

Vrij Gesteld

115.

In “Vrij Gesteld” geeft een lid van de redactie of een gastauteur zijn eigen mening, kritiek of commentaar op een fiscaal item dat hem of haar is opgevallen. Er is ook ruimte voor reactie hierop.

Selectiviteit, voordeel en discriminatie: onduidelijke variaties op hetzelfde thema?

“Behoudens de afwijkingen waarin de verdragen voorzien, zijn 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.”

Zo luidt artikel 107 VWEU. Het bevat het algemene verbod van staatssteun binnen de EU dat als één van de hoekstenen van de vrije markt geldt. In het jaar waarin de lidstaten de 60ste verjaardag van het Verdrag van Rome vieren, blijkt echter dat over de toepassing van deze essentiële hoeksteen nog veel onzekerheid bestaat. De discussie over de juiste interpretatie van het staatssteunverbod is opgelaaid nu de Commissie sinds de openbaringen van de *LuxLeaks*-dossiers steevast naar het wapen van het staatssteunverbod grijpt om ongebreidelde fiscale planning te bestrijden, zelfs indien deze plannings middels een zogenaamde ruling de fiscale zegen hebben gekregen van de belastingautoriteiten van de vermeende steun verlenende lidstaat. Wellicht mag worden aangenomen dat de oorspronkelijke auteurs van het Verdrag van Rome enkel de klassieke subsidies en niet dit soort van evolutieve toepassing van het staatssteunverbod voor ogen hadden.

De onzekerheid over de juiste draagwijdte van het staatssteunverbod wordt door de tekst van artikel 107 VWEU zelf veroorzaakt. Het VWEU bevat immers geen definities van de essentiële begrippen die in de tekst van het verbod worden gebruikt. Zo bevat het verdrag geen definitie van het begrip *steun* noch een omschrijving van wat onder de *begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties* moet worden verstaan. Daardoor kwalificeert het verbod in zekere mate als een open norm waarvan de grenzen enkel door het Hof van Justitie kunnen worden afgebakend. In zijn decennialange rechtspraak heeft het Hof in het kader van concrete staatssteuncasussen meermaals geprobeerd het licht te laten schijnen in de duisternis. De schemerzone is echter nog lang niet voorbij. Zolang de rechtspraak van het Hof over dit

punt niet is uitgekristalliseerd, blijft de uitkomst van de bepaling dan ook onzeker voor de rechtsonderhorigen. Dit is te betreuren. De onzekerheid heeft bovendien een hoogtepunt bereikt nu blijkt dat zelfs de rechters van het Gerecht van de Europese Unie dat in eerste aanleg over staatssteunzaken oordeelt zich blijkbaar grondig kunnen vergissen over de toepassing van het verbod. Zo vernietigde het Hof van Justitie op 21 december 2016 de arresten van het Gerecht in de Spaanse goodwillzaken *Autogrill* en *Banco Santander* omdat het Gerecht, volgens het Hof van Justitie, “blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting”¹. Deze terugfluiting is des te opmerkelijker daar de discussie in deze zaken net ging over één van de meest essentiële voorwaarden opdat een fiscale regel onder het verbod kan ressorteren, met name de afbakening van het begrip *selectief voordeel*. De visies van het Gerecht en het Hof inzake de selectiviteitsvoorwaarde staan daarmee diametraal tegenover elkaar. Uiteraard heeft het Hof het laatste woord doch een en ander is tekenend voor de onzekerheid inzake de toepassing van het staatssteunverbod in fiscale zaken.

Een maatregel moet aan vier voorwaarden voldoen om te kwalificeren als een verboden steunmaatregel: (i) het moet gaan om een maatregel van de staat of een maatregel die met staatsmiddelen is bekostigd, (ii) de maatregel moet het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden, (iii) de maatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen en tot slot (iv) moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. In fiscale staatssteunzaken is aan de eerste drie voorwaarden snel voldaan. De essentie van het debat draait dan ook doorgaans omtrent de vraag of een fiscale “maatregel binnen een bepaalde rechtsregeling bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” een voordeel verschafft “ten opzichte van anderen die zich, gelet op de doelstelling van die regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden en dus een verschillende behandeling krijgen die in wezen discriminerend is”. Zo vatte het Hof de selectiviteitsvoorwaarde nog maar eens samen in de Spaanse goodwillzaken². In het kader van staatssteun zijn se-

1. HvJ 21 december 2016, *World Duty Free Group SA (voorheen Autogrill España), Banco Santander en Santusa Holding*, gevoegde zaken C 20/15 P en C-21/15 P.

2. *Ibid.*, randnr. 54.



lectiviteit en discriminatie dus synoniemen. Volgens de Commissie, de advocaten-generaal bij het Hof als het Hof zelf verloopt het onderzoek naar de selectiviteit van een fiscale maatregel in verschillende stappen. Zo moet in een eerste stap de “algemene of normale belastingregeling” in de betrokken lidstaat worden bepaald. Vervolgens moet de Commissie aantonen dat de betrokken fiscale regel afwijkt van de gewone regeling en een onderscheid maakt “tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van de gewone regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden”. Tot slot, moet worden nagegaan of de betrokken regel kan worden gerechtvaardigd “door de aard of de opzet van het stelsel” waarvan de regel deel uitmaakt. Overigens is de vaststelling van de “normale” situatie ook van belang bij de vraag of de regel een voordeel inhoudt. Een voordeel is immers “ieder economisch voordeel dat een onderneming onder *normale markvoorwaarden* – d.w.z. zonder overheidsingrijpen – niet had kunnen krijgen”³.

De inhoud van de begrippen selectiviteit, discriminatie en steun lopen door elkaar en lijken dus variaties te zijn op hetzelfde thema. Het is evenwel duidelijk dat ondanks het theoretisch toetsingskader dat het Hof heeft ontwikkeld, véél rechtsonzekerheid blijft bestaan. Zo is de eenvoudige vraag of de begrippen “selectiviteit” en “voordeel” afzonderlijk dan wel samen als “selectief voordeel” moeten worden beoordeeld reeds moeilijk te beantwoorden. Ook de vaststelling van het juiste referentiekader, lees “de normale belastingregeling”, alsook “het doel van de normale regeling” is in fiscale zaken niet altijd zo duidelijk. Afhankelijk van het antwoord op al deze vragen, kan men alvast tot verrassende besluiten komen waarvan kan worden betwijfeld dat zelfs de Europese regelgever deze ooit heeft gewild. Stel bijvoorbeeld dat de lidstaten op een dag zouden besluiten een regeling uit te werken volgens dewelke de lidstaten voorkoming van dubbele belasting moeten verlenen voor dividenden tussen EU-vennootschappen. Stel bovendien dat de lidstaten daarbij zouden besluiten dat dit belastingvoordeel enkel maar van toepassing is op voorwaarde dat de ene vennootschap ten

minste 10% aanhoudt in het kapitaal van de uitkerende vennootschap. Stel nu tot slot dat iemand de vraag zou (durven) stellen of deze regeling het staatssteunverbod doorstaat. Op de eerste vraag naar de algemene of normale belastingregeling zou “de vennootschapsbelasting” in de betrokken lidstaat kunnen worden geantwoord. Op de tweede vraag zou kunnen worden geantwoord dat de voorkomingsregel inderdaad afwijkt van de algemene regel dat vennootschappen op iedere opbrengst belastbaar zijn en dat vennootschappen met een deelneming van minder dan 10% zich in het licht van de doelstelling van de betrokken regel bovendien *in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden* als vennootschappen met een deelneming van 10% of meer. Er lijkt immers geen reden om aan te nemen dat dividenden uit een deelneming van minder dan 10% minder nood zouden hebben aan de voorkoming van dubbele belasting dan indien zij zouden voortkomen uit een deelneming van 10% of meer. Op de laatste vraag zou tot slot kunnen worden geantwoord dat niet valt in te zien hoe voormeld onderscheid kan worden gerechtvaardigd *door de aard of de opzet van het stelsel* van de vennootschapsbelasting. De vraagsteller zou m.a.w. tot het onverwachte en onwenselijke besluit kunnen komen dat de deelnemingsvrijstellingsregeling in zijn lidstaat verboden staatssteun inhoudt, hoewel niemand dit voor mogelijk houdt.

Een en ander toont nog maar eens aan dat het door het Hof ontwikkelde toetsingskader (nog) niet volmaakt is. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist nochtans dat “rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en de gevolgen ervan voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen”⁴. Meer zelfs, “een regel die niet voldoet aan de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel, kan niet worden geacht evenredig te zijn aan de nagestreefde doelstellingen”⁵. Het zou goed zijn indien met deze laatste logische regels ook in het kader van staatssteunzaken meer rekening zou worden gehouden.

Koen MORBÉE⁶

3. HvJ 11 juli 1999, *SFEI / La Poste*, C-39/94, randnr. 60. Zie tevens mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van art. 107, 1. van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, *Pb.L.* 19 juli 2016, 2016/C 262/01, randnrs. 66 *et seq.*

4. HvJ 5 juli 2012, *Siat*, C-318/10, randnr. 58.

5. *Ibid.*, randnr. 59.

6. Advocaat bij Tiberghien.

