



COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

Brussel, 09.02.2004
C(2004)434

**Verslag over de tenuitvoerlegging van de 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**

Verslag over de tenuitvoerlegging van de 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

1. Op 11 november 1998 nam de Commissie een mededeling over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen¹ (hierna te noemen: "mededeling") aan. Deze mededeling is een gevolg van de toezegging die de Commissie had gedaan bij de aanneming door de Raad op 1 december 1997 van een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen². Deze gedragscode heeft ten doel een vrijwillige, gecoördineerde actie van de lidstaten op te zetten om schadelijke belastingconcurrentie te bestrijden. Een ruimere doelstelling van de mededeling is ook de toepassing van de regels inzake staatssteun te verduidelijken en te versterken teneinde concurrentievervalsingen te verminderen, met name in het kader van de voltooiing van de interne markt en de totstandbrenging van de Economische en Monetaire Unie.
2. In punt 37 van de mededeling kondigde de Commissie aan dat zij zou overgaan tot *"een onderzoek van de voorgenomen fiscale steunmaatregelen die bij haar worden aangemeld en van de fiscale steunmaatregelen die in de lidstaten onwettig ten uitvoer zijn gelegd"* en voorts tot een heronderzoek van de bestaande regelingen. Met dit verslag wordt niet beoogd een limitatieve lijst op te stellen van alle gevallen van fiscale steunmaatregelen die de Commissie sinds de bekendmaking van de mededeling heeft behandeld. Het verslag heeft in de eerste plaats betrekking op de gevallen van fiscale steunmaatregelen die de Commissie in 2001 - naast de werkzaamheden in het kader van de gedragscode - heeft onderzocht en op gevallen die de in de mededeling uiteengezette beginselen het best illustreren.
3. De mededeling van de Commissie vormt geen nieuw rechtskader voor het onderzoek van fiscale steunmaatregelen, aangezien de Commissie daarin niet aankondigt dat zij haar beschikkingspraktijk inzake de beoordeling van de verenigbaarheid van dergelijke steun zal wijzigen. Zij berust grotendeels op de jurisprudentie van het Hof en het Gerecht en beoogt de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag op belastingmaatregelen te verduidelijken. Dit werd overigens bevestigd door het Gerecht van eerste aanleg³. De mededeling heeft er aldus in belangrijke mate toe bijgedragen dat de toepassing van de regels inzake fiscale staatssteunmaatregelen transparanter zijn.
4. Aanvankelijk diende de Commissie binnen twee jaar na de bekendmaking van haar mededeling verslag uit te brengen over de toepassing ervan⁴. Aangezien er tot 2001

¹ PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

² PB C 2 van 6.1. 1998, blz. 1.

³ Arrest van 23 oktober 2002 in de gevoegde zaken T-269/99, T-271/99 en T-272/99, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava en Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya/Commissie, Jurispr. 2002, blz. II-421, punt 79.

⁴ Zie punt 38 van de mededeling.

relatief weinig gevallen van fiscale steunmaatregelen waren, wenste de Commissie - alvorens enige balans op te stellen - over meer ervaring te beschikken. Momenteel beschikt de Commissie over voldoende ervaring om een eerste balans over de toepassing van de mededeling te kunnen opstellen. In deze balans worden de volgende drie aspecten behandeld:

- de mededeling als basis voor het optreden van de Commissie op het gebied van steunmaatregelen van fiscale aard;
- verhouding tussen het toezicht op staatssteun en de bestrijding van schadelijke belastingconcurrentie;
- de toepasselijkheid van de in de mededeling vermelde beginselen - die in beginsel alleen betrekking hebben op maatregelen op het gebied van de directe belastingen - op maatregelen op het gebied van de indirecte belastingen.

1. DE MEDEDELING ALS BASIS VOOR HET OPTREDEN VAN DE COMMISSIE OP HET GEBIED VAN STEUNMAATREGELEN VAN FISCALE AARD

5. Op basis van de mededeling zijn talrijke gevallen van fiscale steunmaatregelen onderzocht. Daarbij is deze mededeling een adequaat instrument gebleken aangezien de daarin vermelde beginselen konden worden toegepast en verfijnd bij het onderzoek van steunregelingen. Met betrekking tot het begrip staatssteun worden de belangrijkste lessen die uit de toepassing van de mededeling kunnen worden getrokken hieronder uiteengezet.

1.1. Het begrip steun

6. Het begrip steun is een objectief begrip dat de Commissie geen beoordelingsvrijheid laat. De mededeling vormt dus in de eerste plaats een illustratie van de gevallen die voldoen aan de in artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag omschreven criteria. Hoewel de in de mededeling opgenomen beginselen buiten de discretionaire bevoegdheid van de Commissie vallen, dekken de daarin vermelde voorbeelden niet alle mogelijke gevallen. Het is immers onmogelijk een limitatieve lijst op te stellen van alle gevallen waarin een fiscale maatregel als steun kan worden aangemerkt. De vorm van een fiscale steunmaatregel hangt af van de evolutie van de methoden van belastingheffing en van de fiscale constructies. Dit verslag vormt dus geen aanvulling op de mededeling, maar wel een uiteenzetting van de wijze waarop de in deze mededeling vermelde beginselen werden toegepast.
7. De systematische aanpak van fiscale steunmaatregelen die de Commissie sinds de aanneming van de mededeling heeft gevolgd, maakte het mogelijk zeer uiteenlopende belastingmaatregelen te behandelen. Op basis van een analyse van deze praktijk kunnen de verschillende criteria om als steun te worden aangemerkt nader worden gepreciseerd:
- bestaan van een selectief voordeel;
 - overdracht van overheidsmiddelen;

- ongunstige beïnvloeding van het intracommunautaire handelsverkeer;
- alsmede de eventuele rechtvaardiging van de maatregel door de aard van de betrokken belastingregeling.

1.1.1. Het begrip voordeel

8. Zoals reeds werd beklemtoond in de mededeling kan het voordeel verschillende vormen aannemen: vermindering van de belastbare grondslag, verlaging van het belastingbedrag, uitstel van de belastingschuld, enz.

1.1.1.1. Het begrip voordeel in het kader van alternatieve methoden van belastingheffing.

De "cost plus"-methode

9. De in de mededeling vermelde beginselen gelden zowel voor de klassieke, analytische methoden van belastingheffing, waarbij de belastbare winst het verschil tussen de opbrengsten en de kosten van de onderneming is, als voor alternatieve methoden van belastingheffing, zoals die welke worden aanbevolen voor grensoverschrijdende intragroeptransacties.
10. Dit is onder meer het geval voor de methode van de kostprijs plus winstopslag ("cost plus"), die één van de door de OESO aanbevolen methoden is. Het gaat om een internationaal beginsel dat in het OESO-verslag van 1995 inzake *"richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten"* is opgenomen. Bij deze methode wordt uitgegaan van de kosten die door een leverancier van goederen (of diensten) in het kader van een transactie tussen verbonden ondernemingen zijn gemaakt. Op deze kosten wordt een winstmarge toegepast om een passende winst te bekomen, waarbij rekening wordt gehouden met de uitgeoefende functies, de gebruikte activa, de aangegane risico's en de marktvoorwaarden. Hoewel deze methode niet *per se* onder artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag valt, kan de toepassing ervan een voordeel inhouden wanneer bij de wijze van belastingheffing niet naar behoren rekening wordt gehouden met de economische realiteit van de transacties, waardoor de belastingschuld lager ligt dan bij de toepassing van de standaardmethode van belastingheffing. Sinds de aanneming van de mededeling heeft de Commissie zeven dergelijke regelingen⁵ onderzocht en heeft zij voordelen in verschillende vormen vastgesteld.
11. Wat in de eerste plaats de belastinggrondslag betreft, werden in het kader van bepaalde regelingen op basis van de "cost plus"-methode een aantal kosten uitdrukkelijk van de berekeningsbasis uitgesloten. De uitgesloten kosten hingen nauw samen met de activiteiten van de betrokken ondernemingen. Het ging naar

⁵ De Belgische regeling inzake coördinatiecentra, beschikking van 17 februari 2003, PB L 282 van 30.10.2003; de regeling inzake controle- en coördinatiecentra van buitenlandse ondernemingen in Duitsland, beschikking van 5 september 2002, PB L 177 van 1.7.2003; Luxemburgse coördinatiecentra, beschikking van 16 oktober 2002, PB L 170 van 9.7.2003, blz. 20; Luxemburgse financieringsmaatschappijen, beschikking van 16 oktober 2002, PB L 153 van 20.6.2003, blz. 40; coördinatiecentra in Biskaje (Spanje), beschikking van 22 augustus 2002, PB L 31 van 6.2.2003, blz. 26; de Franse regeling inzake hoofdkantoren en logistieke centra (nog niet gepubliceerd); Amerikaanse verkoopcentra in België, beschikking van 25 juni 2003 (nog niet gepubliceerd).

gelang van het geval om personeelskosten⁶, kosten in verband met verkoopbevordering, goederenvervoer en krediet⁷, kosten voor uitbestedingen⁸ of financiële kosten⁹. Wanneer een aantal kosten van de belastinggrondslag worden uitgesloten, houdt dit voor de betrokken ondernemingen meestal een voordeel in ten opzichte van de normale situatie. Overeenkomstig de “cost plus”-methode wordt het bedrag van de belastbare grondslag immers bepaald door op de gedragen kosten een vooraf vastgesteld winstpercentage toe te passen dat overeenstemt met de geraamde winstmarge van de onderneming. Een onderschatting van de uitgaven leidt dus onvermijdelijk tot een vermindering van de belastingschuld. Deze vermindering is bijzonder significant wanneer de betrokken uitgaven een belangrijk deel vertegenwoordigen van de totale uitgaven van de onderneming.

12. In een aantal gevallen vloeiende het voordeel voort uit de toegepaste winstmarges, die willekeurig konden worden vastgesteld zonder rekening te houden met de werkelijke aard van de uitgeoefende activiteiten. Hoe lager de winstmarge, hoe groter het voordeel.
13. In twee beschikkingen die betrekking hadden op België (inzake coördinatiecentra en Amerikaanse verkoopcentra) stelde de Commissie vast dat de Belgische autoriteiten bij gebreke van objectieve criteria om het in aanmerking te nemen winstpercentage te bepalen, in de praktijk hebben aanbevolen om voor de berekening van de belastinggrondslag van coördinatiecentra een percentage van 8% toe te passen, ongeacht de aard van de verstrekte diensten en zonder na te gaan of dit met de economische realiteit overeenstemde. In de Luxemburgse zaken betreffende de financieringsmaatschappijen en de coördinatiecentra pasten de belastingautoriteiten systematisch het wettelijke minimumpercentage toe, zonder na te gaan of dit percentage met de economische realiteit van de verleende diensten overeenstemde. In de Duitse zaak werd de winstopslag voor de aan de “cost plus”-methode onderworpen coördinatie- en controlecentra begrensd tot 10%. De Commissie was van oordeel dat deze regeling een voordeel kon inhouden wanneer de werkelijke marges hoger lagen dan 10%. Het ontbreken van controle hield immers in dat de Duitse belastingadministratie over een discretionaire bevoegdheid beschikte bij het vaststellen van de marges. Op grond van de Spaanse regeling konden coördinatiecentra in Biskaje hun belastinggrondslag berekenen op basis van de “cost plus”-methode. Naar gelang van de aard van de activiteiten van de betrokken ondernemingen kon deze mogelijkheid evenwel leiden tot een onderwaardering van de economische realiteit.

De “klassieke” belastingvrijstellingen

14. Een aantal door de Commissie in het kader van de “cost plus”-methode onderzochte regelingen voorzagen ook in meer klassieke belastingvrijstellingen,

⁶ Coördinatiecentra in België, reeds aangehaald.

⁷ Amerikaanse verkoopcentra in België, reeds aangehaald.

⁸ De in Frankrijk aan hoofdkantoren en logistieke centra verleende voordelen, reeds aangehaald.

⁹ Coördinatiecentra in Biskaje (Spanje), reeds aangehaald.

waarbij bepaalde inkomsten overeenkomstig deze “cost plus”-methode niet werden belast.

15. Het gaat met name om de regeling voor Belgische coördinatiecentra op grond waarvan deze centra in afwijking van de algemene fiscale regeling werden vrijgesteld van roerende en onroerende voorheffing. De Franse regeling inzake hoofdkantoren en logistieke centra voorzag - in afwijking van het gemene Franse belastingrecht - in een gedeeltelijke vrijstelling van de jaarlijkse forfaitaire belasting (IFA).

1.1.1.2. Het begrip voordeel en de voorkoming van dubbele belasting

16. Op een ander gebied¹⁰ dat ook betrekking had op grensoverschrijdende transacties werd de Commissie geconfronteerd met een Ierse regeling op grond waarvan bepaalde categorieën buitenlandse inkomsten werden vrijgesteld van binnenlandse belastingen wanneer zij werden gerepatriëerd en aangewend voor investeringen om in Ierland arbeidsplaatsen te scheppen of te behouden. De regeling week af van de gewone Ierse regeling inzake voorkoming van dubbele belasting, aangezien zij was gebaseerd op een belastingvrijstelling, terwijl het gemene recht voorzag in een belastingkrediet. Bij het gewone belastingkrediet worden de reeds in het buitenland betaalde belastingen verrekend met de binnenlandse belasting, waarbij het te verrekenen bedrag evenwel niet hoger mag zijn dan de belasting die normaal in Ierland verschuldigd is over dezelfde inkomsten. Bij de belastingvrijstelling wordt daarentegen van elke belastingheffing in Ierland afgezien, ongeacht het bedrag van de in het buitenland betaalde belastingen. De Commissie was van oordeel dat de Ierse regeling de begunstigde ondernemingen een voordeel kon verschaffen, wanneer de reeds in het buitenland betaalde belastingen lager lagen dan die welke normaal in Ierland verschuldigd waren over dezelfde inkomsten.

kader 1

Om vast te stellen of een afwijkende belastingregeling staatssteun kan vormen, moet worden nagegaan of de daaruit voortvloeiende fiscale lasten niet lager zijn dan de lasten die zouden voortvloeien uit de toepassing van de in de betrokken lidstaat geldende standaardmethode van belastingheffing.

1.1.1.3. Begunstigden van steun

17. In het kader van de door haar behandelde “cost plus”-regelingen was de Commissie van oordeel dat zowel de overeenkomstig de “cost plus”-methode belaste ondernemingen als de groepen waarvan zij deel uitmaken begunstigden van staatssteun konden zijn. Aldus werden de coördinatiecentra in België vrijgesteld van roerende voorheffing voor de inkomsten die zij aan de andere ondernemingen van de groep betaalden. Overeenkomstig het Belgische belastingrecht vormt de voorheffing in beginsel de eindbelasting op de inkomsten die aan buitenlandse ondernemingen worden uitgekeerd. Naar het oordeel van de Commissie kwam de algemene vrijstelling van voorheffing voor de door een coördinatiecentrum

¹⁰ Beschikking van 17 februari 2003, PB L 204 van 13.8.2003, blz. 51.

uitgekeerde inkomsten bijgevolg rechtstreeks ten goede aan de in het buitenland gevestigde ondernemingen van de groep.

kader 2

De begunstigden van steun zijn niet noodzakelijk alleen de ondernemingen die aan een afwijkende belastingmaatregel zijn onderworpen. Er moet daarentegen rekening worden gehouden met de werkelijke gevolgen van de steunmaatregel om alle ondernemingen die daadwerkelijk steun hebben ontvangen als begunstigden aan te merken.

1.1.2. Staatsmiddelen

18. Wat het vraagstuk van de staatsmiddelen betreft, heeft de Commissie haar traditionele standpunt gehandhaafd volgens hetwelk aan dit criterium is voldaan zodra de normaal door de begunstigde verschuldigde belasting werd verminderd. De toekenning van een belastingvoordeel leidt immers tot een verlies aan ontvangsten voor de staat, omdat deze laatste afziet van inkomsten. Overeenkomstig de rechtspraak¹¹ geldt dit ook voor lagere regionale of lokale openbare lichamen.
19. Dat een fiscale steunregeling een algemeen positief effect heeft op de belastingontvangsten volstaat niet om uit te sluiten dat er staatsmiddelen zijn overgedragen.
20. In het geval van de coördinatiecentra in België¹² hadden de Belgische autoriteiten aangevoerd dat er in casu geen staatsmiddelen waren overgedragen omdat de belastingvoordelen die aan in België investerende ondernemingen werden toegekend ertoe leidden dat buitenlandse ondernemingen zich in België vestigden, waardoor de belastingontvangsten van de staat stegen. Hetzelfde argument werd aangevoerd door de Nederlandse autoriteiten in de zaak betreffende de steun voor internationale financieringsactiviteiten¹³. De Commissie verwierp deze argumentatie. Zij stelde dat het criterium van de overdracht van overheidsmiddelen op het niveau van de begunstigden moest worden beoordeeld. De toepassing van dit criterium hangt niet af van een kosten-batenanalyse van de indirecte economische of budgettaire gevolgen van de maatregel.

¹¹ Zie onder meer arrest van 14 oktober 1987 in zaak 248/84, Duitsland/Commissie, Jurispr. 1987, blz. 4013, punt 17.

¹² Zie voetnoot 5.

¹³ Beschikking van 17 februari 2003, PB L 180 van 18.7.2003, blz. 52, punt 84.

kader 3

Uit deze beschikkingen blijkt dat het begrip staatsmiddelen in de zin van artikel 87, lid 1, moet worden beoordeeld in het licht van de situatie van de begunstigde van de steun, zonder rekening te houden met de economische of budgettaire gevolgen van de maatregel. Anders zou een voordeel geen staatssteun meer zijn zodra het er een onderneming toe aanzet zich in een lidstaat te vestigen, waardoor deze laatste zijn belastingontvangsten kan verhogen.

1.1.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer en van de mededinging

21. Overeenkomstig punt 11 van de mededeling kan op grond van het enkele feit dat de steun de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, worden aangenomen dat dit handelsverkeer ongunstig is beïnvloed.
22. De Commissie is dan ook van oordeel dat altijd aan dit criterium is voldaan wanneer de begunstigten van steun of sommige van hen multinationale ondernemingen zijn die actief zijn in aan mededinging onderhevige sectoren.
23. In haar beschikking betreffende de door Nederland ingevoerde steun voor financieringsactiviteiten¹⁴ stelde de Commissie bijvoorbeeld vast dat de betrokken steunmaatregel de financiële positie versterkte van ondernemingen die deel uitmaken van multinationale concerns, waarvan de meeste - zo niet alle - op de intracommunautaire markt opereren. Aangezien de regeling bovendien gold voor alle economische sectoren, was zij noodzakelijk ook van toepassing op ondernemingen die actief zijn in sectoren waar intensief intracommunautair handelsverkeer plaatsvindt. De Commissie leidde daaruit af dat het handelsverkeer in casu ongunstig werd beïnvloed.
24. Voorts herinnerde de Commissie aan haar op de rechtspraak van het Hof en het Gerecht¹⁵ gebaseerde traditionele standpunt dat het bestaan van vergelijkbare of concurrerende fiscale bepalingen in andere lidstaten geen rechtvaardiging kan vormen voor het toekennen van fiscale steun. Elk stelsel moet worden geanalyseerd in de context van de belastingregeling van de betrokken lidstaat¹⁶.

¹⁴ Beschikking van 17 februari 2003, reeds aangehaald (voetnoot 13), punt 85.

¹⁵ Arrest van 30 april 1998 in zaak T-214/95, Het Vlaamse Gewest/Commissie, Jurispr. 1998, blz. II-717.

¹⁶ Zie bijvoorbeeld voormelde beschikking inzake de Belgische coördinatiecentra, punt 101.

Zodra een steunmaatregel de concurrentiepositie van een of meerdere ondernemingen in een aan communautaire concurrentie onderhevige sector versterkt, is voldaan aan het criterium van ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer. Het bestaan van soortgelijke maatregelen in andere lidstaten heeft geen gevolgen voor de beoordeling van dit criterium door de Commissie.

1.1.4. Selectiviteit

25. Zoals in de mededeling wordt beklemtoond, kan het selectiviteitscriterium in verschillende contexten worden beoordeeld. Sinds de aanneming van de mededeling diende de Commissie een reeks gevallen te behandelen waarin zij dit criterium op twee niveaus moest beoordelen:

1.1.4.1. Materiële selectiviteit

26. Naast de “klassieke” gevallen, zoals maatregelen die tot bepaalde economische sectoren of ondernemingsvormen beperkt waren¹⁷, onderzocht de Commissie maatregelen die, zonder formeel beperkt te zijn tot bepaalde sectoren of ondernemingsvormen, toch selectief bleken te zijn.
27. De Commissie beklemtoonde met name dat er sprake was van selectiviteit in geval van bepalingen die omzetrempels oplegden¹⁸ of een vestiging in vast aantal andere landen vereisten¹⁹.
28. Overeenkomstig punt 20 van de mededeling “[gelden] sommige belastingvoordelen (...) soms uitsluitend voor bepaalde vormen van ondernemingen, bepaalde functies van ondernemingen (binnen een groep verleende diensten, bemiddeling of coördinatie) of bepaalde soorten producties. Indien dergelijke belastingvoordelen bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigen, kunnen zij staatssteun (...) zijn.” Op grond van dit beginsel heeft de Commissie maatregelen die beperkt waren tot bepaalde soorten intragroeptransacties als selectief aangemerkt. In één geval²⁰ gaf de Commissie zelfs te kennen dat de vereiste oprichting van een onderneming om in aanmerking te komen voor een voordeel dat verband hield met het verrichten van activiteiten binnen een groep, deze maatregel een selectief karakter verleende. In casu werden de belastingvoordelen alleen toegekend aan de zogeheten “captive”-verzekeringsmaatschappijen (dat wil zeggen maatschappijen die hun activiteiten binnen een groep uitoefenen), die door een op de Ålandarchipel gevestigde naamloze vennootschap werden beheerd. Volgens de Commissie was

¹⁷ Zie onder meer arrest van 8 november 2001 in zaak C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e.a.*, Jurispr. 2001, blz. I-8365, punten 49-54.

¹⁸ Zie beschikkingen inzake coördinatiecentra in België en Biskaje, reeds aangehaald (voetnoot 5).

¹⁹ Voormelde beschikking inzake de door Nederland ingevoerde regeling voor financieringsactiviteiten, en de beschikking van 11 december 2002 inzake de Franse regeling voor centrales de trésorerie (nog niet gepubliceerd).

²⁰ Beschikking van 10 juli 2002, PB L 329 van 5.12.2002, blz. 22, punt 52.

deze maatregel selectief omdat de voorwaarden om voor belastingvoordelen in aanmerking te komen een bepaald economisch potentieel vereisten. De oprichting van een "captive" impliceert immers dat het betrokken concern groot genoeg is om een omzet te genereren die de overheadkosten dekt en ook nog een winstmarge overlaat.

29. In de zaken met betrekking tot de door de "Territorios Históricos" van Baskenland (Spanje) ingevoerde fiscale steun in de vorm van een vermindering van de belastinggrondslag, oordeelde de Commissie dat er in casu sprake was van selectiviteit omdat alleen de na de inwerkingtreding van de betrokken wetgeving opgerichte ondernemingen voor steunmaatregelen in aanmerking kwamen²¹.

kader 5

Maatregelen die voor alle sectoren openstaan, kunnen toch als selectief worden aangemerkt wanneer de steunvoorwaarden het aantal potentiële begunstigten de facto beperken. Dit is met name het geval bij maatregelen die alleen voor multinationale ondernemingen of ondernemingen van een voldoende grote omvang gelden. Daarbij worden immers alle kleine of lokale ondernemingen van steun uitgesloten. Dit geldt ook voor maatregelen die alleen van toepassing zijn op ondernemingen die na een bepaalde datum zijn opgericht, voorzover reeds bestaande ondernemingen van steun worden uitgesloten.

1.1.4.2. Geografische selectiviteit

30. De Commissie heeft zich in haar beschikking inzake het belastingregime in de Azoren uitgesproken over de vraag van de geografische selectiviteit²².
31. In die zaak diende de Commissie de selectiviteit van een belastingmaatregel in de vorm van een verlaging van het belastingtarief te onderzoeken, die de regionale autoriteiten van de Azoren hadden vastgesteld in het kader van hun door de Portugese grondwet erkende fiscale autonomie.
32. Volgens de Commissie berust de selectiviteit van een maatregel op een vergelijking tussen de voordelige fiscale behandeling die aan sommige ondernemingen wordt verleend en die welke van toepassing is op andere ondernemingen in hetzelfde referentiekader, waarbij het referentiekader het grondgebied van de lidstaat is.
33. In casu kon de door de regionale autoriteiten van de Azoren verleende belastingvermindering niet worden aangemerkt als een toepassingsgeval van een mechanisme dat alle plaatselijke autoriteiten op een bepaald niveau de mogelijkheid biedt plaatselijke belastingen in te voeren en te heffen, die geen

²¹ Beschikking van 11 juli 2001, PB L 174 van 4.7.2002, blz. 31; beschikking van 11 juli 2001, PB L 314 van 18.11.2002, blz. 1; beschikking van 11 juli 2001 PB L 017 van 22.1.2003, blz. 1; beschikking van 20 december 2001, PB L 40 van 14.2.2003, blz. 11; beschikking van 20 december 2001, PB L 77 van 24.3.2003, blz. 1; beschikking van 20 december 2001, PB L 17 van 22.1.2003, blz. 20.

²² Beschikking van 11 december 2002, PB L 150 van 18.6.2003, blz. 52. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Saggio in de gevoegde zaken C-400/97, C-401/97 en C-402/97. Deze zaken zijn op verzoek van de partijen doorgehaald.

verband houden met het nationale belastingstelsel. Het ging integendeel om een alleen op de Azoren geldende verlaging van het in de nationale wetgeving vastgestelde belastingtarief, dat op het vasteland van Portugal van toepassing was. Deze verlaging was bijgevolg selectief.

kader 6

Een specifieke verlaging door een lokale autoriteit van een belasting die onder het nationale belastingstelsel viel, werd als selectief aangemerkt.

1.1.5. Rechtvaardiging van een maatregel door de aard of de opzet van het stelsel

34. Zoals uiteengezet in de mededeling, betekent het feit dat een maatregel differentieel is niet noodzakelijk dat hij als staatssteun moet worden beschouwd. Er is geen sprake van staatssteun wanneer de maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de opzet van het belastingstelsel.

1.1.5.1. Door de Commissie aanvaarde rechtvaardigingsgronden

35. In overeenstemming met de rechtspraak van het Hof en het Gerecht is de Commissie nog steeds van oordeel dat deze rechtvaardiging gebaseerd moet zijn op de intrinsieke kenmerken van het onderzochte stelsel. De lidstaat dient bovendien aan te tonen in hoeverre het afwijkende karakter van een maatregel gerechtvaardigd is door de aard en de opzet van het stelsel²³. Slechts in een beperkt aantal gevallen oordeelde de Commissie dat een materieel selectieve maatregel gerechtvaardigd kon worden door de algemene opzet van het stelsel waarop deze maatregel steunde.
36. In twee gevallen oordeelde zij dat vrijstellingen van grondbelasting in de landbouwsector gerechtvaardigd waren door de aard en de opzet van het betrokken stelsel²⁴. Het ging telkens om belastingvrijstellingen of –verminderingen voor landbouwgrond, die afweken van het gemene recht inzake grondbelasting. Overeenkomstig punt 27 van de mededeling erkende de Commissie dat deze voordelen konden worden gerechtvaardigd door het specifieke belang van grond bij de landbouwproductie.
37. Voorts erkende de Commissie tevens dat een selectieve maatregel kon worden gerechtvaardigd door het beginsel van de fiscale neutraliteit. In een Italiaanse zaak²⁵ moest de Commissie een maatregel onderzoeken, waarbij de omzetting van bepaalde openbare ondernemingen met een specifiek statuut in vennootschappen op aandelen werd vrijgesteld van alle overdrachtbelastingen. In Italië zijn

²³ Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Léger van 12 juni 2003 in zaak C-159/01, Nederland/Commissie, nog niet gepubliceerd, punt 65.

²⁴ Zie zaak N 20/2000 (Nederland) en N 53/99 (Denemarken) beschikbaar op de website http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids.

²⁵ Beschikking van 5 juni 2002 inzake de steunmaatregel betreffende belastingvrijstellingen en leningen tegen gunstige voorwaarden die Italië heeft verstrekt ten gunste van nutsbedrijven waarin de overheid een meerderheidsdeelneming heeft, PB L 77 van 24.3.2003, blz. 21.

overdrachtbelastingen in beginsel van toepassing op de oprichting van een nieuwe economische entiteit of op de overdracht van activa tussen verschillende economische entiteiten. In casu ging het evenwel louter om een wijziging van de rechtsvorm van de betrokken ondernemingen, die niet leidde tot meer winst of meer mogelijkheden om winst te genereren. Dit soort operaties werd overeenkomstig het in het Italiaanse belastingrecht neergelegde algemene beginsel van de fiscale neutraliteit systematisch vrijgesteld van overdrachtbelastingen. De Commissie stelde bovendien vast dat deze omzetting niet het gevolg was van een besluit van een particuliere investeerder, maar wel van een besluit van een overheid omtrent de juridische instrumenten voor het aanbieden van bepaalde diensten. Zij kon dus niet worden gelijkgesteld met een normale oprichting van een vennootschap. Volgens de Commissie was de vrijstelling van dit soort operaties bijgevolg gerechtvaardigd door het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat past in de logica van het betrokken belastingstelsel.

kader 7

De specifieke kenmerken van bepaalde sectoren of van bepaalde soorten bijzondere operaties kunnen in uitzonderlijke omstandigheden een afwijkende fiscale behandeling rechtvaardigen om redenen die verband houden met de logica van het betrokken belastingstelsel. De lidstaat dient aan te tonen dat een dergelijke afwijkende behandeling gerechtvaardigd is door de aard en de opzet van dit stelsel.

1.1.5.2. Door de Commissie verworpen rechtvaardigingsgronden

38. De Commissie verwierp de rechtvaardiging die gebaseerd is op de noodzaak om het concurrentievermogen van bepaalde ondernemingen te versterken. De Commissie verwierp ook de rechtvaardiging die is gebaseerd op het feit dat de selectiviteit van de maatregelen voortvloeit uit de toepassing van objectieve criteria, zonder dat de overheid bij het verlenen van het voordeel over een beoordelingsmarge beschikt.
39. In twee beschikkingen (inzake de Italiaanse bankwet nr. 461/98 en de Nederlandse regeling voor internationale financieringsactiviteiten) aanvaardde de Commissie het beginsel dat de uitoefening van bepaalde activiteiten een specifieke fiscale behandeling kon vereisen. Om gerechtvaardigd te zijn in de zin van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag moet een dergelijke behandeling evenwel in het verlengde liggen van de logica van het betrokken belastingstelsel.
40. In de Italiaanse zaak²⁶ hadden de Italiaanse autoriteiten voor concentraties in de banksector die tijdens een bepaalde periode werden verricht, belastingvoordelen ingevoerd. De Commissie erkende dat het belastingstelsel kon worden aangepast aan de specifieke kenmerken van bepaalde economische activiteiten, zoals bankactiviteiten. De betrokken maatregelen vormden evenwel *ad-hoc* steun om het concurrentievermogen van een beperkt aantal ondernemingen, namelijk de banken die bij bepaalde soorten fusies waren betrokken, te verbeteren. De Commissie beklemtoonde voorts dat de door de Italiaanse autoriteiten ter rechtvaardiging van de betrokken steun aangevoerde noodzaak van een herstructurering van de

²⁶ Beschikking van 11 december 2001, PB L 184 van 13.7.2002.

banksector geen verband hield met normale werking van het betrokken belastingstelsel²⁷.

41. In de Nederlandse zaak²⁸ diende de Commissie zich uit te spreken over een maatregel die het voor internationale ondernemingen mogelijk maakte een belastingvrije risicoreserve aan te leggen. De Commissie erkende dat het verrichten van internationale transacties specifieke, reële risico's mee zich meebrengt, die een afwijkende behandeling kunnen rechtvaardigen. Zij oordeelde evenwel dat de door de Nederlandse autoriteiten vastgestelde criteria om een risicoreserve te mogen aanleggen, namelijk financieringsactiviteiten verrichten ten behoeve van concernondernemingen die in ten minste vier landen of op ten minste twee continenten zijn gevestigd, niet in overeenstemming waren met de logica van het betrokken stelsel. Concerns die slechts in drie landen of alleen maar op één continent actief zijn, zijn immers objectief gezien niet minder blootgesteld aan de risico's van internationale financieringsactiviteiten.
42. Het Gerecht van eerste aanleg heeft in zijn arrest van 23 oktober 2002²⁹ herinnerd aan het beginsel waarop de beschikking in de Nederlandse zaak was gebaseerd en beklemtoond dat het feit dat afwijkende belastingmaatregelen *“aan objectieve criteria en voorwaarden voldoen, niet bewijst dat de beperking van de kring van begunstigden van het betrokken belastingvoordeel gerechtvaardigd zou zijn door de interne logica van het [betrokken] belastingstelsel.”*

kader 8

Hoewel de specifieke kenmerken van bepaalde sectoren in voorkomend geval een fiscale afwijking kunnen rechtvaardigen, moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen deze kenmerken en de verleende belastingvermindering. Bovendien mogen de door de lidstaten gekozen criteria om de begunstigden van een dergelijke afwijking vast te stellen, niet op discriminerende wijze bepaalde marktdeelnemers uitsluiten. Dat een dergelijke uitsluiting voortvloeit uit de toepassing van objectieve criteria kan niet volstaan om aan te tonen dat de maatregel past in de logica van het betrokken stelsel.

1.2. Verenigbaarheid van fiscale staatssteunregelingen

43. Met de mededeling werd niet beoogd specifieke criteria inzake fiscale staatssteunmaatregelen te omschrijven, maar het begrip steunmaatregel op dat gebied te verduidelijken. Bijgevolg werden de fiscale staatssteunmaatregelen onderzocht in het licht van de bestaande richtsnoeren en kaderregelingen van de Commissie. Zoals vermeld in punt 32 van de mededeling hebben de bepalingen tot belastingverlichting echter meestal een permanent karakter en zijn zij niet

²⁷ Wanneer de afwijkende maatregelen daarentegen rechtstreeks verband houden met de specifieke kenmerken van bank- of financiële transacties, kan de Commissie aanvaarden dat zij gerechtvaardigd zijn door de algemene opzet van het betrokken stelsel. Zo keurde de Commissie in zaak N 482/2001 een Deense maatregel goed, op grond waarvan de kredietinstellingen voorzieningen voor kredietrisico's mochten aanleggen.

²⁸ Zie voetnoot 13.

²⁹ Arrest van 23 oktober 2002 in de gevoegde zaken T-346/99, T-347/99 en T-348/99, Alava, punten 58-63, Jurispr. 2002, blz. II-4259.

gebonden aan de uitvoering van specifieke projecten, en moeten zij bijgevolg als exploitatiesteun worden aangemerkt. Overeenkomstig de huidige kaderregelingen wordt deze steunvorm slechts uitzonderlijk en onder strikte voorwaarden toegestaan.

44. Algemeen moet worden beklemtoond dat de Commissie neutraal staat ten aanzien van de vorm die de steun aanneemt, het weze steun in fiscale vorm of steun in enige andere vorm (subsidies, garanties, enz.). Dat het gaat om steun in fiscale vorm heeft dus geen invloed op het door de Commissie verrichte onderzoek naar de verenigbaarheid ervan. De Commissie heeft overigens reeds diverse fiscale steunregelingen goedgekeurd, met name in het kader van de richtsnoeren voor regionale steun.
45. In bijvoorbeeld twee beschikkingen (inzake de belastingregeling voor de speciale economische zone op de Canarische Eilanden (ZEC)³⁰ en belastingverlagingen voor de vrijhandelszone van Madeira³¹) verklaarde de Commissie fiscale steunmaatregelen ter bevordering van de ontwikkeling van bepaalde gebieden die op grond van artikel 87, lid 3, onder a), van het EG-Verdrag voor steun in aanmerking komen, verenigbaar met de gemeenschappelijke markt.
46. In de beschikking inzake de ZEC is de Commissie met name nagegaan of de overwogen exploitatiesteun “in verhouding [stond] tot de beoogde [regionale ontwikkeling] en doelgericht [was]” in de zin van punt 33 van de mededeling. De voorgenomen fiscale steunmaatregelen (met name de vermindering van de vennootschapsbelasting) werden geacht gericht te zijn op regionale ontwikkeling, omdat zij betrekking hadden op activiteiten die daartoe daadwerkelijk konden bijdragen. Activiteiten waarvan de bijdrage tot de regionale ontwikkeling vrij bescheiden kon zijn in verhouding tot het eventuele steunbedrag, werden ofwel uitgesloten (vb. financiële diensten, binnen een groep verleende diensten en coördinatiecentra) ofwel tot een lager maximumbedrag beperkt om te vermijden dat de steunbedragen te hoog zouden zijn in verhouding tot hun impact op de regionale ontwikkeling. Aldus werd het risico van hoge steunbedragen met een geringe impact op de regionale ontwikkeling beperkt of vermeden. Activiteiten met een groter plaatselijk effect, zoals verwerkingsactiviteiten, werden bevoordeeld en ontvingen meer steun. Hetzelfde gold voor de differentiatie en het maximumbedrag van de steun naar gelang van het netto-aantal gecreëerde arbeidsplaatsen. Een zekere proportionaliteit vloeide bovendien voort uit het feit dat de intensiteit en het maximumbedrag van het belastingvoordeel afhankelijk van het aantal gecreëerde arbeidsplaatsen toenamen. In die omstandigheden oordeelde de Commissie dat de betrokken steunmaatregelen op proportionele wijze konden bijdragen tot de regionale ontwikkeling. Tot slot merkte de Commissie op dat een aantal bepalingen waren aangenomen om belastinggerelateerde verplaatsingen van ondernemingen te voorkomen. Zo werden financiële activiteiten, leasing, binnen een groep verleende diensten en coördinatiecentra van de regeling uitgesloten. Bovendien golden de belastingvoordelen alleen voor winsten uit activiteiten die daadwerkelijk in de ZEC werden verricht. Tot slot preciseerden de Spaanse autoriteiten dat de

³⁰ Beschikking van 4 februari 2000 (N 708/98).

³¹ Beschikking van 11 december 2002 (N 222/A/02).

investeringsvoorwaarde betrekking had op "productieve" of "actieve" investeringen (in tegenstelling tot "passieve" investeringen, zoals het verwerven van aandelen of octrooien met het oog op de verhuur ervan, die niet zouden leiden tot een substantiële activiteit in de ZEC) en dat daaraan niet kon worden voldaan door een loutere kapitaalbreng of fusie, en voorts dat de verhuur en de overdracht van activa tussen onderling afhankelijke ondernemingen niet in aanmerking kwamen. De Commissie was van oordeel dat deze preciseringen voldoende waarborgen boden met betrekking tot de in punt 33 van de mededeling gestelde voorwaarden.

47. De Commissie hield ook rekening met het feit dat de steungebieden in beide zaken ultraperifere gebieden waren, waarvan de permanente handicaps zijn vermeld in artikel 299, lid 2, van het EG-Verdrag, en dat deze gebieden tot de minst ontwikkelde gebieden van de Unie behoren. Zij heeft de steunverlening evenwel beperkt tot activiteiten die de plaatselijke werkgelegenheid kunnen stimuleren en het best kunnen bijdragen tot de economische ontwikkeling van de betrokken gebieden. Activiteiten waarvan de bijdrage tot de regionale ontwikkeling ontoereikend werd geacht in verhouding tot de steunbedragen en de economische voordelen voor de begunstigden, werden daarentegen van deze steunregelingen uitgesloten. Het gaat om financiële bemiddeling, verzekeringen of binnen een groep verleende diensten.
48. Met betrekking tot steunmaatregelen op het gebied van onderzoek en ontwikkeling keurde de Commissie verschillende Britse regelingen goed die op fiscale stimuleringsmaatregelen waren gebaseerd³² en die aan de in de communautaire kaderregeling inzake staatssteun voor onderzoek en ontwikkeling³³ vastgestelde verenigbaarheidscriteria voldeden. Ook op het gebied van steun voor onderzoek en ontwikkeling wordt in de mededeling van de Commissie "Investeren in onderzoek: een actieplan voor Europa" een gecoördineerd gebruik van belastingfaciliteiten ten behoeve van onderdelen van het onderzoeksbeleid van gemeenschappelijk belang aangemoedigd.
49. Zoals vermeld in punt 32 van de mededeling hebben de bepalingen tot belastingverlichting echter meestal een permanent karakter: zij zijn niet gebonden aan de uitvoering van specifieke projecten. In bijna alle gevallen van fiscale steunmaatregelen die de Commissie sinds de aanneming van de mededeling ambtshalve heeft onderzocht, bleken de betrokken maatregelen onverenigbare exploitatiesteun te zijn, omdat er geen verband was met een investeringsproject en er geen maximumbedrag voor de belastingvoordelen was vastgesteld. Van de 15 steunmaatregelen waarvoor de Commissie op 11 juli 2001 staatssteunprocedures heeft ingeleid, werden er 13³⁴ als onverenigbare exploitatiesteun aangemerkt. Gelet op de negatieve gevolgen van deze regelingen voor de mededinging en het handelsverkeer, acht de Commissie het nodig haar onderzoek en heronderzoek van de in de lidstaten geldende belastingregelingen voort te zetten.

³² Bijvoorbeeld beschikking van 3 september 2003 (N 245/03). Zie ook de beschikkingen in de zaken N 228/02 en N 802/99.

³³ PB C 45 van 17.2.1996.

³⁴ Twee maatregelen worden nog onderzocht. Het gaat om de regelingen inzake *qualifying companies* en *exempt companies* in Gibraltar (Verenigd Koninkrijk).

50. In een aantal gevallen van weliswaar onverenigbare fiscale steunregelingen heeft de Commissie evenwel niet uitgesloten dat in het kader van een individuele toepassing van deze regelingen steun kon worden verleend die geheel of gedeeltelijk verenigbaar was met de gemeenschappelijke markt. Dit was met name het geval voor de Baskische "belastingvrijstellingen" van 1996³⁵, die weliswaar onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt werden verklaard, maar waarbij de Commissie oordeelde dat twee individuele toepassingsgevallen verenigbaar waren met de gemeenschappelijke markt³⁶.

kader 9

De Commissie heeft de verenigbaarheid van fiscale steunmaatregelen getoetst aan de regels van het gemene recht. Fiscale steun houdt vaak geen verband met de verwezenlijking van duidelijk afgebakende doelstellingen en kan als exploitatiesteun worden aangemerkt, die momenteel slechts in een beperkt aantal gevallen en onder strikte voorwaarden is toegestaan.

1.3. Procedurele aspecten

1.3.1. Onderscheid tussen nieuwe steun en bestaande steun

51. In artikel 1 van de verordening tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag³⁷ wordt een onderscheid gemaakt tussen bestaande steun en nieuwe steun. Bestaande steun is steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag of vóór de toetreding van de betrokken lidstaat tot uitvoering is gebracht en steun die reeds is goedgekeurd door de Commissie, dan wel maatregelen die op het moment van hun inwerkingtreding niet als steun werden aangemerkt, maar vervolgens steun zijn geworden vanwege de ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt.
52. De Commissie toetst de verenigbaarheid van bestaande steun aan de Verdragsbepalingen. Indien de Commissie oordeelt dat de steun onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, stelt zij de betrokken staat dienstige maatregelen voor om een einde te stellen aan de concurrentievervalsing die het gevolg is van de toepassing van deze steun. Zij kan evenwel niet gelasten het steunbedrag van de begunstigden terug te vorderen.
53. Nieuwe steun dient vóór de tenuitvoerlegging ervan bij de Commissie te worden aangemeld. Een als steun aan te merken maatregel die wordt toegepast vóór de voorafgaande goedkeuring door de Commissie is onrechtmatig en indien hij onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt blijkt te zijn, moet hij in beginsel worden teruggevorderd.

³⁵ Zie voetnoot 21.

³⁶ Zie beschikking van de Commissie van 22 december 1999 inzake de steun die door Spanje aan Ramondín SA en Ramondín Capsulas SA is verleend, PB L 318 van 16.12.2000, blz. 36, en beschikking van de Commissie van 24 februari 1999 betreffende steunmaatregelen van Spanje ten gunste van Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), PB L 292 van 13.11.1999, blz. 1.

³⁷ Verordening van 22 maart 1999, PB L 83 van 27.03.1999, blz. 1.

1.3.1.1. De mededeling heeft geen gevolgen voor de kwalificatie als bestaande steun

54. In een aantal zaken³⁸ werd aangevoerd dat de Commissie met de aanneming van de mededeling over de toepassing van de regels op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen voor het eerst een nieuwe beoordeling van het selectiviteitscriterium op het gebied van fiscale steunmaatregelen heeft verricht. De belanghebbenden voerden aan dat zonder deze gewijzigde beoordeling de betrokken maatregelen niet als staatssteun zouden zijn aangemerkt. Bijgevolg zou de bekendmaking van de mededeling moeten worden gelijkgesteld met een “ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt” en zou de in het licht van deze mededeling beoordeelde steun als bestaande steun moeten worden aangemerkt.
55. De Commissie was het niet eens met deze argumentatie. De mededeling houdt immers geen wijziging van haar benadering inzake fiscale steunmaatregelen in. Zij vormt daarentegen een instrument om de op dat gebied bestaande praktijk van de Commissie te verduidelijken. Zoals het Gerecht van eerste aanleg in zijn arrest *Álava*³⁹ heeft beklemtoond, berust deze mededeling bovendien grotendeels op eerdere rechtspraak van het Hof en het Gerecht. Overigens heeft de Commissie haar benadering van de betrokken maatregelen niet gewijzigd.

kader 10

De mededeling houdt geen wijziging van de benadering van de Commissie op het gebied van de beoordeling van fiscale steunmaatregelen in.

1.3.1.2. Het onderscheid tussen wezenlijke wijzigingen van de regeling en wijzigingen die losstaan van de regeling

56. In zijn arrest van 30 april 2002⁴⁰ preciseerde het Gerecht van eerste aanleg dat in geval van wijziging van een bestaande steunregeling een onderscheid moet worden gemaakt tussen de wijzigingen die de kern van de oorspronkelijke regeling raken en de wijzigingen die duidelijk losstaan van deze regeling. Wijzigingen waarbij een steunregeling wordt uitgebreid tot andere transacties of waarbij een categorie vennootschappen wordt toegevoegd aan de kring van begunstigden van de steun, kunnen als wijzigingen die losstaan van de oorspronkelijke belastingregeling worden beschouwd aangezien zij de werking zelf van deze regeling niet hebben beïnvloed. De van de regeling losstaande wijzigingen hebben geen invloed op de kwalificatie van de oorspronkelijke regeling als bestaande steun.

³⁸ Zie met name de zaken betreffende de Baskische “belastingvrijstellingen”, reeds aangehaald in voetnoot 21.

³⁹ Zie voetnoot 3.

⁴⁰ Arrest van 30 april 2002 in de gevoegde zaken T-195/01 en T-207/01, *Government of Gibraltar/Commissie van de Europese Gemeenschappen*, Jurispr. 2002, blz. II-2309.

kader 11

Wanneer een bestaande belastingregeling wordt gewijzigd, moet een onderscheid worden gemaakt tussen de wijzigingen die de kern van de oorspronkelijke regeling raken en de wijzigingen die duidelijk losstaan van deze regeling. Louter wijzigingen die duidelijk losstaan van de oorspronkelijke regeling leiden niet tot de herkwalficatie ervan als nieuwe steun.

1.3.2 Gewettigd vertrouwen

57. Bij de aanneming van de mededeling had de Commissie zich ertoe verbonden rekening te houden met alle specifieke omstandigheden van elk individueel geval⁴¹. Uit dien hoofde diende de Commissie het beginsel van het gewettigd vertrouwen toe te passen.
58. Dit beginsel maakt deel uit van de algemene beginselen van het Gemeenschapsrecht en is het voorwerp van een omvangrijke rechtspraak.
59. Krachtens artikel 14 van procedureverordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad⁴² moet alle steun die naar het oordeel van de Commissie strijdig is met het Verdrag in beginsel worden teruggevorderd. Artikel 14 staat de Commissie evenwel toe geen terugvordering van de steun te verlangen indien zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Gemeenschapsrecht, zoals het beginsel van het gewettigd vertrouwen.
60. Het Hof en het Gerecht hebben dit beginsel altijd restrictief toegepast en beperkt tot situaties waarin het standpunt van de gemeenschapsinstellingen een invloed had op het gedrag van de economische actoren.
61. Overeenkomstig deze rechtspraak past de Commissie dit beginsel nog steeds strikt toe en beperkt zij het tot situaties waarin haar gedrag bij bepaalde economische actoren of lidstaten de verwachting kon wekken dat bepaalde maatregelen niet onder de staatssteunregels vielen.
62. In dit verband hield de Commissie rekening met de vergelijkbaarheid van maatregelen ten aanzien waarvan economische actoren zich beriepen op het beginsel van het gewettigd vertrouwen. Zo paste de Commissie het beginsel van het gewettigd vertrouwen toe in meerdere zaken die betrekking hadden op afwijkende belastingregelingen op basis van de “cost plus”-methode⁴³. Deze regelingen werden door de betrokken lidstaten ingevoerd nadat de Commissie had geoordeeld dat een soortgelijke Belgische regeling buiten het toepassingsgebied van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag viel.
63. De toepassing van dit beginsel op basis van haar niet-optreden, wees de Commissie daarentegen af. Dit was met name het geval in drie beschikkingen van

⁴¹ Zie punt 37 van de mededeling.

⁴² Zie voetnoot 37.

⁴³ Zie voetnoot 5.

20 december 2001⁴⁴ betreffende de door de Baskische provinciale regeringen in 1993 ingevoerde steunregelingen in de vorm van “belastingvrijstellingen”, waarin de Commissie weigerde het beginsel van het gewettigd vertrouwen toe te passen. De Commissie beklemtoonde dat - aangezien de Spaanse autoriteiten de steun niet hadden aangemeld - zij zich nooit had kunnen uitspreken over de verenigbaarheid ervan met de gemeenschappelijke markt. Bovendien weigerde de Commissie rekening te houden met een eerdere beschikking die betrekking had op een ander aspect van de Baskische belastingregeling. Deze beschikking hield immers niet rechtstreeks verband met de betrokken maatregelen en kon dus geenszins worden beschouwd als een soort “stilzwijgende goedkeuring” van de volledige Baskische belastingregeling, met inbegrip van de “belastingvrijstellingen”.

kader 12

Het beginsel van het gewettigd vertrouwen wordt door de Commissie strikt uitgelegd. Het gewettigd vertrouwen wordt alleen in uitzonderlijke gevallen erkend, met name wanneer een soortgelijke regeling naar het oordeel van de Commissie buiten het toepassingsgebied van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag valt, of door de Commissie in het verleden verenigbaar met de gemeenschappelijke markt is verklaard. De goedkeuring van een deel van een regeling betekent evenwel geenszins dat andere aspecten van dezelfde regeling in overeenstemming zijn met de regels van het EG-Verdrag.

2. VERHOUDING TUSSEN HET TOEZICHT OP STAATSTEUN EN DE BESTRIJDING VAN SCHADELIJKE BELASTINGCONCURRENTIE

2.1. De begrippen staatssteun en schadelijke belastingmaatregel in de zin van de gedragscode

64. Hoewel de procedure voor het toetsen van belastingregelingen aan staatssteunregels en de werkzaamheden in het kader van de gedragscode dezelfde algemene doelstelling van vermindering van concurrentievervalsingen op de interne markt hebben, staan zij toch los van elkaar. Zoals reeds aangegeven in de mededeling houdt de kwalificatie van een maatregel als schadelijk in de zin van de gedragscode niet noodzakelijk in dat deze maatregel staatssteun vormt. Hoewel de criteria van artikel 87, lid 1, en die van de gedragscode bepaalde gelijkenissen vertonen, vallen zij niet altijd samen. Om als schadelijk te worden beschouwd, moet een maatregel immers voldoen aan ten minste één van de criteria van letter B van de gedragscode⁴⁵, die niet dezelfde zijn als die van artikel 87, lid 1. Bovendien is het geografische toepassingsgebied van de gedragscode ruimer omdat deze code ook

⁴⁴ Beschikkingen van 20 december 2001, PB L 17 van 22.1.2003, blz. 20; PB L 40 van 14.2.2003, blz. 11; PB L 77 van 24.3.2003, blz. 1.

⁴⁵ Onder andere: het bestaan van voordelen uitsluitend toegekend aan niet-ingezetenen of voor transacties met niet-ingezetenen; het bestaan van voordelen die geheel losstaan van de binnenlandse economie, zodat zij geen gevolgen hebben voor de nationale belastinggrondslag; de toekenning van voordelen ook als er geen sprake is van enige daadwerkelijke economische activiteit en substantiële economische aanwezigheid in de betrokken lidstaat; bestaan van regels voor het bepalen van de winst uit de binnenlandse activiteiten van een multinationale groep van ondernemingen die afwijken van de internationaal aanvaarde beginselen of nog het bestaan van ondoorzichtige belastingmaatregelen.

van toepassing is in de afhankelijke en de geassocieerde gebieden, die niet onder de staatssteunregels vallen.

65. In het kader van een op 11 juli 2001 ingeleide actie onderzocht de Commissie 15 belastingmaatregelen in 12 lidstaten. Al deze maatregelen werden onderzocht in het kader van gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, en 13 ervan bleken schadelijke maatregelen in de zin van de gedragscode te zijn.
66. Dat een maatregel niet schadelijk is betekent niet dat hij geen staatssteun vormt in de zin van artikel 87, lid 1. De Commissie heeft reeds in meerdere beschikkingen maatregelen als steun aangemerkt die overeenkomstig de gedragscode niet schadelijk waren⁴⁶. Omgekeerd is het heel goed mogelijk dat een maatregel die als schadelijk in de zin van de gedragscode werd beschouwd, niet onder het begrip staatssteun valt, hoewel de Commissie tot op heden nog geen dergelijke beschikkingen heeft genomen. Zoals blijkt uit de eerste overweging van de considerans van de gedragscode, moet deze code onder meer voorkomen dat de belastinggrondslag van sommige lidstaten wordt uitgehold ten gunste van andere lidstaten, terwijl het toezicht op staatssteun ten doel heeft situaties te voorkomen waarin de concurrentie en het handelsverkeer tussen ondernemingen ongunstig worden beïnvloed. Aangezien het toezicht op staatssteun alleen van toepassing is op specifieke maatregelen, kan langs die weg geen einde worden gemaakt aan de concurrentievervalsingen die zouden voortvloeien uit in de lidstaten geldende algemene bepalingen⁴⁷. Het beleid inzake toezicht op steunmaatregelen kan niet in de plaats komen van de inspanningen van de lidstaten op het gebied van de coördinatie van het belastingbeleid. Doel van deze inspanningen is het opheffen van schadelijke belastingmaatregelen.
67. Tot slot zij eraan herinnerd dat de kwalificatie van een maatregel als staatssteun niet noodzakelijk inhoudt dat deze maatregel onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt. Deze maatregel moet immers worden getoetst aan de afwijkingen van artikel 87, leden 2 en 3, van het EG-Verdrag (zie afdeling 1.2 en punt 70 van dit verslag).

⁴⁶ Zie beschikking van de Commissie van 31.10.2000 betreffende de Spaanse regeling inzake belastingaftrek voor uitvoeractiviteiten (PB L 60 van 1.3.2001, blz. 57) en de reeds aangehaalde beschikking van de Commissie inzake de Franse belastingregeling voor centrales de trésorerie.

⁴⁷ Zie punt 6 van de mededeling.

Hoewel de procedure voor het toetsen van belastingregelingen aan staatssteunregels en de werkzaamheden in het kader van de gedragscode dezelfde algemene doelstelling van vermindering van concurrentievervalsingen op de interne markt hebben, staan zij toch los van elkaar. In overeenstemming met de krachtens het Verdrag op de Commissie rustende verplichtingen en met haar politieke verbintenissen, berust de beoordeling van de verenigbaarheid van belastingmaatregelen met de gemeenschappelijke markt op objectieve criteria die in bepaalde opzichten kunnen verschillen van de criteria die in de gedragscode zijn vastgesteld voor de beoordeling van het schadelijke karakter van deze maatregelen. De kwalificatie van een belastingmaatregel als schadelijk in de zin van de gedragscode heeft dus niet noodzakelijk gevolgen voor zijn eventuele kwalificatie als staatssteun en omgekeerd.

2.2. Toezicht op staatssteun en bestrijding van schadelijke belastingconcurrentie

68. Zoals reeds vermeld kunnen de begrippen staatssteun en schadelijke maatregel in de zin van de gedragscode van elkaar afwijken, hoewel zij dezelfde algemene doelstelling hebben. Wel heeft het optreden van de Commissie op het gebied van staatssteun het bereiken van overeenstemming over de gedragscode in zekere mate vergemakkelijkt en zulks om diverse redenen.
69. In het kader van haar toezegging om de in de lidstaten geldende belastingregelingen opnieuw te onderzoeken (zie letter J van de gedragscode), heeft de Commissie prioriteit gegeven aan de maatregelen die parallel werden onderzocht in het kader van de gedragscode. Vanaf februari 1999 zond de Commissie de lidstaten een reeks verzoeken om inlichtingen met betrekking tot een groot aantal belastingmaatregelen toe. Na onderzoek van de antwoorden op deze verzoeken om inlichtingen, leidde de Commissie op 11 juli 2001 een procedure in ten aanzien van 15 belastingregelingen, waarvan er ondertussen 13 door de werkgroep gedragscode van de Raad als schadelijk waren aangemerkt. Deze 15 regelingen werden door de Commissie meestal gekozen op grond van hun aanzienlijke economische impact en hun bijzonder nadelige gevolgen voor de mededinging en het handelsverkeer.
70. In punt 33 van de mededeling kondigde de Commissie aan dat zij bij het onderzoek van de verenigbaarheid van fiscale steunmaatregelen met de gemeenschappelijke markt onder meer rekening zou houden met de gevolgen van deze steunmaatregelen die zouden blijken uit de toepassing van de gedragscode. In de praktijk heeft de Commissie geen nieuwe verenigbaarheidscriteria op basis van het schadelijke karakter van een maatregel⁴⁸ ontwikkeld en heeft zij prioriteit gegeven aan het onderzoek van belastingmaatregelen die staatssteun vormen en die een aanzienlijke economische impact en bijzonder nadelige gevolgen voor de mededinging en het handelsverkeer hebben. Dit optreden van de Commissie vormde in sommige gevallen waarin de lidstaten nog niet hadden overwogen om schadelijke

⁴⁸ Zie punt 1.2.

maatregelen op te heffen een extra stimulans om dit alsnog te overwegen, zoals werd gevraagd in de gedragscode⁴⁹.

kader 14

Het parallelle optreden van de Commissie op het gebied van staatssteun heeft het bereiken van overeenstemming over de gedragscode in zekere mate vergemakkelijkt. Uiteraard is de Commissie voornemens haar toezicht op fiscale steunmaatregelen in de toekomst voort te zetten, waarbij zij prioriteit zal verlenen aan steunmaatregelen die een aanzienlijke economische impact en bijzonder nadelige gevolgen voor de mededinging en het handelsverkeer hebben.

3. DE TOEPASSELIJKEHEID VAN DE BEGINSELEN VAN DE MEDEDELING OP MAATREGELEN OP HET GEBIED VAN DE INDIRECTE BELASTINGEN

71. Hoewel de mededeling van de Commissie in beginsel alleen betrekking heeft op de directe belastingen, heeft zij in een aantal gevallen als basis kunnen dienen voor de beoordeling van maatregelen op het gebied van de indirecte belastingen. Zo heeft de Commissie in meerdere beschikkingen⁵⁰ inzake maatregelen op het gebied van de indirecte belastingen naar de mededeling verwezen, in het bijzonder wat betreft het beginsel van de rechtvaardiging van een maatregel door de aard en de opzet van de regeling. Uiteraard hebben maatregelen op het gebied van de indirecte belastingen specifieke kenmerken, die niet worden behandeld in de huidige mededeling.
72. Het begrip staatssteun impliceert met name dat de betrokken maatregelen bepaalde ondernemingen begunstigen door de lasten die normaal op hen drukken te verlichten. BTW-verlagingen zijn aan strikte communautaire regels onderworpen en zijn gericht op de gelijke fiscale behandeling van soortgelijke producten. Doorgaans vallen dergelijke verlagingen dus niet onder artikel 87, lid 1. Dit is in het algemeen niet het geval voor accijnzen, die immers rechtstreeks op de ondernemingen drukken. Een verlaging van de accijnzen ten gunste van sommige ondernemingen kan staatssteun vormen. De Commissie is in dit stadium van oordeel dat zou kunnen worden nagedacht over de wenselijkheid van een verduidelijking en een codificatie van de op dat gebied geldende regels.
73. Om de in het kader van het toezicht op steunmaatregelen nagestreefde doelstellingen met elkaar in overeenstemming te brengen en hun samenhang met de voorstellen aan de Raad betreffende fiscale harmonisatie te versterken, verricht de Commissie gelijktijdig met het onderzoek van de door de lidstaten ingediende verzoeken om een fiscale afwijking tevens een analyse in het licht van de staatssteunregels⁵¹. Deze handelwijze werd in een brief aan de lidstaten uiteengezet.

⁴⁹ Zie letter D van de gedragscode.

⁵⁰ Zie punten 1.1.5.1. van dit verslag.

⁵¹ Zie bijvoorbeeld zaak N 179/2002 betreffende de door Frankrijk verleende staatssteun, waarbij een verlaagd accijnstarief werd ingevoerd voor in de Franse overzeese departementen vervaardigde "traditionele" rum en zaak N 804/2001 betreffende de invoering van een verlaagd accijnstarief voor biodiesel in het Verenigd Koninkrijk.

Deze brief bevatte een gedetailleerde vragenlijst, die bij elk verzoek om een fiscale afwijking op grond van artikel 8, lid 4, van Richtlijn 92/81/EEG aan de Commissie moet worden toegezonden. In deze vragenlijst kunnen de lidstaten vermelden of de maatregel waarvoor zij om een afwijking op grond van de richtlijn verzoeken niet tegelijkertijd staatssteun kan vormen. Deze gelijktijdige onderzoeken zullen ook na de aanstaande inwerkingtreding van de richtlijn inzake “energiebelasting” (die is gepland op 1 januari 2004) worden voortgezet. In deze richtlijn blijft de mogelijkheid behouden om de lidstaten een specifieke fiscale afwijking toe te staan.

74. De verzoening van de regels inzake staatssteun met de vereisten van fiscale harmonisatie op het gebied van energie was een wezenlijk element bij de onderhandelingen over het voorstel voor een richtlijn inzake energiebelasting, waarover de Raad op 27 oktober 2003 overeenstemming heeft bereikt. Deze richtlijn is rechtstreeks gebaseerd op de beginselen die zijn ontwikkeld in de jurisprudentie van het Gerecht en het Hof alsmede op de beschikkingspraktijk van de Commissie op belastinggebied. Overeenkomstig deze richtlijn kan het niet-belasten van energieproducten die niet worden gebruikt als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming, worden gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het communautaire belastingstelsel.

kader 15

Hoewel de mededeling geen betrekking heeft op steunmaatregelen op het gebied van de indirecte belastingen, lijken de daarin vermelde beginselen in grote mate van toepassing op dit soort steunmaatregelen. Een aantal specifieke kenmerken van de indirecte belastingen zouden daarentegen kunnen worden behandeld in een afzonderlijke mededeling.

4. CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

75. De toepassing van de mededeling door de Commissie maakte het mogelijk de daarin beschreven beginselen te verduidelijken en nader uit te werken.
76. In het bijzonder is de Commissie het selectiviteitscriterium en de rechtvaardiging van fiscale afwijkingen door de algemene opzet van het betrokken stelsel strikt blijven toepassen.
77. Uit de beschikkingspraktijk van de Commissie, vooral in de gevallen waarin zij ambtshalve de procedure heeft ingeleid, blijkt dat er in de meeste gevallen sprake is van onverenigbare exploitatiesteun. De Commissie wil het onderzoek en het heronderzoek van bestaande belastingregelingen voortzetten, maar is van oordeel dat zij daarnaast ook acties moet opzetten om de kennis van de regels op het gebied van fiscale steunmaatregelen zowel bij de lidstaten als bij de ondernemingen te vergroten. Met het oog hierop zal de Commissie haar inspanningen op het gebied van opleiding en bekendmaking van de staatssteunregels voortzetten.
78. Tot op heden is de mededeling een nuttig instrument gebleken voor de analyse van fiscale steunmaatregelen. Momenteel is het dan ook niet nodig deze mededeling te herzien. Dit geldt des te meer omdat de jurisprudentie, die als basis heeft gediend voor de mededeling, de inhoud ervan grotendeels heeft bevestigd en sinds 1998 op

belastinggebied praktisch ongewijzigd is gebleven. Aangezien de mededeling evenwel een algemeen karakter heeft kan zij niet alle gevallen dekken die ter kennis van de Commissie kunnen worden gebracht. In het licht van de evolutie van de jurisprudentie van het Hof van Justitie en het Gerecht van eerste aanleg alsmede van de beschikkingspraktijk van de Commissie, zou het nodig kunnen zijn bepaalde aspecten van de mededeling aan te vullen en te verduidelijken. Wat de verenigbaarheid van de fiscale staatssteunmaatregelen betreft, wenst de Commissie te beklemtonen dat de vorm waarin de steun wordt verleend (fiscaal of in enige andere vorm) het onderzoek van de verenigbaarheid ervan niet kan beïnvloeden. De Commissie is derhalve niet voornemens specifieke verenigbaarheidscriteria te ontwikkelen voor staatssteun in fiscale vorm.

79. Wat de strijd tegen schadelijke belastingconcurrentie betreft, heeft het parallelle optreden van de Commissie op het gebied van staatssteun het bereiken van overeenstemming over de gedragscode in zekere mate vergemakkelijkt. Het optreden van de Commissie op het gebied van fiscale steunmaatregelen mag evenwel niet worden beperkt tot de maatregelen die onder de gedragscode van de Raad inzake de belastingregeling voor ondernemingen vallen. Krachtens de overeenkomst van 3 juni 2003 zal de Commissie haar onderzoek van fiscale steunmaatregelen voortzetten, waarbij zij eerst de steunmaatregelen zal onderzoeken die een aanzienlijke economische impact en bijzonder negatieve gevolgen voor de mededinging en het handelsverkeer hebben.
80. Wat tot slot de indirecte belastingen betreft, kon de huidige mededeling in sommige gevallen als basis voor het optreden van de Commissie dienen, in het bijzonder met betrekking tot de rechtvaardiging van maatregelen door de aard en de opzet van het stelsel. In deze mededeling konden evenwel niet alle aspecten van de indirecte belastingen worden behandeld. Volgens de Commissie is het wenselijk na te denken over de vraag of het nodig is de regels op dat gebied te verduidelijken en te codificeren.