

Over de EU-grenzen aan fiscale concurrentie tussen lidstaten: interne markt, Unietrouw, staatssteun

118

A-M. Van den Bossche*

De Europese Unie heeft formeel weinig bevoegdheden op het vlak van directe belastingen. De fiscale autonomie van de lidstaten leidt op het vlak van vennootschapsbelasting tot fiscale concurrentie met als doel investeringen en ondernemingen aan te trekken. Dit is niet nieuw, en is als zodanig ook niet negatief. De fiscale soevereiniteit van de lidstaten is echter niet absoluut. EU-recht stelt grenzen aan vennootschapsbelastingconcurrentie die het potentieel van de interne markt (vrij verkeer) beperkt of de vorm aanneemt van schadelijke belastingpraktijken. De interne-markt- en Unietrouwbeperking van schadelijk-wilde fiscale concurrentie maakt sinds lang deel uit van het acquis. Recente besluiten van de Europese Commissie verduidelijken de contouren van de staatssteunbeperking van het agressief belastingaanbod van de lidstaten. Deze bijdrage behandelt zowel de relatief vertrouwde acquis-grenzen als de meer recente praktijk van de Commissie om fiscale praktijken van de lidstaten te toetsen aan de staatssteunregels, en rondt af met een beknopte situering van de implicaties daarvan voor lidstaten en begunstigde ondernemingen.

Inleiding

1. Inzake directe belastingen is de bevoegdheidstoedeling aan de Unie beperkt. De fiscale autonomie van de lidstaten leidt op het vlak van vennootschapsbelasting tot fiscale concurrentie met als doel investeringen en ondernemingen aan te trekken (I). Dit is niet nieuw, en is als zodanig ook niet negatief. De fiscale soevereiniteit van de lidstaten is echter niet absoluut. EU-recht stelt grenzen aan vennootschapsbelastingconcurrentie die het potentieel van de interne markt (vrij verkeer) beperkt of de vorm aanneemt van schadelijke belastingpraktijken. De interne-

markt- en Unietrouwbeperking van schadelijk-wilde fiscale concurrentie maakt sinds lang deel uit van het *acquis* (II). Recente besluiten van de Europese Commissie verduidelijken de contouren van de staatssteunbeperking van het agressief belastingaanbod van de lidstaten (III). De implicaties voor lidstaten en begunstigde ondernemingen zijn niet onbeduidend, en worden kort gesitueerd in het afrondende onderdeel (IV).

I. De uitgangspunten – (beperkte) bevoegdheidstoedeling – fiscale autonomie

2. Het attributiebeginsel van art. 5 VEU maakt dat de Unie enkel over toegewezen bevoegdheden beschikt. De Unie – en elk van haar instellingen – handelt enkel binnen de grenzen van de bevoegdheden die haar door de lidstaten in de Verdragen zijn toegedeeld om de daarin bepaalde doelstellingen te verwezenlijken volgens de daarin bepaalde procedures en voorwaarden (art. 5 lid 2 en art. 13 lid 2 VEU). Omgekeerd, behoren bevoegdheden die in de Verdragen niet aan de Unie zijn toegedeeld, toe aan de lidstaten (art. 4 lid 1 en art. 5 lid 2 in fine VEU).

3. Krachtens het beginsel van de loyale samenwerking respecteren de Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit het Verdrag voortvloeien (art. 4 lid 3 eerste alinea VEU). Bij de uitoefening van de haar toebedeelde bevoegdheden handelt de Unie altijd in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel (art. 5 lid 4 VEU) en waar relevant, ook het subsidiariteitsbeginsel (art. 5 lid 3 VEU). De lidstaten van hun kant treffen alle algemene en bijzondere maatregelen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren (art. 4 lid 3 tweede alinea VEU). Deze *duty to help* omvat ook een *duty not to hinder*: de lidstaten vergemakkelijken de vervulling van de taak van de Unie, en onthouden zich – ook bij de uitoefening van hun nationaal gebleven bevoegdheden – van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen

* Anne-Marie Van den Bossche is gewoon hoogleraar Europees Recht, Faculteit Rechten Universiteit Antwerpen, Onderzoeksgroep Onderneming & Recht en redacteur van dit tijdschrift. Stand per 23 mei 2016.

(art. 4 lid 3 derde alinea VEU). Zoals de Unie toeziet op de samenhang tussen haar verschillende beleidsmaatregelen en optredens, rekening houdend met het geheel van haar doelstellingen en met inachtneming van het beginsel van bevoegdheidstoedeling (art. 7 VWEU), zien de Unietrouwe lidstaten elk voor zich toe op de samenhang tussen soeverein en lidstatelijk beleid en optreden.

4. Inzake belastingen is de bevoegdheid(stoedeling) van (aan) de Unie beperkt.¹ Belastingen zijn dus voornamelijk een bevoegdheid van de lidstaten, en dienovereenkomstig een bepalend onderdeel van hun nationaal-soeverein economisch beleid. De lidstaten coördineren hun economisch beleid binnen de Unie binnen de krijtlijnen van daartoe door de Raad vastgestelde globale richtsnoeren (art. 2 lid 3 en art. 5 lid 1 VWEU), en beschouwen hun economisch beleid als een aangelegenheid van gemeenschappelijk belang (art. 120 VWEU). Op fiscaal vlak is het resultaat daarvan vooralsnog vrij beperkt.² Qua EU-wetgevende (positieve) integratie geldt immers de lidstaatskeuze ten gunste van fiscale soevereiniteit als uitgangspunt,³ en blijven 'de fiscale bepalingen' expliciet uitgesloten van harmonisatiemaatregelen volgens de gewone wetgevingsprocedure ter verwezenlijking van de doelstellingen van de interne markt (art. 114 lid 2 VWEU).

5. Het merendeel van 'de vennootschapsbelastingmodellen die in de geïndustrialiseerde landen bestaan, zijn ontworpen in de eerste helft van de twintigste eeuw, toen er nog maar weinig grensoverschrijdende activiteiten waren'.⁴ Hoewel al 'in 1960, toen de economische en politieke integratie tot meer grensoverschrijdende activiteit leidde, in de EU de discussie over de vennootschapsbelasting op gang [kwam]',⁵ vereist nadere Europese belastingwetgeving zowel voor directe als indirecte belastingen

(nog steeds) eenparigheid van stemmen in de Raad (art. 113 en 115 VWEU). Voor de vennootschapsbelasting⁶ heeft dit niet enkel tot gevolg dat 'op EU-niveau nog geen besluiten van betekenis over vennootschapsbelasting zijn genomen, ondanks de recente ontwikkelingen in de EU-integratie in verband met de interne markt en andere gebieden die onder de EU-Verdragen vallen, zoals internationale handelsverdragen, de gemeenschappelijke munt, economische en budgettaire governance, alsmede antiwitwasbeginselen'.⁷ Ook de 'mogelijkheid om aan fiscale convergentie te werken door gebruik te maken van nauwere samenwerking'⁸ in de zin van art. 326 e.v. VWEU, heeft, behoudens 'het voornemen van een aantal lidstaten om een belasting op financiële transacties in te voeren',⁹ nog niet tot daadwerkelijk EU-28 gemeenschappelijke regels geleid op het vlak van vennootschapsbelastingen.

6. Nochtans heeft 'fiscale convergentie tussen (...) lidstaten' de potentie 'op termijn *hetzelfde* [gunstig] effect [te] hebben', als 'de totstandbrenging van de Europese interne markt (...) voor de nationale economieën, aangezien de interne markt hen concurrerender en aantrekkelijker maakt in een gemondialiseerde economie'.¹⁰

II. Fiscale autonomie – fiscale concurrentie – de relatief vertrouwde EU-grenzen

7. Naar huidig EU-attributierecht en bij de huidige stand van het Gemeenschapsrecht,¹¹ staat het – tot er 'overeenkomstig het Verdrag sterkere maatregelen inzake fiscale concurrentie worden overeengekomen'¹² – de lidstaten

1 Zie hierover o.m. K. Lenaerts & L. Bernardeau, 'L'encadrement communautaire de la fiscalité directe', *CDE* 2007/1-2, 19-109.

2 Zo is het vooralsnog zeker niet de regel dat een 'lidstaat alvorens belastingmaatregelen in te voeren die in het buitenland van invloed kunnen zijn, effectbeoordelingen [verricht] van [de] overloopeffecten [daarvan] in andere landen'. Dit zou volgens het Europees Parlement nochtans een goede zaak zijn, EP, *Verslag over fiscale rulings en andere maatregelen van vergelijkbare aard of met vergelijkbaar effect* (2015/2066(INI), Zittingsdocument A8-0317/2015, RR\1077888NL.doc – PES564.938v02-00, 5 november 2015 (hierna: EP, *Fiscale rulings 2015*), randnr. 167. Dit verslag was het eerste substantiële EP-rapport op basis van de werkzaamheden van zijn *first special committee on tax rulings*. Zie voor een bevattelijk overzicht van de EP-werkzaamheden op het fiscale vlak sinds 2015, Persbericht van 3 mei 2016, EP 2010502STO25468, te vinden op: www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20160502STO25468/Overview-the-European-Parliament's-work-on-taxation.

3 Zo is bijv. België weliswaar 'een groot voorstander van meer transparantie op belastinggebied', maar 'daarentegen minder voor harmonisatie, vooral wegens *het risico om aan soevereiniteit in te boeten*', EP, *Fiscale rulings 2015*, Bijlage 4: Verslag van de delegatie aan België, p. 62, cursivering toegevoegd.

4 EP, *Fiscale rulings 2015*, randnr. 1, p. 13.

5 Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad – Een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de Europese Unie: vijf belangrijke actiegebieden, COM(2015)302 final 17 juni 2015 (hierna: COM(2015)302 final), p. 3. Vergelijkbaar, Commission Staff Working Document accompanying the *Anti tax avoidance Package*: Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en Raad – Pakket anti-ontgaansmaatregelen: volgende stappen naar effectieve belastingheffing en grotere fiscale transparantie in de EU (COM(2016)23 final (hierna: COM(2016)23 final), SWD(2016)6 final, 28 januari 2016 (hierna: SWD(2016)6 final), p. 7 en p. 7-8 voor een kort overzicht van EU-activiteit ter zake sinds 1962.

6 Indirecte belastingen zowel als de (eveneens directe) personenbelastingen blijven verder buiten nadere afzonderlijke beschouwing.

7 EP, *Fiscale rulings 2015*, ad F., p. 7.

8 EP, *Fiscale rulings 2015*, randnr. 17, p. 16.

9 EP, *Fiscale rulings 2015*, randnr. 17, p. 16. Zie daarover o.m. TAXUD Taxation Papers – Working Paper n. 62-2015, January 2016, 36 p., doi:10.2778/306730 (PDF), ISBN 978-92-79-54705-8 (PDF), beschikbaar op: ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_62.pdf.

10 EP, *Fiscale rulings 2015*, ad O., p. 9, cursivering toegevoegd. Zie voor een uitvoerige analyse van het potentieel van een vervolmaakte interne markt, o.m. EPRS, *The cost of non-Europe in the Single Market. 'Cecchini revisited'. An overview of the potential gains from further completion of the European Single Market*, September 2014 – PE 510.981, te vinden op: [www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2014/510981/EPRS_STU\(2014\)510981_REV1_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2014/510981/EPRS_STU(2014)510981_REV1_EN.pdf).

11 Vaste riedel, o.m. aan de orde in HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 32, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

12 EP, *Fiscale rulings 2015*, randnr. 5, p. 13.

vrij om hun eigen vennootschapsbelastingtarieven en belastinggrondslag vast te stellen.¹³ Dit omvat o.m. (eigen) regels ‘ter bepaling van de winst, het inkomen, de kosten, de aftrek en vrijstellingen, alsook van de desbetreffende bedragen die in aanmerking komen bij de berekening van de belastbare inkomsten of bij de berekening van de over te brengen verliezen’.¹⁴ Verder blijven de lidstaten vrij antimisbruikbepalingen in te voeren of te handhaven, i.e. regels ‘die specifiek tot doel hebben, volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de nationale fiscale wet te omzeilen of eraan te ontsnappen, van een belastingvoordeel uit te sluiten’.¹⁵

8. De soevereine uitoefening van de eigen vennootschapsbelastingbevoegdheid creëert samen met ‘de mondialisering, de digitalisering en het vrije verkeer van kapitaal (...) de voorwaarden (...) voor sterkere belastingconcurrentie tussen de lidstaten, alsook met derde landen, met als doel investeringen en ondernemingen aan te trekken’¹⁶ of ‘economische activiteiten in hun land [te] houden’.¹⁷ Dit is als zodanig niet nieuw. Om een *per se* negatief verschijnsel gaat het evenmin.

9. Er zijn voor de EU-landen ‘tal van wettelijke mogelijkheden om investeringen te subsidiëren en er zijn veel goede redenen om te investeren in de EU’.¹⁸ Wanneer fiscale concurrentie tussen de lidstaten gebeurt met volledige inachtneming van de EU-wetgeving, reflecteert zij ten volle hun fiscale soevereiniteit en het attributiebegin-sel. Dat wordt anders, wanneer belastingconcurrentie tussen de lidstaten het potentieel van de interne markt beperkt,¹⁹ en zo dermate schadelijk wordt, dat de Unie niet langer afzijdig kan blijven toekijken (de interne-marktbegrenzing wegens strijd met vrij verkeer, zie II.A). Het Unierecht kan ook niet dulden dat fiscale concurrentie tussen lidstaten de vorm aanneemt van ‘schadelijke praktijken van bepaalde belastingautoriteiten en nationale autoriteiten, waardoor multinationals hun winsten kun-

nen verschuiven om niet belast te worden op het grondgebied waar de winst wordt gemaakt’²⁰ (de Unietrouwbe-grenzing, zie II.B). Naast deze twee relatief klassieke be-grenzings is relatief recent actiever dan voorheen invul-ling gegeven aan een van meet af aan bestaande derde begrenzing. Deze staatssteunbegrenzing komt uitgebreid aan bod in onderdeel III.

II.A. Fiscale autonomie – fiscale concurrentie – de interne-marktbegrenzing

10. Zoals hoger aangestipt is fiscale concurrentie geen *per se* negatief verschijnsel. Binnen de werkingssfeer van de Verdragen gelden echter de fundamentele verkeers-vrijheden, en waarborgt art. 18 VWEU met name dat lidstaten niet discrimineren op grond van nationaliteit. Discriminerende en protectionistische belastingwetgeving strijdt naargelang het geval met het vrij verkeer van per-sonen en diensten, het vrij verkeer van goederen, het vrij verkeer van kapitaal, en de vrijheid van vestiging. De fiscale autonomie van de lidstaten is m.a.w. niet zonder meer immuun voor negatieve – jurisprudentiële – inte-gratie. Volgens vaste rechtspraak kan de Commissie verder ‘geen steunmaatregelen goedkeuren die in strijd zijn met de regels van het Verdrag, met name die betref-fende het verbod van fiscale discriminatie en recht van vestiging, of met de bepalingen van het afgeleide recht op belastinggebied’.^{21, 22}

11. De vrijheid van vestiging staat als zodanig ‘niet in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat, volgens welke het voor een ingezeten moedervernootschap alge-meen niet mogelijk is, het verlies van een in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschap af te trekken van haar belastbare winst, terwijl het voor deze moedervernootschap wel mogelijk is, het verlies een ingezeten dochtervennootschap af te trekken’.²³ Daarbij kan ‘de woonplaats van de belastingplichtige in het fiscale recht

13 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 5, p. 13.

14 HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 33, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

15 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 57, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*), onder verwijzing naar HvJ EG 16 juli 1998, C-264/96, r.o. 26, *Jur.* 1998, I-4695 (*ICI*) en HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02, r.o. 50, *Jur.* 2004, I-2409 (*de Lasteyrie du Saillant*).

16 EP, Fiscale rulings 2015, ad J., p. 8.

17 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 4, p. 13.

18 Weergave Commissaris Margrethe Vestager, belast met het mededingingsbeleid in IP/16/42 van 11 januari 2016.

19 EP, Fiscale rulings 2015, ad J., p. 8.

20 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 4, p. 13. Zie voor een van de eerste alomvattende studies met aandacht voor het onderscheid tussen *in se* neutrale/positieve fiscale concurrentie tussen staten en schadelijke belastingconcurrentie, OECD, *Harmful tax competition. An emerging global issue*, Paris: OECD Publications, april 1998, online beschikbaar op www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf.

21 Zo reeds in 1998, Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, *PbEG* 1998, C 384/3 (hierna: 1998-Mededeling), punt 26, onder verwijzing naar HvJ EG 22 maart 1977, 74/76, *Jur.* 1977, 557 (*Ianelli en Volpi/Meroni*); HvJ 21 mei 1980, 73/79, *Jur.* 1980, 1533 (*Sovrapprezzo*); HvJ EG 27 mei 1981, gevoegde zaken 142/80 en 143/80, *Jur.* 1981, 1413 (*Salengo*) en GvEA EG 18 september 1995, T-49/93, *Jur.* 1995, II-2501 (*SIDE*). Commentaren bij en doctrinebesprekingen van deze arresten zijn te vinden via eur-lex, opzoeking op zaaknummer, met aanklikken van *all*, en naar beneden scrollen tot bij *doctrine*. Dat geldt voor alle hierna in deze bijdrage vermelde arresten. Om het notenapparaat niet nodeloos te verzwaren, worden de referenties naar deze noten en analyses niet systematisch opgenomen.

22 Zie over de complementariteit van interne-markt- en mededingingsregels, en de nadere actieve(re) invulling van de staatssteunbegrenzing, o.m. P. Nicolaidis, ‘Competition and advantage under Internal Market and State aid rules: is there a gap in the law?’, *LIEI* 2013/3, 271-290, en *infra*, III.

23 Omwille van de focus van deze bijdrage op lidstatelijke vennootschapsbelastingconcurrentie blijven de mogelijke conflicten van lidstatelijke belastingwetgeving met het vrij verkeer van goederen en werknemers verder buiten beeld. De behandeling daarvan zou deze bijdrage al te ver (af)leiden. Elk goed/grondig EU-rechtelijk handboek gaat in op de reikwijdte van het belastingartikel 110 VWEU, en op de al dan niet fiscale af-trekbaarheid van bijvoorbeeld studiekosten. Zie omtrent het zgn. studiegeldtoerisme, onder velen, H. De Waele, ‘Europees burgerschap en stu-diefinanciering: nieuwe rechten, nieuwe beperkingen na het arrest Bidar’, *NtEr* 2005, afl. 6, 1382-4120.

24 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 59, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*).

[weliswaar] een rechtvaardigingsgrond zijn voor nationale regels waarbij ingezeten belastingplichtigen en niet-ingezeten belastingplichtigen verschillend worden behandeld,²⁴ doch 'is de woonplaats niet altijd een gerechtvaardigde onderscheidende factor',²⁵ en moet 'in elke concrete situatie [worden] nagegaan of er voor het feit dat een fiscaal voordeel alleen aan de ingezeten belastingplichtigen wordt toegekend, objectieve, ter zake dienende gronden bestaan die het verschil in behandeling kunnen rechtvaardigen'.²⁶

12. De vrijheid van vestiging verzet er zich als zodanig evenmin tegen, 'dat een lidstaat de overbrenging van verliezen uit eerdere jaren door een belastingplichtige die in die staat een filiaal heeft zonder er te zijn gevestigd, afhankelijk stelt van de voorwaarde (...) dat de verliezen economisch verband houden met de door de belastingplichtige in die staat verworven inkomsten (*economisch verband – belastinggrondslag*)'.²⁷ Een nationale regeling die voor 'de berekening van de maatstaf van heffing voor de niet-ingezetenen belastingplichtigen (...) alleen de winsten en verliezen en de verliezen uit hun (i.c.) Luxemburgse activiteiten in aanmerking [neemt]',²⁸ en tot gevolg heeft dat 'alleen de verliezen kunnen worden overgebracht die voortvloeien uit de activiteit van de niet-ingezeten belastingplichtige op [Luxemburgs] grondgebied',²⁹ vormt m.a.w. geen 'door het Verdrag verboden zichtbare of verkapte discriminatie', wegens 'overeenstemming met het fiscale territorialiteitsbeginsel'.³⁰ Dit in het internationaal fiscaal recht vastgelegde en in het Gemeenschapsrecht erkende territorialiteitsbeginsel³¹ geldt binnen de Europese Unie echter niet op absolute wijze.

13. Zo was het volgens het Hof *anno 1997* niet onontbeerlijk, dat de middelen waarmee de niet-ingezeten belastingplichtige het bedrag van de over te brengen verliezen mag bewijzen, beperkt zijn tot die voorzien in de Luxemburgse wetgeving.³² Een lidstaat mag volgens het Hof weliswaar verlangen, dat de niet-ingezeten belastingplichtige duidelijk en nauwkeurig aantoont, dat het bedrag van de verliezen die hij stelt te hebben geleden, volgens de in het betrokken jaar geldende regels voor de inkomsten- en verliesberekening overeenstemt met de

daadwerkelijk door de belastingplichtige in die staat geleden verliezen,³³ maar kan niet eisen dat hiertoe een *nationale* boekhouding wordt gevoerd.

14. Ook een moedervennootschap uitsluiten van het voordeel van een groepsaftrek 'voor het verlies van een in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschap die in de lidstaat van de moedervennootschap geen enkele bedrijfsactiviteit uitoefent', vormt 'een beperking van de vrijheid van vestiging (...) doordat het verlies van een ingezeten dochtervennootschap en het verlies van een niet-ingezeten dochtervennootschap fiscaal verschillend worden behandeld',³⁴ en er in de regel minder restrictieve maatregelen aan te wijzen zijn ter vrijwaring van dwingende redenen van algemeen belang zoals i.c. een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid, het gevaar van een dubbele verrekening van het verlies, respectievelijk het gevaar van belastingontwijking.³⁵

15. 'De doeltreffendheid van de fiscale controles vormt [in het algemeen] een dwingende reden van algemeen belang, die een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen'.³⁶ Voor een 'nationale regeling die een belastingplichtige *volstrekt belet* te bewijzen, dat uitgaven voor onderzoeksactiviteiten in andere lidstaten daadwerkelijk zijn gedaan en voldoen aan de voorgeschreven criteria, kan de doeltreffendheid van de fiscale controles evenwel niet als rechtvaardigingsgrond dienen'.³⁷ Ook een nationale regeling die 'de meerderheid van de ondernemingen die goederen van de in deze lidstaat gevestigde verhuurders huren (leasen), fiscaal bevoordeelt, doch dit voordeel *steeds* onthoudt aan ondernemingen die goederen van in een andere lidstaat gevestigde verhuurders huren', vormt een door art. 56 VWEU verboden verschil van behandeling op grond van de nationaliteit van de dienstverrichter.³⁸ Dit verschil in behandeling kan door de lidstaat niet worden gerechtvaardigd door de mogelijkheid, dat de in een andere lidstaat gevestigde verhuurder in geringere mate wordt belast.³⁹ Een 'eventueel fiscaal voordeel voor dienstverrichters in de vorm van een lagere belastingdruk in de lidstaat waar zij zijn gevestigd, verleent een andere lidstaat niet het recht om de op zijn grondgebied gevestigde ontvangers van de dienst minder gunstig te behan-

24 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 37, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*).

25 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 37, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*). Indien immers 'de lidstaat van vestiging vrijelijk een andere behandeling zou mogen toepassen *alleen omdat* de zetel van de vennootschap in een andere lidstaat is gevestigd, zou daarmee immers aan artikel 43 EG elke inhoud worden ontnomen', *ibidem*, onder verwijzing naar HvJ EG 28 januari 1986, 270/83, r.o. 18, *Jur.* 1986, 273 (*Cie./Frankrijk*). Zo ook, HvJ EG 12 december 2006, C-374/04, r.o. 43, *Jur.* 2006, I-11673 (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue*).

26 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 38, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*).

27 HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 16-17, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

28 HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 21, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

29 HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 18, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

30 HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 22, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

31 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 39, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*), onder verwijzing naar C-250/95, r.o. 22 (*Futura*).

32 HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 40 en 43, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

33 HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 52, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*).

34 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 34, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*).

35 HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 43-51, 58 en 59, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*).

36 HvJ EG 10 maart 2005, C-39/04, r.o. 24, *Jur.* 2005, I-2057 (*Laboratoires Fournier*), onder verwijzing naar C-250/95, r.o. 31 (*Futura*).

37 HvJ EG 10 maart 2005, C-39/04, r.o. 25, *Jur.* 2005, I-2057 (*Laboratoires Fournier*), cursivering toegevoegd.

38 HvJ EG 26 oktober 1999, C-294/97, r.o. 40, *Jur.* 1999, I-7447 (*Eurowings*), cursivering toegevoegd.

39 HvJ EG 26 oktober 1999, C-294/97, r.o. 43, *Jur.* 1999, I-7447 (*Eurowings*).

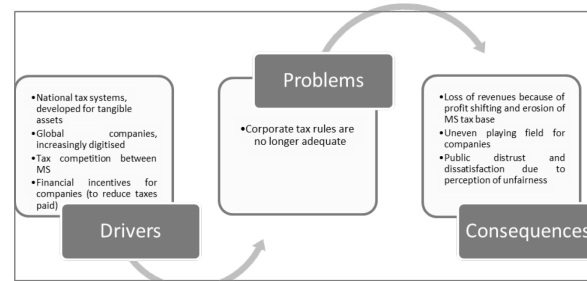
delen'.⁴⁰ Dergelijke 'compenserende fiscale heffingen [doen] afbreuk aan de grondslagen van de interne markt'.⁴¹ Derving van belastinginkomsten kan dus niet worden aangemerkt als een dwingende reden van algemeen belang ter rechtvaardiging van een maatregel die strijdt met een fundamentele vrijheid als het vrij verkeer van diensten.⁴²

II.B. Fiscale autonomie – schadelijke fiscale concurrentie – de Unietrouwbeperking

16. De Unie kan ook niet afzijdig blijven in geval van *wilde* fiscale concurrentie. Daarvan is sprake wanneer lidstatelijke belastingconcurrentie 'de vorm [aanneemt] van potentieel schadelijke belastingregelingen die er in de eerste plaats op gericht zijn investeringen te bevorderen en extra economische activiteiten aan te trekken *in reactie op* soortgelijke maatregelen in buurlanden of die bedoeld zijn *ter correctie van* wat wordt gezien als reeds bestaande onevenwichtigheden tussen de lidstaten wat relatieve rijkdom, grootte of perifere ligging betreft',⁴³ of wanneer landen, 'in plaats van zich louter te concentreren op het bevorderen van een aantrekkelijk ondernemingsklimaat – met bv. goede infrastructuur en hooggekwalificeerde arbeidskrachten, onder meer door productiviteitsverhogende uitgaven – en op het garanderen van de stabiliteit en voorspelbaarheid van het belastingstelsel, als spelers in het belastingconcurrentiespel hun nationale wetgeving in combinatie met hun netwerk van belastingverdragen gebruiken om zichzelf te promoten als landen om in te investeren of als knooppunten waardoor financiële stromen kunnen worden geleid of waar winsten kunnen worden geboekt, en zo ondernemingen of brievenbusmaatschappijen aantrekken *ten nadele van* partnerlanden en oneerlijke praktijken tussen landen creëren'.⁴⁴

17. Op het eerste gezicht resp. de kort(zichtig)e termijn, heeft 'elk land er, afzonderlijk gezien, duidelijk belang bij (...) zich als een "freerider" te gedragen, d.w.z. de eerste te zijn om specifieke belastingregelingen en -voorschriften te ontwerpen en toe te passen teneinde

belastinggrondslag aan te trekken, en de laatste te zijn om deel te nemen aan samenwerking en gecoördineerde maatregelen om belastingontwijking tegen te gaan'.⁴⁵ Tegelijk hebben 'belastingbesluiten van afzonderlijke lidstaten grote positieve en negatieve grensoverschrijdende overloopeffecten, aangezien de fiscale stimulans in het ene land de grondslaguitholling in het andere land is'.⁴⁶ Dit leidt tot de 'paradoxe situatie [dat] vrije concurrentie tussen de lidstaten op belastinggebied heeft geresulteerd in concurrentieverstorende gedragingen en concurrentievervalsing'.⁴⁷



Bron: SWD(2016)6 final, p. 25.

18. De juridische lidstatelijke verscheidenheid inzake wettelijke en/of effectieve belastingtarieven,⁴⁸ en de 'al te complexe regels van de nationale belastingstelsels en (...) de verschillen tussen deze stelsels' creëren vele 'achterpoortjes die (...) worden gebruikt voor agressieve belastingplanning',⁴⁹ en 'bij menig burger (...) de indruk dat het er niet billijk aan toe gaat'.⁵⁰ Binnen de Europese Unie leiden 'nationale voorkeursregelingen en de gebrekkige coördinatie of convergentie tussen de belastingstelsels van de lidstaten, ondanks de effectieve economische verwevenheid en wisselwerking binnen de interne markt, (...) tot een aantal incongruenties die agressieve belastingplanning, dubbele aftrekken en dubbele niet-belasting mogelijk maken, bv. door een van de volgende praktijken of een combinatie daarvan: misbruik van verrekenprijzen, aftrekken laten plaatsvinden in rechtsgebieden met hoge belastingen, geleende bedragen doorsluizen via stroman-

40 HvJ EG 26 oktober 1999, C-294/97, r.o. 44, *Jur.* 1999, I-7447 (*Eurowings*).

41 HvJ EG 26 oktober 1999, C-294/97, r.o. 45, *Jur.* 1999, I-7447 (*Eurowings*).

42 I.c. de algemene uitsluiting van het voordeel van de groepsaftrek voor het verlies van niet-ingezeten dochtervennootschappen resp. de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU), HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 44, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*), onder verwijzing naar HvJ EG 7 september 2004, C-319/02, r.o. 49, *Jur.* 2004, I-7477 (*Manninen*) en de daar aangehaalde rechtspraak. Zo ook reeds, HvJ EG 21 september 1999, C-307/97, r.o. 51, *Jur.* 1999, I-6161 (*Saint-Gobain*).

43 EP, Fiscale rulings 2015, ad J., p. 8, cursivering toegevoegd.

44 EP, Fiscale rulings 2015, ad K., p. 8, cursivering toegevoegd.

45 EP, Fiscale rulings 2015, ad K., p. 8-9.

46 EP, Fiscale rulings 2015, ad M., p. 9.

47 EP, Fiscale rulings 2015, ad N., p. 9. Vergelijkbaar, EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 13, p. 15 en COM(2015)302 final, p. 2. Zo ook, met inbegrip van hierna overgenomen inzichtelijk schema van negatieve-spiraalsamenhang tussen 'drivers', 'problems' en 'consequences', SWD(2016)6 final, p. 25: 'The interaction of 28 national corporate tax systems, offers by their very heterogeneity, opportunities for aggressive tax planners to exploit mismatches and loopholes.'

48 Waartussen in toenemende mate een kloof ontstaat, zowel op EU- als mondiaal niveau, EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 6-12, p. 14-15.

49 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 5, p. 13. Vergelijkbaar negatief, 3 jaar eerder. Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning, C(2012)8860 final (hierna: 2012-Aanbeveling), preambule, tweede overweging: 'Agressieve fiscale planning houdt in dat wordt geprofiteerd van de technische details van een belastingstelsel of van congruenties tussen twee of meer belastingssystemen met als doel de verschuldigheid van belastingen te verminderen.'

50 COM(2015)302 final, p. 2. Vergelijkbaar, SWD(2016)6 final, p. 4.

bedrijven, risico's overdragen, hybride financiële instrumenten, profiteren van incongruenties, belastingarbitrage, royalty-overeenkomsten, verdragshoppen (*treaty shopping*) en de verkoop van activa laten plaatsvinden in rechtsgebieden met lage belastingen'.⁵¹ Dit is 'een bedreiging voor het sociaal contract tussen overheid en burger, en kan zelfs de algehele naleving van de belastingwetgeving ongunstig beïnvloeden'.⁵²

19. De 'bestaande regelgeving inzake vennootschapsbelasting is [dus] niet meer van deze tijd'.⁵³ Door het attributiebeginsel zijn het de lidstaten die 'de sleutel in handen [hebben] om de vennootschapsbelasting in de EU door een hervorming zowel billijker als doeltreffender te maken'.⁵⁴ In afwachting van de lidstatelijke stap vooruit en de overbrugging van lidstatelijke verschillen 'in het belang van de billijkheid, het concurrentievermogen en de efficiëntie',⁵⁵ doorkruist het beginsel van loyale samenwerking nu reeds voor elk van de 28 lidstaten (de volle uitwerking van) de zgn. volkomen soevereine belastingpaden.

20. Unietrouwe lidstaten weten immers dat zij 'het Europese mededingingsrecht in acht moeten nemen en ervoor moeten zorgen dat hun belastingwetgeving met de beginselen van de interne markt strookt en geen concurrentievervalsing veroorzaakt'.⁵⁶ Dat het om een – in hoofdorde – soevereine bevoegdheid gaat, doet niet af aan de Unietrouw van (elk van) de lidstaten. Deze geldt inzake belastingconcurrentiekwesties even volledig en onverkort⁵⁷ als bij *in se* evenzeer soevereine nationaliteitskwesties.⁵⁸ Volgens vaste rechtspraak behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, doch dienen laatstgenoemden hun bevoegdheid ter zake

in overeenstemming met het Gemeenschapsrecht uit te oefenen.⁵⁹ Het Hof van Justitie heeft m.a.w. uit zowel de fundamentele verkeersvrijheden als 'uit het verbod op staatssteun vergaande voorwaarden afgeleid voor de bevoegdheden van de lidstaten op het gebied van de belastingwetgeving'.⁶⁰

Fiscale concurrentie – fiscale planning – agressieve belastingplanning – agressief belastingaanbod

21. Op EU-niveau en in internationaal verband bestaat 'de algemene consensus dat goed bestuur op belastinggebied [*Tax Good Governance*] transparantie, uitwisseling van informatie en een eerlijke fiscale concurrentie betekent',⁶¹ en ertoe leidt 'dat meer middelen ter beschikking worden gesteld van de EU-lidstaten'.⁶² Landen in de hele wereld kwalificeren fiscale planning van oudsher als een rechtmatige praktijk.⁶³

22. Vanuit nationaal-soverein oogpunt is belastingplanning van ondernemingen naargelang het geval het (beoogd) gunstig, dan wel (onbeoogd) ongunstig effect van fiscale concurrentie. De lidstatelijk bewust onderling georganiseerde zoektocht van EU-actieve ondernemingen naar de fiscaal minst belaste weg voelt voor elke belastinggekozen lidstaat als legale belastingontwijking, en voor alle belasting-miskende lidstaten als illegale belastingontduiking. Vanuit EU-mededingingsrechtelijk oogpunt gaat het desgevallend om staatssteun.⁶⁴ Vanuit economisch oogpunt zijn de gevolgen van fiscale concurrentie aanzienlijk.

51 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 22, p. 17, en voor een meer gedetailleerde (niet-limitatieve) opsomming van 12 potentieel schadelijke belastingpraktijken (na onderzoek in vijf lidstaten en Zwitserland), randnr. 23, p. 17-18. Erg gelijklopend reeds Resolutie van 1 december 1997 van de Raad en de vertegenwoordigers van de regeringen der lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, *PbEG* 1998, C2/2 (1998-Gedragscode), ad B.

52 COM(2015)302 final, p. 2. Vergelijkbaar, SWD(2016)6 final, p. 7. 'Another relevant consideration includes the more indirect effect that tax avoidance of some companies could have on the tax morale of all taxpayers', en daar in voetnoot 20 aangehaald 'evidence from behavioural economics [showing] that fairness (...) is an important determinant of tax morale'.

53 COM(2015)302 final, p. 2. Vergelijkbaar, SWD(2016)6 final, p. 4.

54 COM(2015)302 final, p. 17.

55 COM(2015)302 final, p. 17. Vergelijkbaar, SWD(2016)6 final, p. 25.

56 EP, Fiscale rulings 2015, ad F., p. 7-8. Vergelijkbaar, ad L., p. 9, en randnr. 95, p. 33.

57 EP, Fiscale rulings 2015, ad L., p. 9.

58 Zie hiervoor m.n. HvJ EG 19 oktober 2004, C-200/02, r.o. 37, *Jur.* 2004, I-9925 (*Zhu en Chen/Secretary of State for the Home Department*), onder verwijzing naar HvJ EG 7 juli 1992, C-369/90, r.o. 10, *Jur.* 1992, I-4239 (*Micheletti*) en HvJ EG 20 februari 2001, C-192/99, r.o. 19, *Jur.* 2001, I-1237 (*Kaur*): 'Volgens het volkenrecht behoren het bepalen van de voorwaarden voor de verkrijging en het verlies van de nationaliteit (...) tot de bevoegdheid van elke lidstaat, welke bevoegdheid met inachtneming van het gemeenschapsrecht moet worden uitgeoefend.', cursivering toegevoegd.

59 Inzake de verkeersvrijheden, o.m. HvJ EG 15 mei 1997, C-250/95, r.o. 19, *Jur.* 1997, I-2471 (*Futura*), cursivering toegevoegd, met daar aangehaalde rechtspraak; Zo ook HvJ EG 21 september 1999, C-307/97, r.o. 58, *Jur.* 1999, I-6161 (*Saint-Gobain*); HvJ EG 6 juni 2000, C-35/98, r.o. 32, *Jur.*, 2000, I-4071 (*Verkooyen*); HvJ EG 8 maart 2001, gevoegde zaken C-397/98 en C-410/98, r.o. 37, *Jur.* 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft e.a.*); HvJ EG 15 juli 2004, C-242/03, r.o. 12, *Jur.* 2004, I-7379 (*Weidert en Paulus*); HvJ EG 10 maart 2005, C-39/04, r.o. 14, *Jur.* 2005, I-2057 (*Laboratoires Fournier*); HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, r.o. 29, *Jur.* 2005, I-10837 (*Marks & Spencer*); HvJ EG 23 februari 2006, C-471/04, r.o. 28, *Jur.* 2006, I-2107 (*Keller Holding*) en HvJ EG 12 december 2006, C-374/04, r.o. 35, *Jur.* 2006, I-11673 (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-Commissioners of Inland Revenue*).

Inzake staatssteun, o.m. HvJ EG 17 september 2009, C-182/08, r.o. 34, *Jur.* 2009, I-8591 (*Glaxo Wellcome GmbH & Co.KG/Finanzamt Munchen II, (Glaxo Wellcome)*) en daar aangehaalde rechtspraak, en *infra*, III.

60 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 64, p. 26, en *infra*, III.

61 Resolutie van het Europees Parlement van 10 februari 2010 over de bevordering van goed bestuur in belastingzaken, P7_TA(2010)0020, *PbEU* 2010, C 341E/29, ad A.

62 *Idem*, ad B.

63 2012-Aanbeveling, preambule, eerste overweging.

64 *Infra*, III.

23. Enerzijds ‘hebben de lidstaten hun belastingtarieven steeds verder verlaagd om hun belastinggrondslag te beschermen en buitenlandse directe investeringen aan te trekken’.⁶⁵ Deze vorm van fiscale concurrentie op grond van nominale belastingtarieven is niet *per se* schadelijk in de hiervoor omschreven zin.⁶⁶ Uit recent IMF-onderzoek blijkt anderzijds dat *agressieve* ‘winstverschuiving tussen fiscale rechtsgebieden leidt tot een gemiddeld verlies van 5% van de huidige inkomsten uit de vennootschapsbelasting’, en voor niet-OESO-landen zelfs oploopt tot bijna 13%.⁶⁷ Binnen de EU gaat elk jaar naar schatting € 1 biljoen aan potentiële belastinginkomsten verloren door het gecombineerde effect van belastingfraude, belastingontduiking – met inbegrip van de schaduwconomie – en belastingontwijking.⁶⁸ Het jaarlijks verlies voor de nationale begrotingen als gevolg van belastingontwijking wordt op ca. € 50 à 70 miljard geraamd.⁶⁹ Als ook ‘rekening wordt gehouden met speciale belastingregelingen, inefficiëntie bij de belastinginning en andere soortgelijke activiteiten’, zou ‘deze inkomstenderving in de hele EU in werkelijkheid [zelfs] kunnen oplopen tot 160 à 190 miljard euro’.⁷⁰

24. Voor belastingbewuste ondernemingen ligt zowel actieve *agressieve* belastingplanning (belastingontwijking door open mazen in het fiscaal net te zien en te gebruiken) als actief ingaan op een lidstaat-*agressief* fiscaal aanbod binnen de door de lidstaten (aan)geboden (schijn van) wettelijkheid.

25. Deze bijdrage gaat niet nader in op *agressieve belastingplanning*, i.e. ‘de innovatieve belastingontwikkelingsregelingen die door sommige belastingadviseurs, met name van zeer grote accountantskantoren, door juristen en door

tussenpersonen worden ontworpen en gepromoot’,⁷¹ met als gevolg ‘een effectief belastingtarief van bijna nul procent op de winst die [sommige multinationals] in Europese rechtsgebieden maken’.⁷² Dat aldus begrepen *agressieve* belastingplanning leidt tot grondslaguitholling, winstverschuiving, een ‘race to the bottom’ en uiteindelijk een suboptimaal resultaat,⁷³ en ‘*de facto* leidt tot een de-ene-zijn-dood-is-de-andere-zijn-broodpolitiek op belastinggebied (...) in strijd (...) met de grondslagen van het Europese project’,⁷⁴ staat buiten kijf. In wat volgt blijft de zgn. *reactieve* achterstand van lidstatelijke overheden (en hun belastingdiensten) ter afdekking van (al dan niet) grote (geheel onvermoede dan wel ongewenste) gaten in het eigen belastingregime door deze vormen van *agressieve* belastingplanning, al dan niet in combinatie met de (ongewild gunstige) effecten van het innovatief combineren van de voordelen van dubbelbelastingverdragen door/voor ondernemingen en hun raadgevers,⁷⁵ buiten beschouwing. De focus ligt m.a.w. níét op het reactief bestrijden van verboden kapitaalvlucht, belastingfraude, belastingontwijking of belastingontduiking (al dan niet via – nog overblijvende – belastingparadijzen,⁷⁶ offshore-centra binnen of buiten de Unie, of zgn. lidstaat x-routes voor belastingplichtigen uit de overige lidstaten⁷⁷).

26. Hoe resp. op welke termijn in de EU te komen tot gecoördineerde belastingstelsels met gemeenschappelijke definities of richtsnoeren voor basisbegrippen en -elementen ‘zoals het evenwicht tussen bron- en ingezetenenbelasting, vaste vestiging en belastbare entiteiten, economische substantie en antimisbruikregels, de definitie van rente en royalty’s, de behandeling van immateriële activa en de behandeling van schulden en activa, om nog maar te zwijgen van wat er al dan niet van de belastinggrond-

65 COM(2015)302 final, p. 4, en daar opgenomen grafiek 1 met duidelijk dalende wettelijke tarieven vennootschapsbelasting in de periode 1994-2014.

66 Ook de Europese Commissie (ond)erkent dat ‘fair taxation does not require harmonised tax rates. (...) The headline corporate tax rate is [immers] not usually the main motivation for companies that shift profits in the EU – opaque tax rulings, special tax regimes and loopholes in national tax laws are far greater incentives for aggressive tax planners.’, MEMO/16/160, ad Q 7: Why not harmonise corporate tax rates in the EU to remove all incentives for profit shifting? Vergelijkbaar, idem, ad Q 11: Do these anti-avoidance measures affect countries’ right to decide their corporate tax rates? There is no attempt to interfere with countries’ sovereign right to decide their own corporate tax rates.

Vergelijkbaar, omtrent fiscale afschrijvingsregels, Ontwerpmededeling van de Commissie betreffende het begrip ‘staatssteun’ in de zin van art. 107 lid 1 VWEU van 17 januari 2014 (hierna: 2014-Ontwerpmededeling), ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_nl.pdf, punt 178: ‘De methode voor het berekenen van de afschrijving van activa verschilt van lidstaat tot lidstaat, maar dit soort methoden kan inherent zijn aan de belastingstelsels waarvan zij deel uitmaken.’

Ondanks de afronding van de consultatie op 14 maart 2014, met vele bijdragen (zie ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/index_en.html), is de definitieve tekst, die onder meer de 1998-Mededeling zou intrekken alsnog niet aangenomen. In deze bijdrage wordt dan ook gebruik gemaakt van zowel de 1998-Mededeling als de 2014-Ontwerpmededeling.

67 Beleidsnota’s van het IMF, ‘Spillovers in internationale corporate taxation’, 9 mei 2014, en ‘Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries’, 29 mei 2015, onderzoek dat 51 landen omvat, aangehaald in EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 20, p. 16, en in SWD(2016)6 final, p. 6.

68 Verslag van Richard Murphy, FCA, ‘Closing the European Tax Gap’, 10 februari 2012, aangehaald in EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 20, p. 16-17, en in SWD(2016)6 final, p. 6.

69 Ibidem.

70 Benjamin Ferrett, Daniel Gravino & Silvia Merler, ‘European tax policies in the European Union’, Europees Parlement, aangehaald in EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 20, p. 17. De externe dimensie en de – nog grotere – gevolgen voor ontwikkelingslanden blijven in deze bijdrage buiten beschouwing. Zie hierover o.m. EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 74-84, p. 28-31 en randnr. 145-158, p. 44-48.

71 EP, Fiscale rulings 2015, ad P., p. 9. Zie hiervoor o.m. K. Lenaerts, ‘Tax mitigation vs. Tax evasion in the case law of the European Court of Justice’, *TéisÉ*, 89 (2013), 219-237.

72 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 18, p. 16.

73 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 5, p. 13.

74 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 14, p. 15, en randnr. 90, p. 32. Vergelijkbaar, SWD(2016)6 final, p. 25.

75 Vrij schokkend, en inderdaad aanleiding tot bezorgdheid, ‘ramingen van de belastingadviessector dat er slechts een kans van 50% hoeft te bestaan dat een fiscale planningsconstructie wettig is opdat die aan cliënten wordt aanbevolen’, EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 33, p. 20, onder verwijzing naar een mondelinge getuigenis voor de Begrotingscommissie van het Britse Lagerhuis op 31 januari 2013.

76 De lijst daarvan wordt – mede – door OESO-, G20- en onderzoeksjournalistiekwerk (vgl. de recente Panama-lijsten) overigens alsmäär korter, ook voor de enigszins mythische *Belgian dentist*.

77 Zoals de intussen ‘klassieke’ *België*-route voor Nederlandse dan wel Franse belastingplichtigen.

slag kan worden afgetrokken',⁷⁸ is voorwerp van fiscaal-rechtelijk onderzoek.⁷⁹

27. Deze bijdrage knoopt aan bij de *agressieve belastingaanbodzijde*, zoals deze tot uiting komt in *proactieve* lidstatelijke vennootschapsbelastingrechtelijke regelingen om investeringen en ondernemingen in eigen land te houden en aan te trekken, 'met volledige inachtneming van de EU-wetgeving'.⁸⁰ Voorwerp van onderzoek is het kantelpunt tussen lidstatelijk legitiem fiscaal-economisch beleidsstreven en het conflict daarvan met de Europese staatssteunregels. Daarbij gaat het met name over de lidstatelijke EU-loyale grens voor 'wilde belastingconcurrentie – die bepaalde ondernemingen *aanzet tot* agressieve fiscale planning –, concurrentievervalsing voor het bedrijfsleven, belemmeringen voor een groeivriendelijke fiscaliteit en versnippering van de interne markt'.⁸¹

28. In 'politiek opzicht stelt de vennootschapsbelasting de overheden voor een dubbele uitdaging. Enerzijds wordt er vanuit de samenleving sterk aangedrongen op een eerlijker spreiding van de belastingdruk. Anderzijds staan de lidstaten onder grote pressie om vennootschapsbelastingstelsels tot stand te brengen die aantrekkelijk zijn voor multinationale investeerders en internationaal concurrerend zijn'.⁸² Ondanks het feit dat 'fiscale versnippering een obstakel [vormt] voor de totstandbrenging van een Europese kapitaalmarktunie',⁸³ blijven bepaalde lidstaten echter niet enkel 'denken dat zij individueel meer te winnen hebben bij mazen in het ongecoördineerde belastingstelsel dan ze collectief te winnen zouden hebben in een gecoordineerd stelsel',⁸⁴ maar blijven zij er ook van uitgaan dat fiscale concurrentie maatregelen

grotendeels buiten EU-staatssteunbereik vallen.⁸⁵ Zoals hierna zal blijken dolen zij in deze (*infra*, III). Wat deze misvatting betekent voor binnen de nationaal-fiscale wettelijkheid opererende ondernemingen komt kort aan bod in het laatste onderdeel (*infra*, IV).

III. Fiscale concurrentie – agressief belastingaanbod lidstaten – de staatssteunbegrenzing

29. Inzake agressieve belastingplanning werd in 2015 alsnog – deels – als *de-lege-ferenda*-streefdoel vooropgesteld dat 'alle belastingplanning moet plaatsvinden binnen de grenzen van de wet en de toepasselijke verdragen [en] het meest passende antwoord op agressieve belastingplanning daarom goede wetgeving en internationale [incl. EU-] coördinatie is'.⁸⁶ Hier staat tegenover dat het Europees recht *sinds het EEG-Verdrag* (1957) een duidelijk staatssteunkader bevat voor het beoordelen van de EU-rechtmatigheid van lidstatelijk schadelijk-agressieve belastingaanbodregelingen.

30. Vanuit mededingingsrechtelijk oogpunt verrassen de vanaf oktober 2015 opeenvolgende Commissie-verbodsbesluiten omtrent de fiscale rulings ten gunste van Starbucks (Nederland)⁸⁷ en Fiat (Luxemburg)⁸⁸ het onderzoek en daaropvolgend verbodsbesluit inzake de Belgische overwinstregeling ten gunste van zo'n 35 multinationals,⁸⁹ en het nader onderzoek omtrent de fiscale voordelen van McDonald's (Luxemburg)⁹⁰ en de Ierse verrekenprijzenregeling voor Apple (Ierland)⁹¹ geenszins.⁹² Wat veeleer

78 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 12, p. 15. Zie hiervoor o.m. Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over fiscale transparantie ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwikking, COM(2015)136 final, 18 maart 2015 (hierna: COM(2015)136 final), de daarbij behorende Commissievoorstellen van het Pakket fiscale transparantie (COM(2015)129 final en COM(2015)135 final), Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *PbEU* 2015, L 332/1 (van toepassing vanaf 1 januari 2017), het Actieplan van de Commissie van 17 juni 2015 voor een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de EU met inbegrip van een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*), resp. de EU-opvolging van het 2013-actieplan van de OESO inzake grondslaguitholling en winstverschuiving (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*); www.oecd.org/ctp/beps.htm), COM(2015)302 final, de conclusies van de Raad van 8 december 2015 over vennootschapsbelasting – grondslaguitholling en winstverschuiving, Persmededeling 910/15, en het Tax Avoidance Package van de Commissie van 28 januari 2016 – COM(2016)23 final en het daarbij behorende SWD(2016)6 final. Zie ook SPEECH/16/185, IP/16/159 en MEMO/16/160, alle van 28 januari 2016.

79 Zie bijv. de antwoorden op de openbare raadpleging over verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en de interne markt: ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm, aangehaald in COM(2015)302 final, voetnoot 11, en de februari-maart 2016-werkzaamheden van de Antwerp Tax Academy over het OESO actieplan tegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), met aandacht voor resp. de cruciale concepten: Vaste inrichting; Transfer pricing; Schadelijke fiscale praktijken, staatssteun en antimisbruikclausules en Uitwisseling van informatie en transparantie, www.antwerptaxacademy.be.

80 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 4, p. 13.

81 COM(2015)302 final, p. 12, cursivering toegevoegd.

82 COM(2015)302 final, p. 6.

83 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 34, p. 20.

84 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 38, p. 21.

85 Wat hen er mede toe bracht 'zich niet te houden aan hun wettelijke verplichting om alle potentiële staatssteundossiers over te leggen aan de Commissie', EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 68, p. 27.

86 EP, Fiscale rulings 2015, ad Q., p. 10 en randnr. 5, p. 13-14. Vergelijkbaar, COM(2015)302 final, p. 6, en SWD(2016)6 final, p. 25. Zie ook *supra*, noot 78, voor recente EU-initiatieven en de aanwijsbare EU-vooruitgang inzake fiscale transparantie en billijke belastingheffing.

87 Besluit van 21 oktober 2015, STATEMENT/15/5581 en IP/15/5580.

88 Besluit van 21 oktober 2015, STATEMENT/15/5581 en IP/15/5580.

89 IP/15/4080, en Besluit en IP/16/42 van 11 januari 2016 in zaak 37/667.

90 IP/15/6221 van 3 december 2015.

91 IP/14/663 van 11 juni 2014.

92 Zie voor een overzicht van de recente staatssteunprocedures, o.m. EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 67, p. 26-27.

verbaast, is waarom de Commissie zich zo zelden uitsprekt omtrent de staatssteunbegrenzing van lidstatelijk (agressieve) fiscale aanbodconcurrentie,⁹³ en met name waarom zij ‘pas sinds juni 2013 de fiscale rullingpraktijk van lidstaten toetst aan de staatssteunregels’.⁹⁴ Dit kon zij al veel eerder.

31. De Europese Commissie heeft ook hier ‘haar verplichting als hoedster van de Verdragen na te komen en alle noodzakelijke maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat de bestaande EU-wetgeving en het beginsel van loyale samenwerking tussen de lidstaten, zoals vastgelegd in de Verdragen in acht’ worden genomen.⁹⁵ Daarbij zijn de ‘staatssteunregels en sancties een nuttig middel (...) om de meest oneigenlijke en versturende schadelijke belastingpraktijken aan te pakken’.⁹⁶ Om een volledig afdoend instrument gaat het echter niet. Zo vallen door de lidstaten vastgestelde algemene maatregelen die betrekking hebben op het gehele belastingstelsel wegens niet-selectief buiten staatssteunbeeld,⁹⁷ en kunnen vooralsnog geen sancties worden opgelegd aan lidstaten en bedrijven in geval van inbreuken op de staatssteunregels.⁹⁸ Dat ‘het probleem van de ontwijking van vennootschapsbelasting in de EU [dus] niet kan worden opgelost met *alleen* de volledige handhaving van de [mededingingsregels]’,⁹⁹ en er vooralsnog geen sancties kunnen worden opgelegd aan de betrokken landen en bedrijven, doet anderzijds geen afbreuk aan het reële belang van een *versterkt* staatssteuntoezicht op selectieve belastingmaatregelen van de lidstaten.

32. Het uitgangspunt voor de staatssteunbegrenzing van fiscale concurrentie is dat ‘nieuwkomers en bedrijven – met inbegrip van kmo’s – die geen gebruik maken van agressieve belastingpraktijken, op de interne markt worden benadeeld ten opzichte van multinationals, die in staat zijn winsten te verschuiven of andere vormen van agressieve belastingplanning toe te passen via een verscheidenheid aan besluiten en instrumenten die hun uitsluitend ter beschikking staan omdat zij zo groot zijn

en hun activiteiten internationaal kunnen organiseren’.¹⁰⁰ Dit leidt tot een ongelijk speelveld. Zo vergroot de ‘hogere belastingdruk op minder mobiele ondernemingen (...) hun kapitaalkosten en vermindert [zij] hun investeringscapaciteit. Bedrijven die niet aan agressieve fiscale planning kunnen of willen doen, worden [zo] concurrentieel benadeeld ten opzichte van bedrijven die dat wel doen. Met name KMO’s ondervinden hiervan de gevolgen’.¹⁰¹

33. Art. 107 VWEU verklaart steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Belastingmaatregelen vallen binnen de werkingssfeer van belastinggerelateerde staatssteunregels indien en voor zover zij selectieve voordelen toekennen en tot concurrentievervalsingen op de interne markt leiden.¹⁰² Dit is niet(s) nieuw. In de afgelopen 20 jaar hebben ontwikkelingen ‘in verband met het analytisch kader van de Commissie voor belastinggerelateerde staatssteun (...) het mogelijk [gemaakt] meer duidelijkheid te scheppen m.b.t. tot de definitie en analyse van staatssteun via belastingmaatregelen, alsook stelselmatiger op te treden tegen dergelijke maatregelen’.¹⁰³ Daarbij valt niet enkel te denken aan de mededeling van de Commissie van 1998 over de toepassing van de staatssteunregels op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, de rechtspraak van het Hof van Justitie of de SAAP- en SAM-activiteiten van de Commissie.¹⁰⁴ Ook de 2014-richtsnoeren ter verduidelijking van het begrip ‘staatssteun’ overeenkomstig art. 107 VWEU bevatten elementen op het gebied van belastinggerelateerde staatssteun.

34. Als een van de instrumenten van het mededingingsbeleid speelt het staatssteuntoezicht een cruciale rol bij het beschermen en versterken van de interne markt.¹⁰⁵ Dat de EU geen directe bevoegdheid heeft voor de nationale belastingstelsels, neemt niet weg dat de Commissie

93 Sinds 1991 heeft de Commissie ‘naar *slechts* 65 belastinggerelateerde staatssteunzaken een officieel onderzoek ingesteld’. Daarvan betroffen ‘er 7 fiscale rulings, en [waren] er slechts 10 afkomstig van formele aanmeldingen van de lidstaten’, EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 66, p. 26, cursivering toegevoegd. *Anders* – als in *nóg* verrassender – SWD(2016)6 final, p. 8: ‘The Commission has been investigating the tax ruling practices of Member States under State aid rules *since 2013* [only] and adopted three decisions in October 2015 and January 2016.’

94 IP/15/4080. Niet iedereen is even opgezet met deze recente evolutie. Zie voor een vroege – kritische – evaluatie, o.m. G. Matsos, ‘Systematic misconceptions of State aid law in the area of taxation’, *ESIAL* 2014/3, 491-504.

95 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 50, p. 23.

96 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 51, p. 23-24.

97 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 65, p. 26, en *infra*, III.

98 Het EP ziet daar graag spoedig verandering in komen, en verzoekt de Commissie de bestaande regels in die zin te veranderen, zie EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 132, p. 42.

99 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 65, p. 26, cursivering toegevoegd.

100 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 57, p. 25.

101 COM(2015)302 final, p. 6. Zo ook SWD(2016)6 final, p. 24.

102 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 60, p. 25.

103 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 61, p. 25.

104 Zie het initiële Actieplan staatssteun – Minder en beter gerichte staatssteun: een routekaart voor de hervorming van het staatssteunbeleid (2005-2009), COM(2005)107 final, 7 juni 2005, en voor de opvolging ervan, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio’s – De modernisering van het EU-staatssteunbeleid, COM(2012)209 final, 8 mei 2012 (hierna COM(2012)209), onderdeel van de Europa 2020-strategie. SAAP verwijst naar de Engelstalige benaming State Aid Action Plan; SAM naar State Aid Modernisation.

105 COM(2012)209, randnr. 2.

(sinds altijd) ‘wel [degelijk] kan nagaan of fiscale regelingen onrechtmatige staatssteun t.g.v. bepaalde ondernemingen vormen door selectieve toekenning van belastingvoordelen’.¹⁰⁶ In oktober 2015 leek het het Comité van de Regio’s gezien de ‘omvang van de lopende onderzoeken met betrekking tot 21 lidstaten met gemiddeld 5 tot 10 regelingen per onderzochte lidstaat en omdat twee andere lidstaten nog geen overzicht van hun rulings sinds 2010 [hadden] ingediend, (...) geboden dat de Commissie richtsnoeren kan opstellen voor de formulering van fiscale rulings in het licht van de staatssteunregels’.¹⁰⁷ Met (een aanbeveling tot) het opstellen van gerichte richtsnoeren is, als zodanig, niets mis, tenzij lidstaten *in zgn. afwachting daarvan* hun fiscale soevereiniteits(waam) blijven koesteren, en zich *tegen EU-loyaal beter weten in* blijven uitputten in (het bedenken van nieuwe resp. het verdedigen van) lidstatelijk schadelijk-agressieve belastingaanbodregelingen.

35. In wat volgt wordt achtereenvolgens ingegaan op de *in fiscalibus* meest relevante basisbestanddelen van het begrip ‘staatssteun’ in de zin van art. 107 lid 1 VWEU, en de implicaties daarvan voor het vennootschapsbelastingaanbod van lidstaten. Het laatste onderdeel staat kort stil bij de implicaties van onrechtmatig verleende dan wel wegens verboden staatssteun onwettige vennootschapsbelastingmaatregelen voor de betrokken lidstaat en de begunstigde ondernemingen.

36. Art. 107 VWEU is van toepassing op steunmaatregelen *in welke vorm ook*. Om als steunmaatregel te kwalificeren, moet ook een fiscale maatregel voldoen aan alle daarin vervatte voorwaarden: het toekennen van een selectief voordeel (III.C) door de staat of met staatsmiddelen bekostigd (III.A), met een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer en de mededinging tot gevolg (III.B). Waar (de toetsing van) het aspect ‘voordeel afkomstig van

de staat’¹⁰⁸ en de vereiste ongunstige invloed op handel en mededinging in de regel niet (meer) tot grote juridische strijd leidt, en het criterium van de (normale) marktdeelnemer/investeerder in een markteconomie (MEO) *in fiscalibus* geen bepalende rol speelt,¹⁰⁹ blijft selectiviteit hét grote twistpunt in vrijwel alle fiscale staatssteunzaken.¹¹⁰

III.A. Fiscaal voordeel uit staatsmiddelen (afkomstig van de staat)

37. Zodra een fiscale maatregel de fiscale lasten verlicht die economische actoren normaal moeten dragen, hebben we te maken met een fiscaal voordeel uit staatsmiddelen in de zin van art. 107 VWEU. Een dergelijk voordeel kan worden verschaft door een vermindering van de belastingdruk voor de onderneming in verschillende vormen, en met name door:¹¹¹

1. een vermindering van de belastbare grondslag (van de algemene regels afwijkende aftrek, buitengewone of versnelde afschrijving, opnemings van reserves op de balans, enz.);
2. een volledige of gedeeltelijke vermindering van het belastingbedrag (vrijstelling, belastingkrediet, enz.); of
3. uitstel of kwijtschelding van de belastingschuld of een uitzonderlijke spreiding van de betalingen.

38. Het subcriterium dat het voordeel door de staat wordt toegekend of met staatsmiddelen wordt bekostigd, hangt nauw samen met het concreet verleende voordeel, en is in geval van fiscale maatregelen vrijwel per definitie vervuld. Een positieve overdracht van middelen is niet noodzakelijk;¹¹² een ‘verlies aan belastingopbrengsten komt [immers] op hetzelfde neer als het verbruik van staatsmiddelen in de vorm van fiscale uitgaven’ (zoals bijv. subsidies).¹¹³ Het afzien van ‘inkomsten die anders

106 Advies van het Europees Comité van de Regio’s van 14 oktober 2015 – Pakket fiscale transparantie, *PbEU* 2015, C 423/76, II. Beleidsaanbevelingen, randnr. 8.

107 Advies van het Europees Comité van de Regio’s van 14 oktober 2015 – Pakket fiscale transparantie, *PbEU* 2015, C 423/76, II. Beleidsaanbevelingen, randnr. 8, onder verwijzing naar IP/15/5140.

108 Zie over het concept *steun* in meer algemene zin, o.m. A. Biondi, ‘State aid is falling down: an analysis of the case law on the notion of aid’, *CML Rev.* 2013/6, 1719-1743.

109 MEO staat voor Market Economy Operator, en bleef in de Nederlandstalige versie van de 2014-Ontwerpmededeling onvertaald. De Commissie is weliswaar van oordeel dat ‘de toepasselijkheid van het criterium van de marktdeelnemer in een markteconomie niet [kan] worden uitgesloten, gewoon omdat de gehanteerde middelen een fiscaal karakter hebben’, 2014-Ontwerpmededeling, punt 83, cursivering toegevoegd, onder verwijzing naar HvJ EU 5 juni 2012, C-124/10 P, r.o. 85 (*Commissie/EDF*). Beoordelen of ‘een transactie marktconform is (...) rekening houdende met de effecten van de transactie op de betrokken onderneming zonder rekening te houden met de vraag of de gebruikte specifieke middelen voor het verrichten van de transactie voor marktdeelnemers beschikbaar zouden zijn’ (ibidem), is m.i. echter in het merendeel van fiscale staatssteunzaken een vrij theoretische exercitie. Zie voor een uitvoerige behandeling van het in andere dan *in-fiscalibus*-staatssteunzaken wezenlijke MEO-criterium, 2014-Ontwerpmededeling, punt 76-117.

110 Zie over selectiviteit in meer algemene zin, o.m. N. Nicolaidis & I.E. Rusu, ‘The concept of selectivity: an ever wider scope’, *ESTAL* 2012/4, 791-803; P. Nicolaidis, ‘New limits to the concept of selectivity: the birth of a “general exception” to the prohibition of State aid in EU competition law’, *JECPL* 2015/5, 315-323 en A. Bartosch, ‘Is there a need for a Rule of Reason in European State aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity’, *CMLR* 2010/3, 729-752, en voor een vroege analyse van selectiviteit in belastingzaken, o.m. H. Lopez, ‘General thoughts on selectivity and consequences of a broad concept of State aid in tax matters’, *ESTAL* 2010/4, 807-819.

111 1998-Mededeling, punt 9.

112 2014-Ontwerpmededeling, punt 53.

113 1998-Mededeling, punt 10.

aan de Staat zouden zijn betaald, vormt [dus] een overdracht van staatsmiddelen'.¹¹⁴

39. Vorm primeert, zoals wel vaker in EU-recht, niet boven inhoud. Zo maakt het geen verschil of het fiscale voordeel wordt toegekend door centrale dan wel lagere overheden van de lidstaten,¹¹⁵ kan staatsinterventie zowel d.m.v. wettelijke of bestuursrechtelijke fiscale bepalingen als d.m.v. handelingen van de belastingdienst plaatsvinden,¹¹⁶ en zijn niet de oorzaken of doeleinden van (de fiscale) maatregelen bepalend, maar enkel hun gevolgen,¹¹⁷ en dit onafhankelijk van de gebruikte technieken.¹¹⁸

III.B. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer en de mededinging

40. Het criterium van de ongunstige beïnvloeding van de mededinging veronderstelt dat de begunstigde van de maatregel een economische activiteit uitoefent.¹¹⁹ Dit is voor ondernemingen onderworpen aan directe vennootschapsbelastingen per definitie het geval. Het criterium van de ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer is in de kern een jurisdictioneel vereiste. Deze 'twee onderscheiden en noodzakelijke onderdelen van het begrip steun [worden echter] in de praktijk bij de beoordeling van staatssteunmaatregelen vaak gezamenlijk behandeld omdat zij in de regel als onlosmakelijk met elkaar verbonden worden beschouwd'.¹²⁰

41. Een door de Staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer daarmee de concurrentiepositie van de

begunstigde onderneming ten opzichte van andere, concurrerende ondernemingen wordt versterkt.¹²¹ Praktisch gezien, wordt een vervalsing van de mededinging in de zin van art. 107 VWEU dus aangenomen zodra de Staat een financieel voordeel verleent aan een onderneming in een geliberaliseerde sector waar concurrentie is of zou kunnen zijn.¹²² Dit is bij ondernemingen onderworpen aan vennootschapsbelasting gegeven. Tenzij er sprake is van *de-minimis*steun,¹²³ sluit de omstandigheid dat een steunbedrag gering is of de begunstigde onderneming klein, *a priori* niet de mogelijkheid uit dat de mededinging wordt vervalst of dreigt te worden vervalst, mits het risico op dit soort vervalsing niet louter hypothetisch is.¹²⁴

42. Een voordeel dat wordt verleend aan een onderneming die actief is op een markt die openstaat voor concurrentie, wordt doorgaans geacht de mededinging te vervalsen en kan ook het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloeden.¹²⁵ Art. 107 VWEU vereist geen daadwerkelijke ongunstige invloed. Zo kan op grond van het enkele feit dat de steun de positie van deze onderneming in het intracommunautaire verkeer versterkt, worden aangenomen dat dit handelsverkeer ongunstig is beïnvloed.¹²⁶ Daarin brengt noch het relatieve belang van een steunmaatregel,¹²⁷ noch de bescheiden omvang van de begunstigde of zijn zeer beperkte aandeel in de communautaire markt,¹²⁸ en zelfs niet het feit dat deze begunstigde niet deelneemt aan de uitvoer¹²⁹ of het feit dat de onderneming vrijwel haar gehele productie uitvoert naar buiten de Gemeenschap¹³⁰ verandering.¹³¹

- 114 2014-Ontwerpmededeling, punt 53, onder verwijzing naar HvJ EG 16 mei 2000, C-83/93 P, r.o. 48-51, *Jur.* 2000, I-3271 (*Frankrijk/Ladbroke Racing en Commissie*). Hier zou het MEO-subcriterium 'van de particuliere schuldeiser', ontwikkeld door de Unierechter 'om te onderzoeken of met schuldherschikkingen door publieke schuldeisers staatssteun gemoeid is', idem, punt 77, een reële rol kunnen spelen. Daarbij wordt met name de 'handelwijze van een publieke schuldeiser (...) vergeleken met die van hypothetische particuliere schuldeisers die zich in een vergelijkbare situatie zouden bevinden' (ibidem, onder verwijzing naar HvJ EG 22 november 2007, C-525/04 P, *Jur.* 2007, I-9947 (*Spanje/Cie.*); HvJ EU 24 januari 2013, C-73/11 P (*Frucona Kosice a.s./Cie*) en HvJ EG 29 juni 1999, C-256/97, *Jur.* 1999, I-3913 (*Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*) die ernaar streven 'betaling te verkrijgen van de bedragen die [hen] verschuldigd zijn (de hoofdsom plus eventuele rente) door een schuldenaar binnen de contractuele en wettelijk vastgestelde termijn' (idem, punt 106, onder verwijzing naar HvJ EG 22 november 2007, C-525/04 P, r.o. 46, *Jur.* 2007, I-9947 (*Spanje/Commissie*) en HvJ EG 29 juni 1999, C-256/97, r.o. 24, *Jur.* 1999, I-3913 (*DMT*)).
- 115 1998-Mededeling, punt 10, onder verwijzing naar HvJ EG 14 oktober 1987, 248/84, *Jur.* 1987, 4013 (*Duitsland/Cie*).
- 116 1998-Mededeling, punt 10.
- 117 Vaste rechtspraak sinds HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, r.o. 13, *Jur.* 1974, 709 (*Italië/Cie*). Aangehaald in 1998-Mededeling, punt 15, en 2014-Ontwerpmededeling, punt 68.
- 118 2014-Ontwerpmededeling, punt 129, onder verwijzing naar HvJ EG 22 december 2008, C-487/06 P, r.o. 84 en 89, *Jur.* 2008, I-10505 (*British Aggregates/Cie*) en de aldaar aangehaalde rechtspraak; HvJ EU 8 september 2011, C-279/08 P, r.o. 51, *Jur.* 2011, I-7671 (*Cie./Nederland*) en HvJ EU 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, r.o. 87, *Jur.* 2011, I-11113 (*Gilbraltar*).
- 119 1998-Mededeling, punt 11.
- 120 2014-Ontwerpmededeling, punt 187, onder verwijzing naar GvEA EG 15 juni 2000, gevoegde zaken T-287/87 enz., r.o. 81, *Jur.* 2000, II-2319 (*Alzetta Mauro e.a./Cie*).
- 121 2014-Ontwerpmededeling, punt 188, onder verwijzing naar HvJ EG 17 september 1980, 730/79, r.o. 11, *Jur.* 1980, 2671 (*Philip Morris Holland BV/Cie*) en GvEA EG 15 juni 2000, gevoegde zaken T-287/87 enz., r.o. 80, *Jur.* 2000, II-2319 (*Alzetta Mauro e.a./Cie*) cursivering toegevoegd.
- 122 2014-Ontwerpmededeling, punt 188, cursivering toegevoegd.
- 123 Als omschreven in Verordening (EU) 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van art. 107 en 108 VWEU op *de-minimis*steun, *PbEU* 2013, L 352/1.
- 124 2014-Ontwerpmededeling, punt 191, onder verwijzing naar GvEA EG 29 september 2000, T-55/99, r.o. 89, *Jur.* 2000, II-3207 (*CETM/Cie*) en HvJ EG 24 juli 2003, C-208/00, r.o. 79 en 81, *Jur.* 2003, I-7747 (*Altmark*), zonder echter naar *de-minimis*steun te verwijzen.
- 125 2014-Ontwerpmededeling, punt 191.
- 126 1998-Mededeling, punt 11.
- 127 1998-Mededeling, punt 11, voetnoot 4: 'Met uitzondering evenwel van steunmaatregelen die voldoen aan de criteria van de "*de-minimis*regel", als naar nu geldend recht vervat in Verordening (EU) 1407/2013.
- 128 1998-Mededeling, punt 11, onder verwijzing naar HvJ EG 14 september 1994, gevoegde zaken C-278/92, C-279/92 en C-208/92, *Jur.* 1994, I-4103 (*Spanje/Cie*).
- 129 1998-Mededeling, punt 11, onder verwijzing naar HvJ EG 13 juli 1988, 102/87, *Jur.* 1988, 4067 (*Frankrijk/Cie*).
- 130 1998-Mededeling, punt 11, onder verwijzing naar HvJ EG 21 maart 1990, C-142/87, *Jur.* 1990, I-959 (*België/Cie*).
- 131 1998-Mededeling, punt 11. Vergelijkbaar, 2014-Ontwerpmededeling, punt 192-195.

III.C. Selectiviteit

43. Niet alle maatregelen die economische spelers begunstigen vallen onder het begrip ‘steun’.¹³² Om binnen de werkingssfeer van art. 107 lid 1 VWEU te vallen, moet een maatregel specifiek of selectief zijn, in die zin dat hij ‘bepaalde ondernemingen of bepaalde producties’ begunstigt, en bepaalde ondernemingen, categorieën van ondernemingen of bepaalde economische sectoren een selectief voordeel verleent.¹³³ Het karakter van selectief fiscaal voordeel kan zowel voortvloeien uit een uitzondering op de fiscale bepalingen van wettelijke of bestuursrechtelijke aard als uit een discretionair optreden van de belastingdienst.¹³⁴ Anders dan algemene fiscale maatregelen, zijn selectieve fiscale maatregelen in beginsel art. 107 verbandacht.

44. Wel kan het selectieve karakter van een maatregel desgevallend worden gerechtvaardigd ‘door de aard of de opzet van het stelsel’.¹³⁵ Indien dit het geval is, is de maatregel geen steunmaatregel in de zin van art. 107 lid 1 VWEU.¹³⁶ Het fundamentele onderscheid tussen steunmaatregelen en algemene maatregelen van de lidstaten, en tussen gerechtvaardigde en niet-gerechtvaardigde afwijkingen van het nationale belastingstelsel is anno 2016 nog even contentieus als in 1998, en verklaart enerzijds waarom ‘niet alle concurrentievervalsingen en schadelijke belastingpraktijken onder de huidige mededingingsregels [vallen]’,¹³⁷ en anderzijds – mede – waarom de recente staatssteunactiviteit van de Commissie aangaande de (uit)werking van nationale belastingmaatregelen voor Starbucks, Fiat, McDonald’s, resp. zo’n 35 multinationals, in de i.c. rechtstreeks betrokken fiscaal autonome lidstaten (Nederland, Luxemburg, België) zoveel commotie – zoal niet ronduit consternatie – veroorzaken.

45. Zoals hoger aangegeven zijn de lidstaten soeverein in de uitoefening van hun vennootschapsbelastingbevoegdheid. Het staat EU-loyale lidstaten dus vrij voor het economisch beleid te kiezen dat zij het geschiktst achten en met name om de belastingdruk over de verschillende productiefactoren te verdelen zoals zij dat willen.¹³⁸ De fiscale autonomie van de 28 lidstaten leidt tot *in se* ver-

klaarbare ‘concurrentie tussen regeringen die directe buitenlandse investeringen willen aantrekken of economische activiteiten in hun land willen houden’,¹³⁹ en voor EU-actieve ondernemingen tot ‘ongelijkheden tussen de belastingstelsels’.¹⁴⁰

46. Een fiscale concurrentiemaatregel – erop gericht de lasten van de ondernemingen in een sector dichter bij die van hun concurrenten in andere lidstaten [te] brengen – is evenwel niet als zodanig staatssteunimmuun.¹⁴¹ Het begrip ‘voordeel’ in de zin van art. 107 lid 1 VWEU is ‘gebaseerd op een analyse van de financiële [i.c. fiscale] positie van een onderneming binnen haar eigen juridische en feitelijke context mét en zonder de specifieke maatregel’.¹⁴² Het bestaan van een dergelijk voordeel wordt dus niet uitgesloten door het enkele feit dat concurrerende ondernemingen in andere lidstaten in een gunstigere positie verkeren.¹⁴³ Bestaande – en lidstatelijk gewilde – ‘verschillen tussen belastingstelsels kunnen niet worden gecorrigeerd door eenzijdige maatregelen die gericht zijn op de ondernemingen die het meest te lijden hebben van de ongelijkheden tussen de belastingstelsels’.¹⁴⁴ Het nationaal-fiscaal (willen) vrijwaren resp. versterken van het concurrentievermogen van ondernemingen primeert m.a.w. niet boven het EU-loyaal (moeten) verzekeren dat de mededinging in de interne markt niet wordt vervalst.¹⁴⁵ Competitiviteitsbevordering in strijd met vrije en onvervalste concurrentie, geeft problemen met art. 107.

III.Ci. (Niet) algemene maatregelen

47. De fiscale autonomie van lidstaten komt met name tot uiting in de uitvaardiging van algemene belastingmaatregelen, i.e. belastingmaatregelen ‘waarvan alle op het grondgebied van een lidstaat werkzame ondernemingen kunnen profiteren’.¹⁴⁶ Kenmerkend voor algemene maatregelen is dat alle ondernemingen die binnen een lidstaat actief zijn er op voet van gelijkheid daadwerkelijk toegang toe hebben, en dat de werkingssfeer ervan niet feitelijk beperkt is,¹⁴⁷ bijv. doordat de staat ze discretionair toekent of doordat andere elementen hun uitwerking in de praktijk beperken.¹⁴⁸

132 2014-Ontwerpmededeling, punt 118.

133 2014-Ontwerpmededeling, punt 118, cursivering toegevoegd.

134 1998-Mededeling, punt 12.

135 1998-Mededeling, punt 12, onder verwijzing in voetnoot 8 naar HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, *Jur.* 1974, 709 (*Italië/Cie*), en *infra*, III.C.4.

136 1998-Mededeling, punt 12.

137 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 65, p. 26. Vergelijkbaar, 1998-Mededeling, punt 30: ‘De kwalificatie van een maatregel als schadelijke belastingmaatregel uit hoofde van de gedragscode is niet van invloed op de eventuele kwalificatie van die maatregel als steunmaatregel.’

138 1998-Mededeling, punt 13. Zo ook 2014-Ontwerpmededeling, punt 157.

139 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 4, p. 13.

140 1998-Mededeling, punt 15.

141 1998-Mededeling, punt 15.

142 2014-Ontwerpmededeling, punt 70.

143 2014-Ontwerpmededeling, punt 70, onder verwijzing naar HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, r.o. 17, *Jur.* 1974, 709 (*Italië/Cie*) en GvEA EG 29 september 2000, T-55/99, r.o. 85, *Jur.* 2000, II-3207 (*CETM/Cie*).

144 1998-Mededeling, punt 15, cursivering toegevoegd.

145 Protocol (nr. 27) betreffende de interne markt en de mededinging.

146 1998-Mededeling, punt 13.

147 1998-Mededeling, punt 13. Vergelijkbaar, 2014-Ontwerpmededeling, punt 119.

148 1998-Mededeling, punt 13.

48. Van de staten zijn, mits zij zonder onderscheid van toepassing zijn op alle ondernemingen en alle producties, in algemene zin te beschouwen als algemene maatregelen – en dus niet als steunmaatregelen –.¹⁴⁹

1. zuiver belastingtechnische maatregelen (bijv. de vaststelling van de belastingtarieven, de regels voor waardevermindering en afschrijving en de regels voor de overdracht van verliezen; bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting of belastingontwijking);
2. maatregelen die zijn gericht op een doelstelling van algemeen economisch beleid door een verlichting van de belastingdruk op bepaalde productiekosten (bijv. onderzoek en ontwikkeling, milieu, opleiding, werkgelegenheid).

49. Maatregelen die op het eerste gezicht van toepassing zijn op alle ondernemingen, maar die beperkt worden (of kunnen worden) door de beoordelingsruimte van overheidsdiensten, zijn echter selectief,¹⁵⁰ en behoeven rechtvaardiging.¹⁵¹ In de fiscale context speelt de factor beoordelings- of discretionaire ruimte een bepalende rol bij de beoordeling van het algemeen dan wel selectief karakter. Zo is er een vermoeden van selectiviteit, wanneer de belastingdienst over beoordelingsvrijheid beschikt om per onderneming of per sector verschillende afschrijvingsperiodes of verschillende waarderingmethoden vast te stellen.¹⁵² Het gevolg is dat fiscale amnestiemaatregelen in nogal wat gevallen als algemene maatregelen kunnen worden beschouwd, en fiscale schikkingen en fiscale rulings vaker niet dan wel, juist omwille van het feit dat deze in de kern een 'discretionaire behandeling van ondernemingen mogelijk maken'.¹⁵³

50. Bij *fiscale amnestie* gaat het doorgaans om immuniteit tegen strafrechtelijke sancties, geldboeten en (gedeeltelijke of volledige) rentebetalingen.¹⁵⁴ Soms biedt fiscale amnestie de mogelijkheid om niet aangegeven activa of inkomsten aan te geven¹⁵⁵ (fiscale regularisatie). Soms moeten de belastingbedragen volledig worden betaald, terwijl ze in andere gevallen tot een gedeeltelijke kwijtschelding van de verschuldigde belasting leidt.¹⁵⁶

51. Een fiscale amnestiemaatregel voor ondernemingen kan over het algemeen als een algemene maatregel worden beschouwd indien vijf voorwaarden zijn vervuld:¹⁵⁷

1. de maatregel is uitzonderlijk, vormt een sterke prikkel voor ondernemingen, en helpt de belasting beter te innen;
2. de maatregel staat daadwerkelijk open voor ondernemingen uit alle bedrijfstakken en van alle bedrijfsgroottes die belastingverplichtingen hebben uitstaan die verschuldigd zijn tegen de door de maatregel vastgestelde datum. Geen vooraf bepaalde groep ondernemingen wordt begunstigd;
3. de maatregel is niet feitelijk selectief ten gunste van bepaalde ondernemingen of sectoren;
4. het optreden van de belastingdienst is beperkt tot het beheer van de tenuitvoerlegging van de fiscale amnestie. Er is geen beoordelingsmarge om in te grijpen op het toekennen of de intensiteit van de maatregel;
5. de maatregel bevat een mogelijkheid tot controle.

52. Verder moet de 'periode waarin de maatregel loopt, [weliswaar] voldoende ruim (...) zijn om alle belastingplichtigen waarop de maatregel van toepassing is, in staat te stellen het voordeel van de maatregel te proberen genieten',¹⁵⁸ doch gelden fiscale amnestiemaatregelen *par excellence* 'slechts voor een bepaalde periode', en enkel 'voor belastingverplichtingen die verschuldigd waren vóór een vooraf bepaalde datum en die nog uitstaan op het tijdstip van de invoering van de fiscale amnestie'.¹⁵⁹ Dit doet geen afbreuk aan hun kwalificatie als algemene maatregel. Met name de beperkte looptijd ervan is immers 'inherent aan het concept van een fiscale amnestie die wil zorgen voor zowel een betere inning van de belastingen als een betere naleving van de regels door de belastingplichtigen'.¹⁶⁰ Overigens kunnen fiscale amnestiemaatregelen ook als algemene maatregelen worden beschouwd indien zij sporen met een door de nationale wetgever nagestreefd doel van de inachtneming van een algemeen rechtsbeginsel, zoals de eerbiediging van het beginsel van een redelijke termijn.¹⁶¹

53. In het kader van geschillen tussen de belastingplichtige en de belastingdienst over het bedrag van de verschuldigde belastingen wordt er geregeld geschikt met de belastingdienst, 'om lang aanslepende juridische geschillen voor de nationale rechter te vermijden en om een snelle

149 1998-Mededeling, punt 13.

150 2014-Ontwerpmededeling, punt 124, onder verwijzing naar HvJ EG 29 juni 1999, C-256/97, r.o. 27, *Jur.* 1999, I-3913 (DSM).

151 Waarover meer, *infra*, III.C.4.

152 2014-Ontwerpmededeling, punt 181.

153 Formulering ontleend aan 2014-Ontwerpmededeling, punt 171.

154 2014-Ontwerpmededeling, punt 165.

155 2014-Ontwerpmededeling, voetnoot 227.

156 2014-Ontwerpmededeling, punt 165, onder verwijzing naar HvJ EU 29 maart 2012, C-417/10, r.o. 12 (*Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/3M Italia SpA (3M Italia)*).

157 2014-Ontwerpmededeling, punt 166, onder verwijzing naar Besluit van de Commissie van 11 juli 2012 betreffende steunmaatregel SA.33183 – Letland – Tax Support Measure (TSM), *PbEU* 2013, C 1/6, en idem, punt 167 voor de vijf voorwaarden, hier geherformuleerd.

158 2014-Ontwerpmededeling, voetnoot 230.

159 2014-Ontwerpmededeling, punt 168.

160 2014-Ontwerpmededeling, punt 168, en *infra* voor het belang van het inherentie criterium.

161 2014-Ontwerpmededeling, punt 169, onder verwijzing naar HvJ EU 29 maart 2012, C-417/10, r.o. 40-42 (*3M Italia*).

invordering van de verschuldigde belasting te verzekeren'.¹⁶² Lidstaten zijn hiertoe weliswaar onbetwistbaar bevoegd, 'toch kan met dit soort maatregelen staatssteun gemoeid zijn, *met name* wanneer blijkt dat het bedrag van de verschuldigde belasting aanzienlijk is verlaagd zonder duidelijke rechtvaardigingsgrond (zoals het optimaliseren van de invordering van schulden) of op een onevenredige wijze in het voordeel van de belastingplichtige'.¹⁶³

54. Verder houdt een schikking tussen de belastingdienst en een belastingplichtige met name een selectief voordeel in.¹⁶⁴

- wanneer de toegevingen van de belastingdienst duidelijk niet in verhouding staan tot de toegevingen van de belastingplichtige en blijkt dat de belastingdienst duidelijk niet dezelfde gunstige behandeling toepast op andere belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden; en
- wanneer de rechtmatigheid van de schikking in strijd is met de toepasselijke belastingregels en tot een lager belastingbedrag heeft geleid. Dit kan bijv. het geval zijn wanneer, op grond van de toepasselijke regels, vaststaande feiten tot een andere belastinggrondslag hadden moeten leiden.

55. Om redenen van rechtszekerheid geven vele nationale belastingdiensten *fiscale rulings* over hoe specifieke transacties uit fiscaal oogpunt zullen worden behandeld.¹⁶⁵ Sommige lidstaten hebben 'circulaires vastgesteld waarin het toepassingsgebied en de omvang van hun rulingpraktijken zijn geregeld. Een aantal van hen maakt hun rulings ook bekend'.¹⁶⁶ Rulings betreffen niet zelden 'de wijze waarop *arms'* length-winsten voor transacties met verbonden praktijken worden vastgesteld' (*transfer pricing*, verrekenprijzen in groepsverband).¹⁶⁷ Dit 'afgeven van voorafgaande fiscale rulings (...) is een gangbare praktijk, ook in de Unie. Verduidelijking van het belastingrecht voor belastingbetalers biedt het bedrijfsleven zekerheid en kan daardoor investeringen bevorderen en

de naleving van het recht stimuleren, en aldus ook bevorderlijk zijn voor de verdere ontwikkeling van de eenge-maakte markt in de Unie'.¹⁶⁸

56. Administratieve rulings die *gewoon* een uitlegging van de desbetreffende belastingvoorschriften bevatten, zonder dat wordt afgeweken van de rechtspraak en de administratieve praktijken, doen geen vermoeden van steun rijzen.¹⁶⁹ Wanneer echter fiscale rulings tot gevolg hebben dat 'de betrokken ondernemingen lager worden belast dan andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden (maar die deze rulings niet hebben gekregen)', is sprake van selectiviteit,¹⁷⁰ die rechtvaardiging behoeft om EU-staatssteun-legaal te kunnen zijn. Dit is ook het geval wanneer rulings leiden 'tot lage belasting van kunstmatig hoge inkomsten in het land dat de voorafgaande ruling afgeeft, wijzigt of verlengt en [resulteert] in kunstmatig lage inkomsten voor belastingheffing in andere betrokken landen'¹⁷¹ en tot 'uitholling van de belastinggrondslagen van de lidstaten'.¹⁷²

57. Lidstaten beschikken weliswaar over mogelijkheden hun belastingplichtigen rechtszekerheid en voorspelbaarheid te verschaffen aangaande de toepassing van de algemene belastingregels,¹⁷³ de 'ondoorzichtigheid van de beslissingen van overheidsdiensten en de manoeuvreer-ruimte waarover [deze] soms kunnen beschikken, doen echter vermoeden' dat het bij sommige van deze administratieve beslissingen in wezen niet gaat 'om *enkel* een interpretatie van de algemene regels te geven', maar om daadwerkelijke 'administratieve beslissing[en] die van de algemeen toepasselijke belastingregels afwijk[en in het voordeel van] individuele ondernemingen' in de zin van art. 107 VWEU.¹⁷⁴

58. Zo zijn Belgische, Franse en Luxemburgse fiscale rulings waarbij financieringsmaatschappijen, coördinatiecentra, hoofdkantoren en logistieke centra de mogelijkheid kregen 'alternatieve methoden [te] hanteren voor het berekenen van hun belastbare winst – bijv. het ge-

162 2014-Ontwerpmededeling, punt 172.

163 2014-Ontwerpmededeling, punt 172.

164 2014-Ontwerpmededeling, punt 173, onder verwijzing naar Besluit 2011/276/EU van 26 mei 2010 betreffende de door België ten uitvoer gelegde steunmaatregel C 76/03 (ex NN 69/03) in de vorm van een dading met de fiscus ten gunste van Umicore NV (voorheen Union Minière NV), *PbEU* 2011, L 122/76, punt 155.

165 2014-Ontwerpmededeling, punt 174.

166 2014-Ontwerpmededeling, voetnoot 234. Andere hebben/doen dat niet.

167 2014-Ontwerpmededeling, punt 174. Het *arm's-length*-beginsel houdt, kort gesteld, in dat gelieerde ondernemingen onderlinge transacties tegen reële prijzen aanrekenen. Vergelijkbaar, EP, Fiscale rulings 2015, ad X., p. 11.

168 Richtlijn (EU) 2015/2376, preambule, overweging 1.

169 2014-Ontwerpmededeling, punt 175, cursivering toegevoegd. Zo ook IP/15/5880 van 21 oktober 2015 naar aanleiding van de verbodsbesluiten voor fiscale rulings Luxemburg (Fiat) en Nederland (Starbucks), cursivering toegevoegd: 'Op *zich* is een fiscale ruling volkomen legaal. Het is een administratieve brief [*comfort letter*] waarin de belastingdienst een onderneming duidelijkheid verschaft over hoe de vennootschapsbelasting berekend zal worden of over de toepassing van bijzondere belastingregels.'

170 2014-Ontwerpmededeling, punt 176.

171 Richtlijn 215/2376, preambule, overweging 1.

172 COM(2015)136 final, p. 5.

173 1998-Mededeling, punt 22. Vergelijkbaar, 2014-Ontwerpmededeling, punt 175.

174 1998-Mededeling, punt 22, cursivering toegevoegd. Vergelijkbaar, 2014-Ontwerpmededeling, punt 171.

bruik van vaste marges voor een kostprijs-plus of *resale-minus*-methode voor het bepalen van passende verrekenningsprijzen –' door de Commissie als staatssteun aange-merkt.¹⁷⁵ Dit is ook het geval wanneer sommige onderne-ningen die transacties uitvoeren met dochterentiteiten, deze rulings niet mogen aanvragen, *in tegenstelling tot* een vooraf bepaalde categorie ondernemingen.¹⁷⁶ Ook Luxemburg en Nederland lieten Fiat resp. Starbucks, in strijd met de EU-staatssteunregels toe verrekenningsprijzen te hanteren zonder economisch-zakelijke grond.¹⁷⁷



Vergelijkbare argwaan speelt in het onderzoek naar de fiscale voordelen van McDonald's (Luxemburg).¹⁷⁸



59. In het algemeen zijn voorafgaande rulings van de belastingdienst selectief wanneer:¹⁷⁹

- de belastingdienst over een beoordelingsmarge beschikt bij het toestaan van rulings;
- de rulings niet beschikbaar zijn voor ondernemingen in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie;
- blijkt dat de belastingdienst duidelijk niet dezelfde gunstige behandeling toepast op andere belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden;
- de ruling is vastgesteld in strijd met de toepasselijke belastingregels en tot een lager belastingbedrag heeft geleid.

60. Uit de rechtspraak van het Hof volgt overigens dat, noch het grote aantal begunstigde ondernemingen (waarbij het zelfs kan gaan om *alle* ondernemingen in een bepaalde sector), noch de verscheidenheid en de grootte van de sectoren waartoe deze ondernemingen behoren, grond kan zijn om een overheidsinitiatief als algemene maatregel van economische politiek te beschouwen, indien *niet alle* economische sectoren het voordeel daarvan kunnen genieten.¹⁸⁰ Ook de omstandigheid dat een maatregel zijn werkingssfeer aan de hand van objectieve criteria definieert, betekent *op zich* niet dat de be-

175 2014-Ontwerpmededeling, punt 176, onder verwijzing naar Beschikking 2003/438/EG van 16 oktober 2002 betreffende staatssteunregeling C/50/2001 (ex NN 47/2000) – Financieringsmaatschappijen (Luxemburg), *PbEU* 2003, L 153/40; Beschikking 2003/501/EG van 16 oktober 2002 betreffende staatssteunregeling C/49/2001 (ex NN 46/2000) – Coördinatiecentra (Luxemburg), *PbEU* 2003, L 170/20; Beschikking 2003/755/EG van 17 februari 2003 – coördinatiecentra (België), *PbEU* 2003, L 282/25; HvJ EG 22 juni 2006, gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, *Jur.* 2006, I-5479 (*België en Forum 187 vzw/Commissie*) (coördinatiecentra) en Beschikking 2004/76/EG van 13 mei 2003 – steunregeling ten faveure van hoofdkantoren en logistieke centra (Frankrijk), *PbEU* 2004, L 23/1.

176 2014-Ontwerpmededeling, voetnoot 237, cursivering toegevoegd, onder verwijzing naar Beschikking 2004/77/EG van 24 juni 2003 betreffende de door België ten uitvoer gelegde steunregeling in de vorm van een fiscaal rulingstelsel voor US Foreign Sales Corporations, *PbEU* 2004, L 23/14.

177 Besluiten van 21 oktober 2015 in zaak SA.38375 (*Luxemburg/Fiat*) en in zaak SA.38374 (*Nederland/Starbucks*). Zie ook, IP/15/5580 van 21 oktober 2015: 'In de twee onderzochte fiscale rulings werden echter *kunstmatige en complexe methoden* goedgekeurd om de belastbare winst voor de ondernemingen te bepalen. Deze methoden weerspiegelen de *economische realiteit* niet. Er worden met name prijzen vastgesteld voor goederen en diensten die tussen de ondernemingen van de Fiat- en de Starbucks-groep verkocht worden, zogenaamde verrekenningsprijzen, die niet marktconform zijn. Als resultaat daarvan wordt het grootste deel van de winst van de koffiebranderij van Starbucks naar het buitenland verschoven, waar ze evenmin wordt belast. De financieringsmaatschappij van Fiat betaalt enkel belasting over een te laag vastgestelde winst. Dit is in strijd met EU-staatssteunregels.' Zie voor visuele voorstelling van onrechtmatig belastingvoordeel voor Fiat en Starbucks, afbeeldingen ('photos') bij europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_nl.htm, hierna opgenomen.

178 Zie IP/14/663 van 11 juni 2014. Zie voor de visuele voorstelling europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_nl.htm, hierna opgenomen.

179 2014-Ontwerpmededeling, punt 177.

180 2014-Ontwerpmededeling, punt 119, onder bijv. verwijzing naar HvJ EG 8 november 2001, C-143/99, r.o. 48, *Jur.* 2001, I-8365 (*Adria-Wien*).

trokken maatregel een algemeen karakter heeft en sluit het selectieve karakter ervan niet uit.¹⁸¹

61. Om het begrip ‘selectiviteit’ in het kader van het staatssteunrecht te verduidelijken, is het dienstig een onderscheid te maken tussen *materiële* selectiviteit en *geografische* selectiviteit.¹⁸²

III.C.2. Geografische selectiviteit

62. Algemene maatregelen die gelden voor het gehele grondgebied van de staat vallen in principe als zodanig buiten het specificiteitscriterium van art. 107 lid 1 VWEU.¹⁸³ Voor het overige gelden geen vergelijkbaar duidelijke geografische zekerheden. Maatregelen met een regionale of plaatselijke territoriale draagwijdte zijn naargelang het geval algemeen dan wel selectief.¹⁸⁴ Als uitgangspunt geldt dat een ‘maatregel die ondernemingen begunstigt die op een deel van het nationale grondgebied actief, niet automatisch als selectief [dient] te worden aangemerkt’.¹⁸⁵ Uit de rechtspraak volgt dat maatregelen met een regionaal of lokaal toepassingsgebied mogelijk niet selectief zijn, indien bepaalde vereisten zijn vervuld.¹⁸⁶

63. Daarbij zijn voor belastingmaatregelen drie scenario’s te onderscheiden:¹⁸⁷

1. scenario 1: de centrale overheid van een lidstaat beslist eenzijdig om in een bepaald geografisch gebied een belastingtarief toe te passen dat lager ligt dan het nationale tarief (i.e. regionale selectiviteit);
2. scenario 2: symmetrische decentralisatie van fiscale bevoegdheden: *elke* decentrale overheid heeft op een bepaald bestuursniveau (regio, district of andere) van een lidstaat rechtens of in feite dezelfde autonome bevoegdheden, om, onafhankelijk van de centrale overheid, het belastingtarief vast te stellen binnen het gebied waarvoor zij bevoegd is. In dat geval zijn maatregelen waartoe de decentrale bestuursniveaus hebben beslist, niet selectief, omdat het niet moge-

lijk is een normaal belastingtarief te bepalen dat als referentiekader kan dienen;

3. scenario 3: asymmetrische decentralisatie van fiscale bevoegdheden: *bepaalde* regionale of lokale overheden kunnen belastingmaatregelen binnen hun grondgebied vaststellen. In dat geval is de beoordeling van het selectieve karakter van de kwestieuze maatregel afhankelijk van de vraag of de betrokken overheid voldoende autonoom is ten opzichte van de centrale overheid van de lidstaat. Dit is het geval, wanneer zij over zowel institutionele, procedurele als economische autonomie beschikt.¹⁸⁸ Wanneer dan de aldus autonome regionale of lokale overheid besluit een belastingmaatregel vast te stellen die alleen op haar grondgebied van toepassing is, dan vormt de betrokken regio – en níét de lidstaat – het geografische referentiekader.

III.C.3. Materiële selectiviteit

64. De materiële selectiviteit van een maatregel betekent dat de maatregel *alleen* geldt voor bepaalde (groepen van) ondernemingen of bepaalde economische sectoren in een bepaalde lidstaat.¹⁸⁹ De materiële selectiviteit van nationale maatregelen kan zowel openlijk – dat wil zeggen (erg eenvoudig) vast te stellen juridisch selectief – als indirect (feitelijk selectief) zijn.¹⁹⁰

65. Zoals hoger aangegeven, leidt de behandeling van belastingplichtigen op discretionaire basis er vrijwel in de regel toe ‘dat aan de individuele toepassing van een algemene maatregel de hoedanigheid van een selectieve maatregel wordt verleend’.¹⁹¹ Zo geeft elke administratieve beslissing die van de algemeen toepasselijke belastingregels afwijkt om individuele ondernemingen te begunstigen, in beginsel aanleiding tot het vermoeden dat het om een steunmaatregel gaat.¹⁹² Dit is vaak het geval bij fiscale schikkingen en fiscale rulings.¹⁹³ Omgekeerd komt de kwalificatie als algemene maatregel als zodanig niet in het gedrang wanneer sommige ondernemingen of sectoren méér dan andere van concrete belastingmaatregelen

181 2014-Ontwerpmededeling, punt 119, cursivering toegevoegd, onder bijv. verwijzing naar Gerecht EU 13 september 2012, T-379/09, r.o. 47 (*Italië/Cie*), en de volgende toelichting: ‘In deze zaak ging het om een maatregel voor gedeeltelijke accijnsvrijstelling voor stookolie voor kasverwarming. Het Gerecht gaf aan dat de omstandigheid ten goede kon komen aan *alle* bedrijven die voor glastuinbouw kiezen, *op zich* niet voldoende was om het algemene karakter van de maatregel aan te tonen’, cursivering toegevoegd.

182 2014-Ontwerpmededeling, punt 120.

183 1998-Mededeling, punt 17; 2014-Ontwerpmededeling, punt 142.

184 1998-Mededeling, punt 17.

185 2014-Ontwerpmededeling, punt 142.

186 2014-Ontwerpmededeling, punt 143, onder verwijzing naar HvJ EG 6 september 2006, C-88/03, r.o. 57, *Jur.* 2006, I-7115 (*Portugal/Cie*) en HvJ EG 11 september 2008, gevoegde zaken C-428/06-C-434/06, r.o. 47 e.v., *Jur.* 2008, I-6747 (*UGT-Rioja*).

187 2014-Ontwerpmededeling, punt 144, onder verwijzing naar HvJ EG 6 september 2006, C-88/03, r.o. 63-66, *Jur.* 2006, I-7115 (*Portugal/Cie*). Met weglating hier van de overige voetnoten.

188 Het zou te ver leiden elk van deze autonomiecriteria uitputtend te behandelen. Zie voor de nadere toelichting, 2014-Ontwerpmededeling, punt 145-146 (institutionele autonomie); punt 147-150 (procedurele autonomie) resp. punt 151-156 (economische en financiële autonomie), en voor een analyse van de uitwerking daarvan voor belastingmaatregelen, o.m. P. Nicolaidis & A. Metaxas, ‘Asymmetric tax measures and EU State aid law’, *EstAL* 2014/1, 51-60.

189 2014-Ontwerpmededeling, punt 121.

190 *Ibidem*.

191 2014-Ontwerpmededeling, punt 170.

192 2014-Ontwerpmededeling, punt 171.

193 Zie hiervoor opnieuw *supra*, III.C.1.

profiteren.¹⁹⁴ Zo hebben ‘maatregelen ter verlichting van de belastingdruk op arbeid die voor alle ondernemingen gelden, een relatief belangrijker effect voor arbeidsintensieve bedrijfstakken dan voor kapitaalintensieve bedrijfstakken, maar daarom zijn deze maatregelen nog niet noodzakelijk staatssteun’.¹⁹⁵ ‘Evenzo begunstigen fiscale stimulansen voor milieu-investeringen, investeringen in onderzoek en ontwikkeling of investeringen in opleiding slechts ondernemingen die dergelijke investeringen doen, maar ook in dit geval gaat het niet noodzakelijk om staatssteun’.¹⁹⁶

66. *Juridische selectiviteit* vloeit ‘rechtstreeks voort uit de juridische criteria voor de toekenning van een maatregel die formeel uitsluitend is voorbehouden aan bepaalde ondernemingen (bijv. ondernemingen van een bepaalde grootte, gevestigd in een bepaald gebied, actief in bepaalde sectoren, met een bepaalde rechtsvorm, opgericht in een bepaalde periode, of ondernemingen die behoren tot een categorie met bepaalde kenmerken of ondernemingen die binnen een groep met bepaalde taken zijn belast’.¹⁹⁷ In vrij-verkeerstermen uitgedrukt, gaat het bij juridische selectiviteit van fiscale maatregelen om verboden maatregelen *met* onderscheid, die enkel te handhaven zijn mits er een deugdelijke afdoende lidstatelijke rechtvaardiging is.¹⁹⁸ *Feitelijke selectiviteit* ‘kan worden vastgesteld in gevallen waarin, ook al zijn de formele criteria voor de toepassing van de maatregel algemeen en objectief geformuleerd, de maatregel zodanig is vormgegeven dat de effecten ervan één bepaalde groep aanzienlijk begunstigt’.¹⁹⁹ In vrij-verkeerstermen uitgedrukt, gaat het in geval van feitelijke selectiviteit om maatregelen *zonder* onderscheid, met desalniettemin (even verboden) EU-gevolgen, die rechtvaardiging behoeven om EU-conform te kunnen zijn.²⁰⁰

67. Een belastingmaatregel waarvan het belangrijkste gevolg is dat een of meer bedrijvigheidssectoren worden begunstigd vormt volgens vaste praktijk en rechtspraak een steunmaatregel.²⁰¹ Dit geldt ook voor een maatregel die uitsluitend uitgevoerde nationale producten begun-

stigt.²⁰² In dezelfde lijn heeft de Commissie ook een maatregel die gericht was op alle aan de internationale concurrentie onderworpen sectoren, als steunmaatregel aangemerkt.²⁰³ Ook ‘wanneer lidstaten positieve *ad hoc*-maatregelen nemen die ten goede komen aan één of meer *welbepaalde* ondernemingen (bv. toekenning van financiële middelen of activa aan bepaalde ondernemingen), is het doorgaans eenvoudig om te concluderen dat die maatregelen een [juridisch] selectief karakter hebben, omdat zij de gunstige behandeling voorbehouden voor één of enkele ondernemingen’.²⁰⁴

68. Zo vormt een afwijking van het basistarief van de vennootschapsbelasting voor een heel segment van de economie in de regel een steunmaatregel,²⁰⁵ en zijn afwijkende belastingregels resp. specifieke belastingvoordelen naargelang het statuut resp. de vorm, de functies van ondernemingen, steunmaatregelen wanneer zij de betrokken ondernemingen begunstigen. Dit speelt bijv. in geval van afwijkende belastingregels voor (sommige) overheidsondernemingen,²⁰⁶ of in geval van specifieke belastingvoordelen voor binnen een groep verleende diensten, bemiddeling of coördinatie of bepaalde soorten producties.²⁰⁷ Ook de in België in 2008 ingevoerde belastingregeling voor overwinst (*excess profit rulings*) is juridisch selectief. Deze regeling maakt het immers ‘voor *sommige* ondernemingen die deel uitmaken van een multinational mogelijk om op grond van fiscale rulings aanzienlijk minder belasting te betalen in België. De regeling verlaag[t] hun heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting met 50 tot 90% door de zogenaamde overwinst in mindering te brengen die zou voortvloeien uit het feit te behoren tot een multinationale groep’.²⁰⁸

69. Feitelijke selectiviteit was o.m. aan de orde bij de belastinghervorming in Gibraltar, ten gunste van *off-shore*vennootschappen.²⁰⁹ Het samenspel van drie zgn. algemene belastingen: een personeelsbelasting (*payroll tax*), een belasting op het gebruik van bedrijfsruimten (*business property tax*) en een registratierecht (*registration fee*) – formeel van toepassing op alle in Gibraltar actieve

194 1998-Mededeling, punt 13.

195 1998-Mededeling, punt 14.

196 1998-Mededeling, punt 14.

197 2014-Ontwerpmededeling, punt 122.

198 Via, voor discriminerende beperkingen op het vrij verkeer van goederen, m.n. de *gesloten* lijst van rechtvaardigingsgronden van art. 36 VWEU, én bijkomend bewijs aangaande noodzaak en proportionaliteit van de nationale maatregelen. Zie voor de mogelijke rechtvaardiging van juridische selectiviteit in staatssteunverband, *infra*, III.C.4.

199 2014-Ontwerpmededeling, punt 122.

200 Via, voortgaand in de vrij-verkeer-van-goederen-parallel, óf de *gesloten* lijst van rechtvaardigingsgronden van art. 36 VWEU, óf de (bijkomend) open lijst van *dwingende behoeften van algemeen belang* als erkend sinds *Cassis de Dijon* (HvJ EG 20 februari 1979, 120/78, *Jur.* 1979, 649), én (blijvend) bijkomend bewijs aangaande noodzaak en proportionaliteit van de nationale maatregelen. Zie voor de mogelijke rechtvaardiging van feitelijke selectiviteit in staatssteunverband, *infra*, III.C.4.

201 1998-Mededeling, punt 18.

202 1998-Mededeling, punt 18, onder verwijzing naar HvJ EG 10 december 1969, gevoegde zaken 6/69 en 11/69, *Jur.* 1969, 561 (*Cie/Frankrijk*).

203 1998-Mededeling, punt 18, onder verwijzing naar Beschikking 97/239/EG in de zaak *Maribel bis/ter*, *PbEG* 1997, L 95/25.

204 2014-Ontwerpmededeling, punt 126.

205 1998-Mededeling, punt 18, onder verwijzing naar Beschikking van 22 juli 1998 in de zaak *Irish Corporation Taks*.

206 1998-Mededeling, punt 19.

207 1998-Mededeling, punt 20.

208 IP/16/42.

209 HvJ EU 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, r.o. 101 e.v., *Jur.* 2011, I-1113 (*Gibraltar*). Ook in 2014-Ontwerpmededeling, in voetnoot 178 vermeld als illustratie van feitelijke selectiviteit. Zie voor een analyse van deze zaak o.m. J. Temple Lang, ‘The Gibraltar State aid and taxation judgment – a methodological revolution?’, *ESAL* 2010/4, 805-812.

ondernemingen – sloot offshorevennootschappen immers *de facto* ‘van meet af aan van elke heffing uit, doordat deze geen werknemers in dienst hebben en evenmin over bedrijfsruimten in Gibraltar beschikken’.²¹⁰ Er is ook sprake van feitelijke selectiviteit wanneer lidstaten voorwaarden of drempels opleggen die ondernemingen *de facto* beletten het voordeel van de maatregel te genieten.²¹¹ Zo kan bijvoorbeeld het feit dat een belastingmaatregel (bijv. een belastingkrediet) alleen geldt voor investeringen die een bepaalde drempel overschrijden, betekenen dat de maatregel *de facto* is voorbehouden aan ondernemingen die over aanzienlijke financiële middelen beschikken.²¹²

III C4. Selectiviteit – afwijkingen van een algemene regeling – implicaties

70. Ten gronde geldt sinds 1974 als hoofdregel dat elke maatregel die dient om de ondernemingen van een bepaalde bedrijfstak – geheel of gedeeltelijk – vrij te stellen van de lasten die voortvloeien uit de normale toepassing van het algemene stelsel een steunmaatregel vormt,²¹³ wanneer deze vrijstelling niet gerechtvaardigd is door de aard of de opzet van dit stelsel.²¹⁴ Bij de toepassing van art. 107 VWEU op een belastingmaatregel, moet m.a.w. eerst de referentieregeling worden bepaald,²¹⁵ i.e. de algemene regeling²¹⁶ (stap 1), en moet dan worden nagegaan of een concrete regeling daarvan afwijkt, door differentiaties in te voeren tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden²¹⁷ (stap 2). Het cruciale onderdeel van dit gedeelte van het onderzoek is dat wordt nagegaan of er sprake is van een afwijking, zodat op basis daarvan conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van de vraag of de maatregel *a priori* selectief is.²¹⁸ Indien de betrokken maatregel geen afwijking van de referentieregeling is, is hij niet selectief, en hebben we dus niet met een fiscale steunmaatregel te maken.²¹⁹ Als hij echter wel *a priori* selectief blijkt te zijn, dient in de derde stap van het onderzoek te worden bezien of de afwijkende regeling gerechtvaardigd

is door de aard of de opzet van de (referentie)regeling²²⁰ (stap 3).

71. In bepaalde, uitzonderlijke gevallen is het echter niet voldoende om te onderzoeken of een bepaalde maatregel afwijkt van de regels van de referentieregeling zoals de betrokken lidstaat die heeft vastgesteld, maar moet ook worden nagegaan of de grenzen van de referentieregeling coherent zijn afgebakend, dan wel op een duidelijk willekeurige of vooringenomen wijze, zodat bepaalde ondernemingen worden begunstigd die zich in een vergelijkbare situatie bevinden ten aanzien van de opzet van de betrokken regeling.²²¹ Zo stelde het Hof in *Gibraltar* (2011) dat ‘de referentieregeling die [i.c. het Verenigd Koninkrijk] had vastgesteld, weliswaar op algemene criteria was gebaseerd, maar in werkelijkheid tot discriminatie leidt [ten gunste van] offshorevennootschappen [en hen] een selectief voordeel oplevert’.²²² In dit verband wees het Hof erop dat de omstandigheid dat offshorevennootschappen niet worden belast, niet toevallig uit de betrokken regeling voortvloeit, maar het onvermijdelijke gevolg is van het feit dat de belastinggrondslagen nauwgezet aldus zijn vastgesteld dat [deze] geen belastinggrondslag hebben’.²²³

Stap 1. Identificatie van de algemene regeling die van toepassing is – referentieregeling

72. De referentieregeling ‘vormt het kader waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst. Hiermee worden de krijtlijnen getrokken voor het onderzoek van de vraag of bepaalde ondernemingen een afwijking krijgen van de normale regels die tezamen die referentieregeling vormen – en dus begunstigd worden ten opzichte van andere ondernemingen die aan de algemene regels van de regeling zijn onderworpen’.²²⁴ Het betreft m.a.w. ‘een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn – op grond van objectieve criteria – voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet enkel het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en

210 Weergave bevindingen Gerecht in voetnoot 178, 2014-Ontwerpmededeling.

211 2014-Ontwerpmededeling, punt 123.

212 2014-Ontwerpmededeling, punt 123, onder verwijzing naar GvEA EG 6 maart 2002, gevoegde zaken T-92/00 en T-103/00, r.o. 39, *Jur.* 2002, II-1385 (*Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava e.a./Cie*).

213 1998-Mededeling, punt 15.

214 HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, *Jur.* 1974, 709 (*Italië/Cie*).

215 2014-Ontwerpmededeling, punt 128.

216 1998-Mededeling, punt 16.

217 2014-Ontwerpmededeling, punt 128.

218 2014-Ontwerpmededeling, punt 128.

219 2014-Ontwerpmededeling, punt 128.

220 2014-Ontwerpmededeling, punt 128, onder verwijzing naar HvJ EU 8 september 2011, C-279/08 P, *Jur.* 2011, I-7671 (*Cie/Nederland*) en HvJ EG 8 november 2001, C-431/99, *Jur.* 2001, I-8365 (*Adria-Wien*). Zo ook reeds 1998-Mededeling, punt 16.

221 2014-Ontwerpmededeling, punt 129, cursivering toegevoegd.

222 Weergave HvJ EU 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09P en C-107/09P, r.o. 101 e.v., *Jur.* 2011, I-1113 (*Gibraltar*) in 2014-Ontwerpmededeling, punt 130.

223 Weergave HvJ EU 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09P en C-107/09P, r.o. 106, *Jur.* 2011, I-1113 (*Gibraltar*) in 2014-Ontwerpmededeling, punt 130.

224 2014-Ontwerpmededeling, punt 132.

plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling'.²²⁵ In het geval van *belastingen* is de identificatie van de algemene of referentieregeling gebaseerd op elementen zoals belastinggrondslag, belastingplichtigen, belastbare feiten en belastingpercentages.²²⁶

Stap 2. Identificatie van de afwijking/differentiatie

73. Wanneer de referentieregeling is bepaald, is de volgende stap in de analyse het onderzoek van de vraag of een bepaalde maatregel, in afwijking van die regeling, differentieert tussen ondernemingen.²²⁷ Daartoe wordt nagegaan of de maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke of juridische situatie verkeren, in het licht van de intrinsieke doelstellingen van de referentieregeling.²²⁸ Indien dit het geval is, is de maatregel als *a priori* selectief te beschouwen.

Stap 3. De rechtvaardiging van een afwijking door de aard of de opzet van het stelsel

74. Het feit dat sommige maatregelen differentieel van aard zijn, betekent niet noodzakelijk dat zij als steunmaatregel moeten worden beschouwd.²²⁹ Zo kunnen bijv. afwijkende nationale 'regels voor de versnelde en vervroegde afschrijving van geleasede activiteiten als algemene maatregelen worden beschouwd indien de betrokken leaseovereenkomsten daadwerkelijk openstaan voor ondernemingen uit alle sectoren en van alle grootte'.²³⁰ Dit geldt, in meer algemene zin, 'voor maatregelen die door hun economische rationaliteit noodzakelijk of functioneel [zijn] voor de doeltreffendheid van het belastingstelsel'²³¹ (aard of opzet van de referentieregeling). Dit is bijv. 'het geval wanneer een maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit of resulteert uit inherente mechanismen die noodzakelijk

zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van de regeling'.²³²

75. De – door de lidstaat aan te voeren²³³ – rechtvaardiging van een afwijking door de aard of de opzet van het stelsel vormt het cruciale referentiekader (EU-benchmark) voor de beoordeling of belastingen al dan niet selectief zijn.²³⁴ Daarbij moet een onderscheid gemaakt worden tussen ' enerzijds de doelstellingen van een welbepaald belastingstelsel die *buiten* dat stelsel zijn gelegen – met name sociale of regionale doelstellingen – en anderzijds de doelstellingen die *inherent* zijn aan het belastingstelsel zelf'.²³⁵ Externe beleidsdoelstellingen die vreemd zijn aan de regeling, kunnen niet ter rechtvaardiging worden ingeroepen.²³⁶

76. In het algemeen zijn de volgende doelstellingen te beschouwen als mogelijke rechtvaardigingsgronden voor maatregelen die afwijken van de referentiebelastingregeling:²³⁷ de noodzaak om fraude of belastingontwijking te bestrijden, de noodzaak om met bijzondere boekhoudkundige vereisten rekening te houden, de administratieve beheersbaarheid, het beginsel van de fiscale neutraliteit, het progressieve karakter van de inkomstenbelasting en de herverdelende functie ervan, de noodzaak om dubbelbelasting te vermijden, en de doelstelling van het optimaliseren van de invordering van belastingsschulden. Wel 'staat het [steeds] aan de lidstaten om controle- en toezichtprocedures in te voeren en te doen toepassen die geschikt zijn om de coherentie te waarborgen tussen de afwijkende maatregelen en de logica en algemene opzet van de belastingregeling',²³⁸ en moet er 'hoe dan ook nog voor worden gewaakt dat afwijkende regelingen, willen zij gerechtvaardigd kunnen worden door de aard of de opzet van de belastingregeling, met het evenredigheidsbeginsel in overeenstemming zijn en niet verder gaan dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt'.²³⁹

225 2014-Ontwerpmededeling, punt 133.

226 2014-Ontwerpmededeling, punt 134.

227 2014-Ontwerpmededeling, punt 135.

228 2014-Ontwerpmededeling, punt 135.

229 1998-Mededeling, punt 23.

230 2014-Ontwerpmededeling, punt 180, onder verwijzing naar Besluit van 20 november 2012 betreffende steunmaatregel SA.34736 – Spanje, *PbEU* 2012, C 384/2.

231 1998-Mededeling, punt 23, onder verwijzing naar Beschikking 96/36 van 13 maart 1996 betreffende een fiscale steunmaatregel in de vorm van een afschrijvingsregeling ten behoeve van de Duitse luchtvaartmaatschappijen, *PbEG* 1996, L 146/42.

232 2014-Ontwerpmededeling, punt 138, onder verwijzing naar HvJ EU 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08, r.o. 69, *Jur.* 2011, I-7611 (*Paint Graphos*).

233 1998-Mededeling, punt 23. Zo ook 2014-Ontwerpmededeling, punt 141, onder verwijzing naar HvJ EU 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, r.o. 146, *Jur.* 2011, I-1113 (*Gibraltar*); HvJ EG 29 april 2002, C-159/01, r.o. 43, *Jur.* 2002, I-4461 (*Nederland/Cie*) en HvJ EG 6 september 2006, C-88/03, *Jur.* 2006, I-7115 (*Portugal/Cie*).

234 EP, *Fiscale rulings* 2015, randnr. 65, p. 26.

235 1998-Mededeling, punt 26.

236 2014-Ontwerpmededeling, punt 138, onder verwijzing naar HvJ EU 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08, r.o. 69 en 70, *Jur.* 2011, I-7611 (*Paint Graphos*); HvJ EG 6 september 2006, C-88/03, r.o. 81, *Jur.* 2006, I-7115 (*Portugal/Cie*); HvJ EU 8 september 2011, C-279/08 P, *Jur.* 2011, I-7671 (*Cie/Nederland*) en HvJ EG 22 december 2008, C-487/06 P, *Jur.* 2008, I-10505 (*British Aggregates/Commissie*).

237 2014-Ontwerpmededeling, punt 139.

238 2014-Ontwerpmededeling, punt 140, onder verwijzing naar HvJ EU 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08, r.o. 74, *Jur.* 2011, I-7611 (*Paint Graphos*).

239 2014-Ontwerpmededeling, punt 140, onder verwijzing naar HvJ EU 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08, r.o. 75, *Jur.* 2011, I-7611 (*Paint Graphos*).

77. Fiscale neutraliteit vereist bijv. niet dat beleggen in collectieve investeringsfondsen of -maatschappijen ‘volledig van belasting dient te zijn vrijgesteld of dat de fondsbeheerders dienen te worden vrijgesteld van belasting over de vergoedingen die zijn berekenen voor het beheren van de onderliggende activa waarin de fondsen beleggen. Evenmin kan dit verantwoord worden dat voor de betrokken belastingregelingen een collectieve belegging fiscaal gunstiger wordt behandeld dan een individuele belegging. In dergelijke gevallen zou de belastingregeling onevenredig zijn en verder gaan dan hetgeen noodzakelijk is om de doelstelling van het voorkomen van dubbelbelasting te bereiken – en zou het dus een selectieve maatregel betreffen’.²⁴⁰

78. De ‘bestaansreden van het belastingstelsel [is] de inname van ontvangsten ter financiering van de staatsuitgaven [en] elke onderneming wordt geacht de belasting eenmaal te betalen’.²⁴¹ Dat de belastingen die zijn betaald aan de staat waar zich de fiscale woonplaats van de onderneming bevindt in aanmerking worden genomen, is derhalve inherent aan de opzet van het belastingstelsel.²⁴² Het heffen van vennootschapsbelasting veronderstelt verder dat er winst wordt gemaakt. De aard van dit belastingstelsel rechtvaardigt m.a.w. desgevallend dat ondernemingen zonder winstoogmerk, zoals stichtingen of verenigingen, individueel van de vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld indien zij daadwerkelijk geen winst kunnen maken.²⁴³ Enigszins in dezelfde lijn ‘kan ook door de aard van het belastingstelsel worden gerechtvaardigd dat de belastingheffing over winst van coöperaties die al hun winst aan hun leden uitkeren, niet bij de coöperatie geschiedt indien de belasting bij hun leden wordt geheven’.²⁴⁴

79. De herverdelende functie van de belasting rechtvaardigt de progressiviteit van de inkomsten- of de vennootschapsbelasting.²⁴⁵ De redenering ‘die ten grondslag ligt aan bepaalde specifieke bepalingen op het gebied voor kleine en middelgrote ondernemingen, is vergelijkbaar

met die welke ten grondslag ligt aan de progressiviteit van een belastingsschaal’.²⁴⁶

80. Objectieve verschillen tussen de belastingplichtigen kunnen verschillen in behandeling rechtvaardigen.²⁴⁷ Dit geldt zowel voor de berekening van de afschrijvingen van de activa en de voorraadwaarderingmethoden als voor de wijze waarop de invordering van belastingsschulden is geregeld.²⁴⁸

81. Specifieke bepalingen ‘die geen discretionaire elementen bevatten, bijvoorbeeld bepalingen die het mogelijk maken de belasting op forfaitaire grondslag vast te stellen (bijvoorbeeld in de landbouw- of de visserijsector), kunnen worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel wanneer zij met name rekening houden met bijzondere vereisten op het gebied van de boekhouding of met het belang van de grond bij activa die kenmerkend zijn voor bepaalde sectoren; dergelijke bepalingen vormen derhalve geen steunmaatregelen’.²⁴⁹ Vlattaksmaatregelen voor specifieke activiteiten²⁵⁰ zijn dus gerechtvaardigd indien de forfaitaire belasting ‘gemiddeld niet ertoe leidt dat de betrokken ondernemingen een lagere belastingdruk krijgen dan andere ondernemingen die zijn uitgesloten van het toepassingsbereik van deze regeling, en geen voordelen oplevert voor een subcategorie van deze regeling’.²⁵¹

82. Ook belastingmaatregelen ‘die de fiscale neutraliteit willen garanderen voor beleggingen in collectieve investeringsfondsen of -maatschappijen, mogen niet als selectief worden gezien wanneer die maatregelen níét ertoe strekken bepaalde collectieve beleggingsinstellingen of bepaalde soorten beleggingen te begunstigen,²⁵² maar juist bedoeld zijn om economische dubbele belasting te beperken of uit te schakelen in overeenstemming met de algemene beginselen die inherent zijn aan de betrokken belastingregeling’.²⁵³ Een belastingregeling ‘voor instellingen voor collectieve belegging die de fiscale transparantie op het niveau van de intermediaire constructie ten goede moet komen, kan dus een mogelijke rechtvaardig

240 2014-Ontwerpmededeling, punt 164, onder verwijzing naar het besluit van de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA van 18 maart 2009 ten aanzien van staatssteun in het kader van de belastingheffing op investeringsondernemingen volgens de Gesetz über Investmentunternehmen (IUG) in Liechtenstein, *PbEU* 2009, C 236/6 en Besluit van de Commissie van 12 mei 2010 betreffende steunmaatregel N 1312/2009 – Finland, *PbEU* 2010, C 178/7, punt 33.

241 1998-Mededeling, punt 26.

242 1998-Mededeling, punt 26.

243 1998-Mededeling, punt 25.

244 1998-Mededeling, punt 25. Zie over de (afwijkende) fiscale behandeling van coöperatieve vennootschappen, ook 2014-Ontwerpmededeling, punt 158-161.

245 1998-Mededeling, punt 24.

246 1998-Mededeling, punt 27.

247 1998-Mededeling, punt 24.

248 1998-Mededeling, punt 24.

249 1998-Mededeling, punt 27. Vergelijkbaar, 2014-Ontwerpmededeling, punt 181.

250 In de Nederlandstalige versie van de 2014-Ontwerpmededeling – verkeerdelijk – aangeduid als ‘proportionele belasting (“vlattaks”) voor specifieke activiteiten’.

251 2014-Ontwerpmededeling, punt 183.

252 Verwijzing naar GvEA EG 4 maart 2009, T-445/05, r.o. 78 e.v., *Jur.* 2009, II-289 (*Associazione italiana del risparmio gestito en Fineco Asset Management SpA/Cie*).

253 2014-Ontwerpmededeling, punt 163.

diging zijn op grond van de opzet van het betrokken belastingstelsel. Dit zou het geval zijn indien het voorkomen van dubbele economische belasting een beginsel is dat inherent is aan het betrokken belastingstelsel'.²⁵⁴

83. In dezelfde lijn kan de vaststelling van antimisbruikbepalingen in de regel worden gerechtvaardigd met het argument dat daarmee belastingontwijking door belastingplichtigen wordt voorkomen.²⁵⁵ Dit verandert echter, wanneer in concrete gevallen 'een afwijking (de niet-toepassing van de antimisbruikbepalingen) wordt toegestaan voor specifieke ondernemingen of transacties'.²⁵⁶ Dat spoort immers niet 'met de argumenten die aan de betrokken antimisbruikbepalingen ten grondslag liggen'.²⁵⁷

84. Andere uitzonderingen op de belastingregels zijn 'daarentegen moeilijk door de opzet van het belastingstelsel te rechtvaardigen'.²⁵⁸ Dit is 'bijvoorbeeld het geval wanneer niet in het betrokken land gevestigde ondernemingen een gunstiger behandeling krijgen dan ondernemingen waarvoor dit wel het geval is, of wanneer belastingvoordelen worden toegekend aan het hoofdkantoor of aan ondernemingen die bepaalde (bijvoorbeeld financiële) diensten binnen een groep verlenen'.²⁵⁹ Dit is ook geval wanneer 'een preferente fiscale behandeling (...) beperkt is tot beleggingsconstructies die aan specifieke voorwaarden voldoen'²⁶⁰ – ten nadele van andere beleggingsconstructies die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden –'.²⁶¹ Ook afwijkingen inzake bijv. afschrijvingsperiode of waarderingmethode die de belastingadministratie *naar eigen inzicht* per onderneming of per sector kan vaststellen, zijn in de regel niet aan te merken als inherent aan het betrokken belastingstelsel, en blijven m.a.w. als steunmaatregelen te beschouwen.²⁶² Dit is ook het geval 'wanneer de belastingadministratie belastingschulden van geval tot geval behandelt met een ander doel voor ogen dan om de invordering van de schulden van de desbetreffende onderneming zo goed mogelijk te laten verlopen'.²⁶³

IV. Met de interne markt onverenigbare staatssteun – implicaties voor lidstaten en begunstigen

85. In geval van onwettige staatssteun geldt als stelregel dat 'elke ontbrekende euro wordt terugbetaald'.²⁶⁴ Dit impliceert m.a.w. dat de lidstaat die de betreffende belastingmaatregel heeft goedgekeurd, het bedrag terugvordert dat overeenkomt met de onrechtmatige staatssteun die aan de begunstigde ondernemingen is toegekend,²⁶⁵ tenzij deze eis strijdig zou zijn met een fundamenteel beginsel van het Gemeenschapsrecht, met name het gewettigd vertrouwen dat men in de *houding van de Commissie* moet kunnen stellen.²⁶⁶ In het geval van een fiscale steunmaatregel wordt het terug te vorderen bedrag berekend op grond van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en de belasting die volgens de algemeen toepasselijke regel had moeten worden betaald, vermeerderd met rente.²⁶⁷

86. Een dergelijke terugvordering kan 'weliswaar een aanzienlijk negatief effect hebben op de reputatie van de betreffende lidstaat, maar [komt] in feite neer op een beloning voor niet-naleving, die de lidstaten er in geval van twijfel waarschijnlijk niet van zal weerhouden om on-eigenlijke belastingvoordelen toe te kennen, maar ze integendeel vrijstelt van de verantwoordelijkheid om toe te zien op de inachtneming van de EU-staatssteunregels, en die geen compensatie vormt voor het financiële verlies van de begrotingen van de benadeelde lidstaten hebben geleden'.²⁶⁸ Dit hoeft niet noodzakelijk zo te blijven. Zo verzoekt het Europees Parlement de Commissie 'na te gaan of het mogelijk is de bestaande regels te veranderen, opdat de na een inbreuk op de EU-staatssteunregels teruggevorderde bedragen kunnen worden uitgekeerd aan de lidstaten die het slachtoffer zijn geweest van een uitholling van hun belastinggrondslag of naar de EU-begroting kunnen gaan, en niet [meer] naar de lidstaat die de illegale belastinggerelateerde steun heeft toegekend, zoals thans het geval is'.²⁶⁹

254 2014-Ontwerpmededeling, punt 163.

255 2014-Ontwerpmededeling, punt 241, onder verwijzing naar HvJ EG 29 april 2004, C-308/01, r.o. 65 e.v., *Jur.* 2004, I-4777 (*GIL Insurance Ltd. e.a./Commissioners of Customs & Excise*).

256 2014-Ontwerpmededeling, punt 184.

257 2014-Ontwerpmededeling, punt 184, onder verwijzing naar Beschikking 2007/256/EG van 20 december 2006 betreffende steunmaatregel C 46/2004 (ex NN 65/2004) – Frankrijk, *PhEU* 2007, L 112/41, punt 81 e.v.

258 1998-Mededeling, punt 26.

259 1998-Mededeling, punt 26.

260 Bijv. een gunstige fiscale behandeling op het niveau van de beleggingsconstructie waaraan de voorwaarde is verbonden dat driekwart van de activa van het fonds in het mkb wordt belegd, 2014-Ontwerpmededeling, voetnoot 223.

261 2014-Ontwerpmededeling, punt 163.

262 1998-Mededeling, punt 24.

263 1998-Mededeling, punt 24.

264 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 70, p. 27. Voor Luxemburg (fiscale ruling t.g.v. Fiat) en Nederland (fiscale ruling t.g.v. Starbucks) komt dit neer op een terugvordering van tussen 20 en 30 miljoen euro, STATEMENT 15/5881 van 21 oktober 2015.

265 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 71, p. 27.

266 1998-Mededeling, punt 35, cursivering toegevoegd.

267 1998-Mededeling, punt 35.

268 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 71, p. 27-28.

269 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 132, p. 41-42. Vergelijkbaar EP, Persbericht 2016011PR09242 en 20160118IPR10328 van 11 resp. 19 januari 2016.

87. Tegelijk staat vast dat met name fiscale rulings bij de begunstigen gerechtvaardigde verwachtingen wekken²⁷⁰ ten aanzien van de betrokken *nationale* fiscale autoriteiten en diensten. De omstandigheid dat ‘nationale rulings kunnen worden aangevochten op grond van EU-staatssteunregels’,²⁷¹ kan weliswaar worden aangevoeld als bron van ‘rechtsonzekerheid voor belastingdiensten en ondernemingen’,²⁷² doch ontslaat de lidstaten *als zodanig* niet van hun verantwoordelijkheid en/of aansprakelijkheid in geval van schending van de staatssteunregels.²⁷³

88. Binnen de EU-rechtsstaatsorde kunnen fiscaal-soevereine lidstaten vanzelfsprekend de wettigheid van tot hen gerichte staatssteunbesluiten betwisten bij het Gerecht ex art. 263 VWEU. De beroepstermijn daarvoor bedraagt twee maanden te rekenen vanaf de dag van kennisgeving van het verbodsbesluit aan de betrokken lidstaat,²⁷⁴ en is volgens vaste rechtspraak van openbare orde en strikte toepassing. Alle staatssteunbesluiten zijn gericht tot, en worden meegedeeld aan de betrokken lidstaat. De beroepstermijn van de lidstaat loopt m.a.w. vanaf dat ogenblik. Voor de volgens het Commissiebesluit begunstigde ondernemingen – niet adressaat van, doch wel degelijk *Plaumann*-rechtstreeks en individueel geraakt door het verbodsbesluit²⁷⁵ – ligt de start van hun beroepstermijn tegen het staatssteunbesluit gericht tot de hen begunstigende lidstaat – mede door de intussen gebruikelijke IP-praktijk van de Commissie – *anno* 2016 hooguit een dag of twee later.²⁷⁶

89. Een tijdig-ontvankelijk art. 263 VWEU-beroep tegen een staatssteunbesluit heeft hoe dan ook geen *per se* schorsende werking (art. 278 VWEU) en schorst de EU-loyale uitvoering ervan dus niet automatisch.

90. Ondernemingen mogen/kunnen zich ‘gedurende bijvoorbeeld belastingprocedures of belastingcontroles [in de nationaalrechtelijk-fiscale context zeer zeker en zonder meer] beroepen op voorafgaande grensoverschrijdende rulings of voorafgaande verrekenprijzen [mits] de feiten waarop de voorafgaande grensoverschrijdende rulings of de voorafgaande verrekenprijfsafspraken zijn gebaseerd, nauwkeurig zijn gepresenteerd en (...) de belastingbetalers zich houden aan de voorwaarden in de voorafgaande grensoverschrijdende rulings of de voorafgaande verrekenprijfsafspraken’.²⁷⁷ Wanneer het nationaalrechtelijk belastingvoordeel onrechtmatige dan wel illegale staatssteun blijkt te zijn, biedt het nationaal-juridisch kader hen echter maar (bitter) weinig (garantie op ook) EU-juridisch rustige vastheid.

91. Nationale rechters zijn immers ook volwaardige EU-staatssteunactoren. Zij kunnen niet enkel *autonoom* oordelen over de schending van de rechtstreeks werkende staatssteunbepalingen – het verbod van art. 107 lid 1 VWEU, dan wel de verenigbaarheid van nationale maatregelen met staatssteungroepsvrijstellingen²⁷⁸ – wanneer de Commissie tot onverenigbaarheid heeft besloten, hebben zij – als Unietrouwe rechters – ook een cruciale rol in terugvorderingsprocedures.²⁷⁹ Zij zijn immers gebonden aan een staatssteunbesluit, wanneer in het kader van de uitvoering daarvan de begunstigde van de steun en tevens adressaat van de uitvoeringsmaatregelen beroep

270 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 73, p. 28.

271 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 73, p. 28.

272 EP, Fiscale rulings 2015, randnr. 73, p. 28.

273 Dat niet-naleving van de terugvorderingsplicht tot EU-financiële sancties ex art. 260 VWEU kan leiden, staat intussen buiten kijf. Zie m.n. HvJ EG 7 juli 2009, C-369/07, *Jur.* 2009, I-5703 (*Cie/Griekenland*) (dwangsom, boete); HvJ EU 17 november 2011, C-496/09, *Jur.* 2011, I-11483 (*Cie/Italië*) (dwangsom, boete); HvJ EU 13 mei 2014, C-184/11 (*Cie/Spanje*) (boete). Zie hieromtrent ook o.m. R.M. D’Sa & S. Drake, ‘Financial penalties for failure to recover state aid and their relevance to State liability for breach of Union law’, *EStAL* 2010/1, 33-46.

274 Volgens vaste rechtspraak is van een besluit van de Commissie naar behoren kennisgegeven, in de zin van het Verdrag, *zodra* dit is medegedeeld aan degene tot wie het is gericht, en deze in staat is gesteld daarvan kennis te nemen.

275 HvJ EG 15 juli 1963, 25/62, *Jur.* 1963, 207 (*Plaumann*). Art. (nu) 263 vierde alinea heeft volgens vaste rechtspraak immers met name ‘tot doel de particulieren rechtsbescherming te verlenen in al die gevallen waarin zij, zonder geadresseerde ener beschikking te zijn, door een communautaire handeling, onverschillig in welke vorm ook, rechtstreeks en individueel worden geraakt’, HvJ EG 16 juni 1970, 69/69, *Jur.* 1970, 394 (*Alcan Aluminium Raeren/Cie*).

276 Dat het Gerecht in 1994 oordeelde dat het ‘vaste rechtspraak [is] dat, bij afwezigheid van publicatie of betekening van een handeling, de [beroeps]termijn slechts begint te lopen vanaf het moment waarop de derde die erdoor wordt geraakt exacte kennis krijgt van de inhoud en de motivering van bedoelde handeling, zodat zijn beroepsrecht vruchten kan afwerpen’, GvEA EG 19 mei 1994, T-465/93, *Jur.* 1994, II-361 (*Consorzio Gruppo di azione locale Murgia Messapici/Cie*) is *anno* 2016 niet meer *in se* overtuigend voor een véél latere beroepstermijn start. *Anno* 2016 grenst iedere suggestie als zou de beroepstermijn voor – volgens de Europese Commissie in strijd met de staatssteunregels – begunstigde ondernemingen pas beginnen te lopen vanaf de publicatie van het staatssteunbesluit in het *Publicatieblad* zonder meer lichtzinnig-onverantwoord. Een suggestie als zou de eigen *Plaumann*-beroepstermijn van twee maanden voor naar Commissie-staatssteunoordeel *betrokken/ten EU-foutief* begunstigde ondernemingen pas beginnen te lopen, *nadat* de onderneming officieel op de hoogte wordt gesteld door haar overheid d.m.v. een kopie van het Commissiebesluit, grenst aan lichtzinnige waanzin. Dat de termijn pas zou beginnen te lopen vanaf dat de betrokken ondernemingen zélf vragen om een kopie van de Commissiebeslissing aan de overheid is een zonder meer krankzinnig-onveilige waansuggestie.

277 Richtlijn (EU) 2015/2376, preambule, overweging 7.

278 Zie voor meer bijzonderheden over de *eigenstandige* rol van nationale rechters ex art. 107 VWEU, al dan niet in samenspraak met Commissie en/of Hof van Justitie, Mededeling van de Commissie over de handhaving van de staatssteunregels door de nationale rechterlijke instanties, *PbEU* 2009, C 85/1. Zie hiervoor ook o.m. B. Brandtner, T. Beranger & C. Lessenich, ‘Private State aid enforcement’, *EStAL* 2010/1, 23-33; M. Köhler, ‘Private enforcement of State aid law – Problems of guaranteeing EU rights by means of national (procedural) law’, *EStAL* 2014/3, 369-387, en P. Nicolaidis, ‘Are national courts becoming an extension of the Commission?’, *EStAL* 2014/3, 409-413.

279 Zie hierover Bekendmaking van de Commissie, ‘Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij Lid-Staten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen’, *PbEU* 2007, C 272/4. Zie hierover ook, o.m. J. Derenne, ‘La récupération des aides illégales et incompatibles: un tour d’horizon sélectif de la jurisprudence européenne depuis la communication “récupération” de 2007 de la Commission européenne’, *Concurrences* 2012/1, 73-86; J. Derenne, ‘The recovery of the unlawful and incompatible aids: a selective overview of the European law since 2007’, *Concurrences* 2012/1, 73-86; C. Mîcheau, ‘Récupération des aides d’Etat illégales et incompatibles sous forme fiscale’, *RTDEur.* 2014/2, 343-360, en G. Monti, ‘Recovery orders in State aid proceedings: lessons from Antitrust?’, *EStAL* 2011/3, 415-424.

instelt op grond dat het Commissiebesluit onwettig is, en deze claimt niet of niet-tijdig op de hoogte te zijn gesteld door 'zijn' lidstaat om zelf een nietigheidsberoep in te stellen tegen het Commissiebesluit.²⁸⁰ Een andere visie zou immers impliceren dat de begunstigde zich voor de nationale rechter met een beroep op de onwettigheid van het besluit tegen de uitvoering daarvan kan verzetten, en hem de mogelijkheid geven om aan het onherroepelijke karakter dat het besluit na het verstrijken van beroepstermijn jegens hem heeft, te ontkomen. Dit is onverenigbaar met de eisen van rechtszekerheid.²⁸¹

Uitleiding

92. De beperkte bevoegdheidstoedeling inzake vennootschapsbelastingen impliceert weliswaar dat lidstaten in beginsel fiscaal autonoom zijn, maar laat hun fiscale soevereiniteit in EU-verband *niet* zonder meer intact. Tot nader order en vooralsnog staat het lidstaten vrij om zowel hun eigen belastinggrondslag als hun eigen vennootschapsbelastingtarieven vast te stellen. Dit blijft niet noodzakelijk (nog lang) het geval wat de belastinggrondslag betreft.²⁸² Er zijn anderzijds geen aanwijzingen voor nakend EU-optreden inzake (meer) uniforme vennootschapsbelastingtarieven.²⁸³

93. Zolang de 28 lidstaten het nuttig (blijven) vinden hun fiscale soevereiniteit te behouden resp. uit te oefenen, zullen zij met andere woorden zowel met elkaar als ten aanzien van derde landen in fiscale concurrentie (blijven) treden om investeringen en ondernemingen aan te trekken, dan wel te behouden. Of zulke intra-EU fiscale concurrentie de Europese economie *in globo* ten goede komt, dan wel extra-EU investeerders en ondernemers openlijk uitnodigt, niet enkel tot fiscaal *forum shopping*, maar ook tot het (destructief) tegen elkaar uitspelen van de lidstaten, was niet het kernthema van deze bijdrage.

94. De bedoeling was duidelijk(er) te maken waar de grens ligt tussen fiscale concurrentie met volledige inachtneming van EU-recht, en EU-deloyale fiscale concurrentie. Belastingconcurrentie in strijd met de interne-marktvrijheden en de Unietrouw bevindt zich sinds lang aan de verkeerde zijde. Sinds kort ageert de Europese Commissie actiever dan voorheen op grond van haar staatssteuninstrumentarium tegen gevallen van *proactieve* lidstatelijke vennootschapsbelastingrechtelijke regelingen om investeringen en ondernemingen in eigen land te houden en aan te trekken. De verenigbaarheid van een agressief belastingaanbod met de staatssteunregels is daardoor minder vanzelfsprekend dan de fiscaal-autonome lidstaten – lang en nog tot voor kort – dachten.

95. Om een daadwerkelijk nieuw gegeven gaat het nochtans niet. Belastingmaatregelen vallen sinds altijd binnen de werkingssfeer van (nu) art. 107 VWEU wanneer zij selectieve voordelen toekennen en tot concurrentievervalsingen leiden op de interne markt. Unietrouwe lidstaten die problemen met betrekking tot staatssteun *in fiscalibus* willen vermijden, weten wat hen te doen staat: tijdig in gesprek gaan met de Commissie, aanmelden en wachten tot wanneer (juridisch) zeker is dat de betrokken belastingregeling of geen staatssteun uitmaakt, dan wel verenigbaar is met de interne markt. Overdreven moeilijk is dat niet. Meer dan haast u langzaam, is het (dus) eigenlijk niet.

96. De Europese Commissie heeft *in fiscalibus* vaak, maar niet *per se* gelijk.²⁸⁴ Zogenaamd intra-EU fundamentele verschillen in opvatting en visie qua fiscale soevereiniteit blijvend laten escaleren *ten koste* van in de EU actieve ondernemingen en investeerders levert in wezen enkel (rechts)onzekerheid en frustraties op. Hoe dit de EU-competitiviteit *in globo* ten goede kan komen is onzeker, zo niet zonder meer raadselachtig.

²⁸⁰ HvJ EG 9 maart 1994, C-188/92, *Jur.* 1994, I-833 (*TWD Textilwerke Deggendorf*).

²⁸¹ *Ibidem*.

²⁸² Vgl. randnr. 26.

²⁸³ Vgl. randnr. 76.

²⁸⁴ Niet alle staatssteunberoepen eindigen in voordeel van Commissie. In EU-rechtsstatelijke termen zou het tegendeel ronduit juridisch onrustbarend zijn.