[56] opgenomen in deze vrijstelling en betaalt zij geen vennootschapsbelasting. GHA is uitgezonderd via art. 180 WIB92 en slechts onderworpen aan de rechtspersonenbelasting in box 2,[57] [58] waarbij slechts effectief belasting wordt geheven over de uitdeling van haar dividend. Deze belasting is praktisch verwaarloosbaar (een belastingdruk van grofweg 1%).[59]

50 *Parlementaire behandeling wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen, Kamerstukken 2014/15, 34.003, nr. 4, p. 16.*

51 *Zie HvJ EU 13 november 1964, nr. C-90/63 (Commissie van de Europese Economische Gemeenschap – Regering van het Groothertogdom Luxemburg) en C-91/63 (Commissie van de Europese Economische Gemeenschap – Regering van het Koninkrijk België): "dat – volgens verweersters – krachtens het internationale recht een partij die schade ondervond ten gevolge van het feit, dat een andere partij haar verplichtingen niet nakwam, gerechtigd is harerzijds haar verbintenissen evenmin na te komen en de Commissie derhalve niet meer bevoegd zou zijn een beroep te doen op schending van het Verdrag". Verweerster werd in het ongelijk gesteld.*

52 *Afgevraagd kan worden of (én welke en waarom) bepaalde andere overheidsbedrijven dan ook niet op een vergelijkbare wijze een tijdelijke vrijstelling gegund zou mogen worden. In ons onderzoek en in deze bijdrage beperken we ons tot de havens.*

53 *Zie Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 2014-2015, 2014.*

54 *Het criterium onderneming is niet specifiek in het WIB92 gedefinieerd maar is door jurisprudentie tot stand gekomen.*

55 *Op grond van art. 180 onder 2° worden de havenbedrijven vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting: "Aan de vennootschapsbelasting zijn niet onderworpen de NV Waterwegen en Zeekanaal, de NV De Scheepvaart, de CVBA autonome Haven 'du Centre et de l'Ouest', de Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen, de Haven van Brussel, de Gemeentelijk autonome havenbedrijven van Antwerpen, Oostende en Gent en de autonome havens van Luik, Charleroi en Namen."*

56 *Tot 1997 was de haven van Antwerpen alleen in handen van de stad en werd deze rechtstreeks bestuurd door de gemeenteraad en door het college van burgemeester en schepenen. Om sterker in de schoenen te staan tegen de concurrentie werd in 1997 het GHA opgericht. De taken in en rondom de haven die werden uitgevoerd door aparte entiteiten werden nu gebundeld. Hierdoor kon zij sneller inspelen op de groeiende havenmarkt. De kerntaak van het GHA is het onderhouden en beheren van de haventerreinen. Sinds op 2 maart 1999 het Vlaams Havendecreet (Belgisch Staatsblad, Decreet houdende het beleid ven het beheer van de zeehavens, 2 maart 1999) in werking trad, is de Vlaamse overheid bevoegd voor het zeehavenbeleid. Dit houdt in dat er een duidelijke afspraak is gemaakt omtrent de taakomschrijving van het Vlaams Gewest voor de vier havens, Oostende, Zeebrugge, Gent en Antwerpen.*

57 *Art. 220 onder 2° WIB92. De Belgische rechtspersonenbelasting is onderverdeeld in drie boxen die een oplopende belastingdruk kennen. In de eerste box worden voornamelijk gemeenten belast over onroerende goederen. In de tweede box worden onder andere de havenbedrijven belast tegen 25,75% over de dividenduitkeringen aan privépartners (art. 223 WIB92). Ten slotte vallen in de derde en laatste box overige overheidsbedrijven zonder winstoogmerk die belast worden tegen een tarief dat afhankelijk is van de soort inkomsten die het bedrijf heeft, bijvoorbeeld 20,6% op onroerende inkomsten en 33,99% op bepaalde meerwaarden. Zie art. 221 WIB92 voor de grondslag en art. 225 WIB92 voor de tarieven.*

58 *Zie ook Rapport PWC, de winstbelastingpositie van gemeenten ter zake van grondbedrijven, havenbedrijven en afvalbeheerbedrijven, 28 maart 2014.*

59 *Zie de vennootschappelijke jaarrekening van GHA voor de jaren 2013 en 2014. De belasting die wordt betaald is € 346.000 in 2013 en € 821.000 in 2014. Vergeleken met de in deze jaren behaalde winsten van € 55,04 miljoen respectievelijk € 89,50 miljoen, komen we op een erg lage belastingdruk van minder dan 1% uit.*

In België is de haven van Antwerpen sinds jaar en dag belangrijk voor de Belgische economie. In het uitvoeren van haar kerntaak, het onderhouden en beheren van de haventerreinen wordt zij geholpen door het Vlaams Gewest. In het Vlaams Havendecreet is een door de EC goedgekeurde vorm van staatssteun opgenomen waarbij jaarlijks € 300 tot 400 miljoen beschikbaar wordt gesteld voor het onderhoud van de toegangswegen van de havens.[60]

3.3 Duitsland

Voor zover overheden in Duitsland publieke taken verrichten zijn zij niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuer, KStG). Wanneer zij economische activiteiten verrichten die worden gekwalificeerd als bedrijfsactiviteiten, ook wel *Betriebe gewerblicher Art*, zorgen deze activiteiten ervoor dat de onderneming volledig aan vennootschapsbelasting wordt onderworpen. Echter, er bestaan vrijstellingen voor een aantal van deze bedrijven die zijn opgenomen in §5.[61] Bij de havenbedrijven in Duitsland wordt onderscheid gemaakt tussen de verschillende activiteiten die belast en onbelast zijn. Zo worden bijvoorbeeld het inkomen uit pacht, management van het havengebied en de beveiliging van de waterwegen als onbelast beschouwd, terwijl activiteiten als het innen van havengelden het laden en lossen van scheepsvracht en de investeringen in de infrastructuur wel worden belast.[62] Het opmerkelijke is dat de activiteiten die in de zin van de wet worden bestempeld als economische activiteiten (en dus belast worden), hoofdzakelijk worden uitgevoerd door de overheden zelf en dus zijn in principe alle activiteiten onbelast.[63] De haven van Hamburg staat op plek twee in de top twintig van de grootste havens van Europa.[64] [65] Echter, ondanks haar sterke positie heeft het havenbedrijf van Hamburg, de Hamburg Port Authority (HPA), de afgelopen jaren grote verliezen geleden die konden worden gecompenseerd doordat een deel van de Hamburger Hafen und Logistik AG (HHLA) is verkocht. Als deze gelden op zijn, worden de tekorten opgevangen door publieke gelden van de stad Hamburg.[66] Het havenbedrijf HPA dat verantwoordelijk is voor het onderhoud en de ontwikkeling van de infrastructuur in de haven heeft in 2013 een verlies uit gewone bedrijfsvoering van ruim € 112 miljoen geleden. Een opmerkelijk cijfer is de € 79 miljoen die binnenkomt onder de noemer *other operating income*. Uit vragen van de Senaat van Hamburg komt naar voren dat deze gelden grotendeels bestaan uit ontvangen subsidies van de stad zelf. Er wordt derhalve geen winstbelasting betaald.[67]

4 Enkele risico's

De Wet belastingplicht overheidsbedrijven is aangenomen door de Tweede en Eerste Kamer en gepubliceerd in het Staatsblad.[68] Het artikel 'Havens verliezen hun belastingvrijstelling' uit *Nieuwsblad Transport*[69] van 17 juni 2015 maakt gewag van de mogelijkheid dat Nederland – als gevolg van druk door de EC – toch de belastingvrijstelling voor havens dreigt te verliezen. Dit arti-

60 *Deze belastingplicht zorgt voor een gunstig investeringsklimaat. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de keuze van het Saoedi's bedrijf Recovery Partners (ERS) dat in mei 2015 kenbaar maakte een investering van € 3,7 miljard te gaan doen in de haven van Antwerpen, Zie Lalkens, 'Saoedi's keken voor investering maar kort naar haven Rotterdam', het Financieele Dagblad van 5 mei 2015. Volgens dit bedrijf was de keuze eenvoudig, gezien het feit de haven van Antwerpen reeds een uitgebreid netwerk van pijpleidingen had liggen en Rotterdam niet.*

61 *In §1 onderdeel 1 van de KStG worden de Duitse entiteiten zoals de GmbH betrokken in de belasting. Dat betekent dus ook de overheidsbedrijven die worden uitgevoerd in een publieke entiteit (want dat is een GmbH). Er is echter ook een vrijstelling (Körperschaftsteuergesetz §5 lid 19) voor het Havenbedrijf.*

62 *Deze vrijstelling voor het publieke doel van het havenbedrijf is opgenomen in §5 lid 19 van de KStG. Hierin staat dat wanneer er economische activiteiten worden ondernomen die niet gericht zijn op het publieke doel dat de onderneming heeft, de vrijstelling niet geldt.*

63 *Zie Rapport PWC, de winstbelastingpositie van gemeenten ter zake van grondbedrijven, havenbedrijven en afvalbeheerbedrijven, 28 maart 2014.*

64 *Ook de haven van Hamburg maakte de afgelopen jaren een groei door op het gebied van containeroverslag. Met een toename van ruim 4,4% stijgt de overslag tot 9,2 miljoen TEU. Zie Jahresbericht Hafen Hamburg 2014.*

65 *Zie 'Top 20 containerhavens van Europa', Havenautoriteiten.*

66 *Zie Jaarverslag Hamburg port Authority 2013; de verwachting was toen dat eind 2014 de gelden van HHLA op zouden zijn. Daarnaast zijn de ontvangen havengelden maar € 48 miljoen, wat in schril contrast staat tot de haven van Antwerpen (€ 78 miljoen) en Rotterdam (€ 275 miljoen).*

67 *Zie onderzoek RHV-Erasmus/Ecorys, Kamerstukken II 2013/14, 29 862, nr. 24.*

68 *Staatsblad 2015, 207. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen zijn wel enige aanpassingen voorgesteld, maar niet op het gebied van de havenbedrijven.*

69 *D.E. van Sprundel is overigens eveneens als columnist aan Nieuwsblad Transport verbonden. Zie ook zijn column 'Havenlied' in Nieuwsblad Transport van 27 oktober 2015: http://www.mazars.nl/Startpagina/Nieuws/Business-publications/Havenlied*

kel heeft geleid tot Kamervragen[70] en tot 9 december 2015 zijn er weinig ontwikkelingen geweest, mogelijk omdat eveneens andere dossiers in Brussel aandacht vragen, zowel met betrekking tot de belastingen als op het gebied van mededinging/staatssteun. Op 9 december 2015[71] heeft de staatssecretaris per brief medegedeeld dat de zeehavens rekening moeten gaan houden met de vennootschapsbelastingplicht vanaf 2017. Ook zijn op 12 januari 2016 Kamervragen naar aanleiding van deze brief beantwoord.[72] Veel nieuwe informatie is niet beschikbaar gekomen. Op 21 januari 2016 heeft de EC Nederland expliciet verzocht zijn wetgeving aan te passen en dienen Nederlandse havenbedrijven vanaf 1 januari 2017 onder dezelfde regels voor de vennootschapsbelasting te vallen.[73] Volledigheidshalve benadrukken we dat de EC niet expliciet heeft gesteld dat in 2016 geen sprake is van geoorloofde staatssteun. Het is de vraag of deze belastingplicht al niet eerder materialiseert. De havenbedrijven hebben volgens ons dan ook vier reële mogelijkheden met betrekking tot 2016.

4.1 Wat zou je als havenbedrijven met deze kennis moeten doen?

Het is denkbaar dat de EC als toezichthouder op het steunregime zich gaat beramen op mogelijke juridische acties wat extra precair kan worden nu Nederland per 1 januari 2016 voorzitter van de Raad van de Europese Unie is geworden.[74] Er zijn dan vier mogelijkheden: (i) het havenbedrijf volgt de Nederlandse regelgeving en profiteert van de tijdelijke vrijstelling (immers, de mogelijkheid bestaat dat de vrijstelling nog een jaar (of langer) blijft bestaan); of (ii) het havenbedrijf neemt een onderbouwde stelling in dat het risico op staatssteun niet groot genoeg is voor het vormen van een voorziening; of (iii) het havenbedrijf gaat vooruitlopen op de wens van de EC en zijn eigen concurrentiepositie verzwakken door de vennootschapsbelasting te voorzien[75]; en/of (iv) – worst case scenario – de concurrerende havens stappen naar de Nederlandse rechter en beroepen zich op de stand still-verplichting met het argument dat wel degelijk van nieuwe staatssteun sprake is. Wat is wijsheid?

Een behoedzaam ondernemer moet zich ervan vergewissen dat steun rechtmatig wordt verleend. Door de nationale overheid gewekt vertrouwen wordt niet gehonoreerd. Door EU-instellingen gewekt vertrouwen echter wél: zie in dit kader ook het HvJ arrest *Britanny Ferries*. Echter, de Vpb-vrijstelling van overheidsbedrijven stamt nog van vóór 1956 en is daarmee dus een bestaande steunmaatregel die al bestond voordat het Verdrag van Rome van kracht werd (destijds de EEG). Voor dit soort maatregelen geldt een bijzondere samenwerkingsprocedure op grond waarvan de EC de desbetreffende lidstaat verzoekt de betrokken maatregel stop te zetten (art. 108 lid 1 VWEU).

Op Kamervragen heeft de Minister van Infrastructuur en Milieu mede namens de Staatssecretaris van Financiën geantwoord dat: *"Nederland loopt overigens in het kader van deze procedureopening op dit moment nog steeds geen terugvorderingsrisico."*[76] De Redactie van de Vakstudie-Nieuws onderschrijft in de aantekening het terugvorderingsrisico evenmin: *"De minister maakt in bovenstaande beantwoording van Kamervragen duidelijk dat Nederland op dit moment nog steeds geen terugvorderingsrisico loopt, mocht er sprake zijn van verboden staatssteun. Dit komt, omdat de eventuele steunmaatregel een steunmaatregel is die bestond toen Nederland een van de stichtende leden werd van wat destijds nog de EEG heette. Terugvordering van de genoten staatssteun, wat de hoofdregel is in geval van onterecht genoten staatssteun, is bij bestaande steunmaatregelen niet aan*

70 *Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 augustus 2015, nr. DB2015/254U, V-N 2015/42.13.*

71 *Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2015, nr. DB/2015/434U, V-N 2015/65.18.*

72 *Brief Staatssecretaris van Financiën van 12 januari 2016, nr. DB/2016/13U, V-N 2016/5.15.*

73 *Persbericht van de EC van 21 januari 2016, nr. IP/16/124.*

74 *http://www.europa-nu.nl/id/vjdepap9lbl1/nederlands_voorzitterschap_europese_unie. We vermoeden dan ook dat de extra vaart eind december 2015 hierdoor is veroorzaakt.*

75 *Volgens CDA-europarlementariër Wortmann zou de belastingplicht voor het Havenbedrijf Rotterdam in een beperktere investeringsruimte resulteren. Het gaat volgens Wortmann om veertig tot € 50 miljoen belasting voor Rotterdam. Voor Amsterdam zou het om grofweg € 10 miljoen per jaar gaan (het Financieele Dagblad, 23 januari 2014, 'Concurrentiepositie haven Rotterdam in het geding door winstbelasting'). Ook de Rotterdamse havenwethouder Visser vindt dit een groot probleem, want het tast de investeringsruimte en mogelijk het dividend voor de gemeente aan, het Financieele Dagblad, 15 januari 2016, 'Gemeente wil zich meer met de haven gaan bemoeien'. In het Financieele Dagblad van 22 januari 2016 wordt voor Rotterdam het bedrag van € 60 miljoen genoemd in 'Brussel eist dat Nederland zeehavens belast'.*

76 *Brief van Ministerie van Infrastructuur en Milieu van 29 augustus 2014, nr. 2014Z13315, V-N 2014/45.11.*

de orde."[77] We vinden deze aantekening van de Vakstudienieuws – in tegenstelling tot wat we gewend zijn en bij wijze van uitzondering – wat kort door de bocht. De aantekeningen bij de brieven van 9 december 2015 en 12 januari 2016 gaan hier evenmin op in. In de reactie op de Kamervragen wordt eigenlijk alleen ingegaan op de situatie na 1 januari 2017. De EC gaat evenmin op het jaar 2016 in.

Vooropgesteld moet worden dat deze problematiek bepaald weerbarstig en ingewikkeld is. Evenmin kunnen eerdere praktijkcasus één op één worden overgenomen. Desalniettemin zien wij wel mogelijke risico's op een terugbetalingsverplichting vanaf 1 januari 2016, zeker als de EC een definitief (negatief) besluit neemt.[78] [79] In een procedure bij het Hof van Justitie vóór de invoering van de EU Procedureverordening – voor bestaande steun die onverenigbaar met de interne markt was – was overigens geen terugvordering mogelijk omdat *"de Commissie in het kader van haar voortdurend toezicht op bestaande steunregelingen* kan [toevoeging: DEVS/LCT] *namelijk alleen bepalen, dat dergelijke steunmaatregelen binnen de door haar gestelde termijn moeten worden opgeheven of gewijzigd"*.[80] Tegenwoordig zou de terugvordering wel mogelijk zijn als de EC de bestaande steun onverenigbaar heeft verklaard.

Met de vraag of de steunmaatregel als bestaande steun moet worden aangemeld, zien we vanaf 1 januari 2016 een (mogelijk) risico dat Nederland door de aanpassing van de vrijstelling door de invoering van de nieuwe wet mogelijk *in de aap gelogeerd is*[81], doordat de grondslag verandert: *"zijn slechts aan de belasting onderworpen, voorzover zij een bedrijf uitoefenen als bedoeld in het eerste lid"* wordt vervangen door: *"van de belasting zijn vrijgesteld"*. De EC zou mogelijk kunnen betogen dat het wettelijk stelsel (formeel) is veranderd en dat er dus nu wel nieuwe steun komt. De voorafgaande meldingsplicht en de stand still-verplichting gelden voor nieuwe steun én voor wijziging van bestaande steun (art. 108 lid 3 VWEU).

De EC zou kunnen stellen dat het karakter van de vrijstelling is veranderd. Tot 1 januari 2016 is het een algemene vrijstelling voor overheidsbedrijven, vanuit de gedachte dat het om een zogenoemde nutsfunctie gaat en niet een commerciële activiteit. De nieuwe wet verandert dit omdat nu alle overheidsbedrijven vennootschapsbelastingplichtig worden met uitzondering van de havenbedrijven. De argumentatie daarachter lijkt te zijn gekanteld: het gaat niet meer om de aard van het bedrijf maar om concurrentieverhoudingen binnen Europa. Gezien de eerdere jurisprudentie – Koninkrijk der Nederlanden en Nederlandse Omroep Stichting[82] – vinden wij deze mogelijke stelling van de EC overigens niet kansrijk (en lijkt het bestaande steun te blijven). Wij vinden dat ondanks de voorgestelde wijziging de ratio en de essentie van de regeling dezelfde is gebleven en het bestaande steun blijft.

Ter aanvullende verdediging kan de Nederlandse overheid of het havenbedrijf nog opmerken dat de terugvordering in strijd zou komen met het Europeesrechtelijke gelijkheids- en/of vertrouwensbeginsel. Binnen Europa lopen andere havens immers voor het moment ook niet tegen belastingheffing aan. Een beroep op dit beginsel heeft alleen kans van slagen als er sprake is van een door een EU-instelling gewekt vertrouwen. Dat kan niet enkel ontleend worden aan gedrag van andere lidstaten waartegen de EC niet optreedt. Sinds 1997 loopt er al een discussie dus onverwacht is dit alles niet. Tevens geeft de staatssecretaris in de brieven van 9 december 2015 en 12 januari 2016 aan bakzeil te hebben gehaald. Van het feit dat de vrijstellingsregeling al zolang in de Nederlandse wetgeving is opgenomen, kan moeilijk een bepaald vertrouwen worden ontleend. Vanaf 1 januari

77 *In gelijk zin bijvoorbeeld A. Schadd, 'Overheidsbedrijven verliezen hun vennootschapsbelasting vrijstelling door staatssteun', blog van 27 mei 2013, https://www.akd.nl/b/Paginas/Overheidsbedrijven-verliezen-hun-vennootschapsbelasting-vrijstelling-door-staatssteun-270513.aspx*

78 *Loyens & Loeff lijkt in het memo van 17 september 2015 bijvoorbeeld een gelijke benadering voor te staan: "Zeehavenbedrijven zouden zich veiligheidshalve moeten voorbereiden op Vpb-plicht op 1 januari 2016, waarbij enig uitstel als meevaller kan worden gezien. Dat voor een langere periode de Vpb-plicht niet aan de orde komt, lijkt ons niet waarschijnlijk. Daar moet wel aan worden toegevoegd dat de uiteindelijke uitkomst van dit soort dossiers zich vaak moeilijk laat voorspellen." Zie https://belastingplichtoverheidsbedrijven.nl/wp-content/uploads/2015/09/vpbplicht_september2015.pdf*

79 *In gelijke zin – maar minder uitgebreid en slechts gesignaleerd – H.M.H. Speyart & M. Groot, 'Staatssteun en de Vpb', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2015/04.*

80 *Gerecht van 15 juni 2000, gevoegde zaken T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97-T-607/97, T-1/98, T-3/98-T-6/98 en T-23/98, C-47/91 en C-295/97 (Alzetta Mauro en anderen – de EC).*

81 *Deze uitdrukking betekent slechter af zijn en mogelijke scheepsverklaring is de volgende. Wanneer op het schip geen plaats meer aan boord was, moest men in de zeilkooi slapen. De aap, een zeil dat alleen met rustig weer gevoerd wordt, werd dan als matras of deken gebruikt. Dit is allesbehalve comfortabel. Het wordt nog vervelender als je er weinig wind was, want dan moest de aap worden geheven en was je jouw beddengoed weer kwijt!*

82 *Gerecht van 16 december 2010, nr. T-231/06 en T-237/06 (Nederlandse Omroep Stichting vs. Koninkrijk der Nederlanden en EC).*

2016 dient een risico op terugbetaling nader te worden onderzocht. Ondanks dat het Europese vertrouwensbeginsel nog restrictiever is dan het Nederlandse en bekend is dat de EC een onderzoek heeft ingesteld, achten wij het niet aannemelijk dat de EC zo ver zal gaan (niet alleen door de politieke druk).
Weliswaar wordt bij bestaande steun inderdaad een geleidelijke weg bewandeld (art. 21-23), in art. 23 lid 2 staat echter dat als de betrokken lidstaat de maatregel niet wil aanpassen en de EC bij haar zienswijze blijft, de formele onderzoeksprocedure van art. 108 lid 2 VWEU kan worden gestart (zoals gebeurd bij besluit van 9 juli 2014).[83] Nederland is voornemens de maatregelen te accepteren en aan te passen. Nederland weigert dus niet halsstarrig, maar wil de timing beïnvloeden. Ook is het idee van de voorgestelde wet onzes inziens in lijn met de versie die al sinds 1 januari 1956 in de wet is verankerd. In het besluit staat letterlijk – en daar doet de nieuwe tekst naar onze mening niets aan af – *"de essentie van de belastingvrijstelling voor overheidsbedrijven [...] bestond voor de inwerkingtreding van het EG-Verdrag in Nederland."*

We vinden de insteek die Nederland voor zijn havenbedrijven heeft gekozen overigens bepaald sympathiek. Dit verklaart niet waarom Nederland (alle) andere overheidsbedrijven op grond van de voorgestelde wetgeving wel belasting laat betalen en de havenbedrijven voor het moment niet. Dit laat onverlet dat er een risico is, waar een havenbedrijf onzes inziens dan ook uit eigener beweging met de accountant over in gesprek zou moeten gaan.

4.2 Wat zou je als accountant met deze kennis moeten doen?

Zoals bekend heeft een accountant – zeker bij havenbedrijven – een publieke taak. Op grond van de externe verslaggeving wordt informatie over de onderneming verstrekt aan belanghebbenden en belangstellenden. Deze informatieverstrekking is primair gebaseerd op de financiële gegevens van de desbetreffende onderneming. De jaarrekening[84] is hierbij het belangrijkste document. In dit kader is voor een accountant een relevante vraag of een havenbedrijf al dan niet een voorziening zou moeten opnemen voor de vennootschapsbelasting die mogelijk vanaf 1 januari 2016 betaald zou moeten worden. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het havenbedrijf – of ieder willekeurig bedrijf – verantwoordelijk is voor het opmaken van de jaarrekening. Het is dus niet de accountant die de jaarrekening opstelt. De accountant heeft een afgeleide verantwoordelijkheid: vaststellen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft.

Gezien de toegestane omvang van deze bijdrage is het helaas niet mogelijk om uitputtend en volledig te zijn. We volstaan dan ook met de drie voorwaarden te noemen wanneer een commerciële voorziening moet worden gevormd. Allereerst dient er sprake zijn van een verplichting.[85] Ten tweede dient het waarschijnlijk te zijn dat die afwikkeling van die verplichting een uitgave (uitstroom van middelen) veroorzaakt. Als derde voorwaarde dient er tot slot een betrouwbare schatting mogelijk te zijn omtrent de omvang van de verplichting. Met in achtneming van alle beschikbare informatie dient de ondernemer een inschatting[86] te maken van de waarschijnlijkheid dat sprake is van een uitstroom van middelen.[87] Mogelijk wordt door de klant en/of de accountant een externe partij of deskundige geraadpleegd.[88] Als op grond van voorgaande criteria en uitputtend onderzoek de kans op een uitstroom van middelen groter is dan 50%, dan dient commercieel een voorziening in de balans te worden verantwoord. Ook als er geen voorziening gevormd behoeft te worden, is het – om het vereiste inzicht in de jaarrekening te kunnen verkrijgen – eveneens vereist om aan de mogelijke verplichting een paragraaf in de vennootschappelijke jaarrekening te wijden van de niet in de balans opgenomen verplichtingen (tenzij de kans op een uitstroom van middelen onwaarschijnlijk is (kleiner dan 10%)).
Veel overheidsbedrijven worstelen met hun openingsbalans en mogelijke fiscale verplichtingen. Het vormen van een voorziening voor de vennootschapsbelasting dient eveneens te worden besproken (misschien is er geen fiscale winst in het eerste jaar?). Op grond van onze bevindingen uit onderdeel 4.1 vinden we dat sprake is van bestaande steun en dat het terugbetalingsrisico klein is. We zouden wel aanraden een paragraaf in de jaarrekening aan deze problematiek te wijden, maar geen voorziening te vormen. Mede gezien het persbericht van 21 januari 2016 voorzien we weinig risico's voor het belastingjaar 2016. Vanaf 1 januari 2017 is dit mogelijk anders.

83 *Art. 23 lid 2 juncto art. 4 lid 4. Art. 6, 9 en 11 zijn dienovereenkomstig van toepassing.*

84 *Zie art. 2:361 lid 1 BW en Handboek Jaarrekening 2008, p. 101 en IAS 37.10 en RJ 252.110.*

85 *Deze verplichting kan juridisch afdwingbaar zijn (legal obligation) of een feitelijke verplichting zijn (constructive obligation).*

86 *De waarschijnlijkheid "more likely than not" (meer dan 50% te zijn) en de verplichting dient bijvoorbeeld te kunnen worden gekwantificeerd.*

87 *Zie IAS 37.14 en 37.17 en RJ 252.201, 203 en 508 en AFM, 'Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en activa', Toezicht Financiële Verslaggeving, oktober 2013.*

88 *De deskundige dient voldoende en geschikte controle-informatie (NV COS 540 Schattingen en NV COS 620) te hebben en hiervoor kan ook de inzet van deskundigen op een ander gebied dan controle en externe verslaggeving nodig zijn. Er zijn nog veel andere zaken die relevant zouden kunnen zijn, maar die laten we voor het moment buiten beschouwing.*

5 Ontwikkelingen in 2016

Zoals hierboven vermeld geeft de EC Nederland expliciet een opdracht en het is aan de Nederlandse wetgever om hierop te reageren. Het is – een Europese richtlijn (die in de wetgeving moet worden geïmplementeerd) of verordening (die rechtstreekse werking heeft) daargelaten – aan het Nederlandse parlement om een materiële wetswijziging goed te keuren. Mede gezien de politieke verhoudingen is het de vraag of en in welke mate Nederland ongehoorzaam blijft. De Nederlandse havenbedrijven hebben met betrekking tot de boekjaren na 1 januari 2017 wederom diverse mogelijkheden. De mogelijkheden variëren van "niets" doen en vennootschapsbelasting gaan betalen tot het opnemen van een toelichting in de jaarrekening.

Gezien het verzoek aan Nederland, lijkt het waarschijnlijk dat de EC – als niet afdoende wordt gereageerd – een infractieprocedure zal starten. Door de laatste publicatie van de EC is de waarschijnlijkheid dat sprake is van een uitstroom van middelen vergroot, waardoor het vormen van een voorziening voor de jaren vanaf 2017 voor de hand ligt. Desalniettemin zijn er mogelijkheden voor Nederland én de Nederlandse havenbedrijven om het besluit van de EC aan te vechten. Naast dat hier enige tijd mee gemoeid zal zijn – waardoor effectief een (tijdelijke) belastinguitstel wordt bewerkstelligd – bestaat de mogelijkheid dat de Europese rechter – ondanks eerdere jurisprudentie – niet overtuigd is van het standpunt van de EC. Hoewel de EC zeker een gezaghebbend instituut is, is het wel een gegeven dat de huidige commissaris van mededingingsbeleid een andere, meer opportunistische koers, vaart. Tevens is de openbare onderbouwing van de EC behoorlijk summier en weinig onderbouwd. Bovendien behoren directe belastingen als hoofdregel tot de bevoegdheid van de lidstaten en dient het algemene belang bijvoorbeeld meer aandacht. Op hun beurt dienen de havenbedrijven bijvoorbeeld aan te tonen dat er geen sprake is van steunmaatregelen, dan wel dat deze verenigbaar zijn met de interne markt. Direct concurrerende vergelijkbare Europese havens betalen nu ook geen belasting, waardoor gesteld zou kunnen worden dat geen sprake is van vervalsing van de markt en verstoring van de handel. Immers, gebruikmaken van andere commerciële havens als Bergen, Bremen, Le Havre, Primorsk of Southampton ligt economisch, logistiek en tijdtechnisch niet voor de hand (onverlet van het feit dat die evenmin alle belastingplichtig zijn). Daarenboven heeft Nederland geen beroep gedaan op de mogelijkheden die art. 107 VWEU biedt (maatregelen die van rechtswege verenigbaar, dan wel als verenigbaar kunnen worden beschouwd, lid 2 en 3).

Soms slaagt zo'n beroep (tegen de verwachting in, al dan niet gedeeltelijk) en heeft een beroep mogelijke neveneffecten.[89] De uitkomst van een dergelijke tijdrovende en kostbare procedure is – zoals bij alle procedures – ongewis en een nadere uitwerking valt buiten het bestek van deze bijdrage.

6 Conclusie

In bovenstaande hebben we uiteengezet hoe momenteel de concurrerende havens in Noordwest-Europa onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Door de EC wordt betoogd – wat niet wordt weerlegd door het kabinet – dat wordt voldaan aan de criteria voor staatssteun. Deze kwestie is bepaald nog niet afgedaan. Maar wanneer wordt gestreefd naar een *level playing field* moet verder worden gekeken dan alleen Nederland. De Rotterdamse haven concurreert met Antwerpen en Hamburg; deze havens betalen de facto niet of nauwelijks belasting.[90] Er is dus geen *level playing field* als de Nederlandse havens versneld belastingplichtig worden. Wanneer de Nederlandse overheid het verzoek van de EC honoreert, zal dit ten nadele voor de concurrentiepositie van de Nederlandse zeehavens zijn. Met invoering van de nieuwe wetgeving per 1 januari 2016 is Nederland niet langer het braafste jongetje van de klas en gehoorzaamt het de EC niet (onmiddellijk). Ondanks het feit dat de regeling in vergelijkbare vorm al bestond ten tijde van het Verdrag van Rome en een eenzijdige aanpassing niet in overeenstemming is met het *level playing field*, dient een havenbedrijf in eerste instantie beducht te zijn op een eventuele terugvorderingsactie met ingang van 1 januari 2016. Wij vinden echter dat de havenbedrijven

89 *Een recent voorbeeld voor deze sector is bijvoorbeeld het beroep dat Spanje (deels) succesvol heeft ingesteld tegen het besluit van de EC om de Spanish Tax Lease-structuren als onrechtmatige staatssteun te bestempelen. Kort samengevat vond het Gerecht dat het voordeel voor de investeerders niet geacht kan worden selectief te zijn (stond open voor iedereen) en dat het gevaar van concurrentievervalsing en ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer onvoldoende door de EC gemotiveerd was. Deze uitkomst was voor veel partijen een (onaangename) verrassing. Desalniettemin is niet gezegd dat STL1 geen staatssteun is voor bouwers en scheepsondernemingen. Mogelijk dat de EC nog in beroep gaat bij het Hof van Justitie EU. Zie HvJ EU 17 december 2015, nr. 515/13 en 719/13 (Koninkrijk Spanje, Lico Leasing SA en Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA). Zie ook D.E. van Sprundels column in Nieuwsblad Transport van 27 januari 2016 getiteld: 'Spaanse ziekte', http://www.mazars.nl/Startpagina/Nieuws/Business-publications/Spaanse-ziekte .*

90 *Gezien de ligging van de havens in Singapore, Hongkong en in China, vormen zij geen directe concurrentie. Daarenboven vallen die staten in beginsel – de verkeersvrijheden van kapitaal en betalingsverkeer daargelaten – buiten de toepassing van het EU-recht.*

zich succesvol kunnen beroepen op het feit dat de essentie van de regeling niet anders is geworden. Het betreft volgens ons ten minste bestaande steun die niet mag worden teruggevorderd. De havenbedrijven zouden kunnen volstaan met een toelichting in de jaarrekening. De vraag is wat de Nederlandse wetgever en de Nederlandse havenbedrijven nu gaan doen. Nederland gedraagt zich niet als het braafste jongentje van de klas, maar veroorzaakt geen groot risico op een mogelijke straf – een terugvordering – voor het havenbedrijf. Pietje Bell (zoon van een Rotterdamse schoenmaker) was ook niet altijd het braafste jongetje van de klas, maar had wel een goed hart.[91] We verwachten niet dat onze havenbedrijven er tot 1 januari 2017 *bekaaid*[92] vanaf komen. Vanaf 1 januari 2017 wordt de situatie verder op scherp gezet en nu is Tom Poes – verzin een list – aan zet!

91 *Pietje Bell is de hoofdpersoon uit gelijknamige reeks boeken van Chris van Abkoude. Met name in de films van Maria Peters uit 2002 en 2003 over deze boeken bleek dit goede hart.*

92 *In de scheepsvaart kwam men "bekaaid" tegen in de betekenis van ongunstig, slecht of dronken wat mogelijk verband hield met de personen die eeuwen geleden op de kaden rondzwierven. Ook kan het gezegde – teleurgesteld worden, slecht behandeld worden – mogelijk betrekking hebben op vissen die op de kaai gebracht werden, naar lucht lagen te happen en uiteindelijk stierven.*