

Terugvordering van Europese fiscale staatssteun, strijdig met nationaal belastingrecht?

*Een onderzoek naar de verhoudingen tussen
nationaal en Europees belastingrecht*

Carolien Maria van der Helm

Masterscriptie Fiscale Economie

Studentnummer: 366023

Scriptiebegeleider: B.J. Kiekebeld

Tweede beoordelaar: P. Kavelaars

Rotterdam, augustus 2018

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	V
1. Inleiding	1
1.1 Aanleiding.....	1
1.2 Probleemstelling.....	4
1.3 Toetsingscriteria	5
1.4 Opzet	6
1.5 Afbakening.....	7
2. Staatssteun	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Criteria	8
2.2.1 Begunstiging	9
2.2.2 Selectiviteit	10
2.2.3 Met staatsmiddelen bekostigd.....	16
2.2.4 Vervalsing mededinging en ongunstige beïnvloeding handelsverkeer	17
2.3 (On)verenigbare staatssteun.....	18
2.3.1 Algemeen.....	18
2.3.2 Verenigbare staatssteun ex lid 2	18
2.3.3 Mogelijk verenigbare staatssteun ex lid 3.....	18
2.3.4 Onverenigbare staatssteun	20
2.4 (On)rechtmatige steun	20
2.4.1 Algemeen.....	20
2.4.2 Bestaande steun	20
2.4.3 Nieuwe steun.....	21
2.4.4 Misbruik van steun	22
2.5 Primarolo gedragscode.....	23
2.6 Deelconclusie.....	24
3. Europese Terugvorderingsprocedure	25
3.1 Inleiding	25
3.2 Procedurele autonomie.....	25
3.3 Onverwijld en daadwerkelijke uitvoering	26
3.4 De begunstigde van het besluit	28
3.5 De inbreukprocedure	31
3.6 Schorsing/ Uitstel van betaling.....	33
3.7 Strijdig met de beginselen van het Unierecht.....	36
3.8 De terugvorderingstermijn.....	41

3.9 De bewaartermijn.....	42
3.10 De boete	42
3.11 De rente.....	43
3.12 Het materiële bedrag	44
3.13 Deelconclusie.....	47
4. Nederlandse belastingheffing	49
4.1 Inleiding	49
4.2 Aanslagbelastingen – Navorderen	49
4.2.1 Algemeen.....	49
4.2.2 Te weinig belasting geheven	50
4.2.3 Nieuw feit	50
4.2.4 Navorderingstermijn	52
4.3 Aangiftebelastingen – Naheffen.....	53
4.3.1 Algemeen.....	53
4.3.2 Naheffingstermijn.....	54
4.3.3 Samenloop aangifte- en aanslagbelastingen.....	55
4.4 Algemene bepalingen.....	55
4.4.1 Belastingrente en invorderingsrente.....	55
4.4.2 Vergrijpboete.....	56
4.4.3 Bezwaar en beroep.....	57
4.4.4 Strijdig met de beginselen van behoorlijk bestuur	58
4.4.5 Bewaartermijn	60
4.4.6 Aansprakelijkheid belastingschulden	60
4.5 Deelconclusie.....	61
5. Toetsing Wet terugvordering staatssteun	63
5.1 Inleiding	63
5.2 Wet terugvordering staatssteun	63
5.2.1 De vereisten om over te gaan tot latere correctie van de belastingaanslag	64
5.2.2 De verjaringstermijnen	67
5.2.3 De administratieve bewaartermijn	69
5.2.4 Schorsing/ Uitstel van betaling.....	71
5.2.5 De boete	73
5.2.6 Het materiële bedrag	73
5.2.7 De rente.....	74
5.2.8 Aansprakelijkstelling.....	75
5.3 Verbeterpunten.....	77

5.4 Deelconclusie.....	78
6. Conclusie.....	79
6.1 Samenvatting.....	79
6.2 Conclusie	81
6.3 Beperkingen.....	83
Bronnenlijst	84
Literatuur.....	84
Parlementaire stukken	85
Jurisprudentie.....	87
Bijlage – Wet terugvordering staatssteun.....	90

Lijst van gebruikte afkortingen

APA	Advanced Pricing Agreement
Awb	Algemene wet bestuursrecht 1992
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen 1959
EC	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschappen
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
IW	Invorderingswet 1990
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Par.	paragraaf
r.o.	rechtsoverweging
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
V-N	Vakstudie-Nieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
Wts	Wet terugvordering staatssteun 2018

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Door het Europese subsidiariteitsbeginsel zijn lidstaten in beginsel autonoom op het gebied van directe belastingen. Het aanpakken van belastingconcurrentie¹ tussen lidstaten, bijvoorbeeld door een Europees geharmoniseerd fiscaal beleid, wordt hierdoor bemoeilijkt. In navolging van onder meer de door de OESO opgestelde actieplannen zijn er diverse Europese fiscale richtlijnen opgesteld om deze belastingconcurrentie – en de daaruit volgende belastinggrondslaguitholling en winsterosie – tegen te gaan. Doordat lidstaten verplicht zijn deze richtlijnen in hun nationale wetgeving te implementeren, wordt een meer unierechtelijke belastingheffing bewerkstelligd. Daarnaast zijn er verdergaande plannen voor invoering van een gemeenschappelijke vennootschapsbelastinggrondslag op Europees niveau. Het voorstel – bekend als de *Common (Consolidated) Corporate Tax Base* – zou moeten leiden tot een geharmoniseerde berekening van de belastinggrondslag, welke vervolgens door een bepaalde verdeelsleutel aan de betrokken lidstaten toegewezen wordt en aldaar belast wordt tegen het in de lidstaat geldende vennootschapsbelastingtarief.² Gezien de weerstand van enkele lidstaten blijft volledige invoering (voorlopig) echter uit.

Naast het opstellen van Europese regelgeving kan er via toetsing van de nationale wetgeving aan de Europese verkeersvrijheden druk op de lidstaten uitgeoefend worden om de (ongewenste) gevolgen van nationale bepalingen aan te pakken, ook wel bekend als negatieve integratie.³ Uitgangspunt van het EU-recht is dat er vrij verkeer van personen en diensten, vrij verkeer van goederen, vrij verkeer van kapitaal en vrij verkeer van vestiging tussen lidstaten plaats moet kunnen vinden. Fiscale bepalingen die deze verkeersvrijheden belemmeren, dienen door de lidstaat aangepast te worden. Het nationale recht van lidstaten wordt zo in overeenstemming gebracht met het EU-recht.

Een laatste mogelijkheid die de EC – met name de laatste jaren – aanwent om belastingconcurrentie tegen te gaan is via het staatssteunverbod uit art. 107 VwEU. Fiscale maatregelen die leiden tot begunstiging van bepaalde ondernemingen, met ongunstige beïnvloeding van het Europese handelsverkeer tot gevolg, zijn verboden.⁴ Lidstaten zullen de maatregel mitsdien moeten aanpassen of opheffen. In de praktijk blijken de staatssteuncriteria echter geen eenduidige invulling te kennen,

¹ Gedacht kan worden aan een multinationale onderneming die – door handig gebruik te maken van de verschillende fiscale stelsels – zijn winsten naar een laag belaste jurisdictie verplaatst terwijl de kosten in een hoger belaste jurisdictie neerslaan, ook wel bekend als *base erosion and profit shifting (beps)*.

² Commission proposal (EU) 2016/0337 for a Common Corporate Tax Base.

³ A.-M. van den Bossche, Over de EU-grenzen aan fiscale concurrentie tussen lidstaten: Interne markt, Unietrouw, staatssteun, in: SEW 2016, nr. 7/8, blz. 293 e.v.

⁴ Art. 107 VwEU.

waardoor (objectieve) kwalificatie van een maatregel als zijnde verboden staatssteun dan ook geen sinecure is.

Een voorbeeld van mogelijke staatssteun ziet de EC in een fiscale vaststellingsovereenkomst – een zogenaamde belastingruling⁵ – die de Nederlandse Belastingdienst in 2008 is aangegaan met de Amerikaanse koffieketen Starbucks. De belastingruling ziet onder meer op een waardebeoordeling voor het gebruik van intellectueel eigendom door de Nederlandse entiteit van het concern. Kortweg bestaat het intellectueel eigendom uit een bepaalde *knowhow* omtrent het branden, produceren en distribueren van koffie, de zogenaamde *Starbucks formule*. De Engelse moedervennootschap is eigenaar van deze *knowhow* en de Nederlandse entiteit betaalt hiervoor een gebruiksvergoeding, een zogenaamde royalty. In de belastingruling is de hoogte van de royaltybetaling vastgesteld, die de Nederlandse entiteit van haar winst af kan trekken. Een groot deel van de Nederlandse winst wordt op die manier naar Engeland afgeroomd, waar de Engelse entiteit vanwege haar fiscale transparantie geen winstbelasting hoeft te betalen. De EC twijfelt aan de omvang van de royaltybetaling – zeker in verhouding tot de winst – en stelt dat er geen sprake is van een zakelijke vergoeding. Nederland zou – door de het goedkeuren van de royaltybetaling als kostenaf trek, met aanzienlijke vermindering van de belastinggrondslag als gevolg – fiscale staatssteun verlenen aan Starbucks. De EC kwalificeert de belastingruling mitsdien als verboden staatssteun en maant Nederland om het door Starbucks behaalde belastingvoordeel – beraamd op ruim €25 miljoen – plus samengestelde rente binnen vier maanden terug te vorderen.⁶ Nederland ontkent dat sprake is van verboden staatssteun en is tegen het besluit van de EC in beroep gegaan bij het Europees Gerecht.

Nadat verboden staatssteun geconstateerd is, dienen lidstaten – overeenkomstig de Europese terugvorderingsprocedure – over te gaan tot terugvordering van het verkregen voordeel van de onderneming om de concurrentieverhoudingen zo spoedig mogelijk te herstellen.⁷ Gezien het feit dat terugvordering enerzijds overeenkomstig de nationaalrechtelijke procedures dient plaats te vinden, maar deze nationale wetgeving anderzijds niet in de weg mag staan aan de onverwijld en daadwerkelijke uitvoering van het Europese terugvorderingsbesluit, is in Nederland de *Wet terugvordering staatssteun* (hierna: Wts) op 1 juli 2018 in werking getreden. De wetgever heeft aangegeven om bij terugvordering van fiscale staatssteun zoveel mogelijk aan te sluiten bij het Nederlandse belastingrecht, zodat de ten onrechte verkregen belastingvoordelen daadwerkelijk als belasting terugbetaald worden.⁸ Onder het gebruikelijke Nederlandse belastingrecht vindt correctie van de te betalen belasting – indien achteraf blijkt dat een aanslag tot een te laag bedrag vastgesteld

⁵ Een belastingruling is een veelgebruikt instrument om vooraf zekerheid te verkrijgen omtrent de toepassing van wet en de bijbehorende fiscale gevolgen voor de onderneming.

⁶ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd.

⁷ Art. 16 Verordening (EU) 2015/1589.

⁸ Kamerstukken II 2016/17, 34753, nr. 3, p. 2.

is, dan wel indien te weinig belasting betaald is – plaats door middel van een door de belastinginspecteur opgelegde navorderings- of naheffingsaanslag. De inspecteur is daarbij aan bepaalde termijnen gebonden en dient zich – met name bij het opleggen van een navorderingsaanslag – aan strikte vereisten te houden. De bevoegdheden van de inspecteur om een belastingaanslag op te leggen worden beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, om fatsoenlijke, consequente en niet-willekeurige belastingheffing te realiseren. De rechtszekerheid van de belastingplichtige wordt hierdoor gewaarborgd.

Doordat het Nederlandse belastingrecht voor invoering van de Wts niet voldoende toereikend bleek om terugvordering op grond van een Europees terugvorderingsbesluit te realiseren, is in de Wts aangegeven dat de volgens de belastingwet geldende verjaringstermijnen en voorwaarden niet van toepassing zijn op staatssteunprocedures. Tevens wordt afwijkende regels gesteld omtrent de verschuldigde rente.⁹ Daarnaast worden de Nederlandse regels ter verkrijging van uitstel van betaling, betalingsregelingen en kwijtschelding van schulden buiten werking gezet.¹⁰ Blijkens het commentaar van de wetgever kunnen dergelijke nationale bepalingen in de weg staan aan het uitvoeren van een Europees terugvorderingsbesluit en dienen daarom buiten beschouwing te blijven. De inspecteur zal daarmee mogelijk op basis van een Europees terugvorderingsbesluit bevoegdheden verkrijgen die hij in een puur nationale casus niet zou hebben gehad. Afgevraagd kan worden in hoeverre de rechtszekerheid van Nederlandse ondernemingen hiermee in het geding komt, nu basisbeginselen van het Nederlandse belastingrecht ter zijde geschoven worden.¹¹

Naast het buiten beschouwing laten van de nationale verjaringstermijn en de vereisten om over te gaan tot correctie van de te betalen belasting, kan de rechtszekerheid van een onderneming eveneens in geding komen doordat de staatssteun criteria nog niet volledig uitgekristalliseerd zijn. Zoals opgemerkt blijkt het in de praktijk lastig om vast te stellen of sprake is van verboden fiscale staatssteun en of terugvordering mitsdien nodig is. Hetzelfde geldt overigens ter bepaling van de omvang van de steun en dus de omvang van het terug te vorderen bedrag. Daarbij komt nog dat de verantwoordelijkheid om vast te stellen of verkregen steun mogelijk als staatssteun gekwalificeerd kan worden bij de begunstigde onderneming ligt.¹² Puur het gegeven dat de steun verkregen wordt overeenkomstig nationaal recht blijkt niet voldoende om gerechtvaardigd vertrouwen aan de wetmatigheid van de steun te ontnemen.

⁹ Art. 10 Wetsvoorstel terugvordering staatssteun.

¹⁰ Art. 11 Wetsvoorstel terugvordering staatssteun.

¹¹ G.J.M. Corstens, Rechtszekerheid en rechtsbescherming, WFR 2016/141.

¹² Gerecht (EG) 14 januari 2004, T-109/01 (*Fleuren Compost*), r.o. 135.

Naast de rechtszekerheid kan ook de rechtsbescherming van betrokkenen in gevaar komen, doordat de bezwaar- en beroepsmogelijkheden anders blijken. Normaliter kan een betrokken onderneming direct bezwaar maken bij de Belastingdienst tegen een belastingaanslag, waarna later eventueel nog (hoger) beroep en beroep in cassatie ingesteld kan worden bij de nationale rechter. Een Europees besluit dient daarentegen bij een Europese rechter aanhangig gemaakt te worden, de rol van nationale rechters is hierbij slechts beperkt. Afgevraagd kan worden of dit kan leiden tot een inbreuk op de rechtsbescherming van de belanghebbenden, met name in combinatie met de verplichting tot terugbetaling van de steun reeds voordat de rechter uitspraak doet, blijkens onder meer de Starbucks casus.

1.2 Probleemstelling

Duidelijk wordt dat de staatssteunproblematiek tot een aantal onzekerheden kan leiden voor belastingplichten. Ten eerste is niet geheel duidelijk wanneer – en tot welk bedrag – een maatregel als verboden staatssteun kwalificeert. Daarbij dient terugvordering enerzijds overeenkomstig de nationale procedures te geschieden, anderzijds mogen deze procedures niet aan de weg staan aan het uitvoeren van terugvorderingsbesluiten. Om efficiënte uitvoering van terugvorderingsbesluiten te bewerkstelligen is de Wts ingevoerd. Vanwege het buiten beschouwing laten van de nationale verjaringstermijnen en vereisten om over te gaan tot latere navordering of naheffing, kan de rechtszekerheid van de begunstigde onderneming in geding komen. Hetzelfde geldt voor de rechtsbescherming, doordat de bevoegdheden van een nationale rechter vrij beperkt zijn in een staatssteunprocedure. Interessant is dan ook om te toetsen wat enerzijds de verhouding is tussen de Wts en de Europese terugvorderingsprocedure en anderzijds de verhouding tussen de Wts en de Nederlandse beginselen ter navordering en naheffing. Voor gevonden afwijkingen kan vervolgens onderzocht worden hoeveel ruimte de Europese verordening biedt om de Wts meer in overeenstemming te brengen met de Nederlandse beginselen van belastingheffing. Daarbij dienen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – het vertrouwensbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, het proportionaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel – te allen tijde als uitgangspunt te gelden. Het onderzoek zal aan de hand van de volgende onderzoeksvraag uitgevoerd worden:

In hoeverre sluit de Wet terugvordering staatssteun aan op het Nederlandse belastingrecht en welke ruimte biedt de Europese terugvorderingsprocedure om deze (indien nodig) meer met elkaar in overeenstemming te brengen, daarbij de rechtszekerheid, de rechtsbescherming en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemend?

1.3 Toetsingscriteria

Ter beantwoording van de hoofdvraag is het noodzakelijk om een duidelijk beeld te krijgen van de begrippen rechtsbescherming en rechtszekerheid. In deze paragraaf zullen deze toetsingscriteria daarom toegelicht worden. Ook wordt het belang van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in fiscale procedures behandeld.

*Rechtszekerheid*¹³ bewerkstelligt dat de overheid rekening houdt met verwachtingen die zij bij haar onderdanen opwekt, zonder hen achteraf te confronteren met belastende beslissingen. Uitlatingen van de wetgever kunnen tot een *gerechtvaardigd vertrouwen* jegens die autoriteit leiden.¹⁴ Blijkt de wetgever niet te handelen overeenkomstig diens gedane uitlatingen, dan kan er sprake zijn van schending van het rechtszekerheidsbeginsel. Bij *rechtsbescherming*¹⁵ gaat het erom dat onderdanen toegang hebben tot het recht en tot onafhankelijke rechters om hun rechten af te kunnen dwingen. Het eerste onderdeel ziet op het openbaar maken van de wetgeving, terwijl het tweede onderdeel betrekking heeft op de mogelijkheden om naar de rechter te stappen. Onder meer de kosten om een procedure te starten, de termijn waarbinnen een beslissing genomen wordt en de mate waarin aan het rechterlijk oordeel gehoor gegeven wordt, zijn hierbij van belang.

De *algemene beginselen van behoorlijk bestuur* – gedeeltelijk gecodificeerd in de Awb – verplichten overheidsinstanties onder meer om de belangen van betrokkenen zorgvuldig af te wegen¹⁶, niet naar willekeur te handelen¹⁷ en beslissingen te nemen die proportioneel zijn aan een doelmatige uitvoering van de wet.¹⁸ Daarnaast dienen besluiten voldoende gemotiveerd te worden.¹⁹ Concreet kunnen de beginselen onderverdeeld worden in het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het proportionaliteitsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel. Indien de belastinginspecteur verzuimt om zich aan deze beginselen te houden, zogeheten ambtelijk verzuim, kan dit invloed hebben op de mogelijkheden om over te gaan tot navordering en naheffing.

Het *vertrouwensbeginsel* – rechtstreeks afgeleid uit het rechtszekerheidsbeginsel – ziet op het *gerechtvaardigd vertrouwen* dat de betrokkenen ontlenen aan het handelen van de overheid, waarbij zowel schriftelijke als mondelinge en algemene als specifieke toezeggingen van belang zijn. Een stellingname van een inspecteur in een specifieke zaak kan echter niet tot een gerechtvaardigd vertrouwen leiden jegens andere belastingplichtigen.²⁰ Dit leidt overigens direct tot het

¹³ G.J.M. Corstens, Rechtszekerheid en rechtsbescherming, WFR 2016/141.

¹⁴ HvJ (EG) 15 februari 1996, C-63/93 (*Fintan Duff*), r.o. 20.

¹⁵ G.J.M. Corstens, Rechtszekerheid en rechtsbescherming, WFR 2016/141.

¹⁶ Art. 3:2 Awb.

¹⁷ Art. 3:3 Awb.

¹⁸ Art. 3:4-3:5 Awb.

¹⁹ Art. 3:46-3:47 Awb.

²⁰ E. Poelmann, Cursus Belastingrecht: Formeel belastingrecht, par. 4.3.

gelijkheidsbeginsel, nu gelijke en ongelijke gevallen naar de mate van hun ongelijkheid behandeld moeten worden. Rechtens vergelijkbare situaties mogen niet verschillend behandeld worden.

Krachtens het *proportionaliteitsbeginsel* mag de uitvoering van een bepaalde wetgeving niet verdergaan dan noodzakelijk is om het beoogde doel van de wetgeving te bereiken. Zo mag er bijvoorbeeld niet meer staatssteun teruggevorderd worden dan daadwerkelijk verkregen is om ‘de begunstigde te straffen’, nu het doel van de terugvordering het herstel van de oorspronkelijke concurrentieverhoudingen is. Daarnaast speelt proportionaliteit in het belastingrecht een grote rol bij het opleggen van bestuurlijke boetes, waar de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur leidend is.²¹

Het *zorgvuldigheidsbeginsel* – de laatste jaren van toenemend belang – ziet onder meer op het tijdig opleggen van aanslagen, het zorgvuldig omgaan met informatie en het doen van zorgvuldig onderzoek naar relevante feiten. Willekeurig handelen dient te allen tijde voorkomen te worden. Het zorgvuldigheidsbeginsel kan tijdens een rechtelijk procedure – zelfs indien de inspecteur in het gelijk gesteld wordt – leiden tot vergoeding van de proceskosten door de inspecteur, dan wel tot een schadevergoeding.²² Reden hiervoor is gelegen in de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

1.4 Opzet

Om de verhouding tussen enerzijds de Wet terugvordering staatssteun en de Europese terugvorderingsprocedure en anderzijds de Wts en het Nederlandse belastingrecht te onderzoeken, zullen de volgende onderwerpen achtereenvolgens besproken.

Aangevangen wordt met het EU-rechtelijke staatssteunverbod, waarbij uiteengezet wordt aan welke criteria voldoen dient te worden, hoe de onderzoeksprocedure verloopt en wanneer daadwerkelijke terugvordering vereist is. Tevens wordt de Primarolo gedragscode voor schadelijke belastingmaatregelen kort behandeld.

Het derde hoofdstuk bevat de regels omtrent Europese terugvorderingsprocedure, waarbij de rechten en plichten van betrokkenen nader onderzocht worden. In het vierde hoofdstuk worden vervolgens de voor de navordering en naheffing van belasting relevante artikelen uit de Nederlandse Algemene Wet Inzake Rijksbelastingen besproken. In beide hoofdstukken zullen expliciet behandeld worden (i) de vereisten om over te gaan tot latere correctie van de belastingaanslag, (ii) de verjaringstermijn, (iii) de

²¹ Idem, par. 4.5.

²² Idem, par. 4.6.

administratieve bewaartermijn, (iv) schorsing/uitstel van betaling, (v) de boete, (vi) het materiele bedrag, (vii) de rente en (viii) de aansprakelijkstelling.

In het laatste hoofdstuk volgt de analyse van de Wet terugvordering staatssteun aan de hand van de in de vorige alinea genoemde punten i-viii, om tot een oordeel omtrent de rechtszekerheid en rechtsbescherming te komen. Door rekening te houden met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan vervolgens een aanbeveling gedaan worden of en hoe aanpassing tot verbetering kan leiden.

1.5 Afbakening

Staatssteun kan zich niet alleen op het fiscale vlak voordoen, maar tevens in het bestuurs- en procesrecht. De gebruikte Europese verordeningen en de Wts zijn dan ook van toepassing op alle drie de rechtsgebieden. Doordat dit onderzoek zich beperkt tot fiscale staatssteun, zullen slechts de voor het belastingrecht van belang zijnde bepalingen uit de verordening en de Wet besproken worden. De moeilijkheden waarop gestuit kan worden bij kwalificatie van steun als zijnde fiscale steun blijven eveneens buiten de scope van dit onderzoek. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan niet-fiscale steunmaatregelen die indirect een effect hebben op de belastingheffing.

Bij bespreking van de Nederlandse AWR zal de nadruk – gezien het feit dat staatssteun slechts aan hen toekomt – op ondernemingen liggen. Evenmin komen alle aspecten van de Nederlandse belastingheffing aan bod vanwege de beperkte omvang van het onderzoek. Zo wordt er slechts kort ingegaan op eventuele voorlopige aanslagen en de mogelijkheden tot aftrek van voorbelasting en voorlopige aanslagen. Gezien het feit dat terugvordering van staatssteun in verreweg de meeste gevallen ziet op reeds afgesloten fiscale boekjaren,²³ zal het onderzoek zich beperken tot terugvordering via navorderings- en naheffingsaanslagen. In theorie is het echter mogelijk dat terugvordering plaatsvindt over een nog openstaand boekjaar, waardoor de terugvordering reeds in een primitieve aanslag opgenomen kan worden.

Ter toetsing van de rechtsbescherming zal de formele beroepsprocedure slechts beperkt besproken worden, waarbij het al dan niet ontvankelijk verklaren van het bezwaar/beroep, het bestaan van vormfouten ed. buiten beschouwing blijft.

Dit onderzoek richt zich slechts op de wijze waarop terugvordering plaatsvindt. De discussie of deze terugvordering – en het bijbehorende herstel van de concurrentieverhoudingen – wenselijk en noodzakelijk is, blijft onbesproken.

²³ Kamerstukken II 2016/17, 34753, nr. 3, p. 33.

2. Staatssteun

2.1 Inleiding

De toetsing van te verstrekken of reeds verstrekte steun aan het staatssteun beginsel vindt plaats aan de hand van art. 107 VwEU, waarbij vier criteria in ogenschouw genomen worden. Wordt cumulatief aan deze voorwaarden voldaan, dient de steunmaatregel ex art. 108 VwEU aangemeld te worden bij de Europese Commissie en zal deze dientengevolge als met het EU-recht verenigbare dan wel onverenigbare staatssteun gekwalificeerd worden. Belangrijk hierbij is het verschil tussen onverenigbare staatssteun – ook wel verboden staatssteun – en onrechtmatige staatssteun, wanneer nieuwe steunmaatregelen niet (juist) bij de EC aangemeld zijn. In dit hoofdstuk worden beide begrippen nader uitgewerkt aan de hand van het EU-recht, jurisprudentie en door de EC gedane onderzoeksprocedures naar staatssteun, om zo te bepalen in welke gevallen de EC overgaat tot terugvordering. Tevens wordt kort ingegaan op de Europese gedragscode omtrent schadelijke belastingconcurrentie.

2.2 Criteria

In het eerste lid van art. 107 VwEU wordt het verbod op staatssteun als volgt geformuleerd:

‘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.’

Hierin worden vier cumulatieve criteria onderscheiden, te weten (i) begunstiging, (ii) selectiviteit, (iii) met staatsmiddelen bekostigd en (iv) vervalsing van de mededinging en ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer.²⁴ Het is aan de EC om aan te tonen dat voldaan wordt aan de criteria.²⁵

Naast de verplichtingen voortvloeiend uit primair EU-recht kunnen lidstaten via verordeningen, richtlijnen en mededelingen aangestuurd worden. Dit secundaire recht zal, voor zover van belang, opgenomen worden bij de bespreking van de criteria. Van belang hierbij is om op te merken dat verordeningen een rechtstreekse werking hebben op lidstaten en diens inwoners, terwijl richtlijnen daadwerkelijk in de nationale wetgeving geïmplementeerd dienen te worden. Mededelingen zijn daarentegen niet van bindende aard en vormen slechts een toelichting van de EC op een door haar gehanteerd beleid.²⁶ Naar aanleiding van diverse recente staatssteunonderzoeken tegen onder meer

²⁴ Vakstudie Nederlands internationaal belastingrecht, artikel 107 VwEU, aant.3.

²⁵ Gerecht (EU) 4 februari 2016, T-620/11 (*GFKL Financial Services AG*), r.o. 86-87. Gebaseerd op art. 296 VwEU.

²⁶ A. van der Vleuten, *De bestuurlijke kaart van de Europese Unie* 2007, blz. 73.

Starbucks, Apple en McDonald's heeft de EC in 2016 een vernieuwde mededeling omtrent staatssteun gepubliceerd. Bepalingen van meer procedurele aard zijn opgenomen in verordeningen.

2.2.1 Begunstiging

Fiscale begunstiging bestaat in vele vormen, waardoor een uitputtende definitie ontbreekt. De EC spreekt in ieder geval van een begunstiging indien de maatregel leidt tot een lagere belastingdruk dan zonder toepassing van de maatregel het geval zou zijn. In eerste instantie ziet dit op directe verminderingen van het te betalen bedrag aan belasting, bijvoorbeeld toegekend in de vorm van een vrijstelling of belastingkrediet. Daarnaast kan gedacht worden aan verlaging van de belastinggrondslag door bijzondere aftrekposten, versnelde afschrijving en het opnemen van bepaalde reserves op de balans. Maatregelen die leiden tot kwijtschelding of uitstel van betaling – of uitzonderlijke spreiding van de betalingen – kunnen eveneens leiden tot begunstiging.²⁷ Naast positieve economische voordelen als subsidies, kunnen lastenverlichtingen dus eveneens duiden op een begunstiging.²⁸ Hierbij zijn alleen de gevolgen voor de onderneming van belang, niet het doel of oogmerk van de overheid, waarbij een verbetering van de financiële positie van de onderneming door de maatregel als een voordeel beschouwd wordt.²⁹ Uit de praktijk blijkt dat de EC relatief snel een begunstiging aanwezig acht indien het voordeel niet conform het 'reguliere belastingstelsel' ontvangen wordt. Beoordeling van een maatregel als zijnde conform dit reguliere stelsel blijkt daarentegen de nodige discussie met zich mee te brengen, zoals in de volgende paragraaf zal blijken.

Afgevraagd kan worden of afspraken tussen belastingautoriteiten en ondernemingen – zogenaamde *belastingrulings* – als een onderdeel van het normale fiscale stelsel gezien kunnen worden en daardoor niet als een voordeel beschouwd worden. Het verkrijgen van een ruling op zich vormt geen begunstiging, er wordt immers slechts een bepaalde zekerheid vooraf geboden omtrent de uitleg van de wet. De EC erkent dit.³⁰ Zodra de inhoud van de individuele ruling echter positief afwijkt van het normale fiscale regime is er in beginsel sprake van een voordeel.³¹ In dit verband blijkt het overigens lastig de criteria 'begunstiging' en 'selectiviteit' volledig afzonderlijk te toetsen. Het HvJ meent eveneens dat deze criteria niet geheel los gezien kunnen worden, echter dienen zij wel afzonderlijk getoetst te worden door de EC.³²

²⁷ 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 (*PbEU* 1998, C 384/03), punt 9.

²⁸ HvJ (EG) 20 november 2003, C-126/01 (*Gemo*).

²⁹ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (*PbEU* 2016, C 262/01), par. 4.1.

³⁰ EC Persbericht IP/14/663.

³¹ R.H.C. Luja, *Fiscale rulings en staatssteun*, NJB 2015/678, par. 3.

³² HvJ (EU) 4 juni 2015, C-15/14 (*P*), r.o. 59.

De in de inleiding besproken belastingruling tussen de Nederlandse Belastingdienst en Starbucks wordt aangemerkt als een zogenaamde Advanced Pricing Agreement (APA) omtrent de royaltybetalingen, waarvan de hoogte door de EC wordt betwist. In haar betoog spreekt de EC over het bestaan van een 'selectief voordeel', waarbij geen helder onderscheid gemaakt wordt tussen enerzijds de begunstiging en anderzijds de selectiviteit van de APA. Het feit echter dat de ruling leidt tot een verlaging van de belasting die de Nederlandse entiteit van het Starbucks concern verschuldigd is doordat afgeweken wordt van de belasting die op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting betaald had moeten worden, ziet de EC als het bestaan van een voordeel.³³ Aan het begunstigingscriteria wordt daarmee voldaan.

Doordat de hoogte van de royaltybetaling in casu bepaald is overeenkomstig de internationaal geaccepteerde OESO-richtlijnen, kan betwijfeld worden of er terecht van een belastingvoordeel gesproken wordt. De EC lijkt hier mogelijk niet aan te sluiten bij de OESO-standaarden, welke in diverse lidstaten – waaronder Nederland – daadwerkelijk in de wetgeving geïmplementeerd zijn. Stelt het HvJ de EC in het gelijk, zou dit tot gevolg kunnen hebben dat Nederland zijn wetgeving aan dient te passen. Desondanks lijkt, gebaseerd op de door de EC geschetste situatie, inderdaad een belastingvoordeel behaald te worden door Starbucks.

2.2.2 Selectiviteit

Selectiviteit bestaat indien een maatregel een voordeel verstrekt aan bepaalde ondernemingen, categorieën van ondernemingen of bepaalde economische sectoren. Regels van zuiver algemene strekking zullen om die reden nimmer staatssteun vormen.³⁴ Bij individuele regelingen zal het vaststellen van een voordeel in beginsel leiden tot een vermoeden van selectiviteit. Meer algemene maatregelen zullen getoetst moeten worden op zowel materiële als geografische selectiviteit.³⁵

[A] Materiële selectiviteit

Materiële selectiviteit kent twee verschijningsvormen. Ten eerste kunnen de juridische criteria van de maatregel in hun toepassingsbereik een onderscheid maken tussen diverse ondernemingen.³⁶ De wettekst kan daarmee bepaalde ondernemingen expliciet uitsluiten. Naast deze *de jure* selectiviteit komt *de facto* selectiviteit voor in gevallen waarin de maatregel op zich van algemene strekking is, maar de effecten bepaalde ondernemingen aanzienlijk begunstigen.³⁷ Het bevatten van een bepaalde drempel ter toepassing van een fiscale maatregel kan leiden tot dergelijke feitelijke selectiviteit. Het

³³ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, par. 9.3.

³⁴ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PbEU 2016, C 262/01), par. 5.1.

³⁵ HvJ (EU) 4 juni 2015, C-15/14 (P), r.o. 60.

³⁶ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PbEU 2016, C 262/01), par. 5.2.1.

³⁷ Idem.

hanteren van andere administratieve eisen voor ondernemingen onder een bepaalde omzet-drempel is echter onvoldoende zwaarwegend van aard om als selectief gekwalificeerd te worden.³⁸

Mijns inziens kan een duidelijk voorbeeld van juridische selectiviteit gevonden worden in de Nederlandse landbouvvrijstelling³⁹, welke waardestijgingen van in een landbouwbedrijf aangewende gronden vrijstelt van inkomstenbelasting. De maatregel heeft een exclusieve werking voor landbouwbedrijven en is daarmee niet van algemene strekking.⁴⁰

Ter beoordeling van de materiële selectiviteit van de maatregel dienen drie stappen doorlopen te worden.⁴¹ Ten eerste moet een referentiekader opgesteld worden om vast te stellen hoe de belastingheffing van feitelijk en juridisch vergelijkbare ondernemingen onder het 'normale fiscale stelsel' zou verlopen. Vervolgens wordt bepaald in hoeverre de maatregel afwijkt van het referentiekader. Zodra een afwijking geconstateerd wordt – en aldus selectiviteit – dient als derde stap een mogelijke rechtvaardiging naar aard of opzet gezocht te worden. Mogelijke rechtvaardigingsgronden naar aard of opzet van de maatregel zouden het tegengaan van belastingfraude en het progressieve karakter van de belastingen als herverdelingsinstrument kunnen zijn, indien dat daadwerkelijk het interne doel van de regeling is. Selectiviteit is in dat geval gerechtvaardigd en de regeling valt daardoor niet langer onder de werking van art. 107 VwEU. De bewijslast van deze rechtvaardiging ligt bij de lidstaat.

Bij toetsing van de Nederlandse innovatiebox uit de Wet VPB aan het selectiviteitscriterium blijkt het referentiekader eveneens een belangrijke rol te spelen. Ondernemingen kunnen – mits voldaan aan gestelde voorwaarden – opbrengsten voortkomend uit diverse speur- en ontwikkelingswerkzaamheden tegen een lager VPB-tarief laten belasten.⁴² Vaststaat dan ook dat een fiscaal voordeel behaald wordt. De maatregel is echter van algemene aard, de innovatiebox staat immers open voor alle VPB-plichtigen en kan daardoor niet direct als zijnde selectief aangemerkt worden indien VPB-ondernemingen als referentiekader gebruikt worden. Worden daarentegen alle Nederlandse ondernemingen als referentiekader gebruikt, blijkt de faciliteit niet open te staan voor IB-ondernemingen.⁴³ Aan het selectiviteitscriterium zou daardoor voldaan worden. Overigens acht ik deze laatste visie niet juist, het lijkt mij voor de hand liggend om slechts de belastingwet waarbinnen

³⁸ Idem, punt 122.

³⁹ Zie art. 3.12 Wet IB.

⁴⁰ Afgezien van de andere criteria voor staatssteun kan een mogelijke rechtvaardiging gevonden worden in art. 107 lid 2 en 3 VwEU. Nadere bespreking van deze rechtvaardigingsgronden volgt in par. 2.3.

⁴¹ HvJ (EU) 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 50-62.

⁴² Ex art. 12b Wet VPB is het effectieve belastingtarief over deze voordelen door middel van grondslagvermindering slechts 7% in plaats van het gebruikelijke VPB-tarief à 20/25%.

⁴³ R.H.C. Luja, *'Actualiteiten fiscale staatssteun'*, Lezing commissie vaktechniek NOB 2013.

een bepaalde maatregel valt als referentiekader te nemen. Een IB-onderneming is immers juridisch niet vergelijkbaar met een VPB-onderneming.

In een staatssteunonderzoek naar een vergelijkbare Spaanse belastingmaatregel ter stimulering van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden⁴⁴ heeft de EC een geen-steun beschikking afgegeven vanwege het ontbreken van selectiviteit. De EC beschouwt het feit dat niet elke onderneming, noch elke branche, in gelijke mate gebruikmaakt van de maatregel niet als het bestaan van feitelijke selectiviteit, maar slechts als een weerspiegeling van de economische realiteit.⁴⁵ De maatregel vormt mitsdien geen staatssteun.

Mijns inziens kan de innovatiebox – in tegenstelling tot de uitspraak van de EC in de Spaanse casus – wel als selectief aangemerkt worden. De innovatiebox is feitelijk selectief, doordat er in bepaalde economieën aanzienlijk meer investeringen in onderzoek en ontwikkelingen gedaan worden. Voor bedrijven in deze branches zijn de voordelen relatief groter. Gezien het feit dat het lagere tarief een voordeel verschaft aan de begunstigde ten koste van de staatskas en de mededinging daardoor vervalst wordt, ben ik van mening dat de innovatiebox als steunmaatregel aangemerkt dient te worden. Echter past de steunmaatregel binnen de Europese doelstelling om onderzoek en ontwikkeling te stimuleren⁴⁶ en kan daardoor aangemerkt worden als verenigbaar met de interne markt. De uiteindelijke uitkomst is hetzelfde – de innovatiebox kan blijven bestaan, noch bestaat het gevaar op terugvordering – maar de redenering is wezenlijk anders.

Opvallend is overigens dat de innovatiebox een van de maatregelen is waarvoor het gebruikelijk is een belastingruling overeen te komen omtrent de hoogte van de verkregen opbrengsten.⁴⁷

Uit het arrest *Gibraltar* blijkt duidelijk hoe lastig het is om materiële selectiviteit vast te stellen. Gibraltar heeft in 2002 een voorstel tot hervorming van diens vennootschapsbelastingstelsel gedaan, waarbij ondernemingen ten eerste belast worden voor het aantal werknemers in dienst en daarnaast belast worden voor de beschikking over een bedrijfsruimte. Beide maatregelen worden door de EC als de facto selectief aangemerkt, nu ondernemingen die geen werknemers in dienst hebben noch beschikken over een bedrijfsruimte – de zogenaamde brievenbusmaatschappijen – in feite geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn. Het HvJ oordeelt dat het belastingstelsel in formulering geen onderscheid maakt tussen brievenbusmaatschappijen en – het referentiekader – overige ondernemingen. Invoering van de hervorming zal daarentegen (opzettelijk) leiden tot het vrijstellen

⁴⁴ Net als in Nederland staat de Spaanse maatregel voor alle VPB-ondernemingen open en vindt plaats in de vorm van een grondslagvermindering. In Spanje wordt slechts 50% van de opbrengsten van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden als belastbare winst in aanmerking genomen.

⁴⁵ Commission decision (EU) 2008/467 on state aid, Spain - the reduction of tax from intangible assets, par. 3.1.

⁴⁶ Mededeling van de Commissie, Naar een doeltreffender gebruik van fiscale stimulansen voor O&O, (PbEU 2008, C 10/21), punt 3.14.

⁴⁷ Ministerie van Financiën, De APA/ATR-praktijk; Notitie over de meeste voorkomende verschijningsvormen, 27 maart 2017, punt 7c-7d.

van brievenbusmaatschappijen, waardoor er sprake is van de facto selectiviteit.⁴⁸ Rechtvaardiging naar aard of opzet kan niet gevonden worden, nu de opzet van de maatregel juist het vrijstellen van brievenbusmaatschappijen is.

Bepaling van het referentiekader blijkt in de praktijk het grootste pijnpunt. Zo krijgt de Spaanse scheepsbouwer *Navantia* een vrijstelling voor onroerendezaakbelasting, omdat het betreffende onroerend goed gedeeltelijk voor militaire doeleinden gebruikt wordt. De Spaanse nationale rechter heeft aan het HvJ de prejudiciële vraag gesteld hoe in een dergelijke situatie het referentiekader bepaald dient te worden. Bevinden alle Spaanse onroerend goed bezitters zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare positie als een militair opererende onderneming of dienen slechts Spaanse militaire ondernemingen als referentiekader te fungeren? Het HvJ komt niet tot een expliciet antwoord, maar stelt dat het feit dat het desbetreffende onroerend goed naast militaire doeleinden ook voor civiele activiteiten gebruikt wordt, duidt op selectiviteit.⁴⁹ Doordat in ieder geval met betrekking tot de civiele activiteiten een belastingvoordeel behaald wordt – ten opzichte van ‘normale’ civiele ondernemingen – spreekt het HvJ van het bestaan van selectiviteit.

Ook in de recentelijke Duitse procedure *Heitkamp BauHolding* blijkt bepaling van het referentiekader geen sinecure. In Duitsland kan er in beginsel geen beroep gedaan worden op verliesverrekening bij handel in verlieslichamen, tenzij er een beroep op de zogenaamde saneringsclausule gedaan wordt. Hierdoor wordt een uitzondering gemaakt voor reorganisaties van bedrijven die in moeilijkheden verkeren, waardoor verliezen alsnog overgedragen kunnen worden. De EC is van mening dat deze uitzondering een vorm is van verboden staatssteun van de Duitse overheid en heeft daarom een terugvorderingsbesluit genomen tegen de begunstigde onderneming Heitkamp. In geding is hoe het referentiekader in een dergelijke situatie bepaald dient te worden. Wordt het referentiekader gevormd door het feit dat verliezen in beginsel aftrekbaar zijn en de saneringsclausule daardoor in feite de uitzondering op de uitzondering is⁵⁰ of geldt als referentiekader dat verliesverrekening niet mogelijk is bij handel in verlieslichamen, waarop de saneringsclausule een gunstige uitzondering is? Zowel de EC als het Europees Gerecht onderschrijven de tweede visie en spreken daarom van een selectief voordeel.⁵¹ Inmiddels heeft het HvJ uitspraak gedaan in de procedure en geconcludeerd dat het Gerecht het referentiekader onjuist bepaald heeft, doordat het in feite beperkt blijft tot ondernemingen die een reorganisatie ondergaan. Het juiste referentiekader zou het algemene

⁴⁸ HvJ (EU) 15 november 2011, C-106/09, C-107/09 (*Gibraltar*), r.o. 100-107.

⁴⁹ HvJ (EU) 9 oktober 2014, C-522/13 (*Navantia*), r.o. 35-41.

⁵⁰ Als hoofdregel geldt dat verliezen in Duitsland aftrekbaar zijn, tenzij er sprake is van handel in verlieslichamen. Door de saneringsclausule wordt in feite teruggekeerd naar deze hoofdregel.

⁵¹ Gerecht (EU) 4 februari 2016, T-28711 (*Heitkamp BauHolding*), r.o. 103-107.

belastingstelsel moeten zijn, inclusief de mogelijkheid tot verliesverrekening, waardoor van selectiviteit geen sprake is.⁵² Het terugvorderingsbesluit van de EC wordt nietig verklaard. Persoonlijk onderschrijf ik de mening van het HvJ om waar mogelijk is het totale belastingstelsel als referentiekader te nemen. Dit wordt versterkt door het feit dat de regeling om verliesverrekening te voorkomen bij handel in verlieslichamen een anti-misbruik bepaling is, welke daardoor onlosmakelijk verbonden is met de algemene bepaling dat verliezen in beginsel aftrekbaar zijn. Overigens blijkt uit het Heitkamp BauHolding arrest des te meer hoe lastig het is om het referentiekader te bepalen.

Gezien het feit dat de bewijslast van selectiviteit bij de EC ligt, dient zij in de Starbucks case aan de hand van drie stappen aan te tonen dat de ruling selectief is. In navolging van het HvJ in het arrest Paint Graphos⁵³ stelt zij dat het algemene stelsel van de Nederlandse vennootschapsbelasting als referentiekader geldt. Zowel Nederland als Starbucks stellen dat het Nederlandse zakelijkheidsbeginsel⁵⁴ het passende referentiekader moet zijn voor groepsvennootschappen om hun individueel belastbare winst te bepalen. De EC aanvaardt dit echter niet en stelt dat de doelstelling van de Nederlandse vennootschapsbelasting het belasten van de winst van ondernemingen is, ongeacht of zij zelfstandig of in concernverband opereren.⁵⁵

Als tweede stap volgt toetsing van de ruling aan het referentiestelsel. Gezien het individuele karakter van de ruling leidt vaststelling van een voordeel tot het vermoeden van selectiviteit. De overeengekomen APA is in beginsel een overeenkomst omtrent de invulling van het door Nederland gehanteerde zakelijkheidsbeginsel en is daardoor niet selectief volgens Nederland en Starbucks. Uitgaande van het door de EC gehanteerde referentiestelsel is er sprake van een niet-marktconforme bepaling van verrekenprijzen – onder meer door een gebrekkige analyse van zakelijkheid van de interne transacties ten opzichte van vrijemarkttransacties – en wordt daardoor afgeweken van het algemene stelsel van de Nederlandse vennootschapsbelasting.⁵⁶

Nederland noch Starbucks draagt een rechtvaardigingsgrond naar aard of opzet van de belastingmaatregel aan, noch heeft de EC deze kunnen vinden.⁵⁷ De EC acht het voordeel mitsdien selectief. Overeenkomstig het hiervoor bij het arrest *Heitkamp Bauholding* beargumenteerde onderschrijf ik de mening van de EC om het algemene vennootschapsbelastingstelsel als

⁵² HvJ (EU) 28 juni 2018, C-203/16 P (*Heitkamp BauHolding*), r.o. 100-107.

⁵³ HvJ (EU) 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 50.

⁵⁴ Het zakelijkheidsbeginsel ex art. 8b Wet VPB en de aanvulling hierop in het Besluit Verrekenprijzen 2013 (gebaseerd op de OESO-verrekenprijsrichtlijnen) onderschrijven diverse methoden ter waardering van intra concern transacties. Zolang de gehanteerde verrekenprijsmethode in overeenstemming is met het zakelijkheidsbeginsel geeft de Nederlandse wet geen voorkeur aan een van deze methoden.

⁵⁵ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, par. 9.2.1.

⁵⁶ Idem, par. 9.2.3.

⁵⁷ Idem, par. 9.2.5

referentiekader te nemen. Gezien het feit dat Starbucks een aanzienlijk belastingvoordeel behaalt door aftrek van de royaltybetaling

[B] Geografische selectiviteit

Geografische selectiviteit ziet op bevoordeling van ondernemingen die in een bepaalde regio gevestigd zijn. Afhankelijk van de autonomie van de regio dient het referentiekader – en aldus de selectiviteit – bepaald te worden. Indien decentrale overheden autonome bevoegdheid hebben om een belasting vast te stellen binnen hun grondgebied zal dit niet leiden tot selectiviteit.⁵⁸ Deze autonomie wordt beoordeeld aan de hand van drie cumulatieve criteria. Ten eerste moet de lokale overheid op constitutioneel niveau een eigen politieke en administratieve status hebben. Ten tweede mag de centrale overheid geen rechtstreekse inhoudelijke zeggenschap hebben. Ten derde moet de lokale overheid financieel autonoom zijn en komen financiële consequenties van een gevoerd fiscaal beleid volledig voor diens rekening.⁵⁹ Blijkt de regio op alle drie de vlakken autonoom te zijn, dan vormt de desbetreffende regio het referentiekader. Is de regio niet voldoende autonoom, dan zal de maatregel van de decentrale overheid getoetst worden aan het reguliere belastingstelsel van de centrale overheid waarbinnen de regio valt. In de praktijk blijkt bepaling van het geografische referentiekader – in tegenstelling tot het materiële referentiekader – vrijwel geen problemen op te leveren, nu de autonomie van de decentrale overheid redelijk eenvoudig te bepalen is.

Opgemerkt dient te worden dat alleen aan het selectiviteitscriterium voldaan wordt, indien sprake is van een voordeel verstrekt aan bepaalde *ondernemingen*. Individuen zijn daarmee uitgesloten. Het HvJ definieert een onderneming als *‘elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd’*.⁶⁰ Van belang hierbij is dat eenheden zonder winsttoegmerk eveneens als onderneming aangemerkt kunnen worden indien zij goederen of diensten op de markt aanbieden. Kwalificatie naar nationaal recht wordt ter zijde geschoven, waardoor ook (sport-)verenigingen en stichtingen als onderneming onder de staatssteunregeling kunnen vallen. Indien er binnen dezelfde organisatie zowel economische als niet-economische activiteiten verricht worden, dienen slechts de economische activiteiten als zijnde een onderneming naar EU-recht aangemerkt te worden.⁶¹

Het vaststellen van het (gedeeltelijk) aanwezig zijn van een onderneming blijkt in de meeste gevallen relatief weinig problemen met zich mee te brengen. Het daadwerkelijk aanwezig zijn van selectiviteit

⁵⁸ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PbEU 2016, C 262/01), par. 5.3.

⁵⁹ HvJ (EG) 6 september 2006, C-88/03, r.o. 67.

⁶⁰ HvJ (EG) 10 januari 2006, C-222/04 (*Cassa di Risparmio*), r.o. 107.

⁶¹ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PbEU 2016, C 262/01), par. 2.1.

blijkt daarentegen een van de moeilijkst toetsbare staatssteun criteria. Bij directe belastingen wordt in de praktijk vrij snel voldaan aan de overige drie staatssteuncriteria en hangt de beoordeling van een maatregel als zijnde staatssteun af van het selectiviteitscriterium.⁶² Nadere invulling lijkt dan ook noodzakelijk.

2.2.3 Met staatsmiddelen bekostigd

Het derde staatssteuncriteria bestaat uit twee cumulatieve voorwaarden. Het voordeel dient ten eerste bekostigd te zijn met staatsmiddelen en moet daarnaast daadwerkelijk aan de desbetreffende staat toegerekend kunnen worden.⁶³ De bekostiging met staatssteun kan zowel direct als zijdelings van vorm zijn, door zowel centrale als decentrale overheden alsook door van overheidswege ingestelde publiek- en privaatrechtelijke beheersorganen. Bekostiging met staatsmiddelen reikt verder dan positieve overdracht van gelden, inkomstenderving – en een mogelijk toekomstig risico hierop – is al voldoende om aan deze voorwaarde te voldoen. Toekenning van een belastingkrediet met als doel om later meer staatsinkomsten te generen – investeren dus in feite – wordt geen geldige reden geacht om aan de voorwaarde te ontkomen.⁶⁴

Van toerekenbaarheid is sprake indien de maatregel per definitie aan de staat toe te rekenen is. Bij indirecte bekostiging via overheidsbedrijven zal in beginsel geen toerekening aan de staat worden aangenomen, echter dient er geen directe aansturing van de staat aanwezig te zijn om van toerekenbaarheid te spreken. Beoordeling is in dergelijke gevallen afhankelijk van de feitelijke omstandigheden van de belastingmaatregel.⁶⁵ Overigens kan de maatregel niet aan een lidstaat toegerekend worden indien de maatregel – zonder ruimte voor eigen beoordelingsvrijheid – direct voortvloeit uit EU-recht. Van toerekening is evenmin sprake als het voordeel opkomt door dispariteiten⁶⁶ tussen lidstaten.⁶⁷

Terugkerend naar de Starbucks case gaat de EC relatief kort in op het criteria bekostiging van de maatregel met staatsmiddelen. Gesteld wordt dat verbetering van de financiële positie van Starbucks door de ruling duidt op inkomstenderving voor Nederland. Het feit dat de ruling gesloten wordt met de Nederlandse Belastingdienst – onderdeel van de Nederlandse overheid – leidt tot toerekening aan Nederland, waardoor aan de derde voorwaarde van staatssteun voldaan wordt.⁶⁸

⁶² HvJ (EU) 21 december 2016, C-20/15P en C-21/15 P (*World Duty Free*), Noot Redactie Vakstudie Nieuws.

⁶³ HvJ (EG) 16 mei 2002, C-482/99 (*Stardust Marine*), r.o. 24.

⁶⁴ Gerecht (EG) 9 september 2009, T-227/01, r.o. 130.

⁶⁵ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (*PbEU* 2016, C 262/01), par. 3.1.1.

⁶⁶ Dispariteiten zijn verschillen in wetgeving tussen lidstaten waardoor fiscale voor- of nadelen behaald kunnen worden.

⁶⁷ R.H.C. Lujar, *Fiscale rulings en staatssteun*, NJB 2015/678, par. 3.1.

⁶⁸ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, punt 225-226.

Eenzijds onderschrijf ik deze redenering van de EC, het feit dat Starbucks door de belastingregulering minder belasting betaald in Nederland, kan logischerwijs ten koste gaan van de Nederlandse staatskas. Echter, het lijkt mij moeilijk om in een belastingstructuur zoals die van het Starbucks concern een belastingvoordeel specifiek aan één lidstaat toe te kunnen rekenen. De belastingstructuur ziet immers op het behalen van belastingvoordelen in verschillende lidstaten door afroeping van de winst via – onder meer – transfer pricing. Het feit dat de royalty-ontvangende entiteit in Engeland vrijgesteld is, lijkt hierin een grote rol te spelen. Immers, indien de Engelse entiteit niet fiscaal transparant zou zijn – en dus VPB dient te betalen over de uit Nederland ontvangen royalty's – zou de EC mogelijk tot een heel ander oordeel komen. Mijns inziens bestaat er dan ook een zekere samenhang tussen lidstaten bij de belastingheffing van een multinationale entiteit – of concern – waardoor toerekening van een belastingvoordeel aan één bepaalde lidstaat niet in alle gevallen feitelijk juist is. Dit kan uiteindelijk tot een hele andere conclusie leiden omtrent het aanmerken van een fiscaal voordeel als zijnde staatssteun. In het in par. 3.13 besproken terugvorderingsbesluit van de EC tegen Apple komt dit uitgebreider aan bod.

2.2.4 Vervalsing mededinging en ongunstige beïnvloeding handelsverkeer

Het laatste criterium bestaat eveneens uit twee onderdelen, welke in de praktijk vrijwel onlosmakelijk verbonden blijken. Het HvJ acht (dreigende) vervalsing van mededinging aanwezig indien de concurrentiepositie van de begunstigde onderneming ten opzichte van concurrerende ondernemingen verbetert door de maatregel.⁶⁹ Daadwerkelijke concurrentievervalsing hoeft niet aangetoond te worden door de EC, maar dient wel verder te strekken dan puur hypothetisch het geval zou kunnen zijn. In de regel wordt deze voorwaarde in vrijwel alle gevallen vervuld, ongeacht de omvang van het voordeel.⁷⁰

Een vergelijkbare redenering geldt voor de tweede voorwaarde, (mogelijk) ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten behoeft evenmin daadwerkelijk aantoonbaar te zijn en wordt aanwezig geacht bij verbetering van de concurrentiepositie.⁷¹ Het feit dat de begunstigde onderneming niet deelneemt aan het internationale handelsverkeer doet hier niet aan af.⁷² De EC maakt slechts een uitzondering voor ondernemingen die dermate lokaal actief zijn dat er weinig kans bestaat op een meer dan marginale beïnvloeding van het internationale handelsverkeer. Deze uitzondering geldt onder meer voor sport- en recreatiecentra, ziekenhuizen en mediaplatformen indien zij slechts lokaal publiek bedienen.⁷³

⁶⁹ HvJ (EG) 17 september 1980, 730/79 (*Philip Morris Holland BV*), r.o. 11.

⁷⁰ HvJ (EG) 29 april 2004, C-298/00 P (*Mauro Alzetta*), r.o.54-55.

⁷¹ Idem.

⁷² HvJ (EG) 10 januari 2006, C-222/04 (*Cassa di Risparmio*), r.o. 143.

⁷³ Mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (*PbEU* 2016, C 262/01), par. 6.3.

In gevallen van grensoverschrijdende concerns als Starbucks lijkt beïnvloeding van het internationale handelsverkeer gemakkelijk bewezen. Doordat daarnaast de financiële positie van het concern versterkt wordt, acht de EC vervalsing van mededinging eveneens aanwezig.⁷⁴ Mitsdien is aan het laatste criterium voor verboden staatssteun voldaan.

2.3 (On)verenigbare staatssteun

2.3.1 Algemeen

Nadat aan de vier cumulatieve criteria voldaan wordt, volgt de conclusie dat de maatregel een steunmaatregel vormt. Aan de hand van het tweede en derde lid van art. 107 VwEU dient vervolgens onderzocht te worden of de maatregel met de interne markt verenigbaar is, dan wel als verenigbaar beschouwd kan worden. Vormen van met het EU-recht verenigbare staatssteun zullen in deze paragraaf aan de orde komen.

2.3.2 Verenigbare staatssteun ex lid 2

Het tweede lid van art. 107 VwEU geeft een drietal situaties waarin steunmaatregelen verenigbaar zijn met de interne markt. De begunstigde onderneming dient aan te tonen dat een van de drie uitzonderingen van toepassing is en dat aan alle vereisten⁷⁵ voldaan is. De eerste uitzondering geldt voor steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers mits er geen onderscheid gemaakt wordt naar de oorsprong van de producten.⁷⁶ Steunmaatregelen die zien op herstel van schade door natuurrampen en andere buitengewone gebeurtenissen vormen de tweede uitzondering. Als laatste wordt een uitzondering gemaakt voor steunmaatregelen aan bepaalde streken van Duitsland indien en voor zover deze een compensatie vormen voor het ondervonden economisch nadeel door de deling van Duitsland. Sinds de hereniging in 1990 is er geen succesvol beroep op deze uitzondering gedaan. Het HvJ kent desalniettemin nog steeds een (zeer) geringe werking aan het lid toe.⁷⁷ Doordat fiscale staatssteunprocedures in veel gevallen van individuele aard zijn, is het onwaarschijnlijk dat de steunmaatregelen op basis van dit lid met de interne markt verenigbaar zijn.

2.3.3 Mogelijk verenigbare staatssteun ex lid 3

Na de van rechtswege geldende uitzonderingen op verboden staatssteun bestaan er de mogelijke uitzonderingen op grond van de discretionaire bevoegdheden van de EC. Afhankelijk van de beoordeling van de EC worden de steunmaatregelen als verenigbaar met de interne markt beschouwd.

⁷⁴ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, punt 227.

⁷⁵ De vereisten zijn opgenomen in verordening 2014/651. Het eerste hoofdstuk bepaalt de algemene voorwaarden, het derde hoofdstuk de meer sector-specifieke voorwaarden.

⁷⁶ T. Bruyninckx, *Materieel EU – Staatssteunrecht* 2015, par. 3.2.

⁷⁷ HvJ (EG) 30 september 2003, C-57/00 en C-61/00 (*Volkswagen*), r.o. 39.

Het HvJ kan in een dergelijk geval slechts oordelen of de EC een kennelijke fout heeft gemaakt binnen haar ruime beoordelingsvrijheid – het EU-recht stelt geen regels omtrent de wijze van uitvoering van deze bevoegdheid – dan wel misbruik van bevoegdheid begaat. Het HvJ mag daarbij zelf geen oordeel vellen over de feitelijke invulling van mogelijke verenigbaarheid van de maatregel, dit recht blijft voorbehouden aan het bevoegde orgaan, de EC dus.⁷⁸ De beoordelingsvrijheid van de EC wordt op basis van het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel slechts beperkt door de door haar gepubliceerde mededelingen, richtsnoeren en kaderregelingen.⁷⁹

Het derde lid van art. 107 VwEU bepaalt vijf situaties waarin een beroep op deze uitzondering gedaan kan worden, waarbij de begunstigde onderneming dient aan te tonen dat aan alle voorwaarden voldaan is. De belangrijkste uitzonderingen zijn (a) steunmaatregelen ter bevordering van economische ontwikkeling van regio's met een abnormaal lage levensstandaard⁸⁰ of hoge werkloosheid en (c) steunmaatregelen ter bevordering van bepaalde economische bedrijvigheden.⁸¹ In beginsel geldt de uitzondering onder (a) alleen voor steunmaatregelen die meerdere ondernemingen in een bepaalde regio treffen, niet voor individuele maatregelen tenzij deze een aantoonbare bijdrage leveren aan de ontwikkeling van het bepaalde gebied.⁸² Doordat (c) geen voorwaarden stelt aan de levensstandaard in het begunstigde gebied heeft deze een groter toepassingsgebied en wordt daardoor in de praktijk het meeste gebruikt.⁸³ De in par. 2.2.2 genoemde selectieve landbouwvrijstelling zou mogelijk onder deze uitzondering geschaard kunnen worden.

Bij het zoeken naar verenigbaarheid met het EU-recht in de Starbucks case bevestigt de EC dat een dergelijke individuele steunmaatregel in de regel niet onder art. 107 lid 3c VwEU valt. De regeling zal niet leiden tot (noodzakelijke) ontwikkeling van bepaalde regionale economieën of bedrijvigheden, noch is beperkt of degressief in tijd.⁸⁴ Een uitzondering op het verboden staatssteunbeginsel wordt dan ook niet gevonden.

De overige drie categorieën zien op steunmaatregelen (b) ter verwezenlijking van belangrijke Europese economische projecten, (d) promotie van cultuur (-eel erfgoed) en (e) andere door de EC opgestelde projecten. Door de economische crisis in 2008 en de daaruit volgende bankenmededeling is het belang

⁷⁸ HvJ (EG) 12 december 2002, C-456/00 (*Fr/com*), r.o. 41.

⁷⁹ HvJ (EG) 28 juni 2005, C-189/02, C-202/02, C-205/02-C-208/02 en C-213/02 P (*Dansk Rørindustri*), r.o. 211.

⁸⁰ Van een abnormaal lage levensstandaard is sprake bij een BBP per hoofd lager dan 75% van het Europees gemiddelde.

⁸¹ Nicolaides, Kekelekis & Kleis, *State aid policy in the European Community: Principles and practice* 2008, p. 48.

⁸² Richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen 2014-2020, (*PbEU* 2013, C 209/01), punt 42.

⁸³ R.E. van Lambalgen, *State aid to banks* 2018, par. 2.4.2.

⁸⁴ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, par. 9.6.

van (b) aanzienlijk toegenomen. Steunmaatregelen aan insolvente banken en kredietinstellingen kunnen zich onder deze uitzondering scharen, mits noodzakelijk en proportioneel.⁸⁵

2.3.4 Onverenigbare staatssteun

Na het uitblijven van een geldige mogelijkheid tot verenigbaarheid volgt de conclusie dat de steunmaatregel (gedeeltelijk) onverenigbaar is met de interne markt. Gedeeltelijk onverenigbare steunmaatregelen kunnen na de benodigde aanpassingen alsnog als verenigbaar gekwalificeerd worden en ten uitvoer gebracht worden.⁸⁶ Onverenigbare maatregelen dienen direct opgeheven te worden. Afhankelijk van de vraag of de steunmaatregel reeds ten uitvoer gebracht is, zal overgegaan worden tot terugvordering van het steunbedrag. Van belang hierbij is het onderscheid tussen nieuwe steunmaatregelen en bestaande maatregelen, waar in de volgende paragraaf dieper op ingegaan wordt.

2.4 (On)rechtmatige steun

2.4.1 Algemeen

Door de voortdurende ontwikkeling van het EU-recht is een actieve rol weggelegd voor de EC bij het onderzoeken van belastingmaatregelen. Aanpassing van het EU-recht kan immers leiden tot (her)kwalificatie van bestaande maatregelen als zijnde steunmaatregelen waar deze dit voorheen nog niet waren. De EC draagt hiervoor de verantwoordelijkheid. Nieuw in te voeren maatregelen die aan de genoemde staatssteuncriteria voldoen dienen daarentegen eerst door de lidstaat aangemeld te worden, waarna de EC de maatregel test op verenigbaarheid. Het niet op de juiste wijze volgen van deze aanmeldingsprocedure leidt tot onrechtmatige steun. Doordat de aanmeldingsprocedure alleen geldt voor nieuwe steunmaatregelen is het belangrijk deze te onderscheiden van bestaande steunmaatregelen. Dit onderscheid, de aanmeldprocedure en de gevolgen van onrechtmatige steun zullen hierna besproken worden.

2.4.2 Bestaande steun

Krachtens art. 108 lid 1 VwEU is de EC verantwoordelijk voor het toezicht op bestaande steun en onderwerpt deze in samenwerking met de lidstaten aan voortdurend onderzoek. Bestaande steun omvat steunmaatregelen die bestonden alvorens de inwerkingtreding van het staatssteunverbod, als ook steun die door de EC in een eerder onderzoek goedgekeurd is. Indien maatregelen door aanpassing van het EU-recht als steunmaatregelen aangemerkt worden zonder dat de maatregelen zelf gewijzigd

⁸⁵ Mededeling van de Commissie — De toepassing van de staatssteunregels op maatregelen in het kader van de huidige wereldwijde financiële crisis genomen met betrekking tot financiële instellingen, (*PbEU* 2008, C 270/02), punt 1-5.

⁸⁶ Art. 9 lid 2 Verordening (EU) 2015/1589.

worden, worden deze eveneens als bestaande steun geclassificeerd.⁸⁷ Hetzelfde geldt voor steunmaatregelen waarvoor de terugvorderingstermijn van tien jaar reeds verlopen is en waarvoor terugvordering mitsdien uit kan blijven.⁸⁸

Indien de EC van mening is dat een bestaande steunmaatregel niet (langer) verenigbaar is met het EU-recht, wordt een aanbeveling gedaan om deze aan te passen. Door de regel inhoudelijk te wijzigen, procedurele vereisten in te voeren of de steunregeling af te schaffen wordt de onverenigbaarheid opgeheven. Van terugvordering is in geval van bestaande steun echter geen sprake.

De eerdergenoemde landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting bestaat reeds sinds het begin van de twintigste eeuw en is daarmee een voorbeeld van bestaande steun. Van onrechtmatige steun zal daarom nimmer sprake kunnen zijn, onverenigbaarheid wordt echter niet uitgesloten. Mocht daadwerkelijk geoordeeld worden dat sprake is van onverenigbare staatssteun kunnen de begunstigde ondernemingen niet tot terugvordering gemaand worden.⁸⁹

2.4.3 Nieuwe steun

Nieuwe steun omvat alle steunmaatregelen niet zijnde bestaande steun.⁹⁰ In tegenstelling tot bestaande steunmaatregelen dient de lidstaat de EC op de hoogte te brengen van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen.⁹¹ Volgens de Procedureverordening mag de lidstaat de betreffende steunmaatregel niet ten uitvoer brengen (de zogenaamde *standstill*-bepaling) zolang de EC nog geen besluit genomen heeft. De nationale rechter dient toe te zien op uitvoering van de *standstill*-bepaling. Voldoet de lidstaat aan de aanmeldingsverplichting, de *standstill*-bepaling en levert zij tijdig alle noodzakelijke informatie omtrent de steunmaatregel, dan is er sprake van rechtmatige steun. De EC kan een geldboete opleggen indien de begunstigde ondernemingen tijdens de onderzoeksfase opzettelijk onjuiste informatie verstrekken en/of deze niet tijdig aanleveren.⁹²

Zodra de EC na een eerste onderzoek, waarvoor zij maximaal twee maanden de tijd heeft, tot de conclusie komt dat er twijfels bestaan omtrent de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de interne markt volgt de formele onderzoeksprocedure. De formele onderzoeksprocedure eindigt zodra de EC – binnen een termijn van achttien maanden – heeft besloten dat (i) de aangemelde maatregel geen steunmaatregel is, (ii) de steunmaatregel verenigbaar is met de interne markt, (iii) de

⁸⁷ Art. 1 sub b Verordening (EU) 2015/1589.

⁸⁸ Art. 1 sub b jo. art. 17 lid 3 Verordening (EU) 2015/1589.

⁸⁹ S.F.J.J. Schenk en P.L.F. Seegers, *De landbouwvrijstelling* 2014, par. 1.3.

⁹⁰ Art. 1 sub c Verordening (EU) 2015/1589.

⁹¹ Art. 108 lid 3 VwEU; Art. 2 lid 1 Verordening (EU) 2015/1589.

⁹² Art. 8 Verordening (EU) 2015/1589.

steunmaatregel verenigbaar is indien aan aanvullende voorwaarden voldaan wordt of (iv) de steunmaatregel onverenigbaar is met de interne markt.

Bij nieuwe steunmaatregelen zal tot terugvordering overgegaan worden indien sprake is van onrechtmatige onverenigbare steun.⁹³ De enige mogelijkheid om af te zien van terugvordering is op basis van strijdigheid met een van de algemene beginselen uit het EU-recht.⁹⁴ De wijze waarop de terugvorderingsprocedure verloopt, zal in het volgende hoofdstuk aan bod komen.

In het besluit van de EC tegen Starbucks meldt zij dat lidstaten verplicht zijn elk voornemen tot invoering van steunmaatregelen aan te melden en pas bij goedkeuring tot uitvoering mogen brengen. Nederland heeft de afgegeven belastingruling niet aangemeld, noch de standstill-bepaling in acht genomen en daarom vormt de APA onrechtmatige steun.⁹⁵

Gezien het feit dat er uiteindelijk geconcludeerd is dat aan alle voorwaarden van staatsteun voldaan is, de steunmaatregel onverenigbaar is met de interne markt en de steunmaatregel onrechtmatig is, dient Nederland over te gaan tot terugvordering van de aan Starbucks verleende steun.⁹⁶

Overigens zijn regelingen die zien op compensatie voor diensten van algemeen belang vrijgesteld van de aanmeldingsplicht, als ook bepaalde maatregelen ter ondersteuning van de landbouw en visserij.⁹⁷ Steunmaatregelen met een maximaal voordeel van €200.000 per drie jaar (de zogenaamde *de minimis* steun) vallen evenmin onder de aanmeldingsplicht, doordat zij niet geacht worden daadwerkelijk impact op de internationale handel en mededinging te hebben en daardoor niet te voldoen aan de criteria uit art. 107 lid 1 VwEU.⁹⁸

2.4.4 Misbruik van steun

Misbruik van steun wordt gedefinieerd als steun die door de begunstigde onderneming(en) wordt gebruikt in strijd met een besluit van de EC tot (voorwaardelijke) verenigbaarheid van steun.⁹⁹ Wordt de steun voor een ander doel gebruikt dan waarvoor het goedgekeurd is, kan de EC alsnog een formele procedure starten, waarbij zij dezelfde middelen tot haar beschikking heeft als bij onrechtmatige steun. Gezien het feit dat deze steun reeds door de EC goedgekeurd is, kan er niet tot terugvordering overgegaan worden.¹⁰⁰

⁹³ Art. 16 Verordening (EU) 2015/1589.

⁹⁴ Art. 16 Verordening (EU) 2015/1589.

⁹⁵ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, par. 9.7.

⁹⁶ Idem, par. 10.

⁹⁷ Verordening (EU) 2013/1379.

⁹⁸ Art. 3 Verordening 2013/1407.

⁹⁹ Art. 1 sub f jo art. 4 lid 3 en art. 9 lid 3 en 4 Verordening 2013/1407.

¹⁰⁰ Verordening (EU) 2015/1589, punt 28.

2.5 Primarolo gedragscode

Het sinds de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG) in 1957 gehanteerde verbod op onverenigbare steunmaatregelen is inhoudelijk vrijwel ongewijzigd gebleven¹⁰¹, ook na omzetting in het EG Verdrag in 2002 en het huidige uit 2009 stammende VwEU. Daadwerkelijke handhaving bleef echter uit tot halverwege de jaren negentig. Na groeiende behoefte aan het tegengaan van belastingontwijking volgt in 1999 de gedragscode voor schadelijke belastingconcurrentie, ook bekend als de Primarolo gedragscode.¹⁰² De gedragscode ziet op wettelijke en administratieve bepalingen die invloed (kunnen) hebben op de vestigingsplaatsplaats van bedrijfsactiviteiten en leiden tot een lagere effectieve belastingdruk. Dergelijke potentieel schadelijke belastingmaatregelen worden vervolgens op vijf onderdelen getoetst. Onderzocht wordt of (i) de voordelen alleen aan niet-ingezetenen toegekend worden, (ii) de voordelen afgeschermd zijn van de binnenlandse markt en daardoor niet de nationale grondslag beïnvloeden, (iii) de voordelen worden toegekend zonder dat sprake is van reële economische activiteit/vertegenwoordiging in de desbetreffende lidstaat, (iv) bij winstbepaling van een multinationale groep wordt afgeweken van internationaal geaccepteerde beginselen¹⁰³ en (v) of belastingmaatregelen onvoldoende transparant zijn.¹⁰⁴ In tegenstelling tot de staatssteun criteria zijn deze vereisten niet cumulatief, zodat een belastingmaatregel in de regel sneller als schadelijk zal kwalificeren dan als staatssteun. Het feit dat een maatregel schadelijk is voor de gedragscode is niet van invloed op toetsing aan het staatssteunverbod.¹⁰⁵ Mijns inziens kan er tijdens een staatssteunprocedure dan ook geen vertrouwen ontleend worden aan het feit dat een maatregel niet als schadelijk aangemerkt is onder de Primarolo gedragscode.

Een ander belangrijk verschil met het staatssteunverbod is het ontbreken van juridische afdwingbaarheid. De gedragscode is slechts een politiek bindmiddel, waardoor aanpassing van schadelijke belastingmaatregelen op basis van de gedragscode in de meeste gevallen een gevolg is van Europese 'groepsdwang'.¹⁰⁶ Door het juridisch karakter van het staatssteunverbod ex art. 107 VwEU blijkt dit een belangrijker instrument in het terugdringen van onwenselijke belastingconcurrentie.¹⁰⁷

¹⁰¹ Afgezien van enkele grammaticale aanpassingen is de grootste wijziging de toevoeging van culturele steunmaatregelen als zijnde mogelijk verenigbaar met de interne markt, onder het huidige verdrag opgenomen in art. 107 lid 3 (d) VwEU.

¹⁰² V. Kalloe, *Tax Treatment of Interest for Corporations* 2012, par. 11.1.1.

¹⁰³ Bijvoorbeeld de OESO-beginselen.

¹⁰⁴ Report Code of Conduct Group, 29 november 1999, SN 4901/99, punt 3.

¹⁰⁵ 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 (*PbEU* 1998, C 384/03), punt 30.

¹⁰⁶ J.A.R. van Eijdsen et al., *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief* 2014, par. 1.12.1.

¹⁰⁷ In het rapport blijken 66 Europese belastingmaatregelen schadelijk, waarvan tien Nederlands. Vanwege terughoudendheid van de lidstaten met betrekking tot aanpassing van de maatregelen zijn deze uiteindelijk onderworpen aan een staatssteunonderzoek ex art. 107 e.v. VwEU om aanpassing mogelijk rechtens afdwingbaar te maken.

Na toetsing van de (aangepaste) Nederlandse innovatiebox aan de gedragscode criteria blijkt er geen sprake te zijn van schadelijke belastingconcurrentie. De Nederlandse innovatiebox wijkt niet af van innovatie stimulerende maatregelen in andere lidstaten en past binnen het OESO-actieplan om belastingontwijking tegen te gaan.¹⁰⁸ Dit is per definitie geen aanwijzing dat er geen sprake is van staatssteun, echter wordt in de literatuur opgemerkt dat de EC 'een wonderlijke stap' zou zetten om alsnog een staatssteunprocedure tegen de Nederlandse innovatiebox te starten.¹⁰⁹

2.6 Deelconclusie

Krachtens het eerste lid van art. 107 VwEU vormt een maatregel een steunmaatregel als er sprake is van (i) begunstiging (ii) van bepaalde ondernemingen (iii) die met staatsmiddelen bekostigd wordt en (iv) die kan leiden tot vervalsing van de mededinging en ongunstige beïnvloeding van het intracommunautaire handelsverkeer. In de praktijk blijkt bepaling van het referentiekader voor de selectiviteitstoets het grootste pijnpunt, de overige drie criteria worden relatief snel vervuld geacht. Nadere invulling van deze selectiviteitseis lijkt dan ook wenselijk.

Zodra een bestaande maatregel aan de vier voorwaarden voldoet, dient mogelijke verenigbaarheid met de interne markt onderzocht te worden. Afhankelijk van het hieruit volgende besluit dient de maatregel aangepast of opgeheven te worden. Van terugvordering is bij bestaande steun geen sprake.

Elk voornemen tot invoering van een maatregel die voldoet aan de gestelde staatssteuneisen dient door de lidstaat ter goedkeuring bij de EC aangemeld te worden. Door de standstill-bepaling mag de maatregel niet ten uitvoering gebracht worden zolang het onderzoek loopt. Wordt de maatregel niet aangemeld, de standstill-bepaling niet in acht genomen of levert de lidstaat niet (tijdig) de benodigde informatie voor het onderzoek, dan is er sprake van onrechtmatige steun. Zodra de EC concludeert dat de onrechtmatige steun tevens onverenigbaar is met de interne markt, dient de lidstaat over te gaan tot terugvordering van het verstrekte voordeel. Van terugvordering is bij onverenigbare rechtmatige steun geen sprake, nu deze door de standstill-bepaling nog niet tot uitvoering gebracht is.

Naast het juridisch afdwingbare verbod op steunmaatregelen kan een belastingmaatregel op basis van de Primarolo gedragscode aangemerkt worden als een schadelijke belastingmaatregel. Vanwege het ontbreken van rechtens afdwingbaarheid is de lidstaat niet verplicht tot herstel van de maatregel. Kwalificatie van een maatregel als zijnde een steunmaatregel is onafhankelijk van de eventuele kwalificatie als van de maatregel als zijnde een schadelijke belastingmaatregel.

¹⁰⁸ Report Code of Conduct Group, 12 June 2017, 10047/17, punt 37 en annex I.

¹⁰⁹ Vakstudie Nieuws, *De Nederlandse innovatiebox goedgekeurd*, V-N 2017/34.21.

3. Europese Terugvorderingsprocedure

3.1 Inleiding

Nadat onverenigbare onrechtmatige staatssteun wordt geconstateerd, neemt de EC een terugvorderingsbesluit en wordt de begunstigde onderneming diensgevolge tot terugbetaling van het ontvangen voordeel gemaand. De betrokken lidstaat dient, in samenwerking met de EC, toe te zien op uitvoering van het terugvorderingsbesluit. De in 2015 vernieuwde Procedureverordening 2015/1589 (hierna kortweg: *Procedureverordening*) is hierbij leidend en zal in dit hoofdstuk dan ook uitvoerig aan bod komen. Doordat de Procedureverordening op een aantal onderdelen geen specifieke regels voorschrijft, wordt teruggerepen op het nationale recht. De aanvullende werking van het nationale recht zal daarom eveneens besproken worden.

3.2 Procedurele autonomie

Sinds 1983 is terugvordering van onverenigbare onrechtmatige steun verplicht, om er zeker van te zijn dat de *status quo antes* – en dus de concurrentievervalsing – hersteld wordt.¹¹⁰ De bevoegdheid van de EC om een terugvorderingsbesluit te nemen is opgenomen in art. 108 lid 2 eerste volzin VWEU en nader uitgewerkt in art. 16 Procedureverordening, als volgt luidend:

1. Indien negatieve besluiten worden genomen in gevallen van onrechtmatige steun besluit de Commissie dat de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen dient te nemen om de steun van de begunstigde terug te vorderen („terugvorderingsbesluit”). De Commissie verlangt geen terugvordering van de steun indien zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Unierecht.

2. De op grond van een terugvorderingsbesluit terug te vorderen steun omvat rente tegen een door de Commissie vastgesteld passend percentage. De rente is betaalbaar vanaf de datum waarop de onrechtmatige steun voor de begunstigde beschikbaar was tot de datum van daadwerkelijke terugbetaling van de steun.

3. Onverminderd een beschikking van het Hof van Justitie van de Europese Unie overeenkomstig artikel 278 VWEU, dient terugvordering onverwijld en in overeenstemming met de nationaalrechtelijke procedures van de betrokken lidstaat te geschieden, voor zover die procedures een onverwijld en daadwerkelijke tenuitvoerlegging van het besluit van de Commissie toelaten. Daartoe nemen de betrokken lidstaten in geval van een procedure voor een nationale rechterlijke instantie alle nodige maatregelen, met inbegrip van voorlopige maatregelen, waarover zij binnen hun nationale rechtsstelsel beschikken om dit doel te bereiken, onverminderd het Unierecht.

Blijkens de Procedureverordening dient terugvordering enerzijds plaats te vinden overeenkomstig de nationaalrechtelijke procedures van lidstaten, anderzijds mogen deze nationaalrechtelijke procedures niet in de weg staan aan onverwijld en daadwerkelijke tenuitvoerlegging van het terugvorderingsbesluit. Lidstaten bezitten daardoor *procedurele autonomie* voor zover deze

¹¹⁰ A.P. Rossi, *Competition and State Aid - An Analysis of the EU Practice* 2015, p. 141-142.

procedure de doeltreffendheid van het EU-recht niet aantast.¹¹¹ Het Europees recht lijkt daardoor altijd voor te gaan op het nationaal recht, tenzij het Europees recht geen specifieke uitleg biedt. Op basis van het gelijkwaardigheidsbeginsel mogen rechtsregels waarbij het EU-recht ingeroepen is niet nadeliger uitwerken dan rechtsregels die puur op het nationaal recht gebaseerd zijn.¹¹² Persoonlijk acht ik volledige gelijkheid echter onmogelijk, doordat het Europees recht boven het nationaal recht staat en daardoor dus van dwingender aard is. Situaties waarin onder nationaal recht niet tot terugvordering overgegaan zou kunnen worden, zullen strijdig zijn met de doeltreffende uitvoering van het Europees recht en op grond daarvan alsnog uitgevoerd worden. Het gelijkheidsbeginsel zou daardoor geschaad worden ten behoeve van het doeltreffendheidsbeginsel. Lidstaten dienen immers alle benodigde maatregelen te nemen om doeltreffende uitvoering van het terugvorderingsbesluit te bewerkstelligen. Binnen deze beginselen blijkt desalniettemin ruimte voor de procedurele autonomie van de lidstaten.

Het EU-recht laat lidstaten vrij in hun keuze om terugvordering van fiscale staatssteun via het civiele recht dan wel via het belastingrecht te laten plaats vinden. Nederland sluit bij terugvordering van fiscale staatssteun aan bij het belastingrecht, zoals in het volgende hoofdstuk zal blijken.¹¹³

3.3 Onverwijld en daadwerkelijke uitvoering

Krachtens het derde lid van art. 16 Procedureverordening dient terugvordering *onverwijld* ten uitvoer gebracht te worden, om verdere verstoring van de concurrentieverhoudingen tegen te gaan. Het HvJ erkent dit en benadrukt daarmee nogmaals dat nationale procedures dit onmiddellijke herstel niet mogen beletten. Zodra het nationaal recht opschortende werking¹¹⁴ aan een terugvorderingsbesluit toekent, wanneer de begunstigde beroep instelt tegen dit besluit, wordt er volgens het Hof niet langer toegekomen aan onverwijld uitvoering. Opschortende werking naar nationaal recht is dan ook een belemmering voor de uitvoering van een Europees terugvorderingsbesluit – er wordt immers afbreuk gedaan aan de doeltreffendheid van het EU-recht – en om die reden niet toegestaan.¹¹⁵ Over de opschortende werking van het in art. 16 Procedureverordening genoemde art. 278 VwEU, in combinatie met de rechtsbescherming, volgt in par 3.6 meer.

Concreet gezien hanteert de EC een periode van maximaal vier maanden als onverwijld uitvoeringstermijn. De tot voor kort gehanteerde periode van twee maanden bleek in de meeste

¹¹¹ B.W.N, de Waard et al., *Terugvordering van staatssteun: Een rechtsvergelijkend onderzoek*, p. 17.

¹¹² HvJ (EG) 16 december 1967, C-33/76 (*Rewe*), r.o. 5.

¹¹³ Kamerstukken II 2016/17, 34 753, 3, p. 2.

¹¹⁴ Door opschortende werking behoeft het besluit niet uitgevoerd te worden zolang de termijnen voor bezwaar/beroep nog niet verstreken zijn en zolang de bevoegde rechter nog geen uitspraak gedaan heeft.

¹¹⁵ HvJ (EG) 5 oktober 2006, C-232/05 (*Scott/Kimberly-Clark*), r.o. 50.

gevallen te kort om tot daadwerkelijke uitvoering van het terugvorderingsbesluit over te gaan.¹¹⁶ Inmiddels bevatten de besluiten van de EC daarom twee termijnen. Binnen de eerste termijn van twee maanden dient de betrokken lidstaat de EC te informeren over de wijze waarop de omvang van de steun berekend wordt en in sommige gevallen ook over de genomen maatregelen, waarna daadwerkelijke terugvordering uiterlijk binnen vier maanden voldaan is. De EC kan de lidstaat te allen tijde verzoeken informatie te verstrekken omtrent de in het kader van terugvordering genomen maatregelen.

De eerder aangehaalde staatssteunprocedure van de EC tegen het koffieconcern Starbucks eindigt met een terugvorderingsbesluit. In art. 3 van dit besluit wordt *onmiddellijke en daadwerkelijke terugvordering* door Nederland vereist, ‘*binnen vier maanden vanaf de datum van kennisgeving*’. In het volgende artikel wordt vervolgens besloten dat ‘*Nederland de Commissie op de hoogte houdt van de stand van uitvoering van de nationale maatregelen die het heeft genomen ter uitvoering van dit besluit en dit doet totdat de terugvordering is voltooid. Het verstrekt, op het eenvoudige verzoek van de Commissie, onmiddellijk informatie over de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen.*’¹¹⁷

De terugvorderingsbesluiten in fiscale staatssteunzaken zijn in feite weinig meer dan een korte uiteenzetting van de onverenigbare steunmaatregel, gevolgd door de toepassing van art. 16 Procedureverordening. De inhoud van het terugvorderingsbesluit van bijvoorbeeld Apple/Ierland en Fiat/Luxemburg – beide zaken hebben overigens eveneens betrekking op een door de nationale autoriteiten afgegeven belastingruling omtrent toegepaste transfer pricing – is dan ook in hoofdlijnen hetzelfde als dat van Nederland/Starbucks.¹¹⁸

Indien het voor een lidstaat onmogelijk blijkt om terugvordering binnen de gestelde termijn te realiseren, kan hij de EC op basis van het *loyale samenwerkingsbeginsel* verzoeken de termijn te verlengen.¹¹⁹ Krachtens het beginsel van loyale samenwerking uit art. 4 lid 3 VEU dienen zowel lidstaten als Europese instellingen zich in te spannen om de verplichtingen uit de Europese verdragen na te komen.

Een terugvorderingsbesluit wordt geacht *daadwerkelijk* nagekomen te zijn zodra het volledige steunbedrag terugbetaald is. Het feit dat een begunstigde insolvent is, of dit door de terugvordering

¹¹⁶ Bekendmaking van de Commissie, Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen, (PbEU 2007, C272/05), par. 3.1

¹¹⁷ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd.

¹¹⁸ Zie: *Commission decision (EU) 2015/7152 on state aid which Luxembourg granted to Fiat* en *Commission decision (EU) 2016/5605 on state aid implemented by Ireland to Apple*.

¹¹⁹ Bekendmaking van de Commissie, Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen, (PbEU 2007, C272/05), par. 3.1.

wordt, verandert in beginsel niets aan diens terugbetalingsverplichting. Echter is het in dergelijke gevallen niet waarschijnlijk dat het volledige steunbedrag teruggevorderd kan worden, waardoor de *status quo antes* evenmin hersteld kan worden. Het HvJ is van mening dat de lidstaat, op grond van het beginsel van loyale samenwerking, zich ook in dergelijke situaties moet inspannen deze moeilijkheden te overwinnen.¹²⁰ Concreet betekent dit dat liquidatie van de begunstigde en verkoop van diens bezittingen tegen marktvoorwaarden in dergelijke gevallen kwalificeert als het naar behoren uitvoeren van een terugvorderingsbesluit, zolang onverwijld en daadwerkelijke uitvoering daarbij te allen tijde gehanteerd wordt.¹²¹ Met betrekking tot nationale faillissementswetgeving dient opgemerkt te worden dat deze evenmin afbreuk mag doen aan de doelmatigheid van het Europese terugvorderingsbesluit. Voortzetting van (een deel van) de activiteiten van de insolvente begunstigde is in sommige gevallen mogelijk onder het nationale recht van de lidstaten, terwijl het steunbedrag (nog) niet volledig teruggevorderd is. De EC stelt dat dit in de weg staat aan onverwijld en daadwerkelijk herstel van de concurrentievervalsing en daarom door de lidstaat geweigerd dient te worden.¹²²

Mijns inziens gaat de EC, en ook het HvJ, vrij ver in het realiseren van *onverwijld en daadwerkelijke* uitvoering van het terugvorderingsbesluit. Met name in situaties waarin onzekerheid bestaat omtrent het aanwezig zijn van staatssteun betwijfel ik of onmiddellijk herstel van de *status quo antes* terecht boven de rechtszekerheid en rechtsbescherming van de begunstigde onderneming gesteld wordt. Het ontbreken van betalingsuitstel, zoals in par. 3.6 nader besproken wordt, versterkt deze twijfel.

3.4 De begunstigde van het besluit

Fiscale staatssteun kent twee verschijningsvormen, namelijk ad hoc steun – waarbij er slechts één begunstigde is – en steunmaatregelen. Doordat de begunstigde van ad hoc steun, waaronder fiscale rulings, eenvoudig aanwijsbaar is, wordt het bijbehorende terugvorderingsbesluit direct aan hem gericht. Bij meer algemene steunmaatregelen kunnen er meerdere begunstigden zijn, waardoor het in de praktijk niet altijd mogelijk is om vast te stellen welke onderneming een concurrentievoordeel behaald heeft. De EC kan een dergelijke steunmaatregel met één – voor alle begunstigden geldend – terugvorderingsbesluit afdoen, daarbij de lidstaat opdragend om binnen twee maanden met een overzicht van de begunstigde ondernemingen te komen.¹²³

¹²⁰ HvJ (EG) 15 januari 1986, C-52/84, r.o. 16.

¹²¹ Bekendmaking van de Commissie, Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen, (PbEU 2007, C272/05), par. 3.2.4.

¹²² Idem.

¹²³ Zie bijvoorbeeld: Commission decision (EU) 2009/8107 *Spanish Goodwill*, art. 6 lid 1 sub a.

Gezien het karakter van de terugvorderingsverplichting als zijnde een civielrechtelijke schuld – en dus geen boete – is de verplichting overdraagbaar¹²⁴, ondanks het feit dat het terugvorderingsbesluit in eerste instantie een specifieke entiteit als begunstigde aanmerkt. Zodra een andere partij de schuld van de begunstigde overneemt, bijvoorbeeld door overname van aandelen in de begunstigde entiteit of door een aandelen- of bedrijfsfusie, kan deze partij onder omstandigheden eveneens voor de terugvorderingsverplichting aansprakelijk gesteld worden, blijkt onder meer in het arrest *Alfa Romeo*. Het Italiaanse automerk heeft volgens de EC van de overheidsholdingen (tevens houdstermaatschappijen van Alfa Romeo) *IRI* en *Finmeccanica* kapitaalinjecties gekregen ter dekking van geleden verliezen. Een jaar later wordt Alfa Romeo gedeeltelijk verkocht aan *Fiat* en worden de resterende activa en passiva aan *Finmeccanica* overgedragen. Nu de steun niet van het verlieslijdende Alfa Romeo teruggevorderd kan worden, stelt de EC dat de onrechtmatige onverenigbare steun van *Finmeccanica* teruggevorderd dient te worden, doordat zij aansprakelijk is voor de schulden van Alfa Romeo voor zover deze de door Fiat overgenomen passiva te boven gaan. Het HvJ onderschrijft dit standpunt en stelt dat *Finmeccanica* als begunstigde van de steun aangemerkt kan worden door haar rol als houdstermaatschappij.¹²⁵

In het latere arrest *Sim Multimedia* breidt het Hof zijn uitspraak uit voor situaties waarin de insolvente begunstigde onderneming tegen marktvoorwaarden verkocht wordt. Door verkoop van winstgevende activa net voordat de insolvente onderneming geliquideerd wordt, bestaat namelijk het gevaar dat de houdstermaatschappij de winst opstrijkt en daarmee de verkregen steun als voordeel behoudt, terwijl niet aan de terugvorderingsverplichting voldaan is. In onderhavige casus worden de aandelen in de insolvente begunstigde onderneming aan drie afzonderlijke partijen verkocht. Het terugvorderingsbesluit van de EC richt zich daarom in eerste plaats op de begunstigde onderneming en, indien terugvordering niet mogelijk is, op de oorspronkelijk aandeelhouder en iedere andere onderneming waaraan activa zijn overgedragen. Het HvJ stelt de EC in het gelijk door te oordelen dat dat *‘de Commissie zich verplicht kan zien te eisen dat de terugbetaling niet beperkt blijft tot de oorspronkelijke onderneming, maar uitgebreid wordt tot de onderneming die met de overgedragen productiemiddelen de activiteit van de oorspronkelijke onderneming voortzet. Dit geldt wanneer op grond van bepaalde elementen bij de overdracht een economische continuïteit tussen de beide ondernemingen kan worden geconstateerd.’*¹²⁶ Deze economische continuïteit dient beoordeeld te worden aan de hand van niet-cumulatieve factoren als het doel en tijdstip van de transactie (voor, tijdens of na de formele onderzoeksprocedure), de verkoopprijs, de identiteit van de aandeelhouders

¹²⁴ A.P. Rossi, *Competition and State Aid - An Analysis of the EU Practice* 2015, par. 4.02B.

¹²⁵ HvJ (EG) 21 maart 1991, C-305/89 (*Alfa Romeo*), r.o. 38-41

¹²⁶ HvJ (EG) 8 mei 2003, C-238/99 en C-399/00 (*Sim Multimedia*), r.o. 76-78.

en de logica van de transactie.¹²⁷ Naast het feit dat de verkopende partij, als houdstermaatschappij, tot terugvordering gemaand kan worden, kunnen overnemende partijen – mits de overdracht tegen marktvoorwaarden verloopt en er sprake is van voldoende economische continuïteit – voor de terugvorderingsverplichting aansprakelijk gesteld worden. Mijns inziens is dit een vergaand standpunt en betwijfel ik of de verkopende partij terecht voor de terugvorderingsverplichting aansprakelijk gesteld kan worden, met name wanneer de activiteiten buiten het concern voortgezet worden.

Ook kan de overnemende partij aansprakelijk gesteld worden indien de overname puur gericht is op het vrijdelen van terugvordering. In het arrest *Olympic Airways* worden het personeel en de activa vrij van schulden overgedragen aan een nieuw opgerichte entiteit binnen de groep. Volgens het Grieks nationaal recht was het voor de constructie in casu onmogelijk om schulden van de begunstigde onderneming op de nieuwe entiteit te verhalen. Door de schuldenvrije overgang van activa wordt terugvordering van staatssteun praktisch onmogelijk gemaakt. In navolging van het *Sim Multimedia* arrest oordeelt het HvJ dat de economische continuïteit tussen beide ondernemingen dermate groot is, dat de terugvorderingsverplichting overgaat op de overnemende partij.¹²⁸ Gezien de kunstmatige overname onderschrijf ik het oordeel van het HvJ in casu.

Concluderend kan gesteld worden dat de terugbetalingsverplichting in eerste instantie op de door staatssteun begunstigde onderneming rust. Vanwege het civielrechtelijke karakter van het terugvorderingsbesluit is de verplichting overdraagbaar wanneer de begunstigde onderneming onvoldoende solvent blijkt. De houdstermaatschappij kan aansprakelijk gesteld worden voor de terugvordering, zowel wanneer zij de resterende schulden overneemt als in gevallen van verkoop van de aandelen in de begunstigde onderneming tegen een reële marktprijs. Het HvJ voegt daar in latere jurisprudentie ook de overnemende onderneming aan toe, indien en voor zover er economische continuïteit tussen de beide ondernemingen geconstateerd kan worden dan wel indien de overname gericht is op het ontgaan van terugvordering. Afgevraagd kan worden in hoeverre een dergelijk beleid onzekerheden met zich mee brengt, nu de invulling van de begrippen economische continuïteit en reële marktprijs vrij subjectief van aard zijn. Tenzij juridisch overeengekomen wordt dat de verkopende partij volledig aansprakelijk gesteld wordt, zal er mijns inziens bij bepaling van de marktprijs rekening gehouden worden met het waardedrukkende effect van de mogelijke aansprakelijkheid voor de terugvorderingsverplichting. Het verkregen voordeel zal in die gevallen dan ook niet volledig bij de verkopende partij tot uiting komen, waardoor ik betwijfel of volledige aansprakelijkheid voor het nog niet terugbetaalde bedrag aan steun terecht is.

¹²⁷ Idem.

¹²⁸ HvJ (EG) 12 mei 2005, C-415/03 (*Olympic Airways*), r.o. 32-34 en Conclusie A-G (EG) 1 februari 2005, punt 33.

Art. 2 van het terugvorderingsbesluit van Starbucks stelt:

(1) Nederland vordert de in artikel 1 bedoelde onverenigbare en onrechtmatige steun terug van Starbucks Manufacturing EMEA B.V.

(2) Bedragen die eventueel niet van Starbucks Manufacturing EMEA B.V. kunnen worden ingevorderd (...), worden van Starbucks Corporation teruggevorderd.’¹²⁹

De EC wijst Starbucks Manufacturing EMEA BV – de Nederlandse entiteit van het Starbucks concern – in art. 1 van hetzelfde terugvorderingsbesluit specifiek aan als begunstigde van de steun, omdat de APA aan hen afgegeven is. Terugvordering door de Nederlandse overheid dient dan ook van deze entiteit te geschieden. Daarnaast wordt Starbucks Corporation, voor diens rol als moedermaatschappij van het concern¹³⁰, aansprakelijk gesteld op het moment dat de Nederlandse entiteit niet aan zijn terugbetalingsverplichting kan voldoen. In feite wordt zij hierdoor als medeontvanger van de steun aangemerkt.¹³¹ In de eerder aangehaalde staatssteunzaken van Apple/Ierland en Fiat/Luxemburg worden de overige groepsvennootschappen eveneens aansprakelijk gesteld zodra terugvordering van de directe begunstigde niet slaagt. Hieruit blijkt duidelijk dat de verplichting aan een specifieke entiteit toekomt, maar desalniettemin overdraagbaar is.

Mijns inziens is dat in deze zaken een terecht uitgangspunt van de EC, doordat de belastingrulings in bovengenoemde drie staatssteunzaken zien op prijsafspraken omtrent intra-concern transacties. De betrokken entiteiten hebben op die manier eveneens belang gehad bij de ruling en kunnen daarom aangemerkt worden als medeontvangers van staatssteun. Terugvordering van steun bij deze entiteiten, zodra de hoofdbegunstigde niet aan de terugbetalingsverplichting kan voldoen, lijkt mij dan ook niet meer dan terecht in het geval van APA’s.

3.5 De inbreukprocedure

Zoals opgemerkt wordt een terugvorderingsbesluit geacht daadwerkelijk te zijn uitgevoerd indien de steun binnen de gestelde termijn volledig terugbetaald is of zodra liquidatie van de begunstigde voltooid is. In bepaalde situaties – denk aan terugbetaling van het steunbedrag vanaf een geblokkeerde rekening – waarin uitvoering van het besluit aan een nationale of Europese rechter is voorgelegd, neemt de EC genoegen met de voorlopige uitvoering van het besluit.¹³² Uit cijfers van de EC blijkt dat

¹²⁹ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd.

¹³⁰ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, punt 449.

¹³¹ R. Luja, *Verslag van het NVAB-congres: Europese ontwikkelingen: staatssteun en mandatory disclosure*, WFR 2017/232.

¹³² Bekendmaking van de Commissie, Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen, (PbEU 2007, C272/05), par. 4.

terugvordering van steun echter niet altijd effectief verloopt. Zo is op 1 juli 2018 slechts één van de elf terugvorderingsbesluiten uit 2016 daadwerkelijk uitgevoerd.¹³³

Om uitvoering van het terugvorderingsbesluit te bewerkstelligen kan de EC zich – krachtens art. 108 VwEU¹³⁴ en de daaruit volgende artikelen 14 en 28 Procedureverordening – rechtstreeks tot het HvJ richten wanneer de betrokken lidstaat niet binnen de gestelde termijn aan de terugvorderingsverplichting voldaan heeft. Nadat het HvJ de EC al dan niet in het gelijk stelt omtrent het in gebreke zijn van de lidstaat, is de lidstaat gehouden om alle maatregelen te nemen die nodig zijn om uitvoering te geven aan het arrest van het Hof. Volgt de lidstaat deze verplichting evenmin, dan kan de EC de zaak nogmaals voor het HvJ brengen en daarbij een dwangsom bepalen. Het is dan aan het HvJ om (een deel van) deze dwangsom daadwerkelijk aan de lidstaat op te leggen.¹³⁵ De hoogte van de boete wordt bepaald aan de hand van de ernst van de inbreuk, de duur van de inbreuk en de mate waarin de boete een afschrikwekkend effect dient te hebben.¹³⁶

Belangrijk om op te merken is dat een lidstaat zich tijdens een dergelijke inbreukprocedure niet kan beroepen op het argument dat het terugvorderingsbesluit en het handelen van de EC niet rechtmatig is. Is de lidstaat dit van mening dan dient zij hiervoor, overeenkomstig artikelen 263 en 265 VwEU, een afzonderlijke beroepsprocedure te starten. De Europese rechter zal zich dan buigen over de vraag of de desbetreffende Europese instantie onwetmatige handelingen verricht door onbevoegdheid, schending van wezenlijke vormvoorschriften, schending van de Verdragen of misbruik van bevoegdheid. Over deze beroepsmogelijkheid volgt in de volgende paragraaf meer.

Uit gegevens van het Directoraat-Generaal Concurrentie¹³⁷ blijkt dat koffieketen Starbucks aan zijn terugvorderingsverplichting – overeenkomstig de eerder aangehaalde procedure – voldaan heeft. De steunprocedure is geëtiketteerd als *teruggevorderd*. Uit dezelfde gegevens blijkt dat het elektronicabedrijf Apple zijn terugvorderingsverplichting nog niet vervuld heeft. In de staatssteunprocedure tegen Apple/Ierland heeft de EC op 30 augustus 2016 een negatief besluit genomen met betrekking tot de verenigbaarheid van de verleende steun met de interne markt. Het bijbehorende terugvorderingsbesluit dient, zoals elk terugvorderingsbesluit, binnen uiterlijk vier maanden uitgevoerd te zijn door Ierland.¹³⁸

¹³³ Report EU information on recovery of aid, geraadpleegd: 1 juli 2018.

¹³⁴ Lid 2, 2^e alinea.

¹³⁵ Art. 260 lid 1 en 2 VwEU.

¹³⁶ Bekendmaking van de Commissie, Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen, (PbEU 2007, C272/05), par. 4.1.

¹³⁷ Het Directoraat-generaal Concurrentie is de afdeling van EC die zich richt op eerlijke concurrentie en daarom onder meer bezwaard met controle op uitvoering van de terugvorderingsbesluiten. Ongeveer twee keer per jaar maken zij deze gegevens via de website van de EC openbaar, zie: *Report EU information on recovery of aid*.

¹³⁸ Commission decision (EU) 2016/5605 on state aid implemented by Ireland to Apple, art. 3 recovery decision.

Op 4 oktober 2017 heeft de EC Ierland in gebreke gesteld. Zij stelt daarbij dat *‘het terugvorderen van steun in sommige gevallen moeilijker zal zijn dan in anderen, (...) maar dat lidstaten wel een bepaalde vooruitgang moeten maken om de concurrentie te herstellen. Daarom hebben wij vandaag besloten om Ierland naar het HvJ te verwijzen voor het niet naleven van ons besluit.’* Doordat de terugvordering nog niet voltooid is blijft Apple over het concurrentievoordeel beschikken. Dat Ierland de terugvordering naar verwachting pas in maart 2018 voltooid heeft, is te laat, ongedacht het feit dat er wel vooruitgang geboekt is omtrent bepaling van het exacte steunbedrag.¹³⁹ Hieruit blijkt nogmaals het belang dat de EC hecht aan onverwijld en daadwerkelijk herstel van de concurrentievervalsingen en daarbij niet schroomt om een lidstaat voor het HvJ in gebreke te stellen.

Naast het in gebreke stellen van de betrokken lidstaat kan de EC gebruik maken van het zogenaamde *Deggendorf-principe*. De Duitse textielfabrikant *Deggendorf* is tot terugvordering gemaand van tussen 1981-1983 ontvangen onrechtmatige en onverenigbare staatssteun. In 1989 doet de onderneming nogmaals een beroep op een steunmaatregel, ditmaal wel ter goedkeuring bij de EC aangemeld. De EC kwalificeert deze tweede steunmaatregel als verenigbaar met de interne markt, onder de opschortende voorwaarde dat daadwerkelijke uitbetaling pas plaats mag vinden zodra de eerdere onverenigbare staatssteun volledig teruggevorderd is. *Deggendorf* stelt dat de EC de tweede staatssteunbeschikking als een pressiemiddel gebruikt om de eerdere onverenigbare staatssteun te innen en daarmee buiten haar bevoegdheden treedt. Het HvJ oordeelt – mijns inziens logischerwijs – dat de EC terecht rekening gehouden heeft met de cumulerende werking van de steunmaatregelen en de invloed van de ten onrechte ontvangen eerdere steunmaatregelen. Er kan dan ook niet gesteld worden dat de EC buiten haar bevoegdheden treedt door een opschortende werking aan de verenigbaarheid van de tweede maatregel toe te voegen.¹⁴⁰ Inmiddels wordt het *Deggendorf-principe* stelselmatig door de EC toegepast en kan reeds tijdens het voorlopig onderzoek van de nieuwe steunmaatregel tot opschorting overgegaan worden indien er bij de begunstigde nog openstaande terugvorderingsverplichtingen geconstateerd worden.¹⁴¹

3.6 Schorsing/ Uitstel van betaling

Blijkens de vorige paragraaf kan de EC uitvoering van het terugvorderingsbesluit afdwingen door de lidstaat voor het HvJ in gebreke te stellen, daarbij eventueel gebruik makend van een dwangsom. Andersom kunnen zowel de lidstaat als de begunstigde ondernemingen het besluit van de EC aanvechten op basis van artikelen 256 en 263 VwEU. Het Europees Gerecht van Eerste Aanleg, respectievelijk het HvJ, gaat de wettigheid van de handelingen van de EC na en doet uitspraak omtrent

¹³⁹ Commission Press Release IP/17/3702 of 4 oktober 2017: *State aid: Commission refers Ireland to Court for failure to recover illegal tax benefits from Apple worth up to €13 billion*.

¹⁴⁰ HvJ (EG) 15 mei 1997, C-355/95 P (*Deggendorf*), r.o.26-28.

¹⁴¹ Bekendmaking van de Commissie, Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen, (PbEU 2007, C272/05), par. 4.2.

mogelijke onbevoegdheid, schending van wezenlijke vormschriften, schending van de Verdragen of enige uitvoeringsregeling daarvan, dan wel wegens misbruik van macht. Iedere lidstaat, dan wel natuurlijk persoon of rechtspersoon tegen wie het besluit rechtstreeks gericht is, kan een dergelijk beroep instellen.¹⁴² Er geldt een beroepstermijn van twee maanden.

In beginsel leidt een beroep bij het HvJ niet tot schorsende werking van het besluit, tenzij het HvJ van mening is dat de omstandigheden dit vereisen. Lidstaten en betrokken partijen kunnen – door een beroep op artikelen 278 of 279 VwEU te doen – verzoeken om opschorting van het besluit en gelasting van nodige voorlopige maatregelen. De verzoekende partij moet aantonen dat het beroep op het eerste gezicht feitelijk en rechtens gerechtvaardigd overkomt (*fumus boni juris*) en dat opschorting dermate spoedeisend is dat uitvoering van het besluit zal leiden tot ernstige en onherstelbare schade.¹⁴³ In de praktijk is toekenning van opschortende werking in een staatssteunprocedure zeer uitzonderlijk. Terugbetaling van het steunbedrag dient daarom plaats te vinden alvorens het rechterlijk oordeel geveld is omtrent de wetmatigheid van het terugvorderingsbesluit. Zoals reeds in par. 3.3 beargumenteerd is, gaat dit standpunt vrij ver. Mijns inziens zou betalingsuitstel – mits over deze periode rente vergoed wordt – in afwachting van het rechterlijk oordeel niet afdoen aan daadwerkelijk herstel van de concurrentievervalsingen. Slechts *onverwijld*e uitvoering blijft hiermee uit. Deze onverwijld e uitvoering – praktisch binnen vier maanden – lijkt mij echter in schril contrast te staan tot de terugvorderingstermijn van tien jaar.

Krachtens art. 288 VwEU is een besluit van de EC aan een lidstaat bindend voor alle organen van die lidstaat, daaronder begrepen de rechtsprekende instanties. Met name bij terugvordering van steunmaatregelen van meerdere begunstigen speelt de nationale rechter een grote rol. De met uitvoering van het terugvorderingsbesluit bezwaarde nationale instantie dient voor elke begunstigde onderneming afzonderlijk te bepalen in hoeverre de steun tot een concurrentievoordeel heeft geleid. Bij onjuiste of onrechtmatige uitvoering van de terugvordering, dan wel bij machtsmisbruik, kan de onderneming een beroep doen op de nationale rechter.¹⁴⁴ De nationale rechter is eveneens gebonden aan het beginsel van loyale samenwerking en kan bij onduidelijkheid informatie opvragen bij de EC omtrent toepassing van relevante bepalingen uit het staatssteunrecht. Vice versa kan de met uitvoering bezwaarde autoriteit een beroep op de nationale rechter doen om uitvoering bij de begunstigde onderneming af te dwingen.¹⁴⁵ Belangrijk om op te merken is dat de nationale rechter

¹⁴² Art. 263 2^e en 4^e alinea VwEU.

¹⁴³ HvJ (EG) 14 oktober 1996, C-268/96 P(R) (*Stichting Certificatie Kraanverhuurbedrijf*), r.o. 30.

¹⁴⁴ G. Pizzonia, *Competition and State Aid - An Analysis of the EU Practice* 2015, par. 5.05.

¹⁴⁵ Idem.

onder geen beding over de geldigheid van het door de EC afgegeven terugvorderingsbesluit mag oordelen, noch de werking ervan kan opschorten.¹⁴⁶

Zoals ook uit het reeds aangehaalde arrest *Scott/Kimberly-Clark* (par. 3.2.2) blijkt, vormt een nationale bepaling – die leidt tot opschorting van het besluit – een belemmering voor de onverwijld uitvoering van het Europese terugvorderingsbesluit. De Franse papierfabrikant *Scott* heeft een terugvorderingsbeschikking ontvangen voor een onroerend goed transactie met de Franse overheid, waarbij *Scott* volgens de EC een met de interne markt onverenigbare voordeel gekregen heeft van de Franse overheid. Zowel *Scott* als Frankrijk gaan tegen het besluit in beroep bij het Europees Gerecht, zonder daarbij te verzoeken om opschorting krachtens art. 278 VwEU. Daarnaast stelt *Scott* bij de Franse rechter beroep in tegen de door de Franse belastingdienst opgestelde betalingsbevelen. Een dergelijk beroep heeft onder de Franse wetgeving automatisch opschortende werking, waardoor Frankrijk niet overgaat tot daadwerkelijk inning. Zoals vermeld oordeelt het HvJ dat een nationale rechter niet bevoegd is een dergelijk opschortingsbevel te geven en dat Frankrijk alsnog over dient te gaan tot onmiddellijke terugvordering.¹⁴⁷ Het oordeel van de nationale rechter wordt daarmee in feite ontkracht.

De begunstigde kan aldus slechts bij de Europese rechter een beroep tot nietigverklaring en opschorting van het terugvorderingsbesluit doen. De wijze van uitvoering door de lidstaat kan bij de nationale rechter aangevochten worden, zonder hierbij de wettigheid van het besluit in het geding te brengen.

In de staatssteunprocedure van de EC tegen Starbucks/Nederland zijn zowel Starbucks als Nederland tegen het terugvorderingsbesluit in beroep gegaan bij het Europees Gerecht. Beiden eisen nietigverklaring van het besluit.

Starbucks eist daarnaast – indien het beroep tot nietigverklaring van het besluit afgewezen wordt – nietigverklaring van art. 2 lid 1 van het besluit, te weten de terugvordering. Als argumenten worden naar voren gebracht dat 1) de EC art. 107 lid 1 VwEU geschonden heeft door toepassing van een foutief referentiekader ter toetsing van het selectiviteitsvereiste; 2) de EC art. 107 lid 1 VwEU geschonden heeft door ten onrechte aan te nemen dat de APA een voordeel verstrekt, waarbij de EC diverse vormfouten begaan heeft en geen adequate motivering verstrekt heeft, en 3) de EC art. 16 Procedureverordening geschonden heeft door onjuiste vaststelling van de omvang van de steun, daarbij zowel vormfouten als uitvoeringsfouten begaand.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Nicolaidis et al., *State aid policy in the European Community: Principles and practice* 2008, p. 112.

¹⁴⁷ HvJ (EG) 5 oktober 2006, C-232/05 (*Scott/Kimberly-Clark*), r.o. 60.

¹⁴⁸ Official Journal of the EU, Starbucks and Starbucks Manufacturing Emea v Commission (PbEU C462/2).

De Nederlandse overheid draagt dezelfde argumenten aan als Starbucks onder 1) en 2) en voegt daaraan toe dat de EC in gebreke is gebleven door niet alle relevante informatie te verstrekken en door gebruik te maken anonieme informatie.¹⁴⁹

Zoals uit de beroepschriften blijkt, stellen beide partijen dat de EC wezenlijke vormfouten gemaakt heeft tijdens in het staatssteunonderzoek. Overeenkomstig art. 256 VwEU doen zij een beroep op het Europees Gerecht om het terugvorderingsbesluit om die reden nietig te verklaren. Daarnaast zijn zowel Starbucks als Nederland van mening dat het terugvorderingsbesluit door onjuiste toepassing van art. 107 VwEU onrechtmatig is. Zoals uit hoofdstuk twee bleek, is objectieve toetsing van de vier staatssteuncriteria lastig en is de inhoudelijke invulling van de criteria evenmin volledig uitgekristalliseerd. Uit het beroepschrift blijkt des te meer hoe lastig objectieve bepaling van het juiste referentiekader is.

Voor beoordeling door het Gerecht zijn beide beroepschriften samengevoegd, waarvan op 2 juli 2018 de eerste mondelinge behandeling plaatsgevonden heeft.

3.7 Strijdig met de beginselen van het Unierecht

Blijkens de vorige paragraaf kan zowel de lidstaat als de begunstigde onderneming zich tot de Europese rechter wenden indien zij van mening is dat het terugvorderingsbesluit onwetmatig is. Daarnaast kan een beroep gedaan worden op strijdigheid van de terugvordering met een van de algemene beginselen van het EU-recht, waarbij met name de beginselen van *gerechtvaardigd vertrouwen*, *rechtsbescherming*, *proportionaliteit* en *behoorlijk bestuur* succesvol zijn gebleken.¹⁵⁰ Doordat verijdeling van terugvordering op basis van het gelijkheidsbeginsel tot op heden niet plaatsgevonden heeft, zal hier niet op ingegaan worden.

[A] Vertrouwensbeginsel

Het vertrouwensbeginsel speelt een grote rol in staatssteunzaken, doordat toekenning van een fiscaal voordeel door een lidstaat kan leiden tot het gerechtvaardigd vertrouwen dat de maatregel rechtmatig is. Blijkt dezelfde maatregel daarna onrechtmatig volgens Europees recht, kan het vertrouwensbeginsel geschonden worden. Echter, afgevraagd dient te worden in hoeverre het aan het handelen van de lidstaat ontleende vertrouwen standhoudt tijdens een Europese terugvorderingsprocedure. Aan de hand van jurisprudentie zal dit nader toegelicht worden, waaruit kortweg zal blijken dat een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel slechts mogelijk is voor zover dit vertrouwen door een EU-instantie gecreëerd is.

¹⁴⁹ Official Journal of the EU, Netherlands v Commission (PbEU C59/50).

¹⁵⁰ A.P. Rossi, *Competition and State Aid - An Analysis of the EU Practice* 2015, par 4.03A.

Het arrest *Ferwerda* is een van de eerste arresten waarin deze vraag aan de orde komt. Van belanghebbende in casu wordt op basis van Europees recht terugvordering van eerder (abusievelijk) toegekende en ontvangen uitvoerrestituties verlangd. Ferwerda beroept zich op de destijds in Nederland geldende In- en uitvoerwet, waarin terugvordering van onverschuldigd betaalde uitvoerrestituties achterwege kan blijven voor situaties van administratieve fouten bij het bevoegde Nederlandse orgaan. Gezien de fouten die de Nederlandse autoriteiten gemaakt hebben, en het hieraan ontleende vertrouwen, stelt Ferwerda dan ook dat niet tot terugvordering overgegaan kan worden. Het HvJ is van mening dat het vertrouwensbeginsel gezien kan worden als een van de algemene beginselen van het EU-recht, maar dat het in casu door de Nederlandse wet opgeroepen vertrouwen niet doorwerkt naar een Europees restitutiebesluit.¹⁵¹

Vertrouwen opgeroepen door nationale wetgeving blijkt dan ook geen geldig bezwaar om terugvordering op basis van Europese verordeningen te vrijdelen. Het arrest Ferwerda ziet echter op terugvordering van uitvoerheffingen en niet specifiek op terugvordering van staatssteun. Uitspraak van het HvJ omtrent strijdigheid van een Europees staatssteunbesluit met het vertrouwensbeginsel volgt tien jaar later, in het arrest *BUG-Alutechnik*. In geding is of de Duitse aluminiumfabrikant BUG terecht geen gehoor geeft aan het terugvorderingsbesluit van de EC voor verkregen steun van de Duitse overheid, zich daarbij beroepend op het vertrouwensbeginsel. De desbetreffende steunmaatregel is niet aangemeld overeenkomstig art. 108 lid 3 VwEU en daardoor onrechtmatig. Daarnaast acht de EC de steun niet-verenigbaar met de interne markt. Volgens Duits nationaal recht mag een overheidsinstantie een onrechtmatig begunstigende administratieve handeling slechts intrekken na afweging van de betrokken belangen.¹⁵² Bescherming van het gewettigd vertrouwen van BUG is voor de Duitse overheid zwaarwegender dan het Europees belang bij terugvordering. Het Hof oordeelt dat er geen sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen jegens het Europees recht indien de staatssteunprocedure niet (juist) gevolgd is. Gezien het dwingende karakter van art. 108 VwEU leidt het verlenen van onrechtmatige onverenigbare steun tot terugvordering bij de begunstigde onderneming, waarbij het Hof aangeeft dat *'een behoedzame ondernemer normaliter in staat zal zijn, zich ervan te vergewissen of deze procedure is gevolgd'*¹⁵³. Een beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt hier dan ook niet.

In het arrest *Fleuren-Compost* gaat het Europees Gerecht nog een stap verder. De steunmaatregel in casu is door de EC goedgekeurd voor de periode 1989-1994, maar pas na afloop van deze periode aan

¹⁵¹ HvJ (EG) 5 maart 1980, C-265/78 (*Ferwerda*), r.o. 15-18.

¹⁵² HvJ (EG) 20 september 1990, C-5/89 (*BUG – Alutechnik*), r.o. 10.

¹⁵³ *Idem*, r.o. 14.

Fleuren-Compost toegekend. Op grond van art. 108 lid 3 VwEU had de maatregel daarom opnieuw ter goedkeuring bij de EC aangemeld moeten worden. Na afronding van het formeel onderzoek komt de EC tot de conclusie dat de steun die Fleuren-Compost ontvangen heeft niet met de interne markt verenigbaar is¹⁵⁴ en daarom teruggevorderd dient te worden. Fleuren-Compost beroept zich op het rechtszekerheidsbeginsel, de Nederlandse autoriteiten hebben immers bij publicatie van de steunmaatregel in de Staatscourant (abusievelijk) opgenomen dat aanvragen gedaan voor 1 januari 1995 door de goedkeuring van de EC gedekt zijn. Het HvJ onderschrijft de mening van de EC dat het louter indienen van een aanvraag voor 1 januari 1995 niet afdoende is om te kwalificeren als steun die reeds voor 1 januari 1995 verleend is, waardoor de aan Fleuren-Compost verleende steun niet onder de door de EC goedgekeurde steun valt. De steunmaatregel vormt hierdoor onrechtmatige steun, waarvoor – gelijkloidend het oordeel in het BUG-Alutechnik arrest – geen beroep op het beginsel van gewettigd vertrouwen jegens de EC gedaan kan worden.¹⁵⁵ Het feit dat de Nederlandse overheid een onjuiste publicatie gedaan heeft, kan dan ook niet leiden tot een geslaagd beroep op de rechtszekerheid jegens de EC, immers, zo stelt het Gerecht, *‘zou men dit toelaten, dan zouden de artikelen 107 en 108 VwEU elk nuttig effect verliezen, aangezien de nationale instanties zich dan op hun eigen onrechtmatig gedrag of nalatigheid zouden kunnen beroepen om aan beschikkingen die de Commissie op grond van verdragsbepalingen heeft gegeven, elke werking te ontnemen’*.¹⁵⁶ In deze casus blijkt beroep op het vertrouwensbeginsel dus evenmin effectief om terugvordering te voorkomen. Overigens kan nog wel afgevraagd worden of Fleuren-Compost een beroep kan doen op het vertrouwensbeginsel jegens de Nederlandse autoriteiten en die daarmee aansprakelijk stellen voor de terugvordering. Mijns inziens zou dit onder dergelijke omstandigheden mogelijk moeten zijn, nu Nederland door publicatie in de Staatscourant inderdaad het gewettigd vertrouwen bij de begunstigde ondernemingen oproept dat de steunmaatregel goedgekeurd is door de EC indien aangemeld voor 1 januari 1995. Controle van de Staatscourant door een behoedzaam ondernemer zou mijns inziens voldoende zekerheid met zich meebrengen dat de procedure gevolgd is, zoals het HvJ in het arrest BUG vereist, zeker gezien het feit dat de EC een dergelijk goedkeuringsbesluit in eerste instantie alleen aan de betrokken lidstaat richt. Om de Nederlandse staat diens gevolge aansprakelijk te stellen had Fleuren-Compost zich tot de nationale rechter kunnen wenden, overeenkomstig par. 3.2.5. Bij mijn weten heeft zij dit overigens niet gedaan. In het latere arrest *Stichting ROM-projecten*¹⁵⁷ bevestigt het

¹⁵⁴ NB: Feitelijk dezelfde steunmaatregelen werden voor de periode 1989-1994 nog als met de interne markt verenigbaar beschouwd ex art. 107 lid 3 onderdeel c VwEU.

¹⁵⁵ Gerecht (EG) 14 januari 2004, T-109/01 (*Fleuren Compost*), r.o. 135.

¹⁵⁶ Idem, r.o. 143.

¹⁵⁷ Stichting ROM verkreeg – binnen het Europees Fonds voor regionale ontwikkeling – subsidie van de Nederlandse overheid. Doordat de Stichting ROM niet heeft voldaan aan de gestelde voorwaarden wordt restitutie geëist. ROM stelt dat de overheid nagelaten heeft de voorwaarden aan haar kenbaar te maken zodat terugvordering niet van haar verlangd kan worden. Het

HvJ dat een betrokken lidstaat – wanneer zij nalaat de relevante voorwaarden aan de begunstigde mee te delen – financieel aansprakelijk gesteld kan worden op basis van schending van het rechtszekerheidsbeginsel, mits de goede trouw van de begunstigde aangetoond is.¹⁵⁸

Geconcludeerd kan worden dat het HvJ het vertrouwensbeginsel erkent als een van de algemene beginselen van het Unierecht, maar dat door de nationale autoriteiten opgewekt vertrouwen niet kan leiden tot gewettigd vertrouwen jegens de EC. Het HvJ merkt daarbij expliciet op dat er geen sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen in situaties waarin de procedure niet gevolgd is, evenmin als dit een direct gevolg is van handelen van bevoegde nationale autoriteiten. Een beroep op het vertrouwensbeginsel zal daarom in dergelijke gevallen niet kunnen leiden tot nietigverklaring van het Europese terugvorderingsbesluit. Afgevraagd kan worden in welke situaties dan wel terecht een beroep op het vertrouwensbeginsel gedaan kan worden.

Het arrest van de Nederlandse machinefabrikant RSV is een van de staatssteunprocedures waarin een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel gedaan is. RSV heeft gedurende een aantal jaar steun gekregen van de Nederlands overheid, door de EC als met de interne markt verenigbaar gekwalificeerd. Een aantal jaar later ontvangt RSV – in verband met toenemende verliezen in de sector – de steun opnieuw, waarvoor de EC – zesentwintig maanden later – een terugvorderingsbesluit neemt. RSV stelt, naast het feit dat er geen sprake is van onrechtmatige steun, dat de EC het rechtzekerheidsbeginsel geschonden heeft door zesentwintig maanden na ontvangst van de steun een beslissing te nemen, terwijl de maximale termijn achttien maanden is. Het ruimschoots overtreden van deze termijn ontleent het gewettigd vertrouwen dat de ontvangen steun rechtmatig is. Het HvJ komt tot het oordeel dat, gezien het feit dat de eerdere ontvangst van steun door de EC als met de interne markt verenigbaar beschouwd kan worden, de termijn van zesentwintig maanden inderdaad leidt tot een gewettigd vertrouwen bij RSV dat de steun niet meer op bezwaar van de EC zou stuiten.¹⁵⁹ Het terugvorderingsbesluit wordt nietig verklaard. Een beroep op het vertrouwensbeginsel in een Europese rechtsproces slaagt dus pas zodra dit vertrouwen rechtstreeks aan het handelen van de EC ontleend wordt. Dit lijkt mij een logische uitkomst, de EC kan immers niet verantwoordelijk gehouden worden voor uitlatingen van lidstaten. Overigens blijkt een beroep op het vertrouwensbeginsel in gevallen van onrechtmatige steun slechts een minimale kans van slagen te hebben.

[B] Rechtsbescherming

In de eerder aangehaalde casus *Scott/Kimberly-Clark* – waarin het HvJ oordeelt dat opschortende

HvJ gaat hierin mee en stelt dat het rechtszekerheidsbeginsel terugvordering voorkomt. Om de communautaire belangen van terugvordering alsnog te waarborgen kan de lidstaat in dergelijke gevallen financieel aansprakelijk gesteld worden.

¹⁵⁸ HvJ (EG) 21 juni 2007, C-158/06 (*Stichting ROM-projecten*), r.o. 34.

¹⁵⁹ HvJ (EG) 24 november 1987, C-223/85 (*RSV*), r.o. 14-15.

werking naar nationaal recht niet doorwerkt naar een Europees besluit – komt de rechtsbescherming aan bod. Afgevraagd wordt of het niet volgen van een nationaal rechterlijk oordeel, vanwege strijdigheid met het EU-recht, leidt tot een inbreuk op de rechtsbescherming. Het HvJ oordeelt echter dat de rechtsbescherming *‘reeds volkomen gewaarborgd wordt door de in het VweU voorziene middelen, in casu met name het beroep tot nietigverklaring krachtens artikel 263 VwEU.’*¹⁶⁰ Net als voor het beginsel van gerechtvaardigd vertrouwen naar nationaal recht, blijkt er voor nationale rechtsbescherming evenmin weinig plaats binnen een Europese staatssteunprocedure, nu het EU-recht afdoende rechtsmiddelen en – procedures kent om de rechtsbescherming te kunnen waarborgen.

[C] Proportionaliteit

Doordat terugvordering van staatssteun beoogd de *status quo antes* te herstellen, zou liquidatie van de begunstigde onderneming – indien de terugbetalingsverplichting niet anderszins voldaan kan worden – als buitenproportioneel gezien kunnen worden. Niet de oorspronkelijke, maar een slechtere situatie zou daardoor ontstaan.¹⁶¹ In het arrest *Tubemeuse* heeft het HvJ zich over dit vraagstuk uitgesproken. Het Belgische Tubemeuse – met de Belgische staat als enig aandeelhouder – dient de ontvangen onrechtmatige en onverenigbare staatssteun terug te betalen, maar blijkt onvoldoende solvent. De Belgische staat claimt dat terugvordering in dit geval buitenproportioneel is doordat het opeisen van de terugvorderingsverplichting door de Belgische autoriteiten de andere schuldeisers van Tubemeuse in serieus gevaar kan brengen. Feitelijk wordt hierdoor niet alleen de begunstigde onderneming gestraft, maar ook diens schuldeisers. Het HvJ oordeelt echter dat terugvordering van onrechtmatige steun een logisch gevolg is van de conclusie dat deze onverenigbaar is. Bijgevolg kan terugvordering, met herstel van de oorspronkelijke situatie ten doel, in beginsel niet als buitenproportioneel gezien worden ten opzichte van de doelstellingen van het Verdragsrechtelijke staatssteunverbod.¹⁶² Blijkens dit arrest slaagt het proportionaliteitsbeginsel evenmin als middel ter voorkoming van de terugvordering van staatssteun. Het feit dat de gevolgen van staatssteun niet alleen de begunstigde, maar ook diens schuldeisers, kan raken, doet daar niets aan af. Het HvJ heeft in dit verband overigens geen verduidelijking aangedragen in welke situaties er wel een terecht beroep op het proportionaliteitsbeginsel gedaan kan worden.

[D] Behoorlijk bestuur

Blijkens het eerder besproken arrest *RSV* kan aan – onder meer – het ruimschoots overtreden van de

¹⁶⁰ HvJ (EG) 5 oktober 2006, C-232/05 (*Scott/Kimberly-Clark*), r.o. 53-56.

¹⁶¹ A.P. Rossi, *Competition and State Aid - An Analysis of the EU Practice* 2015, par 4.03B.

¹⁶² HvJ (EG) 21 maart 1990, C-142/87 (*Tubemeuse*), r.o. 66.

beslissingstermijn het gerechtvaardigd vertrouwen ontleend worden dat de ontvangen steun rechtmatig is, waardoor geen terugvordering verlangd kan worden. Schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – door het ruimschoots overtreden van de termijn – speelt daarbij in casu slechts een ondergeschikte rol.¹⁶³ In staatsteunbeschikking tegen *Alcoa Trasformazioni* erkent de EC dat zij, door trage en onjuiste correspondentie, mogelijk de indruk gewekt heeft dat de steunmaatregel met de interne markt verenigbaar zou zijn. Expliciet stelt zij dat terugvordering niet van *Alcoa* verlangd worden door schending van de beginselen van behoorlijk bestuur.¹⁶⁴ Persoonlijk kan ik me echter niet voorstellen dat de beslissing anders zou zijn geweest indien de correspondentie sneller had verlopen. Anders geformuleerd, ik verwacht niet dat begunstigden een succesvol beroep kunnen doen op het zorgvuldigheidsbeginsel om terugvordering te voorkomen, zonder dat er sprake is van vertrouwen ontleend aan de correspondentie. Desalniettemin erkent de EC met deze beschikking dat ook zij gebonden is aan de beginselen van behoorlijk bestuur.

Concluderend kan gesteld worden dat het Europees recht het nationaal recht terzijde schuift, zonder daarbij de nationaalrechtelijke beginselen te negeren. De in deze paragraaf genoemde beginselen blijken echter slechts in een beperkt aantal gevallen tot een succesvolle nietigverklaring van het terugvorderingsbesluit te leiden. Een beroep op het onwettig handelen van de EC ex artikelen 256 en 263 VwEU, zoals in par. 3.2.5 besproken, lijkt daarom succesvoller.

3.8 De terugvorderingstermijn

Krachtens art. 17 Procedureverordening vervalt de bevoegdheid van de EC om over te gaan tot terugvordering van steun na verloop van tien jaar vanaf het moment waarop de steun daadwerkelijk aan de begunstigde is verleend. De datum van goedkeuring is daarbij niet van belang.¹⁶⁵ Zo geldt er voor een steunmaatregel die gedurende verschillende jaren verstrekt is, voor elk jaar een afzonderlijke verjaringstermijn.

De verjaringstermijn wordt geschorst zolang de zaak aanhangig is bij het HvJ. Indien de EC – of de op haar verzoek optredende lidstaat – tijdens het onderzoek een maatregel treft ten aanzien van onrechtmatige steun, leidt dit tot *stuiting* van de tienjaarstermijn. Dat wil zeggen dat, indien de EC bijvoorbeeld een terugvorderingsbevel of informatieverzoek uitvaardigt, de tienjaarstermijn opnieuw aanvangt. Het Gerecht heeft daaraan toegevoegd dat een informatieverzoek aan de betrokken lidstaat, zonder de betrokken onderneming daarvan op de hoogte te stellen, tevens leidt tot stuiting

¹⁶³ HvJ (EG) 24 november 1987, C-223/85 (*RSV*), r.o. 12.

¹⁶⁴ Commission decision (EG) 2010/460 on state aid implemented by Italy for *Alcoa Trasformazioni*, punt 281.

¹⁶⁵ HvJ (EU) 8 december 2011, C-81/10 P (*France Telecom SA*), r.o. 80-83.

van de terugvorderingstermijn.¹⁶⁶ Afgevraagd kan worden hoe vaak stuiting van de verjaringstermijn mogelijk is, nu dit niet uit het EU-recht noch uit de jurisprudentie blijkt.

3.9 De bewaartermijn

De Procedureverordening omvat geen specifieke bepaling omtrent de administratieve bewaarplicht van betrokken ondernemingen. Gezien het feit dat terugvordering – in ieder geval – mogelijk is tot tien jaar na het moment van het ontvangen van de steun, is het aannemelijk dat de begunstigde onderneming gehouden is de relevante gegevens in ieder geval tot verloop van deze termijn te bewaren.¹⁶⁷ Zodra de EC een onderzoek start tegen een mogelijke steunmaatregel zal immers informatie van de betrokken onderneming(en) vereist zijn.

3.10 De boete

Zowel betrokken lidstaten als betrokken ondernemingen worden geacht te allen tijde mee te werken aan het onderzoek van de EC. Ondernemingen die – in reactie op een verzoek om informatie van de EC – opzettelijk of uit grove onachtzaamheid onjuiste, onvolledige of misleidende informatie verstrekken, dan wel deze informatie niet binnen de vastgestelde termijn verstrekken, kunnen een geldboete van ten hoogste 1% van hun in het voorafgaande jaar behaalde omzet opgelegd krijgen.¹⁶⁸ Daarnaast kan er een dwangsom opgelegd worden van ten hoogste 5% van de gemiddelde dagelijkse omzet van de betrokken onderneming voor elke dag waarmee de in het besluit vastgestelde termijn om informatie te verstrekken overschreden wordt. Oplegging van geldboeten en dwangsommen gebeurt met inachtneming van de beginselen van evenredigheid en redelijkheid en nadat de EC de betrokken onderneming een laatste ultimatum van twee weken gesteld heeft om diens informatieverplichting te voldoen. De onderneming kan de boete/dwangsom aanvechten bij het HvJ, welke volledige rechtsmacht bezit omtrent het intrekken, verhogen of verlagen van de boete/dwangsom.¹⁶⁹ De bevoegdheid om een boete en/of dwangsom op te leggen vervalt na verloop van zes jaar na het in gebreke blijven van de begunstigde onderneming, verlengd met de periode waarin de zaak bij het HvJ aanhangig is.¹⁷⁰

Daarnaast beschikt de EC over de mogelijkheid om, zoals besproken in par. 3.6, over de mogelijkheid om de lidstaat een dwangsom op te leggen indien deze nalatig blijkt in het uitvoeren van het terugvorderingsbesluit.

¹⁶⁶ Gerecht (EG) 10 april 2003, T-369/00 (*Scott/Kimberly-Clark*), r.o. 80-83.

¹⁶⁷ A.J. Metselaar, *Drie rechters en één norm 2016*, par. 8.2.2.5.

¹⁶⁸ Art. 8 Procedureverordening.

¹⁶⁹ Art. 261 VwEU.

¹⁷⁰ Art. 18 Procedureverordening.

3.11 De rente

Na bepaling van de formele aspecten, zoals in de vorige paragrafen beschreven, dient de materiële omvang van het steunbedrag vastgesteld te worden. Belangrijk daarbij is dat er samengestelde rente verschuldigd is over de onrechtmatig ontvangen steun, om te compenseren voor het financiële voordeel dat de begunstigde gehad heeft. Het rentepercentage wordt jaarlijks¹⁷¹ per lidstaat door de EC vastgesteld aan de hand van het vijfjarig gemiddelde van de in de lidstaat geldende marktrente.¹⁷² Er wordt geen gebruik gemaakt van een wettelijk vastgesteld interestpercentage, met als uitgangspunt dat de begunstigde zich – zonder ontvangst van de steun – tot een bank had moeten richten om over een dergelijk bedrag te kunnen beschikken. Door aan te sluiten bij deze marktrente wordt voorkomen dat de begunstigde alsnog een rentevoordeel kan behalen.¹⁷³ De rente is verschuldigd vanaf het moment waarop de onrechtmatige steun beschikbaar gesteld is tot het moment van daadwerkelijke terugbetaling.¹⁷⁴ Er is eveneens rente verschuldigd voor situaties van onrechtmatige doch verenigbare steun, gezien het feit dat de begunstigde – door het niet in acht nemen van de standstill-bepaling – voortijdig steun heeft genoten.¹⁷⁵ Het is aan de nationale rechter om betaling van de rente te gelasten.

Sinds 1989 bevat elk terugvorderingsbesluit een expliciete bepaling omtrent de rentevergoeding.¹⁷⁶

In art. 2 Terugvorderingsbesluit Starbucks is de renteverplichting als volgt opgenomen in leden 3 en 4:

(3) De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf de datum waarop zij ter beschikking van de begunstigten werden gesteld tot de datum van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.

(4) De rente wordt berekend op samengestelde grondslag overeenkomstig hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004.¹⁷⁷

In het eerste artikel van hetzelfde besluit wordt 28 april 2008 als datum genoemd van het sluiten van de overeenkomst. Om die reden zal deze datum gehanteerd worden als datum van de ter beschikking stelling van de steun en daarom als startdatum gelden voor de rentevergoeding. De nationale rechter kan op de uitvoering toezien.

¹⁷¹ Voor 2018 geldt een negatief rentepercentage van -0.18%. Het gehanteerde marktrentepercentage varieert – vanwege economische schommelingen – aanzienlijk over de jaren. Ter vergelijking: januari 2009 4.99%; november 2009 1.45%; januari 2012 0.6%. Zie: Mededeling van de Commissie betreffende de thans bij terugvordering van staatssteun toe te passen rentepercentages en de referentie- en disconteringspercentages voor 28 lidstaten, zoals die vanaf 1 augustus 2018 gelden, (PbEU 2018 C250/07).

¹⁷² Zie artikelen 9 en 11 Verordening (EG) 2004/794 en diens wijzigingen in Verordening 2008/ 271.

¹⁷³ Mededeling van de Commissie over de handhaving van de staatssteunregels door de nationale rechterlijke instanties, (PbEU 2009 C85/01), par. 2.2.3.

¹⁷⁴ Art. 16 lid 2 Procedureverordening.

¹⁷⁵ HvJ (EG) 12 februari 2008, C-199/06 (CELF), r.o. 51.

¹⁷⁶ A.P. Rossi, *Competition and State Aid - An Analysis of the EU Practice* 2015, par 4.01B.

¹⁷⁷ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd.

3.12 Het materiële bedrag

De rente dient vergoed te worden over het totaal van het door de begunstigde ontvangen bedrag aan staatssteun. De verantwoordelijkheid om het steunbedrag vast te stellen ligt – overeenkomstig het beginsel van loyale samenwerking – bij de betrokken lidstaat, met name voor gevallen waarin de lidstaat niet alle voor de berekening relevante informatie aan de EC geopenbaard heeft. Er is geen EU-rechtelijke bepaling, noch jurisprudentie, waarin de EC verplicht wordt om het exacte steunbedrag vast te stellen bij het nemen van een terugvorderingsbesluit.¹⁷⁸ Een beroep van de begunstigde en/of de betrokken lidstaat op een rechtelijke dwaling van de EC, doordat zij nagelaten heeft het juiste bedrag van de steun te bepalen, zal dan ook verworpen worden. De EC is bevoegd om een schatting te maken van het verkregen voordeel – zich daarbij baserend op gegevens van de begunstigde onderneming – en kan een bandbreedte aangeven. Volgens het Hof biedt een dergelijk EC-besluit voldoende handvaten voor de betrokken lidstaat en onderneming(en) om het steunbedrag zonder buitensporige moeilijkheden vast te stellen.¹⁷⁹

Ter bepaling van de omvang van het steunbedrag is het eerder besproken onderscheid tussen ad hoc steun en steunmaatregelen eveneens van belang. Bij ad hoc steun zal het steunbedrag in de meeste gevallen aanzienlijk makkelijker te bepalen zijn en dus neemt de EC het terug te vorderen bedrag regelmatig expliciet op in het terugvorderingsbesluit. Bij een steunmaatregel met meerdere begunstigten – waarbij per begunstigde rekening gehouden dient te worden met diens specifieke situatie – vindt vaststelling van de omvang van het voordeel in de meeste gevallen op nationaal niveau plaats. Wanneer de begunstigde onderneming het niet eens is met het door de nationale autoriteiten vastgestelde steunbedrag kan zij bij de nationale rechter in beroep gaan. Het HvJ erkent de bevoegdheid van de nationale rechter om het exacte steunbedrag vast te stellen en maakt daarbij in het Italiaanse arrest *Mediaset* twee opmerkingen. Ten eerste kan correspondentie tussen de EC en de betrokken nationale autoriteiten omtrent kwantificatie van de steun, volgend op het terugvorderingsbesluit, niet als bindend gezien worden voor de nationale rechtspraak. Dergelijke brieven, mededelingen of standpunten van de EC dienen ter vergemakkelijking van de uitvoering van het terugvorderingsbesluit door de nationale autoriteiten en zullen bij beoordeling door de nationale rechter in aanmerking genomen moeten worden, maar zijn – in tegenstelling tot het terugvorderingsbesluit zelf – dus niet bindend.¹⁸⁰ Ten tweede kan de nationale rechter een steunbedrag gelijk aan nihil vaststellen indien deze vaststelling direct volgt uit kwantificatie van de terug te vorderen bedragen, zonder daarbij de geldigheid en doelmatigheid van het besluit van de EC in het geding te brengen. Zolang de nationale rechter alle relevante gegevens bij de berekening in

¹⁷⁸ Gerecht (EG) 27 januari 1998, T-67/94 (*Ladbroke Racing Ltd*), r.o. 186-189.

¹⁷⁹ HvJ (EU) 8 december 2011, C-81/10 P (*France Telecom SA*), r.o. 101-103.

¹⁸⁰ HvJ (EU) 13 februari 2014, C-69/13 (*Mediaset SpA*), r.o. 32.

ogenschouw genomen heeft, daarbij voortdurend het beginsel van loyale samenwerking toepassend, kan niet uitgesloten worden dat de omvang van de terug te vorderen steun inderdaad gelijk is aan nul.¹⁸¹ Het Hof benadrukt dat vaststelling van het voordeel op nul in casu geen afbreuk doet aan de geldigheid van het terugvorderingsbesluit.

Persoonlijk betwijfel ik of een steunmaatregel terecht als staatssteun aangemerkt is, indien de omvang van de ontvangen steun op nihil gesteld wordt. Aan het eerste staatssteuncriteria, het behalen van een voordeel, lijkt daarmee in feite niet voldaan te zijn. Anderzijds kan dan wellicht gesteld worden dat de steunmaatregel op zich wel als staatssteun kwalificeert, maar dat de ontvangende onderneming onterecht als begunstigde aangemerkt is, gezien het feit dat het behaalde voordeel gelijk is aan nul. Overigens is er in het arrest Mediaset sprake van indirecte steun – burgers werden gesubsidieerd bij aanschaf van een televisie-decoder, om zo het kijkersaantal van digitale televisiezenders te verhogen – en werden de zogenaamde begunstigde ondernemingen niet direct door de Italiaanse overheid gesubsidieerd. Gezien het feit dat indirecte steun ook als staatssteun kan kwalificeren, heeft de EC geoordeeld dat het toegenomen kijkersaantal een voordeel voor de betrokken ondernemingen is. Doordat er voor bepaalde zenders echter geen daadwerkelijk financieel voordeel uit het toegenomen kijkersaantal voortgekomen is, is het terug te betalen bedrag op nul gesteld.

Concreet dient het uiteindelijk steunbedrag bepaald te worden op grond van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en de belasting die volgens de algemeen toepasselijke regels betaald had moeten worden.¹⁸² Herziening van de jaarrekening en de belastingaangiften over de betreffende jaren vindt daardoor in feite plaats alsof er geen steun verkregen is.

In de Starbucks case komt de EC na vergelijking van de relevante gegevens van Starbucks met die van andere ondernemingen, tot de conclusie dat het tussen 2007-2014 behaalde voordeel gesteld dient te worden op €20-30 miljoen. De berekening is gebaseerd op het standpunt van de EC dat de zakelijke waarde van de royalty nul zou moeten zijn, nu er geen enkel voordeel behaald wordt uit het onderliggende intellectuele eigendom.¹⁸³ Nederland moet daarom de boekhoudkundige winst van de Nederlandse entiteit zonder aftrek van de royaltybetaling als uitgangspunt nemen om de verschuldigde belasting te berekenen.¹⁸⁴

¹⁸¹ Idem, r.o. 40.

¹⁸² 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 (*PbEU* 1998, C 384/03), punt 935

¹⁸³ Het intellectueel eigendom waarover royalty's betaald worden heeft onder meer betrekking op zogenaamde *Starbucks knowhow* omtrent het branden van koffiebonen. Gezien het feit dat de Nederlandse entiteit zich niet bezighoudt met het branden van de koffiebonen, is de EC van mening dat er voor hen geen zakelijke waarde aan het gebruik van het intellectueel eigendom toekomt. De fiscale aftrek is dan ook niet terecht.

¹⁸⁴ Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd, punt 444-447

Inmiddels zou Nederland in totaal €25,7 miljoen van Starbucks teruggevorderd hebben. In de literatuur wordt opgemerkt dat dit bedrag, gezien de totale wereldwijde jaarlijkse omzet van €14,5 miljard (2014), dermate gering is dat afgevraagd kan worden of er sprake is van vervalsing van de mededinging dan wel ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer.¹⁸⁵ Zoals uit par. 2.2.4 blijkt, wordt dit criterium relatief snel voldaan geacht, mits dit verder gaat dan puur hypothetische vervalsing van de mededinging. Mijns inziens zal het ontvangen voordeel voor Starbucks vrij snel kwalificeren als vervalsing van de mededinging, gezien de sterke marktpositie die het koffieconcern reeds heeft, ongeacht de daadwerkelijke omvang van de steun.

Overigens lijkt de EC bij berekening van het steunbedrag rekening te houden met de vraag of de winst (gedeeltelijk) bij andere groepsentiteiten of in andere jurisdicties belast wordt. Zo wordt er in het terugvorderingsbesluit aan Apple expliciet gesteld dat *‘de winsten waarover in Ierland belasting moet worden geheven, kunnen worden aangepast (...) na overeenstemmende betalingen en herzieningen van de jaarrekeningen van de andere ondernemingen van de Apple-groep.’*¹⁸⁶ Hetzelfde geldt voor herzieningen die *‘ resulteren uit een wijziging met terugwerkende kracht van de jurisdictie waar de verkoop geboekt wordt’*, daarbij expliciet stellend dat *‘de winsten waarop in Ierland belasting wordt geheven, niet meer worden verminderd dan evenredig met de overeenstemmende bedragen van de winsten waarop in de andere jurisdictie belasting wordt geheven.’*¹⁸⁷ Afgevraagd kon worden of er onder dergelijke omstandigheden nog wel gesproken kan worden van staatssteun, nu de steun die Ierland verstrekt zou hebben afhankelijk wordt gesteld van de winsten die in andere jurisdicties belast worden. Mijns inziens kan de steun hierdoor in feite niet volledig aan Ierland toegerekend worden, waardoor niet langer voldaan wordt aan het ‘toerekenbaar aan een lidstaat’ criterium. In de literatuur wordt hierover opgemerkt dat dit duidt op de veronderstelling dat de steun in casu voor een groot deel door andere staten verstrekt is, waardoor de EC in feite haar eigen redenering onderuithaalt.¹⁸⁸ De aanwijzingen die de EC probeert te geven omtrent de omvang van de steun, leiden hierdoor in feite tot des te meer verwarring omtrent invulling van de staatssteuncriteria. Eveneens kan afgevraagd worden of de zogenaamd begunstigde Ierse entiteit van Apple wel daadwerkelijk als begunstigde aangemerkt kan worden, nu de EC de winst van de andere entiteiten van de Apple-groep eveneens in ogenschouw neemt om het steunbedrag te bepalen.

Afgezien van de vraag of de aan Apple verstrekte steun daadwerkelijk aan Ierland toerekenbaar is, kunnen andere begunstigden mogelijk vertrouwen ontlenen aan dit standpunt van de EC. Mijns inziens zou immers hetzelfde kunnen gelden voor Starbucks, indien er in Engeland belasting betaald zou

¹⁸⁵ Vakstudie Nieuws, *Besluit EC inzake Starbucks*, V-N 2016/42.3, aant. Redactie.

¹⁸⁶ Commission decision (EU) 2016/5605 on state aid implemented by Ireland to Apple, punt 449.

¹⁸⁷ Idem, punt 451.

¹⁸⁸ Vakstudie Nieuws, *Ierse rulings van Apple verboden staatssteun volgens EC*, V-N 2017/7.3, aant. Onderdeel 11.

worden over de ontvangen royalty's kan de belastbare winst bij het Nederlandse concern met eenzelfde bedrag verminderd worden. Op basis van het gelijkheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zou de omvang van de terugvorderingsverplichting in beide zaken daardoor aanzienlijk dalen. Mijns inziens staan dergelijke uitlatingen haaks op de huidige trend om belastingontwijking tegen te gaan, kunstmatige belastinggrondslagverschuiving lijkt hierdoor in de hand gewerkt te worden.

In ieder geval lijkt hieruit geconcludeerd te kunnen worden dat de EC ook met betrekking tot de fiscale staatssteunproblematiek voorstander is van verrekening en/of vrijstelling van buitenlandse belastingen. Het blijft dan echter de vraag in hoeverre andere landen bereid zijn om mee te werken aan het corrigeren van belastingheffing door toepassing van Europese staatssteunregels – afgezien van de vraag of een dergelijke correctie mogelijk is naar nationaal recht – zeker indien de betrokken jurisdicties geen EU-lidstaten zijn. De EC heeft hier echter nog geen concrete uitlatingen over gedaan.

3.13 Deelconclusie

Terugvordering van staatssteun dient in eerste instantie plaats te vinden overeenkomstig de nationaalrechtelijke procedures van de betrokken lidstaat, zonder dat dit de onverwijld en daadwerkelijke uitvoering van het terugvorderingsbesluit in gevaar brengt. Terugbetaling van de verkregen staatssteun dient plaats te vinden binnen vier maanden na publicatie van het terugvorderingsbesluit, waarbij volledige terugbetaling van het steunbedrag, dan wel voltooiing van liquidatie van de begunstigde, gezien wordt als daadwerkelijke uitvoering van het besluit. Bij insolventie van de begunstigde onderneming kan de terugvorderingsverplichting onder omstandigheden verschuiven naar de houdstermaatschappij dan wel naar de overnemende partijen.

De betrokken lidstaat en de begunstigde onderneming kunnen zich, op basis van artikelen 256 en 263 VwEU, tot het Europees Gerecht/HvJ wenden indien zij het niet eens zijn met de rechtmatigheid van het terugvorderingsbesluit. Een dergelijk besluit heeft geen opschortende werking. Daarnaast kan de lidstaat zich tot de nationale rechter wenden om uitvoering van de terugbetalingsverplichting bij de begunstigde onderneming af te dwingen. De begunstigde onderneming kan eveneens een beroep op de nationale rechter doen indien zij van mening is dat de lidstaat buiten haar bevoegdheden handelt dan wel het steunbedrag onjuist vastgesteld heeft, zonder daarbij de wetmatigheid van het terugvorderingsbesluit in twijfel te trekken.

Terugvordering van staatssteun blijft achterwege bij strijdigheid met een van de algemene beginselen van het unierecht, waarbij met name de beginselen van gerechtvaardigd vertrouwen, rechtsbescherming, proportionaliteit en behoorlijk bestuur van belang zijn. Uit rechtspraak van het HvJ blijkt dat er slechts een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel gedaan kan worden indien dit

vertrouwen direct aan het handelen van een EU-instantie ontleend is. Rechtsbescherming en het proportionaliteitsbeginsel blijken vrijwel niet geaccepteerd te worden als mogelijkheden om terugvordering te vrijdelen.

De terugvorderingsbevoegdheid vervalt in beginsel na verloop van tien jaar na het moment van daadwerkelijk ontvangen van de steun. Aangenomen wordt dat de administratieve bewaartermijn aansluit op de terugvorderingstermijn.

De nationale autoriteiten zijn bevoegd om de omvang van de steun te bepalen voor gevallen waarin de EC geen expliciet steunbedrag in diens terugvorderingsbesluit opgenomen heeft. Concreet dient het uiteindelijk steunbedrag bepaald te worden op grond van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en de belasting die volgens de algemeen toepasselijk regels betaald had moeten worden, waarbij de EC – in sommige situaties – rekening lijkt te houden met de betaalde belastingen door andere groepsvennootschappen en in andere jurisdicties. Over het bepaalde steunbedrag dient vervolgens marktrente vergoed te worden, ter compensatie van het verkregen financiële voordeel. Over onrechtmatige doch verenigbare steun dient eveneens rente vergoed te worden.

4. Nederlandse belastingheffing

4.1 Inleiding

Gezien het feit dat Nederland kiest voor terugvordering van fiscale staatssteun via het belastingrecht, dient bij uitvoering van een Europees terugvorderingsbesluit rekening gehouden te worden met de Nederlandse procedure van belastingheffing. De formele aspecten van deze procedure zijn opgenomen in de Algemene Wet inzake Rijksbelasting (AWR), waarbij voor een aantal – meer algemene – bepalingen teruggerepen wordt op de Algemene Wet Bestuursrecht (AWB). In de AWR wordt een onderscheid gemaakt tussen zogenaamde *aanslag*- en *aangifte*belastingen. Aan de hand van dit onderscheid zal besproken worden hoe de Nederlandse Belastingdienst overgaat tot belastingheffing en welke rechten en plichten toekomen aan zowel de uitvoerende instanties als aan de betrokken belastingplichtigen. Het uitgangspunt is daarbij – gezien het feit dat terugvordering in feite het in een later stadium corrigeren van de te betalen belasting is – de mogelijkheden die de Nederlandse wetgeving biedt om een eerdere (onjuiste) aanslag te kunnen corrigeren bij wijze van een navorderingsaanslag respectievelijk een naheffingsaanslag. Daarna zullen nog enkele meer algemene bepalingen aan bod komen. Herinnerd wordt aan het feit dat de belastinginspecteur te allen tijde gebonden is aan de in par. 1.4 besproken algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

4.2 Aanslagbelastingen – Navorderen

4.2.1 Algemeen

Bij aanslagbelastingen – waaronder de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en de schenk- en erfbelasting – legt de belastinginspecteur, zich baserend op de door de belastingplichtige ingediende aangifte, een belastingaanslag op.¹⁸⁹ Hetzelfde geldt voor situaties waarin geen aangifte gedaan is, zodat de inspecteur – op basis van hem bekende feiten en omstandigheden – een ambtshalve aanslag vaststelt.¹⁹⁰ Overeenkomstig het zorgvuldigheidsbeginsel kan de inspecteur het inkomen in geen geval naar willekeur vaststellen.¹⁹¹

Indien de definitieve belastingaanslag foutief vastgesteld blijkt te zijn, is de belastinginspecteur niet bevoegd om deze aan te passen. Enige mogelijkheid om de te weinig geheven belasting alsnog te innen, is dan – mits voldaan aan bepaalde voorwaarden – het opleggen van een navorderingsaanslag conform art. 16 AWR, dat stelt:

‘Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, (...) kan de inspecteur de te weinig geheven belasting dan wel de ten onrechte

¹⁸⁹ Art. 11 lid 1 AWR.

¹⁹⁰ Art. 11 lid 2 AWR.

¹⁹¹ HR 29 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5466, r.o. 4.32.

of tot een te hoog bedrag verleende heffingskorting navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.'

In de volgende paragrafen zullen deze voorwaarden nader besproken worden.

4.2.2 Te weinig belasting geheven

Om over te kunnen gaan tot navordering zal er – logischerwijs – in eerste instantie te weinig belasting geheven moeten zijn. Dit kan het gevolg zijn van onder meer een ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende belastingvermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting. Daarnaast levert het ten onrechte achterwege laten van een aanslag voldoende gronden op om over te gaan tot navordering. Hieronder vallen zowel situaties waarbij de driejaarstermijn is verstreken zonder daarbinnen een aanslag op te leggen als situaties waarin de inspecteur uitdrukkelijk besloten heeft geen aanslag op te leggen.

4.2.3 Nieuw feit

Navordering kan in beginsel slechts plaatsvinden indien de inspecteur een nieuw feit ontdekt dat gronden oplevert om de eerder opgelegde belastingaangifte als onjuist te beschouwen.¹⁹² Ambtelijk verzuim levert geen gronden op om over te gaan tot navordering. Het is aan de inspecteur om te bewijzen dat het feit hem niet bekend was – of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn – om ambtelijk verzuim tegen te gaan en de zekerheid van de belastingplichtige te kunnen beschermen. Dit is van belang gezien het feit dat de inspecteur bij vaststelling van de aanslag – zich daarbij in de meeste gevallen (gedeeltelijk) baserend op de door de belastingplichtige gedane aangifte – de situatie van de belastingplichtige beoordeelt. Door het nieuwfeit-vereiste wordt de inspecteur in feite gedwongen zorgvuldig te handelen en weloverwogen een aanslag op te leggen.¹⁹³

Afgevraagd kan worden hoever de onderzoeksplicht van de inspecteur strekt, om het kenbaar worden van nieuwe informatie als het bestaan van een nieuw feit dan wel als ambtelijk verzuim te kunnen kwalificeren. Ter versterking van de positie van de inspecteur is er voor een drietal situaties een uitzondering gemaakt waarin de inspecteur over kan gaan tot navordering zonder dat een nieuw feit bestaat.

[A] Schrijf- en tikfouten

Blijkens de jurisprudentie is navordering zonder nieuw feit mogelijk wanneer dit *'het gevolg is van een vergissing die heeft geleid tot een discrepantie tussen wat de inspecteur wilde en wat in het*

¹⁹² R.M.P.G Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, par. 4.3.5.

¹⁹³ Idem.

*aanslagbiljet is vastgelegd, zoals bijvoorbeeld een schrijf-, reken-, overname- of intoetsfout,¹⁹⁴ en het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout was gemaakt’.*¹⁹⁵ Sinds 2010 is wettelijk vastgesteld dat er sprake is van een *redelijkerwijs kenbare fout* indien de te weinig geheven belasting minimaal 30% van de volgens het belastingrecht verschuldigde belasting bedraagt.¹⁹⁶ Door hantering van een mathematische invulling van het begrip is de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur aanzienlijk vergroot.

Opgemerkt dient te worden dat veranderingen in de stellingname van de inspecteur niet als schrijf- of tikfouten aangemerkt kunnen worden. Indien de opgelegde aanslag overeenkomt met de visie van de inspecteur op het moment van opleggen, zal niet tot navordering overgegaan kunnen worden bij het ontbreken van een nieuw feit.

[B] Te kwader trouw

Een nieuw feit behoeft evenmin aanwezig te zijn indien de belastingplichtige *te kwader trouw* handelt op het moment van indienen van de aangifte. In eerste instantie ziet dit op belastingplichtigen die bewust nalaten bepaalde gegevens aan de inspecteur te overleggen, dan wel opzettelijk onjuiste gegevens verstrekken om tot een lagere belastingaanslag te komen. Inmiddels is het te kwader trouw handelen uitgebreid voor situaties waarin de belastingplichtige niet volledig zeker is omtrent de juistheid van diens aangifte, maar deze desalniettemin indient, daarbij het risico lopend op het indienen van een onjuiste aangifte.¹⁹⁷ Zodra de belastingplichtige weet – of behoort te weten – dat er sprake is van een mogelijk onjuiste aangifte is navordering mogelijk. Daarbij kan geen beroep op het rechtszekerheidsbeginsel dan wel het zorgvuldigheidsbeginsel gedaan worden, aldus de HR.¹⁹⁸ Dit lijkt mij een logische consequentie, nu de belastingplichtige zelf nalaat diens rechtelijke plichten te vervullen.

[C] Foutieve verrekening

Navordering is te allen tijde mogelijk indien er te weinig belasting betaald is als gevolg van een foutieve verrekening van voorlopige aanslagen, voorheffingen, voorlopige teruggaven en verliesverrekeningen, dan wel bij toerekening van de inkomensbestanddelen aan partners.¹⁹⁹

¹⁹⁴ Gedacht kan worden aan het abusievelijk opleggen van een aanslag à €10.000 in plaats van €100.000. Een dergelijke tikfout zou de belastingplichtige kenbaar moeten voorkomen, nu de inspecteur nooit bedoeld kan hebben een dergelijke aanslag op te leggen.

¹⁹⁵ HR 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0921, r.o. 3.5.

¹⁹⁶ Art. 16 lid 2 sub c AWR. Sinds 2010 is de 30%-toets toegevoegd aan de AWR, om de positie van de inspecteur te versterken.

¹⁹⁷ HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, r.o. 3.2.

¹⁹⁸ HR 11 juni 1997, ECLI:NL:PHR:1997:AA2160, r.o. 3.4.

¹⁹⁹ Art. 16 lid 2 sub a-b AWR.

4.2.4 Navorderingstermijn

Navordering dient in beginsel plaats te vinden binnen vijf jaar na het ontstaan van de belastingschuld. Voor aanslagen waarin buitenlandse inkomensbestanddelen betrokken worden – waarvoor de controlemogelijkheden voor de Nederlandse autoriteiten beperkt zijn – geldt een navorderingstermijn van twaalf jaar.²⁰⁰ Voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, beiden zogenaamde tijdvakbelastingen, ontstaat de belastingschuld op het moment waarop het tijdvak afloopt, in beginsel na afloop van het kalenderjaar. Beide termijnen worden verlengd met het eventueel voor het doen van aangifte verkregen uitstel.²⁰¹ Invordering van de navorderingsaanslag is mogelijk vanaf een maand na dagtekening van het aanslagbiljet.²⁰²

Afgevraagd kan worden of het feit dat er voor buitenlandse resultaten een ruimere navorderingstermijn gehanteerd wordt, strijdigheid met de Europese verkeersvrijheden oplevert. In reactie op prejudiciële vragen van de HR, bevestigt het Europese HvJ – in 2009 – dat de verruimde termijn strijdig is met de Europese verkeersvrijheden. Rechtvaardiging kan echter gevonden worden in de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen en bestrijding van belastingfraude tegen te gaan, zolang de Belastingdienst hierbij te allen tijde een redelijke voortvarendheid hanteert.²⁰³ Nederland behoeft de belemmering daarom niet op te heffen. Overigens vraag ik me af of de noodzaak om een verruimde navorderingstermijn voor buitenlandse inkomensbestanddelen te hanteren momenteel nog vergelijkbaar is met de situatie zoals in 2009. De laatste jaren zijn er immers op Europees niveau vele maatregelen getroffen om de transparantie te vergroten, is het bankgeheim in alle lidstaten vrijwel volledig vervallen en dienen vennootschappen – onder bepaalde voorwaarden – inzichtelijk te maken welke inkomsten waar belast worden. Dergelijke ontwikkelingen duiden mijns inziens op een vergrote internationale transparantie, waardoor voor de aanslag van belang zijnde feiten eerder bij de inspecteur bekend zouden zijn. Of de noodzaak aanwezig is om alsnog een termijn van twaalf jaar – bijna twee en half keer de termijn voor binnenlandse situaties – in stand te houden, betwijfel ik dan ook ten zeerste, zeker gezien de verwachting dat de internationale (fiscale) transparantie in de toekomst nog verder zal toenemen.

Krachtens art. 16 lid 3 AWR wordt een afwijkende navorderingstermijn gehanteerd voor gevallen waarin de inspecteur besloten heeft geen aanslag op te leggen dan wel een op een kenbare fout berustende aanslag opgelegd heeft. In beide gevallen vervalt de bevoegdheid om over te gaan tot navorderen twee jaar na het door de inspecteur genomen besluit. Bij het op een kenbare fout berusten

²⁰⁰ Art. 16 lid 3-4 AWR.

²⁰¹ HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2164, r.o. 2.3.

²⁰² Art. 9 lid 2 eerste volzin IW.

²⁰³ HvJ (EG) 11 juni 2009, C-157/08 (*Passenheim-van Schoot*), r.o. 70.

van de opgelegde aanslag wordt de bevoegdheid van de inspecteur enerzijds uitgebreid doordat het nieuwfeit-vereiste vervalt, anderzijds wordt de bevoegdheid beperkt door een relatief beperkte navorderingstermijn te hanteren.

Afgevraagd kan worden hoe navordering verloopt bij internationaal opererende ondernemingen die een belastingruling zijn aangegaan met de fiscale autoriteiten. Een belastingruling kan normaliter – door afwezigheid van een nieuw feit – immers niet tot navordering leiden.²⁰⁴ In tegendeel, de belastingruling dient juist ter vergroting van de rechtszekerheid van de belastingplichtige en wordt gezien als een standpunt waaraan gerechtvaardigd vertrouwen jegens de inspecteur ontleend kan worden, zelfs indien dit standpunt feitelijk strijdig is met de wetgeving.

Eind december 2016 heeft Nederland – in navolging op de Europese administratieve samenwerkingsrichtlijn 2011/16 – in de Wet op internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen een nieuwe bepaling opgenomen omtrent de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijfsafspraken. Door automatische uitwisseling tussen de betrokken Europese lidstaten wordt de internationale fiscale transparantie vergroot. Daarnaast spreekt de staatssecretaris in de bijbehorende Memorie van Toelichting over de *‘Nederlandse inzet bij (her)onderhandelingen over belastingverdragen om een bepaling op te nemen waarin de uitwisseling van fiscale inlichtingen verplicht.’*²⁰⁵ Persoonlijk zie ik in deze automatische uitwisseling des te meer reden om de navorderingstermijn voor buitenlandse inkomensbestanddelen te beperken, nu de Belastingdienst over aanzienlijk meer informatie gaat beschikken.

Terugkerend naar belastingrulings kan er mijns inziens – door het ontbreken van een nieuw feit – slechts overgegaan worden tot navordering voor situaties waarin sprake is van een kenbare fout – schrijf- en tikfouten of te kwader trouw lijken mij uitgesloten – waarbij de tweejaarstermijn zowel voor binnenlands als buitenlands inkomen gehanteerd wordt. Overigens acht ik navordering van belasting waarover een ruling afgegeven is onder het mom van een kenbare fout niet waarschijnlijk, gezien het gerechtvaardigd vertrouwen dat aan de ruling ontleend kan worden.

4.3 Aangiftebelastingen – Naheffen

4.3.1 Algemeen

Aangiftebelastingen omvatten zowel heffing van belasting bij wege van voldoening op aangifte (onder meer de overdrachts- en omzetbelasting) als heffing bij wege van afdracht op aangifte (waaronder de loon- en dividendbelasting).²⁰⁶ Bepaling van de materiële belasting gebeurt overeenkomstig de door

²⁰⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34 527, nr. 5, par. 4. *‘Indien informatie reeds bekend is (..)dan leidt dit immers niet tot additionele opbrengsten.’*

²⁰⁵ Idem.

²⁰⁶ R.M.P.G Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, par. 5.1.

de belastingplichtige ingediende aangifte en – in tegenstelling tot de aanslagbelastingen – in eerste instantie zonder inmenging van de belastinginspecteur.

Voldoeningsbelastingen kenmerken zich door het feit dat de belastingplichtige zijn belastingsschuld vaststelt en gelijktijdig overgaat tot betaling. *Afdrachtsbelastingen* worden – in tegenstelling tot de voldoeningsbelastingen – door de zogenaamde *inhoudingsplichtige* ingehouden op een door hem aan de belastingplichtige te verrichten betaling. Indien de verschuldigde belasting geheel of gedeeltelijk niet betaald is, daaronder eveneens begrepen situaties waarin een belastingvrijstelling of -vermindering ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleend is, wordt een naheffingsaanslag opgelegd.²⁰⁷ Situaties waarin geen aangifte gedaan is, maar de verschuldigde belasting wel betaald is, kunnen nimmer tot een naheffingsaanslag leiden.²⁰⁸ Door de andere heffingssystematiek wordt er bij naheffing – in tegenstelling tot navordering – geen nieuwfeit-vereiste gesteld. Nu de belastinginspecteur een controlerende functie heeft, zijn in feite alle gegevens in de aangifte nieuw.

4.3.2 Naheffingstermijn

De bevoegdheid tot naheffing vervalt na verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingsschuld is ontstaan.²⁰⁹ In de praktijk zou het daardoor kunnen dat naheffing mogelijk is tot bijna zes jaar, indien de naheffingsaanslag betrekking heeft op de eerste maand van het kalenderjaar. Uit de naheffingsaanslag dient dan ook te allen tijde te blijken welk tijdvak het betreft, waarbij meerdere tijdvakken gezamenlijk in een aanslag betrokken kunnen worden. Feiten die buiten het naheffingstijdvak gelegen zijn, kunnen geen geldige reden vormen voor naheffing over andere tijdvakken,²¹⁰ tenzij het op de naheffingsaanslag vermelde tijdvak berust op een voor de belastingplichtige dan wel inhoudingsplichtige *kenbare* vergissing.²¹¹

In tegenstelling tot de navorderingstermijn wordt de naheffingstermijn niet verlengd met eventueel verkregen uitstel op aangifte, daarnaast geldt evenmin een verlengde termijn wanneer (een gedeelte van) het inkomen uit het buitenland verkregen wordt. Voor naheffingsaanslagen wordt daarentegen een termijn van twaalf jaar gehanteerd voor het verkrijgen van economisch eigendom over onroerende zaken binnen de overdrachtsbelasting. Doordat dergelijke overdrachten niet in alle gevallen via de notaris verlopen – welke normaliter een controlerende functie uitoefent ten aanzien van voldoening van de verschuldigde belasting – en de kans bestaat dat betrokkenen niet op eigen

²⁰⁷ Art. 20 AWR.

²⁰⁸ NB: bij naheffing gaat het om het feit dat de verschuldigde belastingmiddelen (gedeeltelijk) niet betaald zijn, terwijl een navorderingsaanslag opgelegd wordt indien de primitieve aanslag tot een te laag bedrag vastgesteld is.

²⁰⁹ Art. 20 lid 5 AWR.

²¹⁰ HR 6 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4175, r.o. 4.2.

²¹¹ R.M.P.G Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, par. 5.4.4.

initiatief de verschuldigde overdrachtsbelasting voldoen, acht de wetgever een termijn van twaalf jaar in dergelijke gevallen gerechtvaardigd.²¹²

4.3.3 Samenloop aangifte- en aanslagbelastingen

Doordat een aantal aangiftebelastingen fungeert als voorheffing op de aanslagbelastingen, is het opleggen van een naheffingsaanslag niet mogelijk als de aangiftebelasting reeds in de eindheffing van de bijbehorende aanslagbelasting betrokken is. In dergelijke gevallen dient de inspecteur – indien blijkt dat te weinig loonbelasting geheven is, welke reeds in de opgelegde aanslag inkomstenbelasting betrokken is – deze te weinig geheven loonbelasting via de inkomstenbelasting na te vorderen.²¹³ Daardoor dient voor het corrigeren van de te weinig betaalde loonbelasting via een navorderingsaanslag rekening gehouden te worden met het nieuwfeit-vereiste, terwijl dit niet vereist zou zijn voor het opleggen van een naheffingsaanslag. Benadrukt dient dan ook te worden dat de inspecteur geen keuzevrijheid heeft omtrent hoe de naheffing van loonbelasting plaatsvindt indien de corresponderende aanslag inkomstenbelasting reeds opgelegd is.²¹⁴ Enige uitzondering hierop kan gevonden worden in situaties waarin invorderingsproblemen verwacht worden omtrent de inkomstenbelasting dan wel wanneer betaling van de loonbelasting opzettelijk achterwege gebleven is.²¹⁵ Daarnaast zijn situaties denkbaar waarin de te betalen loonbelasting bij de belastingplichtige in de inkomstenbelasting betrokken is, maar niet door de inhoudingsplichtige betaald is. Het opleggen van een naheffingsaanslag aan de inhoudingsplichtige is nu mogelijk, gezien het feit dat de loonbelasting bij de belastingplichtige tot verrekening in de inkomstenbelasting geleid heeft.²¹⁶

Hetzelfde geldt voor de samenloop tussen het opleggen van een naheffingsaanslag voor de dividendbelasting als voorbelasting voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting. Expliciet dient opgemerkt te worden dat het opleggen van een definitieve aanslag inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting gelijktijdig met de naheffingsaanslag loonbelasting/dividendbelasting wel mogelijk is, indien de naheffingsaanslag daarin verrekend is.²¹⁷

4.4 Algemene bepalingen

4.4.1 Belastingrente en invorderingsrente

Om belastingplichtigen te stimuleren om (tijdig) aan hun betalingsverplichtingen te voldoen en 'sparen' bij de Belastingdienst tegen te gaan, wordt er krachtens hoofdstuk VA AWR enkelvoudige

²¹² Vakstudie Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 20 AWR, aant. 8.5.

²¹³ R.M.P.G Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, par. 5.4.2.

²¹⁴ HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251, r.o. 3.3-3.5.

²¹⁵ Vakstudie Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 20 AWR, aant. 3.3.2.

²¹⁶ HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG4142, r.o. 3.3.

²¹⁷ Vakstudie Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 20 AWR, aant. 3.3.1.

belastingrente berekend over de navorderings- en naheffingsaanslagen. Voor 2018 is de wettelijke belastingrente voor de vennootschapsbelasting gesteld op 8%, voor de overige belastingen op 4%. In de praktijk zal er voor navorderingsaanslagen – indien de aangifte voor 1 april gedaan is, maar hiervan afgeweken wordt bij het opleggen van de aanslag – belastingrente vergoed moeten worden over de periode tussen 1 juli en de datum van de navorderingsaanslag plus een maand. Over naheffingsaanslagen vastgesteld na afloop van het kalenderjaar waarop de aanslag betrekking heeft, wordt belastingrente in rekening gebracht vanaf de dag volgend op het kalenderjaar – in praktijk dus 1 januari – tot aan het moment van invorderbaar worden van de betalingsverplichting, veertien dagen na dagtekening van de aanslag.

Na het invorderbaar worden van de belastingschuld – voor navorderingsaanslagen een maand na dagtekening van het aanslagbiljet, voor naheffingsaanslagen veertien dagen na dagtekening²¹⁸ – wordt enkelvoudige invorderingsrente in rekening gebracht voor elke dag waarop niet aan de betalingsverplichting voldaan wordt.²¹⁹ De invorderingsrente is voor 2018 vastgesteld op 4%.

Uitstel van betaling van de belastingaanslag – al dan niet wegens een aangespannen bezwaar- of beroepsprocedure – leidt niet tot het vervallen van de renteverplichting.²²⁰ De belastingplichtige zal daarom altijd een (dubbel) rentenadeel ondervinden bij het aanvechten van een belastingaanslag indien daarbij gebruik gemaakt wordt van uitstel van betaling. Het zou daarom voordeliger kunnen zijn om de aanslag op voorhand te betalen.²²¹ Logischerwijs leidt nietigverklaring van de navorderingsaanslag eveneens tot nietigverklaring van de bijbehorende verschuldigde rente.

4.4.2 Vergrijpboete

De belastinginspecteur kan, gelijktijdig met de navorderings- of naheffingsaanslag, een bestuurlijke boete opleggen voor gevallen waarin het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat er te weinig belasting betaald is. Voor navorderingsaanslagen gaat het daarbij om het feit dat de oorspronkelijke aanslag tot een te laag bedrag vastgesteld is,²²² voor naheffingsaanslagen is van belang dat de betalingsverplichting niet, gedeeltelijk niet, of niet tijdig vervuld is.²²³ De boete bedraagt ten hoogste 100% van de aanslag en dient binnen de gestelde navorderings- en naheffingstermijnen opgelegd te worden. De verplichting om de boete in beginsel gelijktijdig met de navorderingsaanslag

²¹⁸ Idem.

²¹⁹ Art. 28 IW.

²²⁰ Art. 4:101 Awb.

²²¹ E.P. Hageman, Belastingrente: het spaarvarken van de fiscus, TFO 2017/154.2, par. 3.5.

²²² Art. 67e lid 3 AWR.

²²³ In tegenstelling tot wat de naam doet vermoeden, is niet het doen van aangifte maar betaling van de verschuldigde belasting het voornaamste binnen de aangiftebelastingen. Het niet (tijdig) doen van aangifte leidt ex art. 67b AWR tot een boete van hoogstens €131/€1.319, terwijl de boete bij het verzuimen van betaling kan oplopen tot €5.278. Opzettelijke nalatigheid van betaling kan daarbij oplopen tot 100% van de naheffingsaanslag.

op te leggen – in feite op hetzelfde biljet – dient zowel om de rechtszekerheid van de belastingplichtige als de doelmatigheid van de Belastingdienst te bewaren.

Onder het begrip *opzet* wordt in dit verband niet alleen verstaan het opzettelijk indienen van een onjuiste aangifte, maar eveneens de bewuste aanvaarding van de aannemelijke kans dat de aanslag niet tot het juist bedrag is vastgesteld. *Grove schuld* ziet op het dermate lichtvaardig handelen dat de belastingplichtige een ernstig verwijt gemaakt kan worden, bijvoorbeeld wanneer deze nalaat een belastinginspecteur te wijzen op de onjuistheid van de aangifte.²²⁴ Beide begrippen moeten gezien worden als elkaar uitsluitend, de aanwezigheid van opzet houdt dus niet automatisch het aanwezig zijn van grove schuld in.²²⁵ Gezamenlijk omvatten de twee begrippen het uit de navorderingsprocedure volgende *te kwader trouw* handelen. Een belastingplichtige die te kwader trouw handelt bij het invullen van diens aangifte kan mitsdien – naast de navorderingsaanslag – een vergrijpboete opgelegd krijgen. Daarnaast kan er in gevallen waarin het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige – op een ander moment dan het aangiftemoment – te wijten is dat de aanslag tot een te laag bedrag opgelegd is, overgegaan worden tot een vergrijpboete.

4.4.3 Bezwaar en beroep

Navorderings- en naheffingsaanslagen worden bij wijze van beschikking opgesteld, waartegen de belastingplichtige binnen zes weken bezwaar kan maken bij het bevoegde bestuursorgaan. De Belastingdienst komt diens gevolg met een uitspraak op het bezwaarschrift, waartegen de belastingplichtige – eveneens binnen zes weken – bij de belastingrechter beroep kan instellen.²²⁶ Het instellen van een bezwaar of beroep leidt niet tot een schorsende werking van de uit de belastingaanslag voortvloeiende betalingsverplichting.²²⁷ Daarentegen kan – voor het verstrijken van de betalingstermijn – uitstel van betaling aangevraagd worden, waarop de inspecteur bij beschikking dient te beslissen. Een verzoek om uitstel van betaling volgt automatisch – in tegenstelling tot het indienen van een beroepschrift – na het indienen van een bezwaarschrift en kan verleend worden tot het moment waarop de inspecteur uitspraak op het bezwaar doet. Voor een ingesteld (hoger) beroep of beroep in cassatie dient een apart verzoek om uitstel van betaling ingediend te worden.²²⁸ In de praktijk wordt uitstel van betaling in de meeste gevallen toegekend.

²²⁴ Vakstudie Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 67e AWR, aant. 4.3.1.

²²⁵ HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283, r.o. 4.3.6.

²²⁶ Zie hoofdstuk 6 Awb voor formele bezwaar- en beroepsbepalingen.

²²⁷ Art. 9 lid 12 IW.

²²⁸ Leidraad invordering 2008, par. 25.2.

4.4.4 Strijdig met de beginselen van behoorlijk bestuur

Zoals opgemerkt is de inspecteur bij het opleggen van een navorderings- of naheffingsaanslag gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Per beginsel zal uitgezocht worden in hoeverre deze van invloed is op de wetmatigheid van de opgelegde aanslag.

Het vertrouwensbeginsel blijkt de grootste rol te spelen bij het aanvechten van een navorderingsaanslag en lijkt in sommige gevallen zelfs belangrijker dan de feitelijke wettekst. In de jurisprudentie zijn een aantal procedures te vinden waarin een belastingplichtige zich kan beroepen op vertrouwen ontleend aan door de inspecteur gedane uitlatingen, zelfs indien deze strijdig zijn met de belastingwetten.²²⁹ Mijns inziens een opvallend standpunt, zeker in combinatie met het gelijkheidsbeginsel. Door een specifieke belastingplichtige op basis van het vertrouwensbeginsel een andere – nota bene niet-wetmatige – behandeling te bieden, wordt er een onwenselijk onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen. Aan een onjuiste uitlating van een inspecteur zou daarom geen gerechtvaardigd vertrouwen ontleend moeten kunnen worden.

Met betrekking tot navorderingsaanslagen kan opgemerkt worden dat het vertrouwensbeginsel met name een rol speelt bij kwalificatie van nieuwe informatie als zijnde een nieuw feit dan wel als zijnde ambtelijk verzuim. Aan een primitieve aanslag kan immers het vertrouwen ontleend worden dat de inspecteur alle relevante feiten in overweging genomen heeft. Het opleggen van een latere navorderingsaanslag maakt inbreuk op dit vertrouwen. Dit is anders voor navorderingsaanslagen waarbij het cruciale nieuwfeit-vereiste buiten beschouwing blijft. Zoals opgemerkt kan aan aanslagen die berusten op een redelijkerwijs kenbare fout geen vertrouwen ontleend worden.²³⁰ Hetzelfde geldt voor belastingplichtigen die te kwader trouw handelen, zij zijn zich immers bewust van de (mogelijke) onjuistheid van de aanslag.²³¹ Logischerwijs komt aan het vertrouwensbeginsel evenmin werking toe indien de inspecteur, reeds bij uitreiking van de primitieve aanslag, kenbaar gemaakt heeft dat de aanslag op fouten berust en navordering zou volgen. Mijns inziens zou een toezegging van de inspecteur omtrent het volledig achterwege laten van een navorderingsaanslag eveneens voldoende gerechtvaardigd vertrouwen moeten kunnen bieden om navordering te vrijdelen, tenzij dit – zoals opgemerkt – strijdigheid met de wetgeving oplevert.

Vanwege de afwezigheid van het nieuwfeit-vereiste kan er bij het bestrijden van een naheffingsaanslag minder snel een beroep op het door de inspecteur gewekte vertrouwen gedaan worden. Er zijn in de jurisprudentie echter voorbeelden te vinden waarin een belastingplichtige voldoende aannemelijk

²²⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juni 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:397, r.o. 4.3-4.9.

²³⁰ HR 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0921, r.o. 3.5.

²³¹ HR 11 juni 1997, ECLI:NL:PHR:1997:AA2160.

maakt dat correspondentie met de inspecteur omtrent de belastingaangifte een in rechte te beschermen vertrouwen ontleent aan de juistheid van de aangifte, waardoor de naheffingsaanslag vernietigd dient te worden.²³² Het vertrouwensbeginsel blijkt een grotere rol te spelen indien de inspecteur over hetzelfde tijdvak een tweede naheffingsaanslag oplegt.²³³ De inspecteur heeft immers bij het opleggen van de eerste naheffingsaanslag een standpunt ingenomen omtrent de situatie van de belastingplichtige. Indien de tweede naheffingsaanslag berust op ambtelijk verzuim kan het vertrouwensbeginsel in de weg staan aan de rechtmatigheid van de aanslag.

Schending van het zorgvuldigheidsbeginsel blijkt een rol te spelen bij toewijzing van de proceskosten. Oordeelt de belastingrechter dat de opgelegde aanslag rechtmatig is – en de inspecteur daarmee in het gelijk gesteld wordt – kan het zorgvuldigheidsbeginsel voorkomen dat de belastingplichtige veroordeeld wordt tot betaling van de proceskosten. Ook indien de inspecteur nalaat voortvarend een aanslag op te leggen, kan een beroep op het zorgvuldigheidsbeginsel ertoe leiden dat er geen of minder belastingrente verschuldigd is over de navorderings- of naheffingsaanslag.²³⁴ Dit lijkt mij een logisch gevolg, indien door traagheid van de inspecteur de verschuldigde belastingrente daadwerkelijk aanzienlijk vergroot wordt, acht ik het onredelijk dat de belastingplichtige hiervan nadelige gevolgen ondervindt.

In navorderingssituaties waarin het uitsluitend aan een vergissing van de inspecteur – bijvoorbeeld ten gevolge van een tikfout – te wijten is dat het nagevorderde bedrag niet direct in de primitieve aanslag betrokken is, verzet het zorgvuldigheidsbeginsel zich tegen het in rekening brengen van belastingrente, ondanks dat de navorderingsaanslag op zich in stand blijft.²³⁵ Dit lijkt mij anders indien de belastingplichtige op de hoogte is van de onjuistheid van de aanslag en daardoor in feite oneigenlijk gebruik kan maken van de te weinig betaalde belasting. In die situatie acht ik het redelijk dat er belastingrente over de navorderingsaanslag in rekening gebracht wordt. Zoals reeds meerdere keren gebleken is, blijkt de grens tussen een schrijf- of tikfout en kenbare fouten echter niet volledig duidelijk.

Het proportionaliteitsbeginsel speelt door de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur met name een rol bij het opleggen van de bestuurlijke boete. De hoogte van de boete, dan wel het opleggen van de boete op zich, dient in verhouding te zijn met de begane overtreding.

²³² HR 8 januari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3211, r.o.3.3.

²³³ P.J.G. Tiemessen, NDFR-Commentaar art. 20 AWR, par. 1.2.

²³⁴ HR 25 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ8524, r.o. 3.6.

²³⁵ HR 1 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN8729, r.o. 3.3.

4.4.5 Bewaartermijn

In de AWR is bepaald dat zogenaamde administratieplichtigen – rechtspersonen, natuurlijk personen die een onderneming drijven of zelfstandig beroep uitoefenen en natuurlijk personen die als inhoudingsplichtige optreden – gehouden zijn om alle voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens gedurende een periode van zeven jaar te bewaren.²³⁶ Doel van de bewaartermijn is om (later) boekenonderzoek door de belastinginspecteur mogelijk te maken indien er twijfel bestaat over de omvang van de belastingaanslag/-aangifte.²³⁷ Indien de administratieplichtige niet voldoet aan diens administratieplicht, zal dit leiden tot *omkering van de bewijslast*. Voor situaties waarin de belastinginspecteur normaliter dient aan te tonen dat er terecht een navorderingsaanslag of naheffingsaanslag opgelegd is, wordt dat – bij het niet vervullen van de administratieplicht – omgedraaid. Het is dan aan de belastingplichtige om het ongelijk van de belastinginspecteur aan te tonen. De bewijslast van de belastingplichtige wordt daarmee aanzienlijk verzwaard.

Afgevraagd kan worden hoe verdeling van de bewijslast plaatsvindt voor situaties waarin gebruik gemaakt wordt van de verlengde navorderings-/naheffingstermijn van twaalf jaar en waarin de bewaartermijn reeds verlopen is. De wetgever heeft hierover opgemerkt dat *‘de bewijslast bij navordering op de inspecteur rust. Het ontbreken van de administratie na de bewaartermijn zal dan ook in de eerste plaats gevolg kunnen hebben voor de bewijspositie van de inspecteur.’*²³⁸ Hieruit blijkt dat navorderings- en naheffingsaanslagen opgelegd na het verstrijken van de bewaartermijn in beginsel geen omkering van de bewijslast met zich mee brengen.

4.4.6 Aansprakelijkheid belastingschulden

De belastingaanslag wordt in beginsel opgelegd aan een specifieke belastingplichtige/inhoudingsplichtige. Indien echter blijkt dat de belastingplichtige insolvent is, kan de belastinginspecteur de belastingaanslagen bij de curator dan wel bewindsvoerder aanmelden en daarbij mogelijk uitstel van betaling verlenen tot het moment waarop meer zekerheid omtrent het (mogelijke) faillissement verkregen wordt.²³⁹ Daarnaast kan onder omstandigheden (gedeeltelijke) kwijtschelding van een belastingaanslag verleend worden.²⁴⁰ De belastinginspecteur kan echter – bij het in gebreke blijven van de belastingplichtige – ook een derde aansprakelijk stellen voor de belastingaanslag.²⁴¹ Voor elk onderdeel van de aanslag – de hoofdsom en eventuele boete, betalingsrente en/of invorderingsrente – dient apart kenbaar gemaakt te worden of en tot welk bedrag

²³⁶ Art. 52 lid 4 AWR.

²³⁷ Vakstudie Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 52 AWR, aant. 23.1.

²³⁸ Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 4, pag. 21.

²³⁹ Leidraad invordering 2008, par. 25.4.4.

²⁴⁰ Art. 26 IW.

²⁴¹ Art. 49 IW.

de derde aansprakelijk gesteld wordt. Zo kan iedere bestuurder van een onderneming – ten gevolge van verwijtbaar onbehoorlijk bestuur – aansprakelijk gesteld voor de niet betaalde belastingsschulden.²⁴² Daarnaast geldt in de vennootschapsbelasting dat alle in een fiscale eenheid²⁴³ gevoegde vennootschappen afzonderlijk aansprakelijk gesteld kunnen worden voor de belastingsschuld van het concern.²⁴⁴ De verhaalsmogelijkheden voor de Belastingdienst worden hierdoor aanzienlijk vergroot.

4.5 Deelconclusie

Het Nederlandse belastingstelsel wordt gevormd door zogenaamde *aanslagbelastingen* – de aanslag wordt gebaseerd op de door de belastingplichtige gedane aangifte – en *aangiftebelastingen*, waarvoor betaling gelijktijdig met de aangifte plaatsvindt. Correctie van de te betalen belasting vindt plaats via een navorderingsaanslag respectievelijk een naheffingsaanslag. Om de rechtszekerheid van de belastingplichtige te beschermen kan een navorderingsaanslag slechts opgelegd worden indien er sprake is van een nieuw feit, tenzij de primitieve aanslag berust op een redelijkerwijs kenbare fout (een afwijking van minimaal 30% van het te betalen bedrag aan belasting), een schrijf- of tikfout of een foutieve verrekening van voorlopige aanslagen en voorheffingen. Ook indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat de aanslag tot een onjuist bedrag vastgesteld is kan de inspecteur – zonder nieuw feit – overgaan tot navorderen, daarbij eventueel een vergrijpboete van ten hoogstens 100% van de navorderingsaanslag opleggend. De navorderingsbevoegdheid vervalt in binnenlandse situaties na verloop van vijf jaar, voor aanslagen waarin buitenlandse inkomsten betrokken zijn wordt de termijn verlengd naar twaalf jaar. Indien de aanslag berust op een kenbare fout dient navordering binnen twee jaar na oplegging van de primitieve aanslag te geschieden.

Een naheffingsaanslag kan – in principe binnen vijf jaar – opgelegd worden indien er te weinig belasting betaald is, zonder dat een nieuw feit aanwezig behoeft te zijn. Indien het niet (tijdig) betalen van de belasting aan het te kwader trouw handelen van de belastingplichtige te wijten is, kan eveneens een vergrijpboete van maximaal 100% van de naheffingsaanslag opgelegd worden.

Over de navorderings- en naheffingsaanslag wordt 4% – of 8% voor de vennootschapsbelasting – wettelijke belastingrente in rekening gebracht tot aan het moment van invorderbaar worden van de schuld. Vanaf dat moment is 4% invorderingsrente verschuldigd.

²⁴² Art. 36 lid 3 IW.

²⁴³ Krachtens art. 15 VPB kunnen belastingplichtige ondernemingen – indien zij voor minimaal 95% economisch en juridisch met elkaar verbonden zijn – op verzoek aangemerkt worden als fiscale eenheid. De vennootschapsbelasting van het concern wordt daardoor geheven alsof er één belastingplichtige is.

²⁴⁴ Art. 39 IW.

Het in bezwaar of in beroep treden tegen de aanslag leidt niet tot een opschortende werking van de betalingsverplichting, noch toch het niet in rekening brengen van belasting- en invorderingsrente. In de praktijk lijkt een beroep op het vertrouwensbeginsel de meest succesvolle mogelijkheid om navordering/naheffing te voorkomen. Het zorgvuldigheidsbeginsel lijkt met name een rol te spelen bij het in rekening brengen van belastingrente en toewijzing van de proceskosten, terwijl het proportionaliteitsbeginsel het grootste pijnpunt lijkt te zijn bij bepaling van de omvang van de vergrijpboete.

Naast de formele bepalingen van belastingheffing, dient er rekening gehouden te worden met de administratieve verplichtingen van betrokkenen. Zo bestaat er in Nederland een bewaartermijn van zeven jaar met betrekking tot voor de belastingheffing relevante gegevens. Daarnaast kunnen de bestuurders van de met de belastingschuld bezwaarde rechtspersoon – indien deze onvoldoende solvent blijkt – aansprakelijk gesteld worden.

5. Toetsing Wet terugvordering staatssteun

5.1 Inleiding

Reeds is gebleken dat terugvordering van staatssteun plaats dient te vinden overeenkomstig de nationaalrechtelijke procedure van de betrokken lidstaten, zonder dat deze aan onverwijlde en daadwerkelijke uitvoering van het terugvorderingsbesluit in de weg staat. Vanwege de procedurele vrijheid is het aan de lidstaten om te beslissen of fiscale staatssteun via het civiele recht dan wel via het belastingrecht teruggevorderd wordt. Nederland heeft gekozen om fiscale staatssteun *voor zover mogelijk* met behulp van de bestaande instrumenten navordering en naheffing uit de AWR terug te vorderen indien een Commissiebesluit dat vergt.²⁴⁵ Het doorslaggevende argument daarbij is dat er internationaal geen enkele twijfel mag bestaan over het feit dat verstrekte staatssteun als belasting wordt teruggevorderd. Tevens kan beoordeling van het steunbedrag – doordat dit vaak aan de lidstaat overgelaten wordt – het beste plaatsvinden door de belastingrechter. Door bij terugvordering aan te laten sluiten op navordering en naheffing komen fiscale procedures automatisch bij de belastingrechter terecht. De manier waarop de wetgever deze aansluiting vormgegeven heeft in de Wet terugvordering staatssteun zal het begin van dit hoofdstuk vormen, waarbij per onderdeel aangegeven wordt op welke punten de wetgeving alvorens de invoering van de Wts tekortschoot. Daarna volgt een uitgebreide evaluatie van de bijbehorende consequenties voor de rechtszekerheid en rechtsbescherming van de betrokkenen en worden verbeterpunten aangedragen.

5.2 Wet terugvordering staatssteun

Ondanks de rechtstreekse werking van Europese verordeningen, stelt de Nederlandse wetgever dat het Nederlandse recht niet reeds voorziet in een sluitende set regels om in alle gevallen een Europees terugvorderingsbesluit uit te voeren. De recentelijk ingevoerde Wts dient deze lacune vanaf 1 juli 2018 op te vullen. Concreet gezien zijn er voor de fiscaliteit met name twee artikelen uit de – in totaal zeventien artikelen tellende – Wts van belang. Art. 10 Wts bewerkstelligt aanpassing van de AWR door toevoeging van een nieuw hoofdstuk met twee artikelen, art. 11 Wts leidt tot een vergelijkbare toevoeging voor de Invorderingswet.²⁴⁶

Het nieuw aan de AWR toegevoegde art. 20a – voor de Invorderingswet art. 63aa – stelt dat terugvordering van fiscale staatssteun geschiedt met toepassing van de voor de uitvoering van de belastingwet geldende regels. In het tweede lid wordt verzekerd dat *‘bepalingen van de belastingwet ter zake geldende verjaringstermijnen en voorwaarden niet van toepassing’* zijn. Het derde lid verwijst naar het van overeenkomstig toepassing zijnde art. 4 Wts, waarin gesteld wordt dat een begunstigde

²⁴⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34753, nr. 3, p. 2.

²⁴⁶ Voor de volledige tekst wordt verwezen naar de Wet terugvordering staatssteun, zie de bijlage bij dit onderzoek.

die de benodigde informatie niet gedurende de uit de Procedureverordening volgende verjaringstermijn heeft bewaard, zich niet kan beroepen op de krachtens Nederlands recht geldende verjarings-, bewaar- of vernietigingstermijnen.

Art. 20b AWR regelt dat de rente – in afwijking van de Nederlandse wettelijke belastingrente – berekend wordt overeenkomstig de Europese Procedureverordening. Art. 63ab IW bewerkstelligt ten slotte dat de artikelen 25, 26 en 27 IW – met betrekking tot het verkrijgen van uitstel van betaling en kwijtschelding van schulden – niet van toepassing is. Hetzelfde geldt voor de afdelingen 4.4.2 en 4.4.3 Awb, waarin onder meer de wettelijke rente en verjaringstermijnen bij betalingsverzuim bepaald worden. Daarnaast wordt krachtens het tweede lid geen invorderingsrente in rekening gebracht over belastingaanslagen opgelegd vanwege de terugvordering van staatssteun. In de volgende paragrafen zullen de gevolgen van deze wetsbepalingen nader besproken worden, waarbij indien nodig een onderscheid tussen navordering en naheffing gemaakt wordt.

5.2.1 De vereisten om over te gaan tot latere correctie van de belastingaanslag

Bij het opleggen van een navorderings- of naheffingsaanslag is de inspecteur gebonden aan bepaalde vereisten, om ambtelijk verzuim tegen te gaan en daarmee de rechtszekerheid van de belastingplichtige te beschermen. Deze vereisten zullen toegepast worden op de terugvordering van staatssteun, om te zien in hoeverre de wetgeving – zonder het bestaan van de Wts – toereikend is ter terugvordering van fiscale staatssteun.

[A] Navordering

Om over te kunnen gaan tot navordering zal er in eerste instantie sprake moeten zijn van een tot een te laag bedrag opgelegde aanslag. Indien staatssteun het gevolg is van een fiscale bepaling – direct volgend uit het belastingrecht – zal er geen sprake zijn van een volgens de heffingswet tot een te laag bedrag opgelegde aanslag.²⁴⁷ De aanslag was immers in overeenstemming met de Nederlandse belastingwetgeving. Evenmin zal er sprake zijn van het ten onrechte achterwege laten van een aanslag.

Ten tweede dient er sprake te zijn van een voor de belastinginspecteur ontdekt nieuw feit, iets wat bij staatssteun nimmer het geval zal zijn doordat het voordeel door de Belastingdienst verstrekt wordt. De inspecteur zal dan ook te allen tijde op de hoogte zijn van de verkregen begunstiging. Het verkrijgen van een nieuw feit is niet noodzakelijk indien (i) de belastingplichtige te kwader trouw is, (ii) er sprake is van een redelijkerwijs kenbare fout of (iii) er sprake is van een foutieve verrekening van voorlopige aanslagen, voorheffingen etc. Mijns inziens speelt de laatste situatie in ieder geval geen rol in de staatssteunproblematiek, gezien het abusievelijke karakter van de verrekening. Een redelijkerwijs

²⁴⁷ Vakstudie Nederlands internationaal belastingrecht, artikel 107 VwEU, aant. 16.2.

kenbare fout lijkt mij evenmin een mogelijkheid om tot terugvordering van staatssteun over te gaan, de belastingaanslag is immers overeenkomstig de nationale wetgeving opgelegd. Blijkens de jurisprudentie is sprake van een kenbare fout indien de aanslag niet overeenkomt met de door de inspecteur beoogde aanslag, bijvoorbeeld door een schrijf- of tikfout. Veranderingen in het standpunt van de inspecteur vormen in beginsel geen reden om overgaan tot navordering. Gezien het feit dat de verstrekte staatssteun het gevolg is van nationaalrechtelijke bepalingen, zal er geen sprake zijn van een kenbaar foutieve aanslag. Ook de recentere concretisering van een kenbare fout – een afwijking van ten minste 30% van de *volgens het belastingrecht* verschuldigde belasting – zal mijns inziens geen reden vormen om onder het nieuwfeit-vereiste uit te komen, ongeacht de hoogte van de terug te vorderen staatssteun ten opzichte van de belastingschuld. Er wordt immers gesproken over de *volgens het belastingrecht* verschuldigde belasting, waarmee aangesloten wordt bij de Nederlandse wetgeving. Zoals opgemerkt vindt fiscale staatssteun zijn oorsprong in het Nederlandse belastingrecht, waardoor er niet gesproken kan worden van een afwijking van de volgens het belastingrecht verschuldigde belasting.

Als laatste mogelijkheid om terugvordering van staatssteun mogelijk te maken onder de Nederlandse belastingwetgeving resteert het te kwader trouw handelen van de belastingplichtige op het moment van indienen van de belastingaangifte. In beginsel zal geen kwade trouw vermoed kunnen worden doordat de ontvangen steun naar nationaal recht als rechtmatig beschouwd kan worden. Betoogd zou echter kunnen worden dat er sprake is van te kwader trouw doordat de begunstigde nalaat de rechtmatigheid van de ontvangen steun te verifiëren. Overeenkomstig het *BUG-Alutechnik* arrest zou hierdoor niet langer een beroep op het vertrouwensbeginsel gedaan kunnen worden, waardoor terugvordering van staatssteun gerechtvaardigd is. Hetzelfde kan betoogd worden voor het opleggen van een navorderingsaanslag die ziet op steun waarvoor de belastingplichtige nagelaten heeft deze ter goedkeuring aan de EC voor te leggen. Het te kwader trouw handelen blijkt daarmee – zonder Wts – de enige mogelijkheid voor de inspecteur om over te gaan tot terugvordering van staatssteun zonder dat een nieuw feit vereist wordt. Deze beredenering gaat echter vrij ver, gezien het feit dat toekenning van steun door een lidstaat toch een zeker vertrouwen aan de rechtmatigheid van de betreffende steun ontleent. Om het handelen van de begunstigde in een later stadium dan aan te merken als te kwader trouw, lijkt mij dan ook niet stroken met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Mogelijk kan het te kwader trouw handelen wel een rol spelen bij het opleggen van een bestuurlijke boete, waar in par. 5.2.5 expliciet op ingegaan zal worden. Overigens, zelfs als te kwader trouw aangetoond kan worden, lijkt dit alsnog niet voldoende toereikend om daadwerkelijk een navorderingsaanslag op te leggen, gezien er geen sprake is van een tot een te laag bedrag opgelegde aanslag.

Door invoering van de Wts zijn de Nederlandse vereisten krachtens art. 20a lid 2 AWR niet van toepassing op terugvordering van staatssteun, waardoor wordt bewerkstelligd dat de Nederlandse nationale procedure niet langer in de weg staat aan het onverwijld en daadwerkelijk ten uitvoerleggen van een Europese terugvorderingsbesluit.

Van Slooten merkt overigens op dat de wetgever – in plaats van het buiten werking stellen van het nieuwfeit-vereiste zoals het Wts bewerkstelligt – had kunnen kiezen om een door de EC genomen terugvorderingsbesluit aan te merken als een nieuw feit. Terugvordering van staatssteun sluit daardoor beter aan op het Nederlandse belastingrecht, echter zou deze benadering zijns inziens niet toereikend zijn in situaties waarin terugvordering het gevolg is van het niet volgen van de standstill-bepaling. Immers, zodra een aangemelde maatregel reeds voor goedkeuring van de EC aan de begunstigde verstrekt wordt, lijkt het onwaarschijnlijk te stellen dat de (verstrekken)de belastinginspecteur niet van deze omstandigheid op de hoogte was.²⁴⁸ De ingevoerde Wts – die tevens de verlengde verjaringstermijn voor staatssteunprocedures mogelijk maakt, blijktens par 5.2.2 – blijkt daarmee van meeromvattende aard.

[B] Naheffing

Naheffing is mogelijk wanneer de verschuldigde belasting geheel of gedeeltelijk niet betaald is of een belastingvrijstelling of -vermindering tot een te hoog bedrag toegekend is. Doordat de verschuldigde belasting bepaald wordt aan de hand van het Nederlandse recht, zal er – indien de belastingplichtige dan wel inhoudingsplichtige niet verzuimd dit bedrag daadwerkelijk te betalen – geen naheffing kunnen volgen. De aanwezigheid van een nieuw feit is slechts vereist indien de aangiftebelasting fungeert als voorheffing voor de aanslagbelastingen, waarvoor reeds een definitieve aanslag opgelegd is. Correctie van de verschuldigde aangiftebelasting dient dan – indien voor de aanslagbelasting reeds een primitieve aanslag opgelegd is – plaats te vinden door middel van navordering. Blijkens de vorige paragraaf zal navordering van staatssteun onder de nationale procedure niet mogelijk zijn zolang de relevante vereisten van toepassing zijn.

Zoals opgemerkt ziet het nieuwfeit-vereiste op het versterken van de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Door dit buiten werking te stellen lijkt de rechtszekerheid van betrokken ondernemingen aldus geschaad te worden. Daarnaast blijkt rechtszekerheid gebaseerd op het nationale recht geen stand te houden voor het EU-recht. Hieruit kan geconcludeerd worden dat het buiten werking stellen van de Nederlandse vereisten om over te gaan tot navordering geen schending van de rechtszekerheid met zich mee brengt, nu het nationale recht geen rechtszekerheid blijkt te

²⁴⁸ G.J. van Slooten, *Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: een te kleine pleister op een veel grotere wonde?*, TFB 2008/06-05, par. 3.4.1.

kunnen bieden ten aanzien van een Europese staatssteunprocedure. Wordt vervolgens gekeken naar Europese jurisprudentie, dan blijkt dat er geen succesvol beroep op het rechtszekerheidsbeginsel gedaan te kunnen worden indien de betrokkene nalatig is in het nakomen van zijn verplichtingen. Een behoedzame ondernemer wordt geacht in staat te zijn zich ervan te vergewissen of de procedure juist gevolgd is. Het juist volgen van de procedure zal nimmer leiden tot terugvordering, waardoor schending van de rechtszekerheid niet aan de orde is. Het is de verantwoordelijkheid van betrokkenen om op de hoogte te zijn van hun rechten en plichten omtrent een staatssteun procedure, waarbij nalatigheid niet tot gevolg kan hebben dat de begunstigde een succesvol beroep op het rechtszekerheidsbeginsel kan doen.

Daarentegen dient opgemerkt te worden dat het staatssteunrecht – en de daaruit volgende terugvordering – inhoudelijk minder uitgekristalliseerd is dan de Nederlandse belastingwetgeving. Invulling van de staatssteuncriteria blijkt veel minder voor zich sprekend dan invulling van de Nederlandse criteria om een navorderings- of naheffingsaanslag op te leggen. Daarnaast is de verenigbaarheid van een steunmaatregel afhankelijk van de discretionaire bevoegdheid van de EC, terwijl er voor discretionaire bevoegdheden van de belastinginspecteur ten tijde van het opleggen van een navorderings- en naheffingsaanslagen slechts beperkt ruimte is. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de vraag of over gegaan wordt tot terugvordering van staatssteun aanzienlijk meer onzekerheden met zich mee lijkt te brengen dan de beslissing van de belastinginspecteur om over te gaan tot navordering of naheffing. Uitkristallisatie van de staatssteunprocedure – met name omtrent de vier criteria – zou de rechtszekerheid van begunstigden kunnen versterken, zodat het voor begunstigden eenduidiger wordt of en in hoeverre er sprake is van onverenigbare staatssteun. Beperking van de bevoegdheden van de EC, bijvoorbeeld door het discretionaire karakter van de verenigbaarheid ex art. 107 lid 3 te beperken, zou eveneens kunnen bijdragen aan verbeterde rechtszekerheid.

5.2.2 De verjaringstermijnen

Terugvordering van staatssteun kan in beginsel tot tien jaar na het moment waarop de steun daadwerkelijk verstrekt is. De terugvorderingstermijn wordt geschorst zolang de zaak aanhangig is bij het HvJ en gestuit door een door de EC tijdens het onderzoek getroffen maatregel. Onder de Nederlandse wetgeving vervalt de bevoegdheid van de inspecteur om over te gaan tot navordering na verloop van vijf jaar na het moment waarop de belastingschuld ontstaat en na verloop van twaalf jaar indien de aanslag betrekking heeft op buitenlandse inkomensbestanddelen. Naheffing is mogelijk tot vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld ontstaan is. Voor verkrijging van het economisch eigendom over onroerende zaken geldt een verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar. Doordat de beperkte Nederlandse termijnen in de weg kunnen staan aan onverwijlde en

daadwerkelijke uitvoering van een terugvorderingsbesluit, worden deze niet van toepassing geacht ten tijde van de terugvordering van staatssteun. Met het oog op onverwijlde en daadwerkelijke uitvoering van het terugvorderingsbesluit biedt de Procedureverordening dan ook geen ruimte om af te wijken van de gestelde terugvorderingstermijn van tien jaar. Nogmaals zij opgemerkt dat ik de noodzaak van onverwijlde terugvordering betwijfel.

De mogelijkheden om de Europese verjaringstermijn op te schorten en te stuiten zijn mijns inziens niet bevorderlijk voor de rechtszekerheid van de begunstigden. Het simpelweg doen van een verzoek om informatie leidt immers tot stuiting van de tienjaarstermijn. Daarnaast is het aannemelijk dat het feitelijke moment van terugvordering door schorsing van de verjaringstermijn de tien jaar ruim zal overschrijden, gezien de tijdrovende aard van een Europeesrechtelijke procedure. De facto zal terugvordering daardoor gedurende een veel langere periode mogelijk zijn. De belastingplichtige zal – anders dan de strak gehanteerde vijfjaarstermijn in Nederland – niet exact weten tot welk moment staatssteun teruggevorderd kan worden. Dit heeft een negatief effect op de rechtszekerheid. Echter geldt hierbij hetzelfde als opgemerkt ten behoeve van het achterwege laten van de Nederlandse vereisten, de belastingplichtige dient op de hoogte te zijn van het Europees recht en de daaruit voortvloeiende rechten en plichten. Logischerwijs valt de Europese verjaringstermijn daar ook onder.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (*NOB*) stelt dat de rechtszekerheid versterkt kan worden door in de Awb een bepaling op te nemen waarin de fiscus de terugvordering binnen drie jaar na het onherroepelijk worden van het Europees terugvorderingsbesluit in een besluit of beschikking dient te formaliseren. Effectieve uitvoering van het terugvorderingsbesluit komt hiermee niet in het geding terwijl de onzekerheden voor de belastingplichtige omtrent de vraag of en wanneer de fiscus overgaat tot terugvordering weggenomen worden.²⁴⁹ *Metselaar* merkt – mijns inziens terecht – op dat een dergelijke regelgeving slechts een schijnzekerheid creëert, indien de inspecteur immers nalatig blijkt in het opleggen van het besluit binnen de termijn van drie jaar, zal er tijdens een rechtsprocedure zeer waarschijnlijk geoordeeld worden dat een dergelijke nationale bepaling niet aan effectieve uitvoering van een EC-besluit in de weg mag staan.²⁵⁰ De beoogde rechtszekerheid wordt daardoor alsnog niet behaald.

Thomas is van mening dat de Wts niet aansluit op de in de Procedureverordening gehanteerde verjaringstermijnen en stelt voor deze expliciet toe te voegen aan art. 20a lid 2 AWR.²⁵¹ Mijns inziens

²⁴⁹ NOB, *Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB (..) nr. 31 418*, 22 mei 2008, p. 2.

²⁵⁰ A.J. Metselaar, Drie rechters en één norm. Handhaving van de Europese staatssteunregels voor de Nederlandse rechter, par 8.2.2.5.

²⁵¹ E. Thomas, Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: de (fiscale) lacunes?, WFR 2018/25, par. 3.3.

is deze stellingname onjuist, doordat het tweede lid direct verwijst naar een Commissiebesluit dat krachtens de Procedureverordening genomen is.

Schending van de rechtsbescherming en de beginselen van algemeen behoorlijk bestuur blijken bij de terugvorderingstermijn met name een rol te spelen ten tijde van stuiting van de termijn. Op het eerste gezicht lijken de voorwaarden om over te gaan tot stuiting duidelijk geformuleerd in het EU-recht, echter blijkens onder meer het arrest *Scott/Kimberly-Clark*, kan de verjaringstermijn gestuit worden door een informatieverzoek van de EC aan de betrokken lidstaat, zonder de betrokken onderneming daarvan op de hoogte te stellen. Zoals opgemerkt blijkt noch uit het EU-recht noch uit de jurisprudentie hoe vaak tot stuiting van de verjaringstermijn overgegaan kan worden. Daarnaast vertoont het arrest mijns inziens een schending van de beginselen van behoorlijk bestuur. Op basis van het zorgvuldigheidsbeginsel dient de inspecteur immers zorgvuldig om te gaan met verkregen en te verstrekken informatie van de begunstigde. In lijn daarmee acht ik het de verantwoordelijkheid van de inspecteur om de betrokken onderneming op de hoogte te stellen van een door de EC gedaan informatieverzoek en de gevolgen daarvan voor de gestuite verjaringstermijn. Door een dergelijke verplichting in de wetgeving op te nemen zouden zowel de rechtsbescherming als de rechtszekerheid van de belastingplichtigen bevorderd worden. De bepaling kan overigens ook vormgegeven worden door het beginsel van loyale samenwerking – zoals reeds geldt tussen de EC en de betrokken lidstaat – tussen de belastinginspecteur en de belastingplichtige expliciet in de Nederlandse wetgeving te verankeren.

5.2.3 De administratieve bewaartermijn

In afwijking van de voor Nederland geldende administratieplicht van zeven jaar, dienen gegevens omtrent staatssteun gedurende de in art. 17 Procedureverordening genoemde tienjaarstermijn bewaard te blijven. Door invoering van art. 4 Wts bewerkstelligt de wetgever dat de belastingplichtige zich niet kan beroepen op de krachtens Nederlands recht geldende bewaar- en vernietigingstermijnen indien de begunstigde de benodigde informatie niet gedurende de uit de Procedureverordening volgende termijn bewaard heeft. Interessant om op te merken is dat in het conceptwetsvoorstel een uitzondering gemaakt werd voor een belastingplichtige die *'aannemelijk maakt dat hij niet wist of behoorde te weten begunstigde te zijn'*.²⁵² De wetgever baseert zich op het reeds in par. 3.8 aangehaalde arrest *Stichting ROM-projecten*, waaruit blijkt dat een lidstaat krachtens het vertrouwensbeginsel financieel aansprakelijk gesteld kan worden indien de begunstigde te goeder trouw gehandeld heeft. Door toevoeging van deze uitzondering zou de verhouding tussen het

²⁵² Kamerstukken II 2015/16, nr. onbekend, Memorie van toelichting Wts, 3 juni 2016, p. 16.

nationaal recht en het Europees recht aangegeven worden en dientengevolge de rechtsbescherming van betrokkenen verbeterd kunnen worden. In de inmiddels in werking getreden wet is de bepaling vervallen, de casus zou te concreet zijn om tot een algemene bepaling te komen.²⁵³ Dit lijkt mij een goede afweging, primair dient het nationale recht immers geen afbreuk te doen aan de doelmatige uitvoering van het EU-recht. Het opnemen van een dergelijke bepaling zou daarom – mocht het tot een rechterlijke procedure komen – geen stand kunnen houden voor de Europese rechter. Feitelijk zou er mijns inziens daardoor slechts ogenschijnlijke rechtsbescherming gecreëerd worden.

Gezien het feit dat een concrete bewaartermijn in de Procedureverordening afwezig is, kan er gesteld worden dat er teruggegrepen dient te worden op de aanvullende werking van het nationale recht. Dit zou betekenen dat – indien de belastingplichtige zich niet aan diens administratieplicht houdt – omkering van de bewijslast plaatsvindt. Het lijkt mij onwaarschijnlijk dat deze bewijslastverzwaring plaatsvindt indien het staatssteunonderzoek na afloop van de bewaartermijn geopend wordt. Dit geldt immers in beginsel evenmin voor navorderings- en naheffingsaanslag die na verstrijking van de bewaartermijn opgelegd worden. Nu het Europees recht een dergelijke bepaling niet kent, zou de wetgever er – met het oog op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – echter goed aan doen om omkering van de bewijslast expliciet uit te sluiten indien de nationale bewaartermijn gehandhaafd is.

Luja merkt op dat het verschil in bewaartermijnen tot problemen leidt indien iemand niet kon weten steunontvanger te zijn en zijn administratie na zeven jaar vernietigd heeft. Bij berekening van de verkregen fiscale steun over de jaren waarover de gegevens – overeenkomstig het nationaal recht – reeds vernietigd zijn, zal de begunstigde daardoor aanzienlijk slechter af zijn dan indien de begunstigde de relevante gegevens nog in bezit heeft.²⁵⁴ In de Memorie van toelichting merkt de wetgever op dat een begunstigde er daarom verstandig aan doet voor het bewaren van staatssteungegevens de verjaringstermijn uit de Procedureverordening aan te houden.²⁵⁵ Gezien de omstandigheid dat de begunstigde in de meeste gevallen onwetend is over mogelijke verboden steunmaatregelen, zou het mijns inziens beter zijn om de nationale bewaartermijn ex art. 52 lid 4 AWR naar tien jaar te verlengen, zodat de bewaartermijn in beginsel niet korter is dan de verjaringstermijn. In een inmiddels ingetrokken wetsvoorstel terugvordering staatssteun uit 2007 heeft de wetgever expliciet opgemerkt niet over te willen gaan tot verlenging van de bewaartermijn naar tien jaar, nu dit een onevenredige verzwaring van de administratieve lasten veroorzaakt.²⁵⁶ Ik betwijfel in hoeverre dit argument heden

²⁵³ Kamerstukken II 2016/17, 34 753, nr. 3, pag. 29.

²⁵⁴ R.H.C. Luja, Het conceptwetsvoorstel Terugvordering staatssteun: navorderen, naheffen of niets doen? WFR 2016/171, par. 2.6.

²⁵⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34 753, nr. 3, pag. 28.

²⁵⁶ Kamerstukken II 2007/08, 31 418, nr. 3, p. 10.

ten dage nog standhoudt, gezien de – gedurende de laatste tien jaren enorm gegroeide – digitalisering. De administratieve lasten van verlenging van de bewaartermijn met drie jaar zullen mijns inziens dan ook geenszins vergelijkbaar zijn met de situatie zoals ten tijde van het oude wetsvoorstel, terwijl de rechtszekerheid van de begunstigde aanzienlijk versterkt wordt.

5.2.4 Schorsing/ Uitstel van betaling

Het instellen van een beroep tegen een door de EC genomen terugvorderingsbesluit leidt niet automatisch tot het schorsen van de betalingsverplichting. Slechts indien een beroep krachtens art. 278 VwEU op het eerste gezicht feitelijk en rechtelijk juist is en opschorting van het besluit dermate spoedeisend is, kan het HvJ overgaan tot opschorting van de terugvorderingsverplichting. In de praktijk wordt dit echter zelden toegekend, in tegenstelling tot de toekenning van betalingsuitstel onder de Nederlandse wetgeving. Het indienen van een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag leidt volgens het Nederlandse recht automatisch tot – het in de meeste gevallen toegekende - verzoek om uitstel van betaling, bij een beroepsprocedure dient dit verzoek expliciet gedaan te worden. Blijkens het arrest *Scott/Kimberly-Clark* mag opschortende werking naar nationaal recht niet in de weg staan aan onverwijld en daadwerkelijke uitvoering van een Europees terugvorderingsbesluit. Sterker nog, het verlenen van betalingsuitstel kan als staatssteun op zich worden aangemerkt. Art. 63ab lid 1 IW bewerkstelligt dan ook dat er met betrekking tot een terugvorderingsbesluit geen uitstel van betaling op basis van art. 25 IW verkregen kan worden. Daarnaast vervalt – overeenkomstig het vereiste van daadwerkelijke terugvordering – de mogelijkheid om de belastingschuld kwijt te schelden. In de literatuur wordt echter opgemerkt dat op basis van art. 4:94 Awb nog steeds uitstel van betaling van de fiscale staatssteun verkregen kan worden. *Vakstudie* stelt dat dit terecht is, immers zal niet iedere onderneming in staat zijn om het teruggevorderde bedrag onmiddellijk te voldoen.²⁵⁷ Persoonlijk ben ik van mening dat hierdoor alsnog ongewenste conflicten kunnen ontstaan tussen het nationaal en Europees recht, immers juist aan het *onmiddellijk* uitvoeren van het terugvorderingsbesluit wordt door de EC hoge prioriteit toegekend. Het standpunt van de *Vakstudie* acht ik dan ook onjuist. Om de rechtszekerheid te versterken lijkt het mij dan ook beter om art. 4:94 Awb eveneens buiten werking te stellen tijdens terugvorderingsprocedures. De wetgever zelf spreekt zich overigens niet uit over deze mogelijkheid.

Thomas merkt met betrekking tot het achterwege laten van de art. 25 IW op dat het verlenen van uitstel van betaling – indien nodig door een zekerheidsstelling als een bankgarantie – niet strijdig lijkt met de considerans van de Procedureverordening, dat wil zeggen de onverwijld en daadwerkelijke uitvoering van een Commissiebesluit. Expliciet stelt hij dat de inspecteur door het niet-verlenen van

²⁵⁷ Vakstudie Nieuws, Wetsvoorstel terugvordering staatssteun ter consultatie, V-N 2016/42.2.

uitstel te veel vooruitloopt op de beslissing van de rechter, die ook tot het oordeel zou kunnen komen dat geen sprake is van staatssteun. Dit kan tot schrijnende gevallen leiden indien de onderneming in de tussentijd in financiële problemen komt.²⁵⁸ Deze mening onderschrijf ik evenmin.²⁵⁹ Het HvJ heeft in de zaak *Scott/Kimberly-Clark* geoordeeld dat de rechtsbescherming tegen een Europees terugvorderingsbesluit gewaarborgd wordt door de in het VwEU opgenomen rechtsmiddelen, waaronder eveneens de mogelijkheid om tot opschorting van de betalingsverplichting te verzoeken. Om dezelfde reden acht ik het toekennen van uitstel van betaling door de inspecteur dan ook niet toegestaan naar Europees recht gezien diens doelstelling tot spoedig herstel van de status quo antes, ondanks het feit dat dit tot schrijnende situaties kan leiden. Een mogelijke uitkomst voor dit probleem wordt in par. 5.3 geboden.

Met betrekking tot situaties waarin het HvJ een terugvorderingsbesluit nietig verklaart, dient opgemerkt te worden dat de huidige wetgeving niet expliciet voorziet in een mogelijkheid om de ten gevolge van het terugvorderingsbesluit ten onrechte opgelegde belastingaanslagen te vernietigen. De EC spreekt zich evenmin uit over deze situatie. *Thomas* adviseert daarom om een extra bepaling aan de Wts toe te voegen die voorziet in een grond om de ten gevolge van het terugvorderingsbesluit opgelegde belastingaanslagen na nietigverklaring van het betreffende besluit eveneens nietig te verklaren.²⁶⁰ *Luja* merkt op dat ambtshalve nietigverklaring van de belastingaanslagen mogelijk is, maar geen schoonheidsprijs verdient en dat aanpassing van de AWR daarom de voorkeur verdient.²⁶¹ De wetgever merkt in reactie op geen aanleiding te zien om binnen de wet te voorzien in bepalingen die het mogelijk maken dat de situatie voorafgaand aan de terugvordering *zoveel mogelijk* – de kans bestaat immers dat de begunstigde onderneming niet meer bestaat – wordt hersteld, nu het nationale recht voldoende mogelijkheden biedt om over te gaan tot ambtshalve herstel.²⁶² Met betrekking tot de rechtszekerheid en rechtsbescherming van de betrokkenen zou het opnemen van een wettelijke bepaling omtrent het nietig verklaren van de opgelegde navorderings- of naheffingsaanslag zeer wenselijk zijn.

Hetzelfde zou overigens ook betoogd kunnen worden omtrent de beroepstermijn. Onder de Nederlandse wetgeving dient een beroep binnen zes weken aangetekend te worden, voor het Europees recht geldt een termijn van twee maanden. Gezien het feit dat de Europese rechter exclusief

²⁵⁸ E. Thomas, Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: de (fiscale) lacunes?, WFR 2018/25, par. 3.1.1.

²⁵⁹ Uiteraard erken ik dat ten onrechte teruggevorderde staatssteun tot zeer schrijnende situaties kan leiden, echter acht ik de door *Thomas* aangedragen oplossing niet de juiste.

²⁶⁰ E. Thomas, Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: de (fiscale) lacunes?, WFR 2018/25, par. 3.2.2.

²⁶¹ R.H.C. Luja, Het conceptwetsvoorstel Terugvordering staatssteun: navorderen, naheffen of niets doen? WFR 2016/171, par. 3.1.

²⁶² Kamerstukken II 2016/17, 34 753, nr. 3, pag. 11.

bevoegd is uitspraak te doen omtrent de wetmatigheid van het terugvorderingsbesluit, acht ik het echter vanzelfsprekend dat de Europese termijn hiervoor leidend is.

5.2.5 De boete

Gelijktijdig met het opleggen van een navorderings- of naheffingsaanslag kan de inspecteur een vergrijpboete opleggen indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat de oorspronkelijke aanslag tot een te laag bedrag vastgesteld is respectievelijk (gedeeltelijk) niet of niet-tijdig betaald is. De boete bedraagt ten hoogste 100% van de opgelegde aanslag. Opzet – het opzettelijk indienen van een onjuiste aangifte dan wel bewuste aanvaarding van een aannemelijk kans op een mogelijk onjuiste aangifte – lijkt op basis van het in par. 4.2.3 besproken Nederlandse arrest mogelijk. Het te kwader trouw handelen van een belastingplichtige, met name in situaties waarin geen zekerheid bestaat omtrent de juistheid van de aangifte, kan vergeleken worden met het nalaten zich ervan te verzekeren dat verkregen fiscale steun niet als onverenigbare staatssteun beschouwd kan worden. In dergelijke gevallen zou de belastinginspecteur daarom over kunnen gaan tot het opleggen van een vergrijpboete. De wetgever heeft zich niet uitgelaten over deze problematiek. Gezien de omstandigheid dat de inspecteur persoonlijk verantwoordelijk is voor het verstrekken van de steun, acht ik het echter onwaarschijnlijk dat het opleggen van een dergelijke boete voor de rechter stand kan houden. Afgezien van de schending van rechtszekerheid van betrokkenen, lijkt het mij geenszins proportioneel om ten tijde van terugvordering van door de inspecteur verstrekte staatssteun een vergrijpboete van ten hoogste 100% op te leggen. Aan het doel van terugvordering – het herstellen van de status quo – zou dan voorbijgegaan worden, met mogelijke strijdigheid met het EU-recht ten gevolg. Hetzelfde geldt voor het met grove opzet handelen van de belastingplichtige.

Gezien de rechtszekerheid van belastingplichtigen zou de wetgever er mijns inziens verstandig aan doen de bepalingen van hoofdstuk VIIIA-afdeling 2 AWR expliciet buiten werking te stellen in staatssteunprocedures. Boetes kunnen dan nog slechts door de EC opgelegd worden indien begunstigen opzettelijk of uit grove onachtzaamheid tijdens het onderzoekproces niet-tijdig of onjuiste informatie verstrekken. Opgemerkt dient te worden dat de mogelijkheden voor de belastinginspecteur om een verzuimboete op te leggen – wanneer betaling van de belastingaanslag achterwege blijft – ook in staatssteunprocedures van toepassing dienen te blijven.

5.2.6 Het materiële bedrag

Het steunbedrag dient bepaald te worden op grond van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en de belasting die volgens de algemeen toepasselijke regels betaald had moeten worden, waarbij in feite gerekend wordt alsof er geen steun verkregen is. Doordat de verkregen fiscale steun in beginsel in overeenstemming is met de algemeen toepasselijke nationale regels, blijkt vaststelling

van het steunbedrag geen sinecure. De EC heeft daarom in diverse terugvorderingsbesluiten handvaten bereikt aan de hand waarvan de lidstaat het steunbedrag kan vaststellen. Zij lijkt daarbij rekening te houden met de winsten die in andere jurisdicties belast worden. De Nederlandse wetgever heeft hieromtrent opgemerkt dat internationale doorwerking van belastingcorrecties naar aanleiding van terugvordering van staatssteun nog niet volledig uitgekristalliseerd is. Expliciet wordt gesteld dat het terugvorderingsbesluit zich richt tegen één lidstaat en daardoor geen rechtsgevolgen in andere jurisdicties afdwingt. Corresponderende correcties zullen dan ook niet zonder meer plaatsvinden, met name in relatie tot niet-EU-landen. Een dwingende correctie zou bewerkstelligt kunnen worden door aanpassing van bilaterale belastingverdragen, dan wel door aanpassing van het Europese arbitrageverdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing. De wetgever zal, in afwachting van de EC, zelf geen actie ondernemen.²⁶³ Terecht merkt *Luja* op dat het betwifelenswaardig is of lidstaten mee zullen werken om correcties naar aanleiding van teruggevorderde fiscale staatssteun onder belastingverdragen te scharen.²⁶⁴ Het feit dat Nederland fiscale staatssteun via het belastingrecht terugvordert, betekent immers niet dat alle landen eenzelfde keuze maken. Daarnaast zijn deze corresponderende heffing überhaupt niet mogelijk indien een lidstaat de keuze maakt voor terugvordering van fiscale steun via het civiele recht. Deze onzekerheid komt de rechtsbescherming en rechtszekerheid van belastingplichtigen niet ten goede. De Nederlandse wetgever zou zelf de mogelijkheden open kunnen stellen voor omgekeerde situaties, waarin de Nederlandse belasting gecorrigeerd dient te worden naar aanleiding van door een andere lidstaat verleende staatssteun. Dit wordt versterkt door het argument dat de Nederlandse wetgever specifiek voor het belastingrecht gekozen heeft zodat internationaal geen twijfel bestaat omtrent de fiscale aard van de staatssteun. Het is dan op zijn minst betreurenswaardig te noemen dat aan deze internationale gevolgen geen verdere invulling wordt gegeven.

5.2.7 De rente

Terugvordering van staatssteun geschiedt ter herstel van de status quo antes, waardoor samengestelde marktrente vanaf het moment van beschikbaar stellen van de steun tot het moment van terugbetaling van de steun in rekening gebracht wordt. Deze rente is eveneens verschuldigd over verenigbare steun waarin de standstill-bepaling niet in acht genomen is. In Nederland is er over een navorderingsaanslag belastingrente verschuldigd gedurende de periode vanaf zes maanden na afloop van het belastingtijdvak tot een maand na dagtekening van het aanslagbiljet. Na deze maand dient invorderingsrente vergoed te worden tot aan het moment van betalen. Voor naheffingsaanslagen is belastingrente verschuldigd vanaf een dag na afloop van het kalenderjaar waarop de belasting

²⁶³ Kamerstukken II 2016/17, 34 753, nr. 3, pag. 34.

²⁶⁴ R.H.C. Luja, Het wetsvoorstel Terugvordering staatssteun: het wordt navorderen en naheffen, WFR 2017/160, par. 4.

betrekking heeft, tot veertien dagen na dagtekening van het aanslagbiljet. Daarna is invorderingsrente verschuldigd tot aan het moment van betalen. Zowel de belastingrente als de invorderingsrente zijn op eenvoudige basis, tegen het wettelijke tarief van 4% of, voor de vennootschapsbelasting, 8%.

Met betrekking tot de terugvordering van staatssteun wordt de rente gezien als een vergoeding voor het gebruik van het steunbedrag, terwijl de Nederlandse belastingrente en de invorderingsrente dienen ter voorkoming van sparen bij de Belastingdienst. Krachtens art. 10 en 11 Wts wordt belastingrente noch invorderingsrente in rekening gebracht bij belastingaanslagen die het gevolg zijn van een terugvorderingsbesluit, om aansluiting te vinden bij de Procedureverordening. In het geval van verenigbare doch onrechtmatige steun zal de belastingaanslag dan ook alleen uit verschuldigde rente bestaan.²⁶⁵

Doordat de afdelingen 4.4.2 en 4.4.3 Awb buiten beschouwing blijven, vervallen de bepalingen omtrent de wettelijke rente.²⁶⁶ Daarmee vervalt eveneens art. 4:102 Awb, waarin het bestuursorgaan verplicht wordt tot het vergoeden van rente over een reeds betaalde beschikking indien deze in bezwaar of beroep nietig verklaard is. In de Wts wordt dit probleem niet erkend, een vervangende bepaling wordt dan ook niet genoemd. Mijns inziens dient na nietigverklaring van het terugvorderingsbesluit door het HvJ, naast terugbetaling van de ten onrechte teruggevorderde steun, rente vergoed te worden door de inspecteur. De Procedureverordening noch de Wts biedt een oplossing voor deze situatie, waarin zowel de rechtszekerheid als de rechtsbescherming van de belastingplichtige in geding komt. De belastingplichtige zal door de nietig verklaarde maar reeds voldane terugvordering immers slechter af zijn dan voor aanvang van de staatssteunprocedure. Door in de Wts op te nemen dat een belastingplichtige bij nietigverklaring van een terugvorderingsbesluit marktrente – berekend overeenkomstig de Procedureverordening – vergoed krijgt over de periode waarop aan de betalingsverplichting voldaan is tot aan de daadwerkelijke restitutie van de ten onrechte teruggevorderde staatssteun. De rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt hierdoor aanzienlijk versterkt, noch wordt afbreuk gedaan aan de doelmatigheid van het Europees staatssteunrecht. Mogelijk kan een dergelijke rentevergoeding voor huidige situaties plaatsvinden bij wege van ambtshalve vaststelling, echter met betrekking tot de rechtszekerheid dient een wettelijke grondslag gevonden te worden.

5.2.8 Aansprakelijkstelling

Blijkt een belastingplichtige onvoldoende solvent, dan biedt de Nederlandse Invorderingswet de belastinginspecteur de mogelijkheid om een derde – ten gevolge van verwijtbaar wanbestuur –

²⁶⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34 753, nr. 3, pag. 14.

²⁶⁶ E. Thomas, Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: de (fiscale) lacunes?, WFR 2018/25, par. 3.2.

aansprakelijk te stellen voor de belastingschuld. Op basis van Europese jurisprudentie kan terugbetaling van staatssteun geëist worden van een andere dan de insolvente begunstigde. In eerste instantie zal dat de houdstermaatschappij – en eventueel de overige groepsvennootschappen – zijn, daarna zouden mogelijk ondernemingen die de activiteiten van de insolvente begunstigde voortzetten aansprakelijk gesteld kunnen worden, mits er voldoende economische continuïteit bestaat. De Nederlandse Invorderingswet lijkt echter niet voldoende toereikend om in dergelijke situaties over te gaan tot fiscale aansprakelijkheidsstelling. De wetgever merkt op dat indien het terugvorderingsbesluit zich tegen een concern als geheel richt, zoals in de besproken Starbucks case, deze groepsmaatschappijen indien mogelijk krachtens de Invorderingswet aansprakelijk gesteld worden.²⁶⁷ Gezien het feit dat Nederland heeft gekozen om terugvordering van fiscale staatssteun *voor zover* mogelijk via het belastingrecht te laten verlopen, kan de inspecteur – indien het fiscale recht tekort schiet – overgaan op bestuursrechtelijke mogelijkheden om de staatssteun terug te vorderen. De inhoudelijke gevolgen hiervan blijven buiten beschouwing in dit onderzoek, echter wijst *Luja* terecht op het gevaar dat indien de Nederlandse Invorderingswet niet afdoende blijkt om de groepsvennootschappen aansprakelijk te stellen voor de staatssteunschuld van de begunstigde, de kans bestaat dat uiteindelijk de bestuursrechter zich uit zal moeten spreken over de omvang van het steunbedrag in plaats van de – mijns inziens meer geschikte – belastingrechter.²⁶⁸ In het kader van de rechtsbescherming van betrokkenen – een bestuursrechter zal immers in vrijwel alle gevallen minder bekwaam zijn in het vaststellen van fiscale staatssteun dan een belastingrechter – acht ik het noodzakelijk dat de Invorderingswet uitgebreid wordt met een aansprakelijkheidsstelling ten gevolge van een Europees terugvorderingsbesluit. Gezien de procedurele vrijheid van lidstaten in hun keuze om fiscale steun al dan niet via het belastingrecht terug te vorderen, zal een dergelijke bepaling niet in de weg staan aan onverwijlde en daadwerkelijke uitvoering van een terugvorderingsbesluit. Integendeel, het vastleggen van de fiscale aansprakelijkheid zou tot versnelde uitvoering van het besluit kunnen leiden, daarbij de rechtsbescherming aanzienlijk vergrotend.

De *NOB* stelt echter – uit het oogpunt van de rechtszekerheid – dat *‘het niet zo kan zijn dat door handelen van de overheid – het verlenen van staatssteun – de aansprakelijkheidstermijnen van de Invorderingswet feitelijk worden opgerekt’*.²⁶⁹ Gezien de mogelijkheden die het bestuursrecht biedt om over te gaan tot aansprakelijkheidsstelling in combinatie met de dwingende werking van het Europeesstaatssteunrecht, kan ik deze mening niet onderschrijven. Door – zoals de *NOB* voorstelt – expliciet op te nemen dat de aansprakelijkheidsbepalingen van de Invorderingswet niet van toepassing

²⁶⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34 753, nr. 3, pag. 36.

²⁶⁸ R.H.C. Luja, Het wetsvoorstel Terugvordering staatssteun: het wordt navorderen en naheffen, WFR 2017/160, par. 2.

²⁶⁹ *NOB*, Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de *NOB* (..) nr. 34 753, 8 september 2017, par. 3.2.

zijn op niet-(in)direct begunstigden van de steun, zal mijns inziens strijdigheid met het EU-recht ontstaan. Het nationale recht zal dan immers mogelijk afbreuk kunnen doen aan de uitvoering van het terugvorderingsbesluit.

5.3 Verbeterpunten

De rechtsbescherming van belastingplichtigen tijdens een staatssteunprocedure is verankerd in de rechtsmiddelen die het Europees recht biedt. Afgevraagd kan worden of deze rechtsmiddelen voldoende toereikend zijn op het gebied van terugvordering van fiscale staatssteun. Overeenkomstig het subsidiariteitsbeginsel behouden lidstaten hun autonomie op het gebied van directe belastingen. Gesteld zou echter kunnen worden dat *‘de EC bepaalde internationale fiscale structuren probeert te bestrijden met behulp van de Europese staatssteunregels’*²⁷⁰, aldus Smit. Afgezien van de vraag of dit wenselijk is, zou het mijns inziens geen onlogische vervolgstap zijn om de staatssteunregels – indien zij inderdaad gebruikt worden ter bestrijding van bepaalde internationale fiscale structuren – aan te passen aan voor het belastingrecht gebruikelijke rechtsmiddelen. Indien bijvoorbeeld blijkt dat vrijwel alle lidstaten uitstel van betaling van een belastingaanslag verlenen zolang deze bij een rechter aanhangig is, zou – gebaseerd op het subsidiariteitsbeginsel – een dergelijke bepaling aan het EU-recht toegevoegd kunnen worden tijdens fiscale staatssteunprocedures. Ondanks het feit dat dit ingaat tegen de onverwijld uitvoering van een terugvorderingsbesluit wordt de rechtsbescherming van begunstigden aanzienlijk versterkt en kunnen schrijnende situaties voorkomen worden. Gelet op het reeds in par. 3.6 betoogde, acht ik het belang dat toegekend wordt aan onverwijld uitvoering van het terugvorderingsbesluit niet proportioneel aan de gevolgen van het al dan niet onrechtmatig verklaren van het terugvorderingsbesluit. Het beoogde doel van de terugvordering, herstel van de status quo antes, zou mijns inziens eveneens behaald kunnen worden door uitstel van betaling te verlenen tot aan het rechterlijk oordeel, mits er rente verschuldigd wordt.

Gezien het feit dat de EC de laatste jaren aanzienlijk meer fiscale staatssteunonderzoeken gestart is – waarin het oordeel van het HvJ nog moet blijken – bestaat er een reële kans dat een aantal terugvorderingsbesluiten nietig verklaard worden. In afwachting van de uitkomsten uit deze procedures – waaronder bijvoorbeeld die van Starbucks en (het mogelijk meer onzekere) Apple – zouden de rechten van betrokkenen versterkt kunnen worden door het voorgestelde betalingsuitstel te verlenen. Tevens wordt het gevaar op ten onrechte teruggevorderde steun – met de gevolgen van dien – beperkt. Daarnaast pleit ik voor de wettelijke verankering van nietigverklaring van een terugvorderingsbesluit in de Nederlandse wetgeving, met name doordat deze evenmin in het EU-recht opgenomen is. Nu een onderneming – na nietigverklaring van het terugvorderingsbesluit – niet

²⁷⁰ D. Smit, EY Seminar *‘Fiscale staatssteun: de stand van zaken’*, 2017.

slechter af mag zijn dan voor de staatssteunprocedure, dient er rente vergoed te worden over het ten onrechte terugbetaalde steunbedrag. Door dit expliciet op te nemen, bijvoorbeeld in art. 4:102 Awb, wordt de rechtszekerheid en rechtsbescherming van de betrokken onderneming versterkt.

Op nationaal niveau kan de rechtsbescherming bij terugvordering van staatssteun mijns inziens versterkt worden door te verzekeren dat fiscale steunprocedures te allen tijde bij de belastingrechter terecht komen. De huidige *voor zover* bepaling in het Wts biedt daartoe niet voldoende zekerheid.

Met betrekking tot de rechtszekerheid kunnen diverse aanpassing verbetering bieden, zoals reeds besproken is bij de diverse onderwerpen. Overigens zou de belastinginspecteur – gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – kunnen bijdragen aan het versterken van de rechtszekerheid. Door belastingplichtigen actief te wijzen op mogelijke strijdigheden van verkregen fiscale voordelen met de Europese staatssteunregels, kunnen de gevolgen van terugvordering mogelijk beperkt worden.

5.4 Deelconclusie

De Wet terugvordering staatssteun blijkt met betrekking tot de terugvordering van staatssteun *voor zover* mogelijk aan te sluiten bij de Nederlandse belastingwet. Onder meer de voor de belastingwet geldende de verjaringstermijnen en voorwaarden, de bewaartermijn, de wettelijke belasting- en invorderingsrente en de mogelijkheden tot verkrijging van uitstel van betaling worden daarbij losgelaten. Daarentegen beoogt de wetgever de rechtsbescherming van belastingplichtigen te versterken en te verzekeren dat terugvordering van fiscale staatssteun internationaal als (verlate) belastingheffing gezien wordt. Toch blijken er binnen het Europese staatssteunrecht mogelijkheden om de rechtszekerheid en rechtsbescherming van belastingplichtigen te versterken ten opzichte van de huidige Wts. Gedurende de beantwoording van de onderzoeksvraag in het volgende hoofdstuk, worden deze mogelijkheden nogmaals uitgelicht.

6. Conclusie

6.1 Samenvatting

Krachtens het Europese staatssteunverbod uit art. 107 VwEU zijn fiscale maatregelen die leiden tot (i) begunstiging (ii) van bepaalde ondernemingen, (iii) die met staatsmiddelen bekostigd worden en (iv) die kunnen leiden tot ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer en vervalsing van de mededinging in beginsel verboden. Daarbij blijkt vaststelling van selectiviteit in de praktijk het grootste pijnpunt.

Na kwalificatie van een maatregel als zijnde een steunmaatregel wordt deze beoordeeld op mogelijke verenigbaarheid met het EU-recht. Een (gedeeltelijk) onverenigbare maatregel dient aangepast dan wel opgeheven te worden, daarnaast dient de *status quo antes* – en dus de oorspronkelijke concurrentieverhoudingen – hersteld te worden. Indien sprake is van onrechtmatige steun – dat wil zeggen steunmaatregelen waarvoor niet aan de aanmeldingsverplichting, de standstill-verplichting of de informatieverplichting voldaan is – vindt herstel van de oorspronkelijke situatie plaats door middel van terugvordering van het verkregen voordeel van de begunstigde.

De wijze waarop terugvordering dient te geschieden vindt zijn grondslag in de Europese Procedureverordening. De procedurele vrijheid van lidstaten wordt daarbij gerespecteerd, mits deze niet in de weg staan aan *onverwijld en daadwerkelijke* terugvordering. Tevens worden de bevoegdheden van de EC vastgesteld. Zo kan terugvordering plaatsvinden tot tien jaar na het moment waarop de steun ter beschikking gesteld wordt, waarbij stuiting en schorsing van de termijn mogelijk is. Doordat de begunstigde verplicht is alle gegevens omtrent het verkregen voordeel gedurende deze periode aan de EC te verstrekken, wordt de terugvorderingstermijn eveneens aangemerkt als de administratieve bewaartermijn. Schorsing en uitstel van betaling zijn slechts mogelijk na – de weinig gebruikelijke – toezegging van het HvJ. De omvang van het voordeel wordt bepaald op grond van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en de belasting die volgens de algemeen toepasselijke regels betaald had moeten worden. De EC lijkt daarbij rekening te houden met de winsten die in andere jurisdicties aan belasting onderworpen worden. Ter volledig herstel van de concurrentievervalsing dient samengestelde marktrente over het steunbedrag vergoed te worden. De terugvorderingsverplichting richt zich in eerste instantie tot de directe begunstigde van de steun, echter – in situaties van insolventie – kan de betalingsverplichting overgaan op de overige groepsvennootschappen, dan wel op de onderneming die de activiteiten van de insolvente begunstigde voortzet, mits er sprake is van voldoende economische continuïteit.

Correctie van de te betalen belasting onder het Nederlandse belastingrecht geschiedt voor aanslagbelastingen in de vorm van een navorderingsaanslag, voor aangiftebelastingen wordt een naheffingsaanslag opgelegd. Een navorderingsaanslag kan opgelegd worden indien door ontdekking van een nieuw feit blijkt dat de aanslag in eerste instantie foutief vastgesteld is. Aan het nieuwfeit-vereiste komt geen werking toe indien de aanslag op een redelijkerwijs kenbare fout berust, er sprake is van een foutieve verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen dan wel indien het aan het te kwader trouw handelen van de belastingplichtige te wijten is dat de aanslag onjuist vastgesteld is. De navorderingsaanslag dient binnen vijf jaar na verloop van het belastingtijdvak vastgesteld te worden, voor buitenlandse situaties geldt een verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar.

Het opleggen van een naheffingsaanslag behoeft in beginsel geen ontdekking van een nieuw feit, tenzij de aangiftebelasting fungeert als voorheffing voor een aanslagbelasting waarover reeds een definitieve belastingaanslag opgelegd is. Naheffing kan slechts plaatsvinden indien de belasting niet (geheel) of niet-tijdig betaald is, het ontbreken van een aangifte is niet voldoende om een naheffingsaanslag op te leggen. De bevoegdheid om over te gaan tot naheffing vervalt in beginsel na verloop van vijf jaar van het kalenderjaar waarop de belasting betrekking heeft.

Onder het Nederlandse belastingrecht wordt er enkelvoudige wettelijke belasting- en invorderingsrente berekend over zowel de navorderings- als de naheffingsaanslag, daarnaast kan in beide situaties gelijktijdig met de aanslag een boete opgelegd worden indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat er in eerste instantie te weinig belasting betaald is. Tegen de belastingaanslagen kan bezwaar, (hoger) beroep en beroep in cassatie ingesteld worden, waarbij om – in het overgrote deel van de gevallen toegekende – uitstel van betaling verzocht kan worden tot aan de rechterlijke uitspraak. Daarnaast dienen administratieplichtigen hun voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens gedurende zeven jaar te bewaren, met omkering van de bewijslast als sanctie. Krachtens de invorderingswet kunnen derden voor de belastingschulden van een insolvente onderneming aansprakelijk gesteld worden indien zij aantoonbaar wanbeleid gevoerd hebben.

Gezien de procedurele vrijheid die lidstaten hebben bij het terugvorderen van staatssteun, heeft de Nederlandse wetgever de Wet terugvordering staatssteun ingevoerd. Verzekerd wordt hierdoor dat fiscale staatssteun *voor zover mogelijk* als belasting teruggevorderd wordt. Om gehoor te geven aan de verplichting tot onverwijlde en daadwerkelijke uitvoering van het terugvorderingsbesluit, zijn enkele bepalingen uit de nationale belastingwet ter zijde geschoven, waaronder de Nederlandse verjaringstermijnen en voorwaarden. Tevens kan geen beroep gedaan worden op de wettelijke bewaartermijn van zeven jaar, worden de enkelvoudige wettelijke belasting- en invorderingsrente

vervangen door de uit de Procedureverordening volgende samengestelde markttrente en kan geen verzoek worden gedaan tot uitstel van betaling of kwijtschelding van schulden. De niet in de Wet terugvordering staatssteun vermelde nationale bepalingen blijven in stand. Beantwoording van het eerste gedeelte van de onderzoeksvraag *‘In hoeverre sluit de Wet terugvordering staatssteun aan op het Nederlandse belastingrecht?’* is daarmee voltooid.

6.2 Conclusie

Vervolgens kan het in dit onderzoek centraal staande tweede gedeelte van de onderzoeksvraag beantwoord worden: *‘Welke ruimte biedt de Europese terugvorderingsprocedure om deze (indien nodig) meer met elkaar in overeenstemming te brengen, daarbij de rechtszekerheid, de rechtsbescherming en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemend?’*

Vooropgesteld dient te worden dat rechtsbescherming ten aanzien van een Europees terugvorderingsbesluit gewaarborgd wordt door de rechtsmiddelen die rechtstreeks aan het EU-recht ontleend kunnen worden. Versterking van de rechtsbescherming kan in beginsel dan ook slechts door aanpassingen op Europees niveau. In eerste instantie zal verduidelijking van relevante staatssteuncriteria een uitweg bieden, daarnaast kunnen – op basis van het subsidiariteitsbeginsel – aanpassingen doorgevoerd worden die onder meer zien op het verkrijgen van uitstel van betaling. Met betrekking tot terugvordering van fiscale staatssteun via het belastingrecht, blijkt verbetering van de rechtsbescherming op nationaal niveau mogelijk door absolute aansluiting te zoeken bij de belastingrechter. Momenteel gaat de Wts uit van toepassing van de belastingwet voor zover mogelijk, waardoor bijvoorbeeld bij fiscale aansprakelijkstelling van derden het gevaar bestaat dat een rechterlijke procedure bij de bestuursrechter terechtkomt in plaats van bij de fiscaal meer bekwame belastingrechter. Door terugvordering van fiscale staatssteun *volledig* met toepassing van de belastingwet – indien nodig na het doorvoeren van een aantal aanpassingen, zoals de verruimde fiscale aansprakelijkstelling in terugvorderingsprocedures – te laten geschieden, wordt de rechtsbescherming van betrokkenen beter gewaarborgd.

Evenals de rechtsbescherming, kan een beroep op rechtszekerheid slechts slagen indien dit direct uit toepassing van het EU-recht volgt, dan wel indien er sprake is van aan het handelen van de bevoegde Europese instanties ontleend vertrouwen. Een beroep op aan het nationaal recht ontleend vertrouwen zal dan ook zelden standhouden voor een Europese rechter. Toch kan aanpassing van het nationale belastingrecht leiden tot versterking van de rechtszekerheid van belastingplichtigen die te maken krijgen met terugvordering van fiscale staatssteun, zonder daarbij de doelmatigheid van het terugvorderingsbesluit te schaden. De Wet terugvordering staatssteun in zijn huidige vorm schiet daarbij op een aantal vlakken te kort.

Om te beginnen kan een inspecteur verplicht worden gesteld om stuiting van de verjaringstermijn voor terugvordering van de steun aan de begunstigde onderneming mee te delen. Ook binnen het kader van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur lijkt een dergelijke bepaling logisch, de terugvordering heeft immers betrekking op door de belastinginspecteur verstrekte steun. Schrijnende situaties zoals in de zaak *Scott/Kimberley-Clark* kunnen daarmee voorkomen worden. Tevens zou wettelijke verankering van het – uit Europees recht afgeleide – beginsel van loyale samenwerking tussen de belastinginspecteur en de begunstigde onderneming in terugvorderingsprocedures kunnen leiden tot verbetering van de rechtszekerheid

Met betrekking tot de administratieve bewaartermijn lijkt omkering van de bewijslast mij een onwaarschijnlijk doch buitenproportioneel gevolg van het – overeenkomstig de nationale bewaartermijn – vernietigen van de administratie na verloop van zeven jaar. In de Wts dient dan ook expliciet voorkomen te worden dat omkering van de bewijslast optreedt in situaties van terugvordering van fiscale staatssteun na afloop van de Nederlandse bewaartermijn. Een andere, mijns inziens betere, mogelijkheid is om de bewaartermijn van art. 52 lid 4 AWR te verlengen naar tien jaar, overeenkomstig de door de EC gehanteerde verjaringstermijn. Gezien de hoge mate van digitalisatie van gegevens acht ik deze administratieve verzwaaring ondergeschikt aan de bijbehorende verbetering van de rechtszekerheid.

Uitstel van betaling waartoe een belastingplichtige naar nationaal recht kan verzoeken blijkt dermate in de weg te staan aan onverwijlde uitvoering van het terugvorderingsbesluit, dat de bevoegdheden van de Nederlandse inspecteur ontoereikend zijn om dit toe te kunnen kennen. Een oplossing hiervoor zou dan ook slechts op Europees niveau gevonden kunnen worden. Ondanks het feit dat *onverwijlde* uitvoering van het terugvorderingsbesluit daarvoor enigszins losgelaten dient te worden, acht ik het toekennen van uitstel van betaling geen beletsel om het beoogde doel van terugvordering te behalen, mits er over deze periode eveneens marktrente in rekening gebracht wordt. Met betrekking tot uitstel van betaling op basis van art. 4:94 Awb doet de wetgever er goed aan om dit artikel expliciet buiten werking te stellen in staatssteunprocedures.

In situaties waarin het aan de opgelegde belastingaanslagen ten grondslag liggende terugvorderingsbesluit door het HvJ vernietigd wordt, ontbreekt een wettelijke grondslag om de bijbehorende belastingaanslagen eveneens te vernietigen. De wetgever acht de mogelijkheid tot ambtshalve vernietiging afdoende, mijns inziens verdient een rechtelijke grondslag de voorkeur. Hetzelfde geldt voor rente die – naar mijn mening – vergoed dient te worden over de ten onrechte teruggevorderde staatssteun, overeenkomstig het – momenteel voor fiscale steunzaken niet van toepassing zijnde – art. 4: 102 Awb. Ook op dit vlak ontbreekt enige wettelijke bepaling. Ter

verbetering van de rechtszekerheid dient de Wts daarom een bepaling op te nemen waarin vernietiging van navorderings- en naheffingsaanslagen ten gevolge van vernietiging van het achterliggende terugvorderingsbesluit mogelijk gemaakt wordt, waarbij een vergoeding ter hoogte van de marktrente afgedwongen kan worden ter herstel van de situatie zoals voor de onterechte terugvordering.

Gezien het feit dat in de huidige Wts geen koppeling gemaakt wordt met het opleggen van vergrijpboetes bij terugvordering van fiscale staatssteun, kan ook op dit vlak de rechtszekerheid van de begunstigde versterkt worden. De bevoegdheid van de inspecteur om een vergrijpboete van ten hoogste 100% op te leggen gaat mijns inziens voorbij aan het doel van de terugvordering en acht ik dan ook niet proportioneel. Door in de Wts een bepaling op te nemen waarin hoofdstuk VIIIA-afdeling 2 AWR in fiscale staatssteunprocedures buiten werking gesteld wordt, wordt de rechtszekerheid vergroot. Tevens zou verankering van de internationale mogelijkheden ter correctie van belastingaanslagen de Nederlandse wetgever sieren, om zo (hopelijk) te bewerkstelligen dat andere lidstaten deze aanpak zullen volgen.

De hierboven aangedragen verbetering staan niet in de weg aan de doelmatigheid van het Europese staatssteunrecht, onverwijld en daadwerkelijke uitvoering van het terugvorderingsbesluit wordt – behalve op het gebied van uitstel van betaling – niet in het twijfel gebracht. Toevoeging van dergelijke bepalingen biedt de wetgever dan ook de mogelijkheid om – binnen de kaders van het EU-recht – de rechtszekerheid en rechtsbescherming van begunstigten te verbeteren. Ten slotte zij nogmaals opgemerkt dat aanmelding van een mogelijke steunmaatregel ter goedkeuring van de EC altijd tot de hoogst haalbare rechtsbescherming en rechtszekerheid zal leiden.

6.3 Beperkingen

In dit onderzoek is geen rekening gehouden met de wenselijkheid om nationaal fiscaal beleid middels het staatssteunrecht te beïnvloeden gezien de autonomie die lidstaten hebben op het gebied van directe belastingen. Daarbij wordt eveneens in het midden gelaten of de EC mogelijke *overruling* van diens bevoegdheden begaat. Door onderzoek te doen naar de inhoudelijke vormgeving van het staatssteunrecht – in tegenstelling tot het meer formeelrechtelijke karakter van deze masterscriptie – zou daarover een beter oordeel gevormd kunnen worden.

De oplossing om rechtsbescherming op Europees niveau te verbeteren door uitbreiding van de mogelijkheden tot bijvoorbeeld het verkrijgen van uitstel van betaling, dient eveneens nader onderzocht te worden. Gezien mijn beperkte kennis van het Europees recht, durf ik niet met zekerheid te stellen of en in hoeverre dit een haalbare oplossing is.

Bronnenlijst

Literatuur

Bossche, A.-M. van den, *Over de EU-grenzen aan fiscale concurrentie tussen lidstaten: Interne markt, Unietrouw, staatssteun*, in: SEW 2016, nr. 7/8.

Bruyninckx, T., *Materieel EU – Staatssteunrecht*, Brussel: Group Larcier NV 2015.

Corstens, G.J.M., *Rechtszekerheid en rechtsbescherming*, WFR 2016/141.

Eijdsen, J.A.R. van, et al., *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014.

Hageman, E.P., *Belastingrente: het spaarvarken van de fiscus*, TFO 2017/154.2.

Lambalgen, R.E. van, *State aid to banks*, diss. Rotterdam (Instituut voor Ondernemingsrecht nr. 109), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Luja, R.H.C., *'Actualiteiten fiscale staatssteun'*, Lezing commissie vaktechniek NOB 2013.

Luja, R.H.C., *Fiscale rulings en staatssteun*, NJB 2015/678.

Luja, R.H.C., Het conceptwetsvoorstel Terugvordering staatssteun: navorderen, naheffen of niets doen? WFR 2016/171.

Luja, R.H.C., *Het wetsvoorstel Terugvordering staatssteun: het wordt navorderen en naheffen*, WFR 2017/160.

Luja, R.H.C., *Verslag van het NVAB-congres: Europese ontwikkelingen: staatssteun en mandatory disclosure*, WFR 2017/232.

Maria, A.S., et al, *Competition and State Aid - An Analysis of the EU Practice*, Kluwer Law International 2015.

Marres, O., (et. Al), *Tax Treatment of Interest for Corporations*, Amsterdam: IBFD 2012.

Metselaar, A.J., *Drie rechters en één norm. Handhaving van de Europese staatssteunregels voor de Nederlandse rechter*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Nicolaides, Kekelekis & Kleis, *State aid policy in the European Community: Principles and practice*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008.

Niessen-Cobben, R.M.P.G, *Wegwijs in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu 2018.

NOB, *Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB (..) nr. 31 418*, 22 mei 2008.

NOB, *Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB (..) nr. 34 753*, 8 september 2017.

Poelmann, E., *Cursus Belastingrecht: Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Schenk, S.F.J.J. en Seegers, P.L.F., *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014.

Slooten, G.J. van, *Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: een te kleine pleister op een veel grotere wonde?*, TFB 2008/06-05 en TFB 2008/07-04.

Smit, D., EY Seminar '*Fiscale staatssteun: de stand van zaken*', 2017.

Swinkels, J.J.P., *Belastingregels kunnen verboden staatssteun vormen*, WFR 2005/1145.

Tiemessen, P.J.G., NDFR-Commentaar art. 20 AWR.

Thomas, E., *Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: de (fiscale) lacunes?*, WFR 2018/25.

Vakstudie Algemene wet inzake rijksbelastingen (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 1), Deventer: Wolters Kluwer 2018 (online).

Vakstudie Nieuws, *Besluit EC inzake Starbucks*, V-N 2016/42.3

Vakstudie Nieuws, *Ierse rulings van Apple verboden staatssteun volgens EC*, V-N 2017/7.3.

Vakstudie Nederlands internationaal belastingrecht, (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 8), Deventer: Wolters Kluwer 2018 (online).

Vakstudie Nieuws, *De Nederlandse innovatiebox goedgekeurd*, V-N 2017/34.21.

Vakstudie Nieuws, *Wetsvoorstel Wet terugvordering staatssteun. Memorie van toelichting*, V-N 2017/40.3

Vakstudie Nieuws, *Wetsvoorstel terugvordering staatssteun ter consultatie*, V-N 2016/42.2.

Vleuten, A. van der, *De bestuurlijke kaart van de Europese Unie*. Bussum: Coutinho 2007.

Waard, B.W.N de, et al, *Terugvordering van staatssteun: Een rechtsvergelijkend onderzoek.*, Tilburg: WODC 2005.

Parlementaire stukken

Bekendmaking van de Commissie, Naar een doelmatige tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen, (*PbEU* 2007, C272/05)

Besluit (EU) 2015/7143 van de Commissie betreffende steunmaatregelen die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd.

Commission decision (EG) 2010/460 on state aid implemented by Italy for Alcoa Trasformazioni

Commission decision (EU) 2008/467 on state aid, Spain - the reduction of tax from intangible assets

Commission decision (EU) 2009/8107 *Spanish Goodwill*

Commission decision (EU) 2015/7152 on state aid which Luxembourg granted to Fiat

Commission decision (EU) 2016/5605 on state aid implemented by Ireland to Apple

Commission Press Release IP/17/3702 of 4 october 2017: *State aid: Commission refers Ireland to Court for failure to recover illegal tax benefits from Apple worth up to €13 billion.*

Commission proposal (EU) 2016/0337 for a Common Corporate Tax Base.

Council of the european union, code of Conduct Group (Business Taxation), 23 November 1999, SN 4901/99.

EC Persbericht IP/14/663

Kamerstukken II 2000/01, 27 475, nr. 2.

Kamerstukken II 2007/08, 31 418, nr. 3.

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 4.

Kamerstukken II 2015/16, nr. onbekend, Memorie van toelichting Wts, 3 juni 2016.

Kamerstukken II 2016/17, 34 527, nr. 5

Kamerstukken II 2016/17, 34 753, nr. 3

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 (*PbEU* 1998, C384/03)

Mededeling van de Commissie, Naar een doeltreffender gebruik van fiscale stimulansen voor O&O, (*PbEU* 2008, C 10/21)

Mededeling van de Commissie — De toepassing van de staatssteunregels op maatregelen in het kader van de huidige wereldwijde financiële crisis genomen met betrekking tot financiële instellingen, (*PbEU* 2008, C 270/02)

Mededeling van de Commissie over de handhaving van de staatssteunregels door de nationale rechterlijke instanties, (*PbEU* 2009 C85/01)

Mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (*PbEU* 2016, C 262/01)

Mededeling van de Commissie betreffende de thans bij terugvordering van staatssteun toe te passen rentepercentages en de referentie- en disconteringspercentages voor 28 lidstaten, zoals die vanaf 1 augustus 2018 gelden, (*PbEU* 2018 C250/07)

Ministerie van Financiën, De APA/ATR-praktijk; Notitie over de meeste voorkomende verschijningsvormen, 27 maart 2017

Official Journal of the EU, Starbucks and Starbucks Manufacturing Emea v Commission (*PbEU* C462/2)

Official Journal of the EU, Netherlands v Commission (*PbEU* C59/50).

Report Code of Conduct Group, 29 november 1999, SN 4901/99

Report Code of Conduct Group, 12 juni 2017, 10047/17

Richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen 2014-2020, (*PbEU* 2013, C 209/01)

Jurisprudentie

Gerecht (EG) 27 januari 1998, T-67/94 (*Ladbroke Racing Ltd*)

Gerecht (EG) 10 april 2003, T-369/00 (*Scott/Kimberly-Clark*)

Gerecht (EG) 14 januari 2004, T-109/01 (*Fleuren Compost*)

Gerecht (EG) 9 september 2009, T-227/01

Gerecht (EU) 4 februari 2016, T-620/11 (*GfKL Financial Services AG*)

Gerecht (EU) 4 februari 2016, T-28711 (*Heitkamp BauHolding*)

Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juni 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:397

HR 6 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4175

HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251

HR 29 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5466

HR 8 januari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3211

HR 11 juni 1997, ECLI:NL:PHR:1997:AA2160

HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283

HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8092

HR 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0921

HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG4142

HR 25 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ8524

HR 1 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN8729

HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2164

HvJ (EG) 16 december 1967, C-33/76 (*Rewe*)

HvJ (EG) 15 januari 1986, C-52/84

HvJ (EG) 24 november 1987, C-223/85 (*RSV*)

HvJ (EG) 5 maart 1980, C-265/78 (*Ferwerda*)

HvJ (EG) 17 september 1980, 730/79 (*Philip Morris Holland BV*)

HvJ (EG) 21 maart 1990, C-142/87 (*Tubemeuse*)

HvJ (EG) 20 september 1990, C-5/89 (*BUG – Alutechnik*)

HvJ (EG) 21 maart 1991, C-305/89 (*Alfa Romeo*)

HvJ (EG) 15 februari 1996, C-63/93 (*Fintan Duff*)

HvJ (EG) 14 oktober 1996, C-268/96 P(R) (*Stichting Certificatie Kraanverhuurbedrijf*)

HvJ (EG) 15 mei 1997, C-355/95 P (*Deggendorf*)

HvJ (EG) 16 mei 2002, C-482/99 (*Stardust Marine*)

HvJ (EG) 12 december 2002, C-456/00 (*Fr/COM*)

HvJ (EG) 8 mei 2003, C-238/99 en C-399/00 (*Sim Multimedia*)

HvJ (EG) 30 september 2003, C-57/00 en C-61/00 (*Volkswagen*)

HvJ (EG) 20 november 2003, C-126/01 (*Gemo*)

HvJ (EG) 29 april 2004, C-298/00 P (*Mauro Alzetta*)

HvJ (EG) 12 mei 2005, C-415/03 (*Olympic Airways*),

HvJ (EG) 28 juni 2005, C-189/02, C-202/02, C-205/02-C-208/02 en C-213/02 P (*Dansk Rørindustri*)

HvJ (EG) 10 januari 2006, C-222/04 (*Cassa di Risparmio*)

HvJ (EG) 26 februari 2006, C-346/03 (*Atzeni*) en C-529/03 (*Lilliu*)

HvJ (EG) 6 september 2006, C-88/03

HvJ (EG) 5 oktober 2006, C-232/05 (*Scott/Kimberly-Clark*)

HvJ (EG) 21 juni 2007, C-158/06 (*Stichting ROM-projecten*)

HvJ (EG) 12 februari 2008, C-199/06 (*CELF*)

HvJ (EU) 8 december 2011, C-81/10 P (*France Telecom SA*),

HvJ (EG) 11 juni 2009, C-157/08 (*Passenheim-van Schoot*)

HvJ (EU) 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos*)

HvJ (EU) 15 november 2011, C-106/09, C-107/09 (*Gibraltar*)

HvJ (EU) 13 februari 2014, C-69/13 (*Mediaset SpA*)

HvJ (EU) 9 oktober 2014, C-522/13 (*Navantia*)

HvJ (EU) 4 juni 2015, C-15/14 (*P*)

HvJ (EU) 21 december 2016, C-20/15P en C-21/15 P (*World Duty Free*)

HvJ (EU) 28 juni 2018, C-203/16 P (*Heitkamp BauHolding*)

Bijlage – Wet terugvordering staatssteun

**Staatsblad
van het Koninkrijk der Nederlanden**

Jaargang 2018

75**Wet van 21 februari 2018, houdende regels
voor de terugvordering van staatssteun
(Wet terugvordering staatssteun)**

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat er met het oog op de naleving van Europeesrechtelijke verplichtingen een voorziening beschikbaar dient te zijn waarmee effectief uitvoering kan worden gegeven aan een besluit van de Europese Commissie tot terugvordering van staatssteun, en het derhalve wenselijk is te voorzien in een algemene wettelijke grondslag en regels voor de terugvordering van staatssteun;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Artikel 1

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

begunstigde: onderneming in de zin van de artikelen 101, eerste lid, en 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, die staatssteun ontvangt als gevolg van een steunmaatregel als bedoeld in laatstgenoemd artikelonderdeel;

beschikking tot betaling: beschikking die verplicht tot betaling van een geldsom;

bestuursorgaan dat het aangaat:

a. bestuursorgaan dat de desbetreffende staatssteun heeft verstrekt;

b. bestuursorgaan dat verantwoordelijk is voor:

1°. de verstrekking van de desbetreffende staatssteun door de publiekrechtelijke rechtspersoon waarvan het deel uitmaakt, of

2°. het direct of indirect uitoefenen van overheidszeggenschap in de privaatrechtelijke rechtspersoon die de staatssteun heeft verstrekt of in de niet krachtens het publiekrecht ingestelde entiteit door middel waarvan de staatssteun is verstrekt, en er geen ander bestuursorgaan met een dergelijke verantwoordelijkheid is dat reeds uitvoering geeft of heeft gegeven aan het desbetreffende Commissiebesluit;

c. bestuursorgaan dat belast is met de uitvoering van de wet- of regelgeving die rechtstreeks tot de verstrekking van de desbetreffende staatssteun heeft geleid;

Commissiebesluit: terugvorderingsbevel of terugvorderingsbesluit van de Europese Commissie in de zin van artikel 13, tweede lid, van de Procedureverordening, onderscheidenlijk artikel 16, eerste lid, van de Procedureverordening, of een rechtstreeks op artikel 108, derde lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie gebaseerd besluit van de Europese Commissie dat verplicht tot terugvordering;

Procedureverordening: Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PbEU 2015, L 248).

Artikel 2

1. De terugvordering van staatssteun die ingevolge een Commissiebesluit moet worden teruggevorderd, geschiedt uitsluitend op grond en met inachtneming van het bepaalde in deze wet.

2. Indien ingevolge een Commissiebesluit staatssteun dient te worden teruggevorderd en die staatssteun voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen of de Invorderingswet 1990, wordt die staatssteun voor zover mogelijk met toepassing van hoofdstuk IVbis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen of hoofdstuk VIIbis van de Invorderingswet 1990 teruggevorderd en ingevorderd.

3. Onder staatssteun die voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet als bedoeld in het tweede lid wordt voor de toepassing van deze wet tevens verstaan staatssteun die voortvloeit uit belastingen die worden geheven op grond van de Provinciewet, de Gemeentewet of de Waterschapswet.

Artikel 3

1. Het bestuursorgaan dat het aangaat vordert de ingevolge een Commissiebesluit van een begunstigde terug te vorderen staatssteun terug door het geven van een tot die begunstigde gerichte beschikking tot betaling.

2. Voor zover het Commissiebesluit de hoogte van de rente die deel uitmaakt van de terug te vorderen staatssteun niet bepaalt, wordt de rente berekend overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16, tweede lid, en 33, onderdeel e, van de Procedureverordening.

3. In de beschikking tot betaling bepaalt het bestuursorgaan dat het aangaat dat nog openstaande betalingsverplichtingen jegens de desbetreffende begunstigde vervallen, indien naleving ervan zou leiden tot de verstrekking van gelijksoortige staatssteun als op grond van het Commissiebesluit moet worden teruggevorderd.

Artikel 4

Een begunstigde die de op de verstrekking van staatssteun betrekking hebbende of met die verstrekking samenhangende informatie niet gedurende de termijn, bedoeld in artikel 17, eerste en tweede lid, van de Procedureverordening, heeft bewaard, kan zich voor de toepassing van deze wet niet beroepen op krachtens Nederlands recht geldende verjarings-, bewaar- of vernietigingstermijnen.

Artikel 5

1. De afdelingen 4.4.2, met uitzondering van artikel 4:97, en 4.4.3 van de Algemene wet bestuursrecht zijn niet van toepassing op een geldschuld vastgesteld bij een beschikking tot betaling als bedoeld in artikel 3, eerste lid.

2. Het bestuursorgaan dat het aangaat kan de door een begunstigde te betalen geldsom invorderen bij dwangbevel.

3. Een door het bestuursorgaan dat het aangaat geïnde geldsom komt toe aan de rechtspersoon die de desbetreffende staatssteun heeft verstrekt of waartoe het bestuursorgaan behoort dat de desbetreffende staatssteun heeft verstrekt.

Artikel 6

Het bestuursorgaan dat het besluit tot verstrekking van staatssteun heeft genomen dan wel het bestuursorgaan dat belast is met de uitvoering van de wet- of regelgeving die rechtstreeks tot de verstrekking van de desbetreffende staatssteun heeft geleid, kan in verband met de terugvordering van die staatssteun op grond van deze wet, ter nadere regeling van de rechtsverhouding met een begunstigde besluiten tot het ambtshalve wijzigen of intrekken van een aan een begunstigde gegeven beschikking dan wel tot het ambtshalve geven van een beschikking aan een begunstigde.

Artikel 7

1. Indien er geen sprake is van een Commissiebesluit, is een bestuursorgaan gehouden een door hem gegeven beschikking te wijzigen, indien die beschikking in strijd met artikel 108, derde lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is vastgesteld.

2. Bij de toepassing van het eerste lid is rente verschuldigd over het te vorderen bedrag die wordt berekend overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16, tweede lid, en 33, onderdeel e, van de Procedureverordening.

3. Artikel 4:57, eerste en tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht is van overeenkomstige toepassing en de afdelingen 4.4.2, met uitzondering van artikel 4:97, en 4.4.3 van de Algemene wet bestuursrecht zijn niet van toepassing. Uit de toepassing van een belastingwet voortvloeiende staatssteun als bedoeld in artikel 2, tweede en derde lid, of staatssteun die voortvloeit uit de toepassing van de Invorderingswet 1990 kan ter uitvoering van het eerste lid teruggevorderd en ingevorderd worden met overeenkomstige toepassing van hoofdstuk IVbis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen of hoofdstuk VIIbis van de Invorderingswet 1990.

4. In het geval staatssteun voortvloeit uit een overeenkomst naar Nederlands recht en die staatsteun ongedaan gemaakt wordt wegens strijd met artikel 108, derde lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, is, indien er geen sprake is van een Commissiebesluit, het tweede lid van overeenkomstige toepassing op de rente over het ongedaan te maken staatssteunbedrag.

Artikel 8

Indien voor de inwerkingtreding van artikel 2 al rechtshandelingen zijn verricht ter uitvoering van een Commissiebesluit, is op die terugvordering de verplichting van artikel 2, eerste lid, niet van toepassing.

Artikel 9

De Algemene wet bestuursrecht wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan artikel 4:35 wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. De subsidieverlening wordt voorts geweigerd indien de verstrekking van subsidie naar het oordeel van het bestuursorgaan niet verenigbaar is met het bepaalde in de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

B

In artikel 4:43, tweede lid, wordt «4:35, tweede lid» vervangen door: 4:35, tweede en derde lid.

C

In de alfabetische rangschikking van artikel 4 van bijlage 2 wordt ingevoegd:

Wet terugvordering staatssteun: artikel 3

Artikel 10

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt na artikel 20 een hoofdstuk ingevoegd, luidende:

HOOFDSTUK IVBIS. TERUGVORDERING VAN STAATSSTEUN

Artikel 20a

1. Indien een Commissiebesluit als bedoeld in artikel 1 van de Wet terugvordering staatssteun verplicht tot terugvordering van staatssteun en die staatssteun voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet, vordert de inspecteur de staatssteun als belasting terug met toepassing van de voor de uitvoering van die belastingwet geldende regels.

2. Bij terugvordering op grond van het eerste lid zijn de ingevolge andere bepalingen van de belastingwet ter zake geldende verjaringstermijnen en voorwaarden niet van toepassing.

3. Artikel 4 van de Wet terugvordering staatssteun is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 20b

In afwijking van hoofdstuk VA wordt de rente ter zake van op grond van een terugvorderingsbesluit als bedoeld in artikel 20a, eerste lid, terug te vorderen staatssteun berekend overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16, tweede lid, en 33, onderdeel e, van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PbEU 2015, L 248).

Artikel 11

In de Invorderingswet 1990 wordt na artikel 63a een hoofdstuk ingevoegd, luidende:

HOOFDSTUK VIIBIS. TERUGVORDERING EN INVORDERING VAN TERUGGEVORDERDE STAATSSTEUN

Artikel 63aa

1. Indien een Commissiebesluit als bedoeld in artikel 1 van de Wet terugvordering staatssteun verplicht tot terugvordering van staatssteun en die staatssteun voortvloeit uit de toepassing van deze wet, wordt die staatsteun voor de toepassing van deze wet aangemerkt als in te vorderen belasting.

2. Bij invordering op grond van het eerste lid:

- a. zijn de ingevolge andere bepalingen van deze wet ter zake geldende verjaringstermijnen en voorwaarden niet van toepassing; en
- b. zijn artikel 20b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 4 van de Wet terugvordering staatssteun van overeenkomstige toepassing.

Artikel 63ab

1. Ten aanzien van de invordering van teruggevorderde staatssteun als bedoeld in artikel 20a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van staatssteun die ingevolge artikel 63aa is aangemerkt als in te vorderen belasting, zijn niet van toepassing:

- a. artikel 17, tweede lid, tweede volzin;
 - b. de artikelen 25, 26 en 27;
 - c. de afdelingen 4.4.2 en 4.4.3 van de Algemene wet bestuursrecht, met uitzondering van artikel 4:97 van die wet.
2. Geen invorderingsrente wordt in rekening gebracht:
- a. voor zover de belastingaanslag is opgelegd vanwege de terugvordering van staatssteun, bedoeld in artikel 20a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
 - b. ter zake van staatssteun die ingevolge artikel 63aa is aangemerkt als in te vorderen belasting.

Artikel 12

Aan artikel 362 van de Faillissementswet wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. De rechtbank weigert homologatie van een akkoord, bedoeld in deze wet, indien het akkoord niet voorziet in de terugbetaling van de staatssteun die ingevolge een Commissiebesluit als bedoeld in artikel 1 van de Wet terugvordering staatssteun moet worden teruggevorderd.

Artikel 13

In de Provinciewet wordt aan artikel 227a een lid toegevoegd, luidende:

5. Indien een Commissiebesluit als bedoeld in artikel 1 van de Wet terugvordering staatssteun verplicht tot terugvordering van staatssteun en die staatssteun voortvloeit uit een provinciale belasting als bedoeld in dit hoofdstuk, wordt deze staatssteun op dezelfde wijze teruggevorderd als staatssteun die voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet als bedoeld in artikel 20a van de Algemene wet.

Artikel 14

De Gemeentewet wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan artikel 231 wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Indien een Commissiebesluit als bedoeld in artikel 1 van de Wet terugvordering staatssteun verplicht tot terugvordering van staatssteun en die staatssteun voortvloeit uit een gemeentelijke belasting als bedoeld in dit hoofdstuk, wordt deze staatssteun op dezelfde wijze teruggevorderd als staatssteun die voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet als bedoeld in artikel 20a van de Algemene wet.

B

Aan bijlage I, onder A, wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:
6. Wet terugvordering staatssteun.

Artikel 15

In de Waterschapswet wordt aan artikel 123 een lid toegevoegd, luidende:

6. Indien een Commissiebesluit als bedoeld in artikel 1 van de Wet terugvordering staatssteun verplicht tot terugvordering van staatssteun en die staatssteun voortvloeit uit een waterschapsbelasting als bedoeld in hoofdstuk XVI van deze wet, wordt deze staatssteun op dezelfde wijze teruggevorderd als staatssteun die voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet als bedoeld in artikel 20a van de Algemene wet.

Artikel 16

De artikelen van deze wet treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

Artikel 17

Deze wet wordt aangehaald als: Wet terugvordering staatssteun.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven te Wassenaar, 21 februari 2018

Willem-Alexander

De Minister van Economische Zaken en Klimaat,
E.D. Wiebes

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

Uitgegeven de zestiende maart 2018

De Minister van Justitie en Veiligheid,
F.B.J. Grapperhaus