

# Selectief in Rechtszekerheid?

Een analyse van de reikwijdte van het selectiviteitscriterium van het staatssteunregime en haar invloed op de rechtszekerheid van de lidstaten en ondernemingen

Naam student: Philine van der Aalst

Studentnummer: 410168

Begeleider: Mr. Y. Vink

Tweede beoordelaar: Prof. Dr. P. Kavelaars

Datum definitieve versie: 29 april 2021

---

*Het geschreven in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.*

---

## Inhoud

Inhoud.....	1
Lijst van gebruikte afkortingen .....	3
Hoofdstuk 1: Inleiding .....	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Indeling.....	6
1.4 Afbakening .....	8
Hoofdstuk 2: Theoretisch Kader.....	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Mededingingsrecht .....	9
2.3 Staatssteun algemeen.....	10
2.4 Voorwaarden.....	12
2.4.1 Voordeel .....	12
2.4.2 Selectiviteit .....	13
2.4.3 Afkomstig van de staat.....	13
2.4.4 Vervalsing mededinging/Beïnvloeding handelsverkeer .....	14
2.5 De-minimisregeling.....	15
2.6 Toetsing.....	17
2.7 Consequenties ongeoorloofde staatssteun .....	19
2.8 Deelconclusie.....	20
Hoofdstuk 3: Jurisprudentie-analyse.....	21
3.1 Inleiding.....	21
3.2 Selectiviteit algemeen.....	21
3.2.1 Algemene en individuele steun .....	22
3.2.2 Soorten selectiviteit .....	23
3.3 Het Stappenplan .....	25
3.3.1 Stap 1: Referentiekader.....	25
3.3.2 Stap 2: Differentiatie .....	32
3.3.3 Stap 3: Rechtvaardiging.....	40
3.4 Deelconclusie.....	45
Hoofdstuk 4: Rechtszekerheid .....	48
4.1 Inleiding.....	48
4.2 Doorwerking Unierecht.....	48
4.3 Rechtszekerheidsbeginsel .....	49
4.4 Rechtszekerheidsbeginsel in het Staatssteunregime .....	53

4.5 Rechtszekerheidsbeginsel en Selectiviteitscriterium.....	56
4.5 Mijn visie .....	59
4.6 Aanbeveling .....	61
4.6.1 Huidige verhouding van de twee leerstukken .....	62
4.6.2 Van samenloop tot samensmelting?.....	64
4.6.3 Rechtszekerheidstoetsing.....	67
4.7 Deelconclusie.....	68
Hoofdstuk 5: Conclusie .....	72
Bijlage .....	77
Bibliografie.....	83
Boeken .....	83
Tijdschriftartikelen.....	83
Verdragen .....	85
Verordeningen .....	85
Mededelingen .....	86
Jurisprudentie .....	86
Kamerstukken .....	90

## Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
DAEB	Diensten van Algemeen Economisch Belang
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
GvEA	Gerecht van Eerste Aanleg
HvJ	Hof van Justitie (van de Europese Unie)
HR	Hoge Raad
Par.	Paragraaf
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

# Hoofdstuk 1: Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Eén van de belangrijkste doelstellingen van de Europese Unie is het tot stand brengen van een interne markt. De interne markt is *“de ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de Europese Unie is gewaarborgd.”*<sup>1</sup> Deze doelstelling is opgenomen in artikel 3, derde lid, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU). Dit voornemen kan door het stellen van maatregelen worden gerealiseerd, ingevolge artikel 26, eerste lid, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU).

Het in stand brengen en het behouden van de interne markt wordt allereerst bewerkstelligd in de vorm van negatieve integratie door de vier verkeersvrijheden, zijnde het vrije verkeer van personen (artikel 45 VWEU) en vestiging (artikel 49 VWEU), goederen (artikel 28 VWEU), diensten (artikel 56 VWEU) en kapitaal (artikel 63 VWEU). Daarnaast wordt ook op verschillende vlakken een gemeenschappelijk beleid gevoerd door de lidstaten. Voorbeelden zijn het beleid inzake de landbouw en de handel. Tevens tracht de Europese Unie aan de hand van positieve integratie de interne markt te beschermen door middel van harmonisatie. Ten slotte is er het mededingingsregime.

Op grond van artikel 26, eerste lid, VWEU is het mededingingsregime van artikelen 101 tot en met 109 VWEU tot stand gekomen. Het doel van dit regime is het waarborgen van een eerlijke concurrentieverhouding op de interne markt, zowel door overheden als door ondernemingen. Het staatssteunregime behelst het gedeelte van het mededingingsregime gericht aan de overheden. Het staatssteunverbod is ruim geformuleerd in artikel 107, eerste lid, VWEU. Anders dan de benaming doet vermoeden, is staatssteun niet enkel van toepassing op maatregelen afkomstig van de Staat, maar ook op die van de lagere publiekrechtelijke organen.<sup>2</sup> Uit de bewoording van het verdragsartikel vloeien vier cumulatieve voorwaarden om een maatregel te kwalificeren als staatssteun: de maatregel moet een begunstiging (voordeelvereiste) opleveren voor bepaalde producties of ondernemingen (selectiviteitsvereiste), welke met staatsmiddelen wordt bekostigd en waardoor de mededinging wordt vervalst (of dreigt te worden vervalst) en welke het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.<sup>3</sup> In de actualiteit heeft het onderwerp staatssteun in de afgelopen jaren regelmatig de revue gepasseerd. Een aantal spraakmakende procedures van de Europese Commissie zijn die tegen Ierland (Apple), Nederland (Starbucks) en Luxemburg (Fiat F&T).<sup>4</sup> Ook tijdens de huidige coronacrisis staat het staatssteunregime in de belangstelling. De Europese Commissie heeft een

---

<sup>1</sup> <https://www.europa-nu.nl/> (zoek op *interne markt*)

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1956/57, 4725, nr. 3, p. 25.

<sup>3</sup> Artikel 107, lid 1, VWEU.

<sup>4</sup> Wattel, *NJB* 2017/1796.

tijdelijk kader aangedragen met steunmaatregelen die de economie van de lidstaten kunnen beschermen tegen deze crisis. De maatregelen die worden getroffen op basis van dit kader, verkrijgen dan ook de goedkeuring van de Europese Commissie.

Het toezicht op de naleving van de staatssteunbepaling is toebedeeld aan de Europese Commissie.<sup>5</sup> Een nieuw voornemen van een lidstaat, welke mogelijk een steunmaatregel betreft, dient alvorens deze kan worden ingevoerd te worden aangemeld bij de Europese Commissie. Deze stand-still plicht is neergelegd in artikel 108, derde lid, VWEU, en is van zeer groot belang in de praktijk.<sup>6</sup> Enkel de Europese Commissie is bevoegd te besluiten of sprake is van staatssteun, en indien dit het geval is, of deze steun als geoorloofd kan worden beschouwd.<sup>7</sup> Indien de Europese Commissie in een beschikking heeft geoordeeld dat sprake is van ongeoorloofde staatssteun, kan door de lidstaten in beroep worden gegaan bij het Gerecht van Eerste Aanleg, en daarna bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie).<sup>8</sup>

In de fiscale literatuur heeft met name de toepassing van het selectiviteitscriterium voor de nodige ophef gezorgd.<sup>9</sup> De beoordeling of sprake is van selectiviteit is namelijk nogal afhankelijk van de precieze feiten van het geval: niet enkel individuele steun kwalificeert, maar ook algemene maatregelen die in hun uitwerking een selectief resultaat veroorzaken. Maatregelen mogen immers geen onderscheid maken tussen ondernemingen die in juridische en feitelijke zin vergelijkbaar zijn. Bovendien is ook het doel van de regeling van belang. Door de casuïstische toetsing blijft echter onduidelijk welke omvang het selectiviteitscriterium nu daadwerkelijk behelst. Het is dus lastig voor de overheid en de betrokken ondernemingen om vooraf een inschatting te maken of sprake is van steun. Deze onzekerheid wordt versterkt doordat de Europese Commissie, het Gerecht van Eerste Aanleg en het Hof van Justitie niet zelden een ander bereik aan het selectiviteitscriterium toekennen.<sup>10</sup>

## 1.2 Probleemstelling

In de aanleiding is gebleken dat enige onduidelijkheid bestaat omtrent de omvang van het selectiviteitscriterium. Dit onderzoek richt zich daarom op de verschillende toepassingen van het selectiviteitscriterium door de Europese Commissie, de Europese rechters en enkele fiscale auteurs. Tevens vindt een toetsing plaats of deze verschillende toepassingen ten koste gaan van de rechtszekerheidspositie van ondernemingen en overheden.

---

<sup>5</sup> Artikel 108 VWEU.

<sup>6</sup> Kapteyn en Verloren van Themaat 2003, p. 695-696.

<sup>7</sup> HvJ EU 19 december 2019, C-385/18 (*Arriva Italia Srl and Ohters – Ministero della Infrastrutture e dei Trasporti*).

<sup>8</sup> Luja, *NJB* 2015/678.

<sup>9</sup> Korving, *NtFR* 2018/37 en Vleggeert, *WFR* 2019/2.

<sup>10</sup> Douma, *NtFR* 2014/2653.

De probleemstelling luidt:

*Welke reikwijdte wordt door de Europese Unie aan het selectiviteitscriterium van staatssteun toegekend en is deze reikwijdte gegrond ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen, en zo niet, bestaat er een alternatief dat meer rechtszekerheid biedt?*

Aan de hand van deze probleemstelling wordt getracht meer duidelijkheid te scheppen omtrent de uitwerking van het selectiviteitscriterium. Het antwoord op deze vraag is van belang met betrekking tot de breed geformuleerde verdragsbepaling(en) en het gebrek aan rechtszekerheid die dit criterium mogelijk met zich brengt voor zowel overheden als ondernemingen. Bovendien kan het al dan niet kwalificeren als ongeoorloofde staatssteun tot grote financiële consequenties leiden. Een selectief bevoordeelde onderneming dient het steunbedrag namelijk aan de lidstaat terug te betalen. Ten slotte bestaat de zoektocht naar een alternatief voor de huidige interpretatie van het selectiviteitscriterium welke mogelijk meer rechtszekerheid biedt aan de betrokken partijen. Aan de hand van verschillende deelvragen wordt stap voor stap een antwoord geboden op de onderzoeksvraag.

### 1.3 Indeling

Ter beantwoording van de probleemstelling houd ik de volgende hoofdstukkenindeling aan met de bijbehorende deelvragen:

- Hoofdstuk 2: Theoretisch kader  
*Wat zijn de doelstellingen, de voorwaarden en de gevolgen van het staatssteunregime, waar het selectiviteitscriterium deel van uit maakt?*
- Hoofdstuk 3: Jurisprudentie-analyse  
*Welke reikwijdte wordt door de Europese Unie aan het selectiviteitscriterium van staatssteun toegekend?*
- Hoofdstuk 4: Rechtszekerheid  
*Is de reikwijdte van het selectiviteitscriterium (zie hoofdstuk 3) gegrond ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen?*  
*En: Is er een alternatief dat meer rechtszekerheid biedt?*
- Hoofdstuk 5: Conclusie

## Hoofdstuk 2: Theoretisch kader

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *Wat zijn de doelstellingen, de voorwaarden en de gevolgen van het staatssteunregime, waar het selectiviteitscriterium deel van uit maakt?*

In onderhavig hoofdstuk wordt een meer uitgebreid theoretisch kader van het staatssteunregime uiteengezet. Dit kader bestaat met name uit EU-regelgeving<sup>11</sup>. Aan de hand van enkele mededelingen van de Europese Commissie worden de voorwaarden en de werking van het staatssteunregime uitvoerig besproken. De verschillende procedurele scenario's die het staatssteunregime behelst worden toegelicht. Hierbij worden ook de consequenties voor de verschillende partijen besproken.

## Hoofdstuk 3: Jurisprudentie-analyse

De deelvraag waarop dit hoofdstuk een antwoord biedt, betreft: *Welke reikwijdte wordt door de Europese Unie aan het selectiviteitscriterium van staatssteun toegekend?* In dit hoofdstuk vindt een analyse van de jurisprudentie omtrent het selectiviteitscriterium plaats. Deze analyse is niet uitputtend: voornamelijk die procedures waar het selectiviteitscriterium een knelpunt betrof worden besproken. De overwegingen van de Europese Commissie, het Gerecht van Eerste Aanleg, het Hof van Justitie en enkele Advocaten-Generaal worden met elkaar vergeleken. De eventuele onduidelijkheden die hieruit voortvloeien worden toegelicht.

## Hoofdstuk 4: Rechtszekerheid

In het vierde hoofdstuk worden twee deelvragen beantwoord. De eerste behelst: *Is de reikwijdte van het selectiviteitscriterium (zie hoofdstuk 3) gegrond ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen?* Ter beantwoording van deze vraag bespreek ik het belang van het rechtszekerheidsbeginsel binnen het recht van de Europese Unie in het algemeen en binnen het staatssteunregime in het bijzonder. De bevindingen uit het derde hoofdstuk worden vervolgens getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel. Hierbij wordt met name aandacht besteed aan de positie van de 'steunverlenende' overheid en de 'steunverkrijgende' onderneming.

De tweede deelvraag die in dit hoofdstuk aan bod komt, is: *Is er een alternatief dat meer rechtszekerheid biedt?* Uit de voorgaande analyses worden mogelijke verbeteringen aanbevolen. Deze mogelijke verbeteringen komen met name voort uit een vergelijking tussen het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden.

---

<sup>11</sup> Bijvoorbeeld de Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262.



## Hoofdstuk 5: Conclusie

In dit laatste hoofdstuk wordt de beoordeling van de probleemstelling opgenomen. De belangrijkste bevindingen uit de voorgaande hoofdstukken worden opgesomd. Er wordt geëvalueerd of de reikwijdte van het selectiviteitscriterium aan een rechts zekere uitwerking voor de verschillende partijen in de weg staat.

### 1.4 Afbakening

Nu het toepassingsbereik van het staatssteunregime zeer breed is, zal de aandacht met name worden gevestigd op de fiscale arresten die tot nieuwe inzichten binnen het selectiviteitscriterium hebben geleid. De doelstelling van dit onderzoek betreft een algemeen beeld te scheppen van de reikwijdte van het selectiviteitscriterium. Rechtspraak die zich dermate toespitst op bepaalde sectoren of zeer specifieke maatregelen wordt daarom buiten beschouwing gelaten. 'Oude' rechtspraak, op welke later door het Hof van Justitie is teruggekomen, blijft onbesproken. Ondanks de actuele relevantie wordt niet ingegaan op het tijdelijk kader van de Europese Commissie ter ondersteuning van de economie betreffende de COVID-19-uitbraak. De behandeling van dit kader draagt mijns inziens niet in voldoende mate bij aan de beoordeling van de probleemstelling.

## Hoofdstuk 2: Theoretisch Kader

### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zet ik het theoretisch kader van het staatssteunregime uiteen. Dit kader wordt gevormd door de bestaande verdragsartikelen, Verordeningen en de Mededelingen van de Europese Commissie. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is: *Wat zijn de doelstellingen, de voorwaarden en de gevolgen van het staatssteunregime, waar het selectiviteitscriterium deel van uit maakt?*

Om tot een antwoord op deze deelvraag te komen, wordt allereerst dieper ingegaan op het mededingingsrecht, zijnde het recht waar het staatssteunregime onderdeel van uitmaakt. De bespreking van het mededingingsrecht is met name van belang ter vaststelling van het doel van het staatssteunregime. Vervolgens wordt het staatssteunverbod nader in detail bestudeerd. Hierbij worden de voorwaarden van dit verbod besproken: allereerst de voorwaarden dat sprake dient te zijn van een voordeel, dat dit voordeel op een selectieve wijze plaatsvindt, dat het afkomstig moet zijn van de staat en dat de mededinging en het handelsverkeer (mogelijk) worden beïnvloed. Daarna komen de de-minimisregeling en de wijze van toetsing van het staatssteunregime aan bod. In hoofdstuk één heb ik al aangehaald dat het al dan niet kwalificeren als ongeoorloofde staatssteun tot grote financiële consequenties kan leiden. Deze consequenties worden in dit hoofdstuk uitgebreider besproken. Ten slotte sluit ik dit hoofdstuk af met een deelconclusie. In die conclusie som ik de belangrijkste overwegingen uit dit hoofdstuk op. Deze overwegingen vormen gezamenlijk een antwoord op de deelvraag.

### 2.2 Mededingingsrecht

Het staatssteunregime vormt één van de onderdelen van het mededingingsrecht van de Europese Unie, gecodificeerd in het VWEU. Het mededingingsrecht tracht de interne markt van de Europese Unie te beschermen door middel van enkele verboden, opgelegd aan verschillende actoren op de markt. Aan de hand van deze verboden kan een eerlijke concurrentieverhouding binnen de EU worden bewaakt. Allereerst bestaan de beperkingen opgelegd aan de ondernemingen. Deze groep verboden bestaat uit het kartelverbod in artikel 101 VWEU en het verbod op misbruik van een machtspositie in artikel 102 VWEU. Artikel 106 van het VWEU richt zich op staatsbedrijven en de aanbieders van Diensten van Algemeen Economisch Belang. De artikelen 107 tot en met 109 VWEU betreffen het staatssteunregime, welke zich richt tot de overheden van de lidstaten.

De EU-lidstaten zijn in beginsel autonoom voor wat betreft het vormen en ten uitvoer brengen van wet- en regelgeving. Een beperking van deze autonomie is wel dat de regelgeving geen strijd mag opleveren met verdragsbepalingen met een directe werking. In deze context speelt ook het

staatssteunregime een grote rol. Het regime verhindert namelijk dat de overheid maatregelen aanneemt welke ongewenst zijn met betrekking tot de eerlijke concurrentieverhoudingen op de interne markt.<sup>12</sup> Aantastingen van de mededinging die niet kunnen worden bestreden aan de hand van het staatssteunregime, kunnen mogelijk nog door middel van harmonisatie (artikelen 116 en 117 VWEU) worden verholpen.<sup>13</sup>

### 2.3 Staatssteun algemeen

De doelstelling van het staatssteunregime is het voorkomen van oneerlijke concurrentie op de interne markt, veroorzaakt door het beleid van de lidstaten. Mede aan de hand van het staatssteunverbod tracht de Europese Unie de mededinging tussen de lidstaten te waarborgen.<sup>14</sup> Door het bestaan van het staatssteunregime wordt in zekere mate een 'level playing field' op de markt van de Europese Unie gecreëerd.

Een zeker evenwicht in de Europese verdragsbepalingen is gevormd door enerzijds het staatssteunregime en anderzijds de vrije verkeersbepalingen. De bepalingen dienen op verschillende wijzen hetzelfde doel, namelijk het beschermen van de eerlijke concurrentieverhoudingen op de interne markt.<sup>15</sup> Zo regelen de vrije verkeersbepalingen dat buitenlandse ondernemingen niet aan een nadeliger beleid mogen worden onderworpen dan binnenlandse ondernemingen. Het staatssteunregime bepaalt grofweg dat het beleid van de lidstaat de binnenlandse ondernemingen niet op selectieve wijze mag bevoordelen. Ondernemingen mogen met andere worden niet afhankelijk zijn van de (selectieve) steun van de overheid.<sup>16</sup> Op dergelijke wijze wordt de mededinging op de interne markt aan twee verschillende zijden bewaakt. De algemene doelstelling van het staatssteunregime en de vrije verkeersbepalingen is derhalve gelijk, de uitwerking vindt echter op tegengestelde wijze plaats.<sup>17</sup>

Het eerste staatssteunartikel was gecodificeerd in artikel 92 van het EEG-verdrag<sup>18</sup>. Dit is vervolgens vernummerd naar artikel 87 in het EG-verdrag<sup>19</sup>. Bij de ondertekening van het Verdrag van Lissabon in 2009 is het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) tot stand gebracht. De

---

<sup>12</sup> Zie hierbij de toespraak van Margrethe Vestager in een interview met the Guardian d.d. 17 september 2017, te raadplegen via [www.theguardian.com/world/2017/sep/17/margrethe-vestager-people-feel-angry-about-tax-avoidance-european-competition-commissioner](http://www.theguardian.com/world/2017/sep/17/margrethe-vestager-people-feel-angry-about-tax-avoidance-european-competition-commissioner).

<sup>13</sup> Van der Vegt, *WFR* 2017/3, par. 2.1.

<sup>14</sup> HvJ EU 15 juni 2006, C-393/04 en C-41/05 (*Air Liquide Industries Belgium*).

<sup>15</sup> Smit 2020, par. EBR 6.0.0.

<sup>16</sup> Zie o.a. GvEA EG 9 september 2009, T-227/01 t.e.m. T-229/01, T-256/01, T-266/01 en T-270/01, (*Territorio Historico de Alava*), punt 351.

<sup>17</sup> Mortelans, *CMLR* 2001/38, p. 613-649.

<sup>18</sup> Verdrag van Rome

<sup>19</sup> Verdrag van Amsterdam

kern van het staatssteunartikel in nu te vinden in artikel 107 VWEU. Het staatssteunregime heeft ten tijde van de aanneming van de nieuwe verdragen enkele beperkte inhoudelijke wijzigingen doorstaan. Gezien de geringe omvang van deze herzieningen is de oude literatuur en rechtspraak tot op heden nog grotendeels van toepassing op het huidige staatssteunregime.

Het verbod op staatssteun is ruim geformuleerd aan de hand van vier cumulatieve criteria. Deze vier voorwaarden zijn (impliciet) te lezen in het verdragsartikel 107, lid 1 VWEU:

*“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, voorzover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.”.*

Ten eerste dient sprake te zijn van een voordeel of een begunstiging.(i) Dit voordeel wordt slecht geboden aan bepaalde ondernemingen of producties; het voordeel heeft dus een selectief karakter.(ii) De begunstiging is met staatsmiddelen bekostigd.(iii) En ten slotte wordt door deze begunstiging de mededinging vervalst en het handelsverkeer binnen de Europese Unie ongunstig beïnvloedt.(iv) Aan de voorwaarden moet op cumulatieve wijze worden voldaan om onder de reikwijdte van het staatssteunverbod te vallen. Wel verdient het opmerking dat het voldoen aan deze criteria alleen de toets vormt of sprake is van staatssteun. Deze staatssteun kan mogelijk als geoorloofd worden beschouwd. Dit komt ter sprake in paragraaf 2.3.3, betreffende de toetsing door de Europese Commissie.

Het eigenlijke verbod omtrent het verschaffen van staatssteun is neergelegd in lid 1 van artikel 107 VWEU. Om de gestelde doelstellingen te behalen, is het verbod op staatssteun ruim geformuleerd. Zo valt zowel directe als indirecte steun binnen de reikwijdte van het verbod.<sup>20</sup> De leden 2 en 3 bieden enkele uitzonderingen op het ruim geformuleerde verbod. Uit de bewoordingen van de leden kan enige nuance in de toepasbaarheid van de uitzonderingen worden opgemaakt. De uitzonderingen uit het tweede lid ‘zijn met de interne markt verenigbaar’, waar de uitzonderingen van het derde lid slechts ‘als verenigbaar met de interne markt kunnen worden beschouwd’. Zodra een situatie voldoet aan de kenmerken gesteld door het tweede lid, wordt de uitzondering op het staatssteunverbod per definitie verleend, en wordt de verrichte steun als zijnde met de interne markt verenigbaar beschouwd. Een beoordeling door de Europese Commissie vindt dan ook niet plaats.<sup>21</sup> Bij situaties kwalificerend als een van de drie mogelijkheden gegeven door lid 3 ligt dit anders. Hierbij is een beoordeling en toestemming van de Europese Commissie noodzakelijk, alvorens de lidstaat de

---

<sup>20</sup> Kamerstukken II 1956/57, 4725, nr. 3, p. 25.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 1956/57, 4725, nr. 3, p. 25.

steunmaatregel tot uitvoering kan brengen. Ook deze drie mogelijkheden zijn ruim geformuleerd, opdat de Europese Commissie in haar implementatie van dit artikel tot een eenduidig beleid kan komen.<sup>22</sup> Binnen deze ruim geformuleerde mogelijkheden kan de Europese Commissie tot richtsnoeren komen in verschillende mededelingen. Uit deze niet-bindende instrumenten kan duidelijk worden welke reikwijdte de Europese Commissie aan de uitzonderingsmogelijkheden toekent.

In 2016 heeft de Europese Commissie een Mededeling gepubliceerd ten behoeve meer uitleg te geven omtrent het begrip staatssteun.<sup>23</sup> Aan de hand van deze mededeling heeft de Commissie getracht te komen tot *“een eenvoudige, transparante en coherente toepassing van dit begrip in de hele Unie”*.<sup>24</sup> Een verduidelijking en concretisering van het staatssteunregime is mijns inziens een goede zaak. Tevens is de verzameling van de relevante jurisprudentie die door de Europese Commissie in de Mededeling wordt geboden een hulp voor een meer eenvoudige toepassing van het staatssteunregime. De Mededeling vormt namelijk in feite een verzameling van in het verleden gevormde rechtsregels, gecombineerd met de opinies van de Europese Commissie. Wel is het mijns inziens de vraag of de door de Europese Commissie gestelde (hoge) doelstelling is verwezenlijkt gezien de casuïstische aard van het staatssteunverbod. Hoewel de Mededeling een goede informatiebron vormt omtrent de toepassing van het staatssteunregime, zijn de Europese rechters niet aan de Mededeling gebonden. De Mededeling is namelijk een van de niet-bindende instrumenten van de Europese Unie en wordt (slechts) gebruikt om het beleid van de Europese Commissie vast te stellen.

## 2.4 Voorwaarden

### 2.4.1 Voordeel

Het eerste vereiste betreft dat sprake dient te zijn van een voordeel of een begunstiging. De begunstiging kan verscheidene gedaanten aannemen. Ook het wegnemen van kosten van de onderneming kan als een voordeel worden beschouwd.<sup>25</sup> In de beoordeling of sprake is van een begunstiging dient de marktconformiteit als maatstaf te worden genomen. Indien de overheid niet handelt op marktconforme wijze is aan het voordeelvereiste voldaan.<sup>26</sup> Het voordeelvereiste behelst dus die prestaties die aan een onderneming worden verricht die onder de gangbare economische omstandigheden niet zouden worden verkregen. Bovendien wordt bij het beschouwen van het

---

<sup>22</sup> *Kamerstukken II 1956/57*, 4725, nr. 3, p. 25.

<sup>23</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/3.

<sup>24</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/3, punt 1-2.

<sup>25</sup> HvJ EG 10 januari 2006, C-222/04, (*Cassa di Risparmio di Firenze*), punt 113.

<sup>26</sup> HvJ 5 juni 2012, C-124/10 P (*Commissie/EDF*).

voordeelvereiste slechts de feitelijke uitwerking van de begunstigende regeling in beschouwing genomen. Het gestelde oogmerk van de betreffende regeling is hierbij niet van belang.

#### 2.4.2 Selectiviteit

Onder het selectiviteitscriterium wordt verstaan dat de begunstiging aan slechts een beperkte groep ondernemingen wordt toegekend. Het is deze beperktheid van de begunstiging die een verstoring van de concurrentieverhoudingen op de markt teweeg brengt of teweeg kan brengen. Hierbij is het van belang in ogenschouw te nemen dat maatregelen die op het eerste zicht algemeen van aard zijn, toch een selectieve uitkomst kunnen tewerkstellen indien bepaalde ondernemingen of sectoren eenvoudiger aan de voorwaarden zullen voldoen.<sup>27</sup>

Het is hierbij van belang om in te gaan op het begrip onderneming. Het begrip is gedefinieerd door het Hof van Justitie. Een onderneming wordt gedefinieerd als *“elke entiteit die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en wijze waarop zij wordt gefinancierd”*.<sup>28</sup> Bij de analyse van het begrip onderneming is dus van belang om te realiseren dat geen winstoogmerk wordt vereist. Stichtingen kunnen dus ook worden bestempeld als onderneming. Overheidsoptreden kan in bepaalde gevallen ook binnen de reikwijdte vallen van het begrip onderneming.

In zijn algemeenheid merk ik op dat bij de beoordeling of een fiscale maatregel binnen de reikwijdte van artikel 107, lid 1 VWEU valt, het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium de twee belangrijkste vraagstukken vormen. Aan de overige twee criteria is ten aanzien van fiscale maatregelen betrekkelijk snel voldaan.

#### 2.4.3 Afkomstig van de staat

Het derde vereiste behelst dat het voordeel dat aan bepaalde ondernemingen wordt geboden, wordt bekostigd met overheidsmiddelen. Dit vereiste wordt betrekkelijk ruim uitgelegd. Ten eerste is niet slechts een rechtstreekse bekostiging door de staat noodzakelijk; ook een zijdelingse financiering uit staatsmiddelen is voldoende om te oordelen dat de begunstiging afkomstig is van de staat. Zoals eerder onder het voordeelcriterium is beschreven, is tevens een derving van staatsinkomen afdoende om te oordelen dat sprake is van een voordeel afkomstig van de staat. Het gaat bij het staatssteunregime dus niet slechts om positieve overheidsuitgaven. Om deze reden zie ik dit criterium dan ook als een logische tegenhanger van het voordeelcriterium. Het voordeel voor de onderneming gaat namelijk gepaard met een kosten of een lagere belastingopbrengst voor de staat. Het gaat mijns

---

<sup>27</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/27, par. 5.1.

<sup>28</sup> HvJ EG 10 januari 2006, C-222/04, (*Cassa di Risparmio di Firenze*).

inziens om een transactie, direct of indirect, welke bij de twee partijen een tegengesteld effect teweegbrengt.

Bovendien is de staat een veelomvattend begrip in het staatssteunregime. Niet slechts de rijksoverheid, maar ook decentrale overheden kwalificeren als 'de staat'.<sup>29</sup> Daarnaast bestaat de staat zowel uit publiekrechtelijke rechtspersonen als van overheidswege ingestelde of aangewezen privaatrechtelijke instellingen.<sup>30</sup>

#### 2.4.4 Vervalsing mededinging/Beïnvloeding handelsverkeer

Het criterium van het vervalsen van de mededinging en het beïnvloeden van het handelsverkeer lijkt uit twee delen te bestaan. Toch worden deze begrippen als zijnde één geheel behandeld, gezien de uitwerking van deze begrippen sterk met elkaar verweven is.<sup>31</sup> In de Mededeling van de Europese Commissie worden de begrippen gescheiden van elkaar behandeld.

Uit de Mededeling van de Europese Commissie komt naar voren dat niet slechts een daadwerkelijke vervalsing van de mededinging of een daadwerkelijke beïnvloeding van het handelsverkeer noodzakelijk is. Bij een potentiële beïnvloeding wordt al aan het criterium voldaan. Een risico op de beïnvloeding van het handelsverkeer en/of de vervalsing van de mededinging is dus voldoende.<sup>32</sup> In de Mededeling komt de Europese Commissie tot het oordeel dat tamelijk snel aan het vereiste van een vervalsing van de mededinging of een beïnvloeding van het handelsverkeer wordt voldaan. Het criterium wordt sterk gekoppeld aan de eerder genoemde vereisten van een begunstiging en selectiviteit.<sup>33</sup> Hiermee bedoel ik dat, indien sprake is van een selectieve begunstiging aan een bepaalde onderneming, al betrekkelijk gauw wordt verondersteld dat deze begunstiging de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen. Slechts het bestaan van het voordeel is hierbij van belang. De omvang van de beïnvloeding is irrelevant. Dit is mijns inziens niet onbegrijpelijk, gezien een risico op beïnvloeding of vervalsing reeds voldoende is. De ondergrens van het criterium betreft wel dat het risico op de vervalsing of beïnvloeding niet slechts hypothetisch is.<sup>34</sup> De beïnvloeding moet dus niet slechts theoretisch denkbaar zijn, maar moet tevens in de praktijk daadwerkelijk aanwezig kunnen zijn. De maatstaf hierbij betreft met name of de positie van de onderneming door het voordeel is

---

<sup>29</sup> *Kamerstukken II 1956/57*, 4725, nr. 3, p. 25.

<sup>30</sup> HvJ 15 juli 2004, C-345/02 (*Pearle*).

<sup>31</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016,, C-262/40, punt 186.

<sup>32</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/41, punt 187.

<sup>33</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/41-42, punt 189-190.

<sup>34</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/41-42, punt 189 en 195.

versterkt ten opzichte van de overige participanten in het handelsverkeer.<sup>35</sup> De omvang van de beïnvloeding van het handelsverkeer is dus niet van belang voor het staatssteunregime. Hiertegenover staat dat de omvang van het geboden voordeel wel van belang kan zijn. Er dient namelijk rekening te worden gehouden met de de-minimisuitzonderingen. Deze steun wordt te gering geacht om de mededinging te kunnen vervalsen. Deze regeling wordt uitgebreider besproken in paragraaf 2.5.

Overigens is het niet noodzakelijk dat de begunstigde onderneming zelf grensoverschrijdend optreedt. Door de Europese Commissie wordt als voorbeeld genoemd dat een subsidie voor binnenlandse onderneming(en) een buitenlandse onderneming kan verhinderen om tot deze markt te treden, met als reden dat door middel van de subsidie het aanbod in dat land wordt bewaard of vergroot.<sup>36</sup> Ik vind dit een terechte overweging. Indien een grensoverschrijdend optreden noodzakelijk zou zijn, zou het staatssteunregime een te beperkte uitwerking hebben om haar doelen te verwezenlijken. Wel is hierbij van belang dat het gaat om een sector die gekenmerkt wordt door een grensoverschrijdende handel. Wanneer enkel een binnenlandse markt bestaat waarbij geen sprake is van concurrentie of wanneer het niet in de lijn der verwachtingen ligt dat klanten of investeringen uit andere lidstaten worden aangetrokken, vindt het staatssteunregime geen toepassing.<sup>37</sup>

## 2.5 De-minimisregeling

De de-minimisregeling vormt een uitzondering op de toepassing van het staatssteunverbod als beschreven in artikel 107, lid 1, VWEU. De regeling betreft een toezegging van de Europese Commissie dat, indien een bepaalde maatregel een zodanig bescheiden steun biedt, deze niet als verboden staatssteun wordt beschouwd. De Europese Commissie heeft aldus enkele drempels vastgesteld. Indien een maatregel steun biedt met een hoogte lager dan deze drempel, wordt deze steun geacht het handelsverkeer van de lidstaten niet te beïnvloeden.<sup>38</sup> De drempel is steeds gesteld voor een periode van drie jaar, per begunstigde onderneming.<sup>39</sup> Bovendien stelt de Europese Commissie als bijkomend vereiste dat de steun op transparante wijze plaatsvindt. Daarnaast dient te worden gewaakt voor cumulatie. Indien ook andere vormen van steun worden geboden, mag deze steun gezamenlijk het drempelbedrag niet overschrijden om onder de reikwijdte van de de-minimisuitzondering te vallen.<sup>40</sup>

---

<sup>35</sup> Van der Vegt, *WFR* 2017/3, par. 2.2.3.

<sup>36</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/42, punt 191.

<sup>37</sup> HvJ EG 10 januari 2006, C-222/04, (*Cassa di Risparmio di Firenze*).

<sup>38</sup> Knook 2018, par. 3.1.1.

<sup>39</sup> Knook 2018, par. 3.3.

<sup>40</sup> Knook 2018, par. 3.3.4.



De drempels gelden aldus per (zelfstandige) onderneming binnen een periode van drie jaren. De algemene de-minimisdrempel is gesteld op een bedrag van € 200 000.<sup>41</sup> Ook bestaan er enkele afzonderlijke drempels voor bepaalde sectoren.<sup>42</sup> Voor de visserij bedraagt de drempel € 30 000.<sup>43</sup> De landbouwsector heeft een drempel van € 20 000.<sup>44</sup> De drempels voor deze twee sectoren vormen in de praktijk een extra steunvoorziening indien deze ondernemingen hun gesubsidieerde activiteiten onder de verschillende regelingen van elkaar kunnen splitsen.<sup>45</sup> De drempel voor goederenvervoer over land is gesteld op een bedrag van € 100 000.<sup>46</sup> Voor diensten van algemeen economisch belang (DAEB) is een hogere drempel dan de algemene aangenomen. DAEB zijn diensten welke aan een onderneming worden overgelaten, en welke een publiek belang dienen. Voorbeelden zijn de post, energieleveranciers, sociale woningbouw etc. De drempel voor deze diensten bedraagt € 500 000.<sup>47</sup> Tevens zijn bijkomende voorwaarden voor deze specifieke sectoren opgenomen in de bijzondere de-minimisregelingen.

Critici oordelen dat de de-minimisregeling een oneerlijke uitwerking vindt<sup>48</sup> en dat de vormgeving niet in verhouding is met de gevolgen van het staatssteunregime.<sup>49</sup> Deze kritiek bestaat met name vanwege het feit dat de algemene drempel voor bijna elke sector hetzelfde bedrag betreft.<sup>50</sup> De regeling houdt dus geen rekening met de precieze positie- en marktomstandigheden van de

---

<sup>41</sup> Verordening (EU) Nr. 1407/2013 van de Commissie betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun, PbEU 24 december 2013, L-352.

<sup>42</sup> Knook 2018, par. 3.3.1

<sup>43</sup> Verordening (EU) Nr. 717/2014 van de Commissie inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de visserij- en aquacultuursector, PbEU 28 juni 2014, L-190/45 e.v.

<sup>44</sup> Verordening (EU) Nr. 1408/2013 van de Commissie inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector, PbEU 24 december 2013, L-352/9 e.v.

<sup>45</sup> Artikel 1, lid 2, van de Verordening (EU) Nr. 717/2014 van de Commissie inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de visserij- en aquacultuursector, PbEU 28 juni 2014, L-190/45 e.v.; en artikel 1, lid 2 van de Verordening (EU) Nr. 1408/2013 van de Commissie inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector, PbEU 18 december 2013, L-352/9 e.v.

<sup>46</sup> Verordening (EU) Nr. 1407/2013 van de Commissie betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun, PbEU 24 december 2013, L-352, artikel 5.

<sup>47</sup> Verordening (EU) Nr. 360/2012 van de Commissie betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun verleend aan diensten van algemeen economisch belang verrichtende ondernemingen, PbEU 26 april 2012, L-114/8 e.v.

<sup>48</sup> Basedow & Wurmnest 2011, p. 314.

<sup>49</sup> Nitsche & Heidhues, *European Economy* 2006/244.

<sup>50</sup> Knook 2018, par. 3.1.2.

ondernemingen.<sup>51</sup> Er wordt tevens geen rekening gehouden met de effectiviteit van de staatssteun binnen de bepaalde sector.<sup>52</sup> Ik ben van mening dat de robuuste vormgeving van de de-minimisregeling vereist is ter bewaking van de eenvoud van de regeling. De oorsprong van de de-minimisregeling is namelijk het bieden van een kader waarbinnen een steun gewaardeerd beneden de drempels niet hoeft te worden onderzocht. Een meer complexe opzet zou in mijn ogen een nadelig effect hebben op de uitvoerbaarheid van de uitzondering die deze regeling biedt. Tevens is het onderscheid dat door de de-minimisregeling wordt gevormd mijns inziens niet dermate scherp en arbitrair. Indien het bedrag gelegen is boven de gestelde drempels dient immers nog te worden voldaan aan de cumulatieve criteria van artikel 107 lid 1 VWEU, en kan de steun vervolgens nog als verenigbaar met de interne markt worden bevonden. Tevens wordt gerekend per ‘steunverlening’. Wanneer een nieuwe steunverlening leidt tot een overschrijding van de gestelde drempel, valt deze nieuwe steun (geheel) niet onder de de-minimisregeling.<sup>53</sup> Het stapelen van verschillende steunvoorzieningen is dus mogelijk. Om deze reden ben ik van mening dat de regeling niet in een dermate oneerlijke uitwerking voorziet. Wel kan de uitwerking van de daadwerkelijke drempel voor een bepaalde onderneming mijns inziens dus afhankelijk zijn van de grootte van de steunverlening die leidt tot een overschrijding van de drempel.

## 2.6 Toetsing

De toetsing van het staatssteunverbod is voorbehouden aan de Europese Commissie. Deze instantie is daartoe uitsluitend bevoegd. Echter, in haar uitvoering kan zij ter verantwoording worden geroepen door de rechters van de Europese Unie.<sup>54</sup> De toetsing of sprake is van een situatie betreffende het verbod op staatssteun, kan op verschillende wijzen plaatsvinden.

Zodra de overheid van een lidstaat een nieuwe regel opstelt welke mogelijk steun verlenend van aard is, dient de overheid deze nieuwe regel te melden bij de Europese Commissie. Tot het moment waarop de Europese Commissie haar oordeel geeft over de aard van de maatregel, kan de lidstaat de maatregel niet tot uitvoering brengen. Het afwachten van het oordeel van de Europese Commissie wordt ook de ‘standstill-verplichting’ genoemd.<sup>55</sup> Om tot haar oordeel te komen, dient de Europese Commissie de maatregel eerst te onderzoeken. Dit wordt allereerst gedaan in de informele onderzoeksperiode. De omvang van deze periode betreft twee maanden. Binnen deze termijn wordt

---

<sup>51</sup> Basedow & Wurmnest 2011, p. 314.

<sup>52</sup> Nitsche & Heidhues, *European Economy* 2006/244.

<sup>53</sup> Artikel 3, lid 7 van de Verordening (EU) Nr. 1407/2013 van de Commissie betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimisteun, PbEU 24 december 2013, L-352.

<sup>54</sup> HvJ 11 juli 1996, C-39/94 (*SFEI e.a.*).

<sup>55</sup> Smit 2020, par. EBR 6.1.3.

de Europese Commissie verwacht haar oordeel over de aard van de regel uit te spreken. Het oordeel kan bestaan uit de kennisgeving dat al dan niet sprake is van steun, en indien wel sprake is van steun, of deze steun verenigbaar is met de interne markt. Indien de Europese Commissie niet binnen de termijn van twee maanden tot een oordeel komt, wordt aangenomen dat de steun is goedgekeurd. Indien sprake is van een oordeel dat geen sprake is van steun, dat de steun verenigbaar is met de interne markt of wanneer niet binnen de gestelde termijn door de Europese Commissie is besloten, vormt dit het einde van het onderzoek. De lidstaat kan de betreffende maatregel ten uitvoer brengen.<sup>56</sup>

Indien de Europese Commissie niet tot een van de hierboven genoemde oordelen is gekomen, kan zij ertoe besluiten de maatregel in een formeel onderzoek verder te bestuderen. De mogelijkheid tot dit onderzoek is opgenomen in artikel 108, lid 2, VWEU. In dit onderzoek wordt de Europese Commissie de taak gesteld om binnen een termijn van achttien maanden tot een definitieve beslissing omtrent de betreffende regel te komen. Tot een definitieve beslissing behoren de volgende vier mogelijkheden. Ten eerste bestaat de uitkomst dat de regel geen steun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Ten tweede kan de Europese Commissie oordelen dat de regel wel aan de vereisten van het staatssteunverbod voldoet, maar dat deze regel verenigbaar is met de interne markt, ook wel een positief besluit genoemd. Ten derde kan de Europese Commissie tot het oordeel komen dat de regel staatssteun betreft, waarbij deze enkel als verenigbaar met de interne markt kan worden beschouwd indien aan voorwaarden wordt voldaan die door de Europese Commissie ten behoeve van deze regeling worden opgesteld. Dit besluit wordt ook een voorwaardelijk besluit genoemd. Ten slotte bestaat de mogelijkheid dat de Europese Commissie oordeelt dat sprake is van een steunmaatregel welke niet verenigbaar is met de interne markt, ook wel een negatief besluit genoemd.<sup>57</sup>

De Europese Commissie beschikt tevens over de mogelijkheid om regelingen te onderzoeken die niet door de lidstaten zijn aangemeld. Zij kan dit onderzoek starten naar aanleiding van eigen informatie, alsook als gevolg van een klacht omtrent de betreffende maatregel.<sup>58</sup> Voor deze onderzoeksmogelijkheid gelden de eerder genoemde termijnen niet. Indien de Europese Commissie

---

<sup>56</sup> Smit 2020, par. EBR 6.1.3.

<sup>57</sup> Verordening (EU) Nr. 2015/1589 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PbEU 24 september 2015, L-248/9, punt 3-5.

<sup>58</sup> Verordening (EU) Nr. 2015/1589 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PbEU 24 september 2015, L-248/9, punt 32 e.v.

uiteindelijk tot het besluit komt dat de regel steun vormt welke niet verenigbaar is met de interne markt, wordt die steun(maatregel) onrechtmatig geacht.

Naar aanleiding van een besluit van de Europese Commissie kan een lidstaat beroep aantekenen. Dit geschiedt eerst bij het Gerecht van Eerste Aanleg. Dit gerecht toetst de rechtmatigheid van het oordeel van de Europese Commissie. Later kan hoger beroep worden aangetekend bij het Hof van Justitie. Dit gerecht richt zich enkel tot de rechtsvraag die de partijen (de Europese Commissie en de lidstaat) gescheiden houdt.<sup>59</sup> Het Gerecht van Eerste Aanleg beslist dus over de aangevoerde gronden, zowel feitelijk als rechtens.<sup>60</sup> Het Hof van Justitie beantwoordt enkel rechtsvragen, opdat het EU-recht in de verschillende lidstaten op een gelijke wijze wordt geïmplementeerd.

## 2.7 Consequenties ongeoorloofde staatssteun

Wanneer een bestaande maatregel door de Europese Commissie als steun wordt bestempeld die onverenigbaar is met de interne markt, wordt deze steun onrechtmatig geacht. Deze onrechtmatig verleende staatssteun dient vervolgens door de onderneming(en) aan de lidstaat te worden terugbetaald. Deze terugbetaling heeft als doel de vervalsing van de mededinging terug te draaien door het concurrentievoordeel van de begunstigde onderneming weg te nemen.<sup>61</sup> Deze terugbetaling wordt echter niet als een boete beschouwd. Hierdoor kan geen beroep worden gedaan op het recht op een eerlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM.<sup>62</sup> De lidstaat kan wel (hoger) beroep instellen. Dit beroep schort de werking van de verplichting tot terugbetaling niet op.

De hoogte van de terugbetalingsverplichting kan door twee instanties worden bepaald. Allereerst kan de Europese Commissie overgaan tot het bepalen van de hoogte van de terugbetaling. Indien de hoogte niet door de Europese Commissie is bepaald, wordt de lidstaat geacht zelf de hoogte te bepalen door middel van het Terugvorderingsbesluit.<sup>63</sup> De hoogte van de terugbetalingsverplichting wordt tevens beïnvloed door de te betalen rente. Deze rente wordt jaarlijks per lidstaat bekend gemaakt.<sup>64</sup> De regels omtrent de terugbetaling zijn niet geregeld op het niveau van de Europese Unie. De terugvordering vindt plaats volgens de nationale regelgeving van de betreffende lidstaat. In Nederland is op 1 juli 2018 de Wet terugvordering staatssteun in werking getreden.

---

<sup>59</sup> Artikel 58 Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

<sup>60</sup> Reglement voor de procesvoering van het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen, PB L 136.

<sup>61</sup> HvJ 4 april 1995, C-348/93, (*Commissie/Italië ('Alpha Romeo')*), punt 27.

<sup>62</sup> HvJ 17 juni 1999, C-75/97, (*België/Commissie ('Maribel bis/ter-regeling')*), punt 65.

<sup>63</sup> Mededeling van de Commissie betreffende de terugvordering van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun, PbEU 23 juli 2019, C 247.

<sup>64</sup> Mededeling van de Commissie betreffende de geldende bij terugvordering van staatssteun toe te passen rentepercentages voor 25 lidstaten, PbEU van 30 april 2004, L 140.

## 2.8 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is getracht de volgende deelvraag te beantwoorden: *Wat zijn de doelstellingen, de voorwaarden en de gevolgen van het staatssteunregime, waar het selectiviteitscriterium deel van uit maakt?*

Het staatssteunregime is het gedeelte van het mededingingsrecht dat tracht overheidsbeleid tegen te gaan dat verstorend kan zijn voor eerlijke concurrentieverhoudingen op de interne markt. Het mededingingsrecht maakt samen met de vrije verkeersvrijheden deel uit van het instrumentarium van de Europese Unie om een gelijk speelveld op de interne markt te verwezenlijken.

Om binnen de reikwijdte van het begrip staatssteun te vallen, moet sprake zijn van een voordeel, bekostigd door de staat, aan een selectieve (groep) onderneming(en), waardoor de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten (kan) worden beïnvloed. Deze voorwaarden gelden op cumulatieve wijze. De de-minimisregeling begrensd de reikwijdte van het staatssteunregime. Wanneer de steun beneden de in de regeling gegeven drempels blijft, vinden de gevolgen van het staatssteunregime geen toepassing.

Indien een lidstaat een nieuwe maatregel vormt, welke mogelijk een steunmaatregel betreft, dient zij deze maatregel aan te melden bij de Europese Commissie. Gedurende het onderzoek geldt een 'standstill'- bepaling. De Europese Commissie kan tevens op eigen initiatief of naar aanleiding van een klacht een bestaande maatregel van een lidstaat onderzoeken. De uitkomst van het onderzoek kan grote gevolgen hebben voor de 'steunverkrijgende' onderneming(en). De onrechtmatig verkregen steun behoort namelijk, met rente, aan de lidstaat te worden terugbetaald. De invulling van de verschillende criteria is dus van groot belang voor de reikwijdte van het staatssteunregime.

## Hoofdstuk 3: Jurisprudentie-analyse

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk bespreek ik het selectiviteitsvraagstuk in meer detail. De volgende deelvraag wordt beantwoord: *Welke reikwijdte wordt door de Europese Unie aan het selectiviteitscriterium van staatssteun toegekend?*

Ter beantwoording van dit vraagstuk wordt allereerst het belang en de karakteristieken van het selectiviteitsvraagstuk in haar geheel besproken. Hierbij maak ik een onderscheid tussen het selectiviteitsvraagstuk bij algemene en individuele steunmaatregelen. Tevens worden de verschillende soorten selectiviteit besproken. Vervolgens bespreek ik het stappenplan dat is vastgelegd in de Mededeling van de Europese Commissie<sup>65</sup> om te onderzoeken of sprake is van selectiviteit. Dit stappenplan is gevormd op basis van de bestaande jurisprudentie. Aan de hand van drie stappen moet worden beoordeeld of voldaan is aan het selectiviteitscriterium. De stappen betreffen het vaststellen van het referentiekader (stap 1), het vraagstuk of de betreffende maatregel een onderscheid aanbrengt tussen ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in een vergelijkbare positie bevinden (stap 2), en indien dit onderscheid wordt waargenomen, of dit onderscheid kan worden gerechtvaardigd (stap 3). De drie stappen worden uitgebreid geanalyseerd. De knelpunten die in de uitspraken van de Europese rechters naar voren zijn gekomen worden besproken. Ten slotte sluit ik af met een deelconclusie. Hier som ik de duidelijkheden en tevens de onduidelijkheden binnen de toepassing van het selectiviteitscriterium op. In de Bijlage heb ik een jurisprudentietabel opgenomen met een overzicht van de belangrijkste overwegingen met betrekking tot het selectiviteitscriterium.

### 3.2 Selectiviteit algemeen

De selectiviteitstoets behoort tot een van de meest omstreden leerstukken van het staatssteunregime. Dit wordt beaamd door verscheidene Advocaten-Generaal<sup>66</sup> in hun conclusies bij verschillende arresten. Het criterium brengt voornamelijk in fiscale zaken moeilijkheden met zich mee.<sup>67</sup> Honoré sluit zich bij deze opmerkingen aan.<sup>68</sup> Hij is van mening dat het criterium lastig te definiëren en toe te passen is vanwege de tegenstrijdige opvattingen van de Europese Commissie, het Gerecht van Eerste Aanleg en het Hof van Justitie. Deze tegengestelde opvattingen vinden overigens

---

<sup>65</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/27, punt 128.

<sup>66</sup> A-G Wathelet, punt 5 van zijn conclusie van de gevoegde zaken C-20/15 en C-21/15 (*World Duty Free Group e.a.*) en A-G Wahl, punt 90 van zijn conclusie van 20 december 2017 in de zaak C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

<sup>67</sup> A-G Kokott, punt 76 van zijn conclusie van 9 november 2017 in de gevoegde zaken C-233/16 t/m C-236/16 (*ANGED*).

<sup>68</sup> Honoré, 2017, Hoofdstuk 4.

met name plaats op het fiscale terrein.<sup>69</sup> Ik sluit mij in dezen volledig aan bij Honoré. Door het bestaan van deze wisselende opvattingen omtrent het selectiviteitscriterium heerst juist een grote behoefte aan duidelijkheid. Toch is het bieden van een grote mate van duidelijkheid niet geheel mogelijk, en wellicht niet raadzaam, aangezien het criterium voldoende beoordelingsruimte moet blijven impliceren. Het criterium moet namelijk open staan voor toekomstige ontwikkelingen en een casuïstische toepassing. Toch zijn enkele algemene lijnen te ontdekken in de beoordeling van het selectiviteitscriterium. Zo wordt met name een onderscheid gemaakt in de beoordeling van algemene en individuele steunmaatregelen. Tevens wordt een onderscheid gemaakt tussen de verschillende soorten selectiviteit. Grofweg kan namelijk worden gesproken over maatregelen die een materieel dan wel een regionaal selectief karakter bevatten. Deze twee algemene opvattingen worden hieronder in meer detail besproken.

### 3.2.1 Algemene en individuele steun

Een steunmaatregel kan de vorm hebben van een algemene steunregeling of van individuele steun. Van een algemene steunmaatregel is sprake wanneer steun wordt verleend op basis van 'vooraf bepaalde abstracte voorwaarden.'<sup>70</sup> In de andere gevallen is sprake van individuele steun. Een voorbeeld van individuele steun is een ruling (waarin steun wordt geleverd) aan een bepaalde onderneming.

Vooropstaand is dat het selectiviteitscriterium en het voordeelcriterium twee losstaande voorwaarden zijn van het staatssteunverbod, welke afzonderlijk van elkaar door de Europese Commissie dienen te worden bewezen. Toch kan op dit principe enige nuance worden aangebracht. Bij het onderzoeken van individuele maatregelen kan namelijk worden uitgegaan van een bewijsvermoeden.<sup>71</sup> Zodra bij individuele maatregelen aan het voordeelcriterium is voldaan, bestaat het vermoeden dat sprake is van een selectieve maatregel.<sup>72</sup> Het is in dat geval aan de betreffende lidstaat om te bewijzen dat geen sprake is van selectiviteit. Dit is anders bij maatregelen met een algemeen karakter. Bij algemene maatregelen dient het selectiviteitscriterium afzonderlijk door de Europese Commissie (en later door de rechterlijke instanties) te worden getoetst. De vraag wordt gesteld of de maatregel, gelet op de gestelde doelstelling, een onderscheid aanbrengt tussen producties of ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in een vergelijkbare positie bevinden.

---

<sup>69</sup> Honoré 2017, Hoofdstuk 4.

<sup>70</sup> GvEA 14 februari 2019, T-131/16 en T-263/16 (Belgian excess profit regime).

<sup>71</sup> HvJ 4 juni 2015, C-15/14 P (*Commissie/MOL*), punt 60.

<sup>72</sup> Cox 2020, par. 5.2.6.

### 3.2.2 Soorten selectiviteit

Zoals ook uit de Mededeling van de Europese Commissie<sup>73</sup> is op te maken, kan een maatregel zowel materieel als regionaal selectief van aard zijn. Om meer inzicht te verkrijgen in de omvang van het bereik van het selectiviteitscriterium, is het van betekenis het onderscheid tussen materiële en regionale selectiviteit nader te onderzoeken.

Materiële selectiviteit vindt plaats indien de betreffende maatregel vergelijkbare ondernemingen verschillend behandelt. In de Mededeling van 2016 is opgenomen:<sup>74</sup>

*“De materiële selectiviteit van een maatregel betekent dat de maatregel alleen geldt voor bepaalde (groepen van) ondernemingen of bepaalde economische sectoren in een bepaalde lidstaat.”*

Deze vorm van selectiviteit behelst een ruimer bereik dan de regionale selectiviteit. Het verschil in behandeling kan rechtens en/of feitelijk plaatsvinden, oftewel de jure en/of de facto. Hierbij dienen met name de gevolgen van de maatregel te worden geanalyseerd. Bij de jure selectiviteit zijn de juridische voorwaarden van de maatregelen op zodanige manier geformuleerd dat de maatregel uitsluitend van toepassing kan zijn voor bepaalde ondernemingen of sectoren. Bij de facto selectiviteit zijn de juridische voorwaarden wel op een objectieve wijze geformuleerd, maar vindt in de uitwerking van deze voorwaarden in de praktijk een begunstiging van slechts bepaalde ondernemingen of sectoren plaats.<sup>75</sup>

Bij regionale selectiviteit worden voordelen uitsluitend toegekend aan ondernemingen binnen een bepaald gebied van de lidstaat. Maatregelen die van toepassing zijn voor de gehele lidstaat vallen dus in principe buiten de reikwijdte van het begrip ‘regionale selectiviteit’.<sup>76</sup> Bij maatregelen die enkel werkzaam zijn binnen een bepaald gebied van de lidstaat is evenwel niet automatisch sprake van regionale selectiviteit. In dit geval kunnen verschillende scenario’s en voorwaarden zich voordoen. Deze worden besproken aan de hand van de bijbehorende jurisprudentie in paragraaf 3.3.1.

---

<sup>73</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/27.

<sup>74</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/27, punt 120.

<sup>75</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/27, par. 5.2.1.

<sup>76</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/27, punt 142.



Tenslotte wordt tevens het begrip 'discretionaire selectiviteit' door de Europese Commissie gehanteerd.<sup>77</sup> Deze discretionaire selectiviteit vormt een subgroep van de materiële selectiviteit.<sup>78</sup> Deze vorm van selectiviteit komt voor indien aan de hand van een ruim geformuleerde wettelijke regeling toch door de overheid een onderscheid kan worden gemaakt tussen ondernemingen die objectief vergelijkbaar zijn. De grote mate aan beoordelingsvrijheid van de bevoegde instanties kan dus leiden tot een discriminatie tussen ondernemingen of producties die zich rechtens en feitelijk in een gelijkaardige positie bevinden. Het gaat er in dezen dus om of de toepassing van de regeling enigszins voorspelbaar is. In haar uitwerking vertoont deze vorm van selectiviteit mijns inziens een grote gelijkenis met de facto materiële selectiviteit.

Honoré merkt hierbij op dat, hoewel er in beginsel geen volgorde vaststaat waarin de toets dient te geschieden, het de voorkeur behoeft allereerst de regionale selectiviteit te toetsen en vervolgens na te gaan of al dan niet (ook) sprake is van materiële selectiviteit.<sup>79</sup> Hoewel ik de rangorde die Honoré hier oppert begrijp, komt hieraan mijns inziens slechts een beperkte betekenis toe. Het aannemen van één vorm van selectiviteit is reeds voldoende om te concluderen of sprake is van staatssteun (gegeven dat aan de overige voorwaarden is voldaan). Wel is het in bepaalde zaken mogelijk wenselijk, ten behoeve van een eenduidige interpretatie van het selectiviteitsleerstuk, dat het Hof van Justitie beide vormen van selectiviteit in haar uitspraak bekijkt. Een voorbeeld waar ik een dergelijke dubbele behandeling van belang had gevonden was in het Gibraltar-arrest<sup>80</sup>. Het Hof van Justitie had in dit arrest geoordeeld dat het regionale selectiviteitsvraagstuk niet moest worden beantwoord aangezien de materiële selectiviteit al werd vastgesteld.<sup>81</sup> Een behandeling van het regionale selectiviteitsvraagstuk was mijns inziens mogelijk zinvol om meer duidelijk te scheppen omtrent de verhoudingen tussen de maatregelen van Gibraltar en de positie van het Verenigd Koninkrijk. De behandeling van deze kwestie zou tevens van belang kunnen zijn voor andere overzeese gebieden.

Ter vaststelling van een selectief karakter, regionaal of materieel, dient een stappenplan te worden doorlopen. Dit stappenplan is te herkennen in de selectiviteitstoets van de Europese rechters. In

---

<sup>77</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/28, par. 5.2.2.

<sup>78</sup> Zie de opbouw van de Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/28. Materiële selectiviteit vormt paragraaf 5.2. Discretionaire selectiviteit vormt paragraaf 5.2.2.

<sup>79</sup> Honoré 2017, p. 123 e.v.

<sup>80</sup> HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*).

<sup>81</sup> HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*), punt 110.

navolging van die jurisprudentie heeft de Europese Commissie dit stappenplan tevens opgenomen in haar Mededeling.<sup>82</sup> Dit stappenplan wordt in de volgende paragrafen uitvoerig besproken.

### 3.3 Het Stappenplan<sup>83</sup>

Om meer duidelijkheid te bieden omtrent de toepassing van het selectiviteitscriterium heeft de Europese Commissie het volgende driestappenplan in haar Mededeling erkent:

1. Wat is het referentiekader? Of anders geformuleerd: wat betreft de algemene regel?<sup>84</sup>
2. Vindt een afwijking van de referentieregeling plaats omdat een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen die zich, rekening houdend met het achterliggende doel van de regeling, in een gelijkaardige juridische en feitelijke situatie bevinden?<sup>85</sup>
3. Indien de differentiatie omschreven in de vorige vraag zich voordoet: wordt dit onderscheid gerechtvaardigd door de aard of de opzet van de regeling?<sup>86</sup> Bij de beantwoording van deze vraag verdient de evenredigheid en de coherentie, gelet op het doel en de uitvoering van de regeling, in bijzonder de aandacht.

De vraag of een maatregel een selectief karakter bevat is dus volledig afhankelijk van het referentiekader. In de vergelijking tussen de betreffende maatregel en het geschetste referentiekader spelen zowel de jure als de facto selectiviteit een rol. De kern van het vraagstuk betreft aldus of een specifieke maatregel op een selectieve wijze bepaalde ondernemingen bevoordeelt en andere ondernemingen niet. Wel kan een rechtvaardigingsgrond worden ontdekt in de aard of de opzet van de regeling, wanneer deze het (selectieve) onderscheid verantwoordt.

#### 3.3.1 Stap 1: Referentiekader

De eerste stap betreft het vaststellen van een referentieregeling. De referentieregeling is als het ware de 'hoofdregeel' waarmee de maatregel in kwestie moet worden vergeleken. Het zorgvuldig vaststellen van de referentieregeling is van groot belang, aangezien deze regeling het meetpunt vormt voor het

---

<sup>82</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/30, par. 5.2.3.

<sup>83</sup> Hoewel dit stappenplan in de Mededeling van de Europese Commissie onder het kopje materiële selectiviteit is geplaatst, wordt dit stappenplan tevens gehanteerd in de jurisprudentie van de regionale vorm van selectiviteit, althans sinds het Azoren-arrest.

<sup>84</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/30, par. 5.2.3.1.

<sup>85</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/30, par. 5.2.3.2.

<sup>86</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/31, par. 5.2.3.3.

al dan niet vaststellen van selectiviteit.<sup>87</sup> In het toekennen van een groot belang aan het bepalen van de referentieregeling, volgde het Hof van Justitie het commentaar van Advocaat-Generaal Wahl.<sup>88</sup>

*“99. Het criterium van selectiviteit wordt gehanteerd om uit te maken welke maatregelen een ongerechtvaardigd verschil in behandeling inhouden van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Een dergelijke vergelijking heeft slechts zin wanneer een benchmark wordt gebruikt. Daarom is het voor de beoordeling van de selectiviteit van cruciaal belang dat het referentiestelsel correct wordt vastgesteld.”*

Het belang van het zorgvuldig vaststellen van het referentiekader is aldus door het Hof van Justitie aangenomen. Minder duidelijk is echter op welke wijze het referentiekader dient te worden vastgesteld. Dit is mijns inziens opmerkelijk. Hoewel het staatssteunregime een casuïstisch leerstuk betreft, is het mijns inziens niet onmogelijk om tot enkele vuistregels te komen. Dergelijke richtlijnen zouden veel duidelijkheid kunnen verschaffen voor zowel de Europese Commissie als de lidstaten. Het bepaalde referentiekader kan namelijk van grote invloed zijn op het vraagstuk of sprake is van een selectieve maatregel.

#### *Definitie*

Ondanks het feit dat het Hof van Justitie in het verleden niet veel duidelijkheid heeft geboden omtrent het begrip en de reikwijdte van het referentiekader in zijn algemeenheid, heeft de Europese Commissie toch getracht een definitie van het begrip vast te leggen. Het begrip definieert zij in haar Mededeling als volgt:<sup>89</sup>

*“De referentieregeling bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van de regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling.”*

Hoewel deze definitie mijns inziens redelijk concreet en helder is vormgegeven, biedt deze toch niet de nodige ondersteuning bij het vastleggen van het referentiekader in de praktijk. In de zaak Heitkamp Bauholding<sup>90</sup> bleek namelijk uit de conclusie van Advocaat-Generaal Wahl dat de bepaling van het

---

<sup>87</sup> HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*), punt 88 e.v.

<sup>88</sup> A-G Wahl, punt 99 van zijn conclusie van de zaak C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

<sup>89</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/30, punt 133.

<sup>90</sup> A-G Wahl, zijn conclusie van de zaak C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

referentiekader niet had plaatsgevonden aan de hand van de definitie die de Europese Commissie eerder had geformuleerd in haar Mededeling. In dat arrest was aan de Europese Commissie gevraagd op welke wijze zij het referentiekader had bepaald. De Europese Commissie kon hier echter geen concreet antwoord op geven. In haar antwoord gaf de Europese Commissie aan dat de zoektocht naar het referentiekader met name een zoektocht betreft naar de logica van het belastingstelsel.<sup>91</sup> Uit deze bewoordingen kan mogelijk worden afgeleid dat in bepaalde gevallen het referentiekader niet wordt vastgesteld aan de hand van objectieve criteria als in de Mededeling omschreven.

#### *Reikwijdte*

Net als bij de andere voorwaarden van staatssteun wordt aangenomen dat het referentiekader een ruime benadering impliceert. Dit is naar mijn mening een logische benadering. Ik ben van mening dat een strikte (of zeer letterlijke) toepassing van het begrip ‘referentiekader’ in bepaalde gevallen zou kunnen leiden tot een te beperkte afbakening. Een te beperkt referentiekader zou mijns inziens afbreuk doen aan de relevantie van het belastingstelsel als geheel. Een ruime opvatting bleek echter ook uit de bewoordingen van Advocaat-Generaal Wahl bij het hierboven genoemde arrest *Heitkamp Bauholding*.<sup>92</sup>

*“106. Desondanks kunnen uit de rechtspraak van het Hof bepaalde conclusies worden getrokken. Bij de bestudering van de rechtspraak blijkt dat een ruime benadering de voorkeur heeft bij de vaststelling van het referentiestelsel. Bij een dergelijke benadering wordt rekening gehouden met alle relevante wettelijke bepalingen als geheel of met het ruimst mogelijke referentiepunt. Bovendien volgt uit de rechtspraak dat de vaststelling van het referentiestelsel niet slechts voor de vorm mag plaatsvinden.”*

Een ruim referentiekader is ook in verschillende uitspraken geconstateerd. Zo werd in het arrest *Paint Graphos*<sup>93</sup> de gehele vennootschapsbelasting als referentieregeling aangenomen. In het algemeen kan uit dit arrest worden afgeleid dat indien de eventuele selectiviteit van een subjectieve vrijstelling van de vennootschapsbelasting moet worden vastgesteld, dit dient te geschieden aan de hand van de positie die de vrijstelling inneemt ten opzichte van de vennootschapsbelasting en haar doelstelling(en). Dit is mogelijk voor interpretatie vatbaar, aangezien vaak geen eenduidig doel van de vennootschapsbelasting is vastgelegd, of dit doel sterk is verouderd.<sup>94</sup> De Nederlandse Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 heeft als oorspronkelijk doel te voorkomen dat de belasting over de inkomsten uit een onderneming worden ontlopen door de onderneming in te brengen in een

---

<sup>91</sup> A-G Wahl, punt 105 van zijn conclusie van de zaak C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

<sup>92</sup> A-G Wahl, punt 106 van zijn conclusie van de zaak C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

<sup>93</sup> HvJ 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*).

<sup>94</sup> van Soest 2001, p. 452-453.

naamloze vennootschap.<sup>95</sup> In het arrest *Paint Graphos* werd als doel van de Italiaanse vennootschapsbelasting gesteld dat deze simpelweg het belasten van de winst van vennootschappen inhoudt.<sup>96</sup> Deze doelstelling sluit mijns inziens meer aan bij de huidige tijdsgeest.

Een ander belangrijk arrest is het in dit onderdeel veel besproken arrest *Heitkamp Bauholding*<sup>97</sup>. In dat arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een hoofdregel eveneens tot het referentiekader behoort, indien de betreffende maatregel bestaat uit een uitzonderingsregel op een andere uitzonderingsregel. De hoofdregel was naar de mening van het Hof van Justitie door de Europese Commissie en het Gerecht van Eerste Aanleg ten onrechte buiten het referentiekader gelaten. Dit blijkt uit overweging 103 van het betreffende arrest:<sup>98</sup>

*“103. Zoals ook de advocaat-generaal in punt 109 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, volgt uit de in de punten 90 tot en met 93 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof echter dat de selectiviteit van een belastingmaatregel niet juist kan worden beoordeeld aan de hand van een referentiekader dat bestaat uit enkele bepalingen die kunstmatig uit een ruimer rechtskader zijn gelicht. Doordat het Gerecht de algemene regel van overdracht van de verliezen heeft uitgesloten van het in casu relevante referentiekader, heeft het dit kader dan ook kennelijk te restrictief afgebakend.”*

Doordat de Europese Commissie en het Gerecht van Eerste Aanleg zich in deze zaak op het verkeerde referentiekader hadden gebaseerd, was hiermee de validiteit van het besluit en de uitspraak omtrent de selectiviteit van de betreffende maatregel ondermijnd.<sup>99</sup>

Uit de Mededeling van 2016 kan worden afgeleid dat het standpunt van de Europese Commissie is dat het referentiekader in beginsel wordt gevormd door de heffing zelf.<sup>100</sup> Voorbeelden hiervan zijn de vennootschapsbelasting, het btw-stelsel, etc. Een dergelijk standpunt is in mijn optiek zeer logisch, zeker nu meermaals is aangegeven dat een ruim referentiekader moet worden gehanteerd. Enkel wanneer een beperkter referentiekader gewenst is, zou hiervan kunnen worden afgeweken. Dit standpunt zou de toepassing van deze eerste stap ook sterk kunnen vereenvoudigen. De Europese Commissie zou namelijk een lijst kunnen samenstellen met alle nationale belastingwetten en hun

---

<sup>95</sup> Stevens, *WPNR* 6917/116.

<sup>96</sup> HvJ 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*), punt 54.

<sup>97</sup> HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

<sup>98</sup> HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*), punt 103.

<sup>99</sup> HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*), punt 104.

<sup>100</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/30, punt 134.

doelstellingen. Deze lijst kan leiden tot meer eenvoud en zekerheid bij het vaststellen van het referentiekader.

Daarnaast heeft het Gerecht van Eerste Aanleg in de uitspraak *Salzgitter*<sup>101</sup> verduidelijkt dat buitenlandse belastingssystemen geen invloed kunnen hebben op het referentiekader. Het referentiekader kan dus slechts bestaan uit een geheel van rechtsregels en jurisprudentie die gelden binnen die lidstaat. Het Hof van Justitie heeft deze denkwijze aanvaard in het *Salzgitter* arrest.<sup>102</sup> Ik ben het met deze denkwijze eens. Op deze manier wordt rekening gehouden met de belastingsoevereiniteit van de lidstaten, waardoor de doelstellingen van de betreffende regelingen ook van betekenis blijven. Deze gedachtegang, dat de selectiviteitstoets enkel binnen een lidstaat kan plaatsvinden, is in 2014 opnieuw bevestigd door het Gerecht van Eerste Aanleg in de uitspraak *Autogrill España*<sup>103</sup>, wat later onder het Hof van Justitie het *World Duty Free Group* arrest zou worden. Met andere woorden, de selectiviteitstoets vindt dus plaats voor ondernemingen binnen één lidstaat aan de hand van regelgevingen die in die lidstaat toepassing vinden.<sup>104</sup> Dit oordeel is mijns inziens van tamelijk groot belang. Een voordeel kan dus niet selectief worden bevonden indien dit slechts ontstaat doordat de betreffende lidstaat in een bepaalde situatie niet heft, en andere lidstaten wel. Om deze reden vallen voordelen die worden verkregen ten gevolge van dispariteiten buiten de reikwijdte van het staatssteunregime. Het verschil tussen dispariteiten en steunmaatregelen is dat steunmaatregelen bestaan uit een eenzijdige verschaffing van een selectief voordeel. Bij dispariteiten daarentegen kunnen er sprake zijn van voor(- en na)delen die slechts in het grensoverschrijdende verkeer kunnen worden verkregen door het bestaan van de verschillende niet-selectieve belastingssystemen van lidstaten.<sup>105</sup> Eenzelfde redenering geldt op het terrein van de verkeersvrijheden. Ook daar kan een beroep dat sprake is van discriminatie niet worden gebouwd op de dispariteiten die bestaan tussen de belastingstelsels van de lidstaten.<sup>106</sup>

Op het hierboven gestelde standpunt dat de selectiviteitstoets enkel plaatsvindt voor ondernemingen binnen één lidstaat is later door het Hof van Justitie een exceptie aangebracht. In het arrest *Presidente de Consiglio dei Ministri v Regione Sardegna*<sup>107</sup> moest het Hof van Justitie zich buigen over de eventuele selectiviteit van een vrijstelling in de toeristenbelasting voor ondernemingen die in Sardinië gevestigd waren. Het Hof van Justitie heeft eerst en vooral geoordeeld dat deze regeling in strijd was

---

<sup>101</sup> GvEA 1 juli 2004, T-308/00 (*Salzgitter/Commissie*), punt 81.

<sup>102</sup> HvJ 22 april 2008, C-408/04 (*Commissie/Salzgitter*), punt 109.

<sup>103</sup> HvJ 11 november 2004, C-73/03 (*Spanje/Commissie*), punt 28.

<sup>104</sup> HvJ 11 november 2004, C-73/03 (*Spanje/Commissie*), punt 28.

<sup>105</sup> van der Vegt, *WFR* 2009/690, p. 3.

<sup>106</sup> Honoré 2017, p.121.

<sup>107</sup> HvJ 17 november 2009, C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*).

met het vrije verkeer van diensten.<sup>108</sup> Ten aanzien van het staatssteunregime werd geoordeeld dat onder deze omstandigheden de selectiviteitstoets ook kon zien op een vergelijking tussen binnenlandse en buitenlandse vergelijkbare ondernemingen.<sup>109</sup>

Een ander belangrijk punt dat uit de rechtspraak volgt is dat, indien de betreffende maatregel afwijkt van de 'normale' belastingtechniek, dit een grote indicatie vormt dat sprake is van een selectieve afwijking. Tegengesteld werkt het echter zo dat ook wanneer de maatregel geen afwijking vormt van de normale belastingtechniek, alsnog sprake kan zijn van selectiviteit.<sup>110</sup> Aan dit laatste standpunt is mijns inziens een concretisering toegevoegd door middel van het Gibraltar-arrest. In dit arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de 'normale' hoofdregel niet van belang is, in het geval dat de selectiviteit als het ware opzettelijk is aangebracht in het gehele belastingstelsel. De (selectieve) gevolgen die uit het belastingstelsel voortvloeien zijn aldus leidend.<sup>111</sup> De Europese Commissie had in deze zaak aangevoerd dat het belastingstelsel op onlogische wijze was vormgegeven, waardoor de regeling in haar kern niet meer gekoppeld was aan het winstcriterium. Een vennootschapsbelasting wordt namelijk in het algemeen gekenmerkt door een belasting over de winsten van entiteiten. Deze door de Europese Commissie naar voren gebrachte reden werd door het Hof van Justitie als rechtens onjuist bestempeld. Een regeling kan niet als zijnde selectief worden betiteld door een gebrek aan logica of samenhang van het stelsel.<sup>112</sup> Toch is het Hof van Justitie uiteindelijk wel tot de conclusie gekomen dat de regeling een selectief karakter bevat, doordat, verscholen in een neutrale vormgeving, de doelstelling en het gevolg van het belastingstelsel betroffen om voordelen te bieden aan offshore vennootschappen.<sup>113</sup>

Ten slotte is door van der Vegt de vraag voorgelegd of het selectiviteitsvraagstuk tevens kan worden beantwoord zonder het vaststellen van een referentiekader.<sup>114</sup> Deze vraag werd in de literatuur bevestigend beantwoord.<sup>115</sup> Toch blijft dit mijns inziens echter een theoretisch vraagstuk. De relevantie voor de praktijk is namelijk nihil, nu het Hof van Justitie in de zaak *World Duty Free Group* nogmaals heeft opgenomen dat een maatregel slechts als selectief kan worden bestempeld nadat het bijpassende referentiekader is vastgesteld. Tevens ben ik van mening dat ook indien het

---

<sup>108</sup> HvJ 17 november 2009, C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*), punt 39.

<sup>109</sup> HvJ 17 november 2009, C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*), punten 61-63.

<sup>110</sup> HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*), punten 92 en 93.

<sup>111</sup> HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*), punten 87, 92 en 93.

<sup>112</sup> HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*), punten 81-83.

<sup>113</sup> Kavelaars, *NTFR-B* 2012/8.8

<sup>114</sup> van der Vegt, *WFR* 2017/3, par. 4.2.

<sup>115</sup> Vleggeert, *WFR* 2019/2, p. 3.

referentiekader niet expliciet is benoemd, in stap twee bij het vraagstuk omtrent het onderscheid tussen verschillende producties of ondernemingen de achterliggende maatregelen die op die ondernemingen van toepassing zijn als het ware onbewust in de vergelijking worden betrokken. Wel is een afzonderlijke vaststelling van het referentiekader mijns inziens bevorderlijk voor de nauwkeurigheid van de selectiviteitstoets.

#### *Regionale selectiviteit*

Eén de soorten selectiviteit betreft de regionale selectiviteit. Bij deze soort selectiviteit moet in principe hetzelfde stappenplan worden doorlopen. Wel zijn er in de rechtspraak enkele rechtsoverwegingen geschept die van belang zijn bij de beoordeling van regionale selectiviteit. Deze rechtsoverwegingen betreffen met name de vaststelling van het referentiekader. Regionale selectiviteit kan voorkomen indien de voordeel biedende maatregel slechts van toepassing is binnen een beperkte territoriale ruimte binnen de lidstaat. Er wordt dus een onderscheid gemaakt tussen gelijkaardige ondernemingen, welke in verschillende regio's binnen een lidstaat zijn gevestigd. De Europese Commissie is omtrent de beoordeling van regionale selectiviteit in het verleden van oordeel veranderd. In de Mededeling van 1998 was de Europese Commissie namelijk nog van oordeel dat een regionale, bevoordelende maatregel altijd selectief kan worden bevonden.<sup>116</sup>

Dit laatste standpunt bleek onjuist te zijn na de wijzing van het Azoren-arrest<sup>117</sup>. Dit arrest is baanbrekend geweest ten aanzien van de beoordeling van regionale selectiviteit. Het Hof van Justitie heeft hier een helder toetsingskader geboden, waar vervolgens in andere arresten op voort werd geborduurd. Het arrest gaf voornamelijk een richtlijn omtrent het bepalen van een correct referentiekader. Zo bleek dat de referentieregel niet in elke situatie de regeling behoeft te zijn die geldt in het overige gebied van de lidstaat.<sup>118</sup> Het Hof van Justitie maakt een onderscheid in drie situaties. Hierbij sluit zij zich aan bij de conclusie van Advocaat-Generaal Geelhoed.

Een eerste situatie omschrijft de omstandigheid waarin de rijksoverheid bepaalde voordelige maatregelen heeft voorbehouden aan ondernemingen binnen een bepaalde regio. Het referentiekader wordt in dezen gevormd door de algemene maatregel, van toepassing in de overige gebieden van de staat. In dit geval wordt snel aangenomen dat sprake is van selectiviteit. Een voorbeeld van deze eerste situatie is te vinden in het arrest Duitsland/Commissie.<sup>119</sup> In casu paste

---

<sup>116</sup> Mededeling van Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, PbEG 1998, C-384/5, punt 17.

<sup>117</sup> HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 (*Azoren*).

<sup>118</sup> HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 (*Azoren*), punt 57.

<sup>119</sup> HvJ 19 september 2000, C-156/98 (*Duitsland/Commissie*).



Duitsland een meer voordelige regeling toe voor vennootschappen die zich vestigden in de nieuwe deelstaten dan voor vennootschappen die waren gevestigd in de rest van Duitsland.

Een tweede situatie behelst het geval dat alle regio's van een lidstaat beschikken over de bevoegdheid om hun eigen maatregelen vast te stellen voor een bepaalde heffing. Een dergelijke situatie wordt ook 'symmetrische decentralisatie' genoemd. Het referentiekader kan in dezen niet op een objectieve wijze worden vastgesteld, aangezien de verschillende regio's ieder hun eigen maatregelen kunnen vaststellen. In dit geval kan dus niet één maatregel worden gezien als de 'normale' regeling. Een dergelijke regionale maatregel zal dan ook niet spoedig selectief worden bevonden.

De derde situatie houdt in dat slechts één of enkele regio's binnen de lidstaat een eigen maatregel omtrent een bepaalde heffing kan/kunnen implementeren. Deze situatie wordt ook wel 'asymmetrische decentralisatie' genoemd. Bij een dergelijke situatie moet worden nagegaan in welke mate sprake is van autonomie van de regio.<sup>120</sup> Indien kan worden gesproken van een autonome regio, wordt het referentiekader gevormd door het heffingenstelsel dat van toepassing is binnen die regio. Van autonomie kan slechts worden gesproken in het geval dat de regio op drie verschillende vlakken als autonoom kan worden bestempeld. Die verschillende vlakken zijn institutionele autonomie, procedurele autonomie en financiële autonomie.<sup>121</sup> Deze vormen worden in punt 52 van het Azoren-arrest als volgt toegelicht:<sup>122</sup>

*"52. De vraag of sprake is van voldoende autonomie heeft het Hof, in navolging van advocaat-generaal Geelhoed, aan drie cumulatief te vervullen criteria gekoppeld:*

- *de wetgevende regionale of plaatselijke overheid heeft in constitutioneel opzicht een eigen politieke en administratieve status, die losstaat van die van de centrale overheid — institutionele autonomie;*
- *de regelingen moeten zijn vastgesteld zonder dat de centrale overheid rechtstreekse zeggenschap heeft over de inhoud ervan — procedurele autonomie;*
- *de financiële consequenties van een verlaging van het nationale belastingtarief voor de ondernemingen in de regio mogen niet door bijdragen of subsidies van andere regio's of de centrale overheid worden gecompenseerd — financiële autonomie."*

### 3.3.2 Stap 2: Differentiatie

De tweede stap van de selectiviteitstoets houdt in, dat wordt nagegaan of het bestaan van de bestreden maatregel een onderscheid aanbrengt tussen ondernemingen die zich in vergelijkbare

---

<sup>120</sup> HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 (Azoren), punt 58.

<sup>121</sup> HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 (Azoren), punt 70-77.

<sup>122</sup> HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 (Azoren), punt 52.

posities bevinden. Het Hof van Justitie heeft met betrekking tot dit vraagstuk ook geoordeeld dat de selectiviteitstoets werkelijk een eis van non-discriminatie betreft.<sup>123</sup> Deze discriminatietoets ziet zowel op de juridische als de feitelijke situaties van de verschillende ondernemingen.<sup>124</sup>

Honoré onderscheidt deze stap in twee subtoetsen. Eerst dient het doel van de maatregel te worden gedefinieerd. Vervolgens dient met oog op het vastgestelde doel, te worden bepaald of een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden.<sup>125</sup> Deze onderverdeling is in mijn optiek nuttig. Dezelfde onderverdeling is daarom terug te vinden in mijn bespreking van deze tweede stap van de selectiviteitstoets.

#### *Subtoets 1: Doelstelling*

De eerste subtoets bestaat uit het vaststellen van de doelstelling. Deze subtoets bevat enkele onduidelijkheden. Het is namelijk niet geheel duidelijk of deze stap het vaststellen van het doel van de betreffende maatregel, of het doel van de referentieregeling betreft.<sup>126</sup> Deze onzekerheid vindt haar oorsprong in wisselende, en misschien zelfs slordige, bewoordingen van het Hof van Justitie. De Europese Commissie is van mening dat het doel van de referentieregeling het centrum van het selectiviteitsvraagstuk vormt.<sup>127</sup> Deze opvatting werd gedeeld door het Hof van Justitie in de zaak *Duty Free Group*. Andere voorbeelden waarin het Hof van Justitie tot een dergelijk oordeel is gekomen zijn de zaken *Paint Graphos*<sup>128</sup>, *P Oy*<sup>129</sup>, *Agenzia delle Entrate*<sup>130</sup> en *ANGED*<sup>131</sup>. Dit staat in tegenstelling tot de zaak *Adria-Wien Pipeline*<sup>132</sup>. In dat arrest komt namelijk naar voren dat de doelstelling van de betreffende maatregel centraal staat. Andere voorbeelden van een gelijksoortige overweging zijn te vinden in de zaken *3M Italia*<sup>133</sup>, *Eventech*<sup>134</sup>, *Commissie/Mol*<sup>135</sup> en *België/Commissie*<sup>136</sup>.

De eerste overtuiging, inhoudende dat de doelstelling van de referentieregeling beslissend is voor de tweede stap, is in grotere aantallen terug te vinden in de rechtspraak. Toch geeft een dergelijke

---

<sup>123</sup> HvJ 21 december 2016, C-524/14 (*Hansestadt Lübeck*), punt 53.

<sup>124</sup> HvJ 16 maart 2017, C-493/15 (*Agenzia delle Entrate*), punt 26.

<sup>125</sup> Honoré 2017, p. 128.

<sup>126</sup> Cox 2020, par. 5.3.4.1.

<sup>127</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/30-31, punten 135 en 136.

<sup>128</sup> HvJ 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*).

<sup>129</sup> HvJ 18 juli 2013, C-6/12 (*P Oy*).

<sup>130</sup> HvJ 16 maart 2017, C-493/15 (*Agenzia delle Entrate*).

<sup>131</sup> HvJ 26 april 2018, C-236/16 t/m C-237/16 (*ANGED*).

<sup>132</sup> HvJ 8 november 2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH*).

<sup>133</sup> HvJ 29 maart 2012, C-417/10 (*3M Italia SpA*).

<sup>134</sup> HvJ 14 januari 2015, C-518/13 (*Eventech*).

<sup>135</sup> HvJ 4 juni 2015, C-15/14 P (*Commissie/MOL*), punt 59.

<sup>136</sup> HvJ 20 juni 2016, C-270/15 (*België/Commissie*).

verdeling mijns inziens geen helder antwoord op de vraag welke doelstelling precies van belang is. Mijns inziens betreft het toch een belangrijk vraagstuk dat door het Hof van Justitie onbeantwoord is gelaten. Afhankelijk van het geval, kan de vastgestelde doelstelling namelijk van grote invloed zijn op het selectiviteitsvraagstuk. Tevens kan in de chronologische volgorde van de arresten naar mijn mening geen duidelijkheid worden gevonden. Het Gerecht van Eerste Aanleg lijkt hier anders over te oordelen. Door het Gerecht is namelijk beschouwd dat het Hof van Justitie oorspronkelijk meer belang hechtte aan het doel van de betreffende maatregel, maar dat dit belang vervolgens is verschoven naar het doel van de referentieregeling.<sup>137</sup> Deze verschuiving is echter nooit door het Hof van Justitie (expliciet) bevestigd en kan daarom niet als vaststaand feit worden aangenomen. Daarnaast betwijfel ik of deze verschuiving werkelijk kan worden waargenomen. De eerste reden voor het bestaan van mijn twijfel is dat het Hof van Justitie in haar arresten de afgelopen jaren heeft gewisseld in haar woordkeuze. Een tweede reden is dat in de overwegingen van het Hof van Justitie zo nu en dan wordt verwezen naar andere arresten, waarin niet dezelfde interpretatie wordt gehanteerd. Daarnaast is geopperd dat de verschillende toetsingswijze misschien plaatsvindt vanwege verschillende soorten heffingen.<sup>138</sup> Hoewel in een zodanige theorie enige regelmaat te bespeuren is, lijkt deze mij toch vergezocht. Indien een dergelijke opzet door het Hof van Justitie was beoogd, was het naar mijn mening gewenst geweest dat zij zich hierover expliciet had uitgesproken. De twijfel over deze kwestie heerst al jaren. Het is dan ook te betreuren dat het Hof van Justitie nog niet de kans heeft gegrepen om meer helderheid te verschaffen.

Zelf prefereer ik de keuze om stap twee te baseren op de doelstelling van het referentiekader. De constatering van de doelstelling zou dan logischerwijs plaats kunnen vinden in de eerste stap van het stappenplan. Voor de aansluiting bij de doelstelling van het referentiekader bestaan verschillende redenen. Zo zou bij het toepassen van de vergelijking aan de hand van het doel van de potentiële steunmaatregel de kring van ondernemingen of producties die zich in een gelijkaardige positie bevinden zeer nauw kunnen worden, waardoor bij zeer specifieke maatregelen in zijn geheel geen vergelijkbare ondernemingen kunnen worden geconstateerd. Het vaststellen van selectiviteit is in dat geval per definitie uitgesloten. Aansluiten bij het doel van de betreffende maatregel brengt mijns inziens mogelijk nog een ander cruciaal probleem met zich mee. Het doel van een maatregel zit meer dan eens verscholen in de voorwaarden die de maatregel aan belastingplichtigen stelt. Indien in dat geval de aan de maatregel kwalificerende ondernemingen met andere ondernemingen worden vergeleken met zicht op het doel van de betreffende maatregel, komt mijns inziens een werkelijke vergelijkingstoets niet tot stand. De potentiële aanwezigheid van selectiviteit wordt in een dergelijk

---

<sup>137</sup> GvEA van 15 november 2018, T-219/10 (*World Duty Free Group e.a.*), punt 143.

<sup>138</sup> Cox 2020, par. 5.3.4.1.

geval al ontkend doordat de gestelde criteria en het doel van de maatregel hetzelfde vergelijkingsmateriaal inhouden.<sup>139</sup> Dit vormt mijns inziens een cirkelredenering waarin nimmer sprake kan zijn van selectiviteit. Dit druist in tegen de ruime reikwijdte die doorgaans aan het staatssteunregime wordt toegekend. Bovendien is een dergelijke situatie mijns inziens des te meer kwalijk aangezien in dit geval tevens niet wordt toegekomen aan de proportionaliteitstoets. De voordelen die aan de betreffende (groep) onderneming(en) worden geboden zouden op totaal onevenredige wijze plaats kunnen vinden.

Toch zijn er ook enkele bezwaren te opperen bij het verkiezen van het doel van het referentiekader in de discriminatievergelijking. Het tegengestelde van wat ik zojuist heb aangehaald zou bij deze benadering mogelijk een rol kunnen spelen. Het vergelijken aan de hand van het doel van het referentiekader kan ertoe leiden dat bijna elke fiscale maatregel een selectief karakter omvat. Wanneer enkel de intrinsieke doelstelling van de referentieregel in ogenschouw mag worden genomen, waarbij de referentieregel de meest ruime benadering omvat, zou een maatregel die al maar enigszins afwijkt van de hoofddoelstellingen van het belastingstelsel leiden tot het oordeel dat de betreffende maatregel een selectief karakter bevat. Wanneer de selectiviteit van de betreffende maatregel met een dergelijk gemak kan worden aangenomen, verwatert in mijn optiek het onderscheid tussen het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium. In het arrest België/Commissie heeft het Hof van Justitie nog benadrukt dat het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium van elkaar dienen te worden onderscheiden, en dat beide criteria afzonderlijk van elkaar door de Europese Commissie bewezen dienen te worden.<sup>140</sup> Daarnaast kan mijns inziens de vraag worden gesteld of een dergelijke oprekking (van een uitwerking) van het discriminatieverbod wenselijk is. Bovendien lijkt de keuze voor het doel van de maatregel op het eerste gezicht de meest logische keuze, aangezien de selectiviteit van die concrete maatregel ter discussie wordt gesteld. Bovendien zou bij die keuze ook aansluiting worden gevonden bij de toetsingswijze van de verkeersvrijheden.<sup>141</sup> Deze aansluiting was in het arrest *Adria-Wien Pipeline*<sup>142</sup> ook beoogd. Het waar mogelijk aansluiting vinden bij de leer van de verkeersvrijheden draagt mijns inziens hoe dan ook in positieve zin bij aan de rechtseenheid van EU-regelgeving. Deze opinie draag ik des te meer nu het staatssteunregime kan worden beschouwd als een spiegelbeeld van de verkeersvrijheden.<sup>143</sup> Ten slotte zou deze interpretatie leiden tot een overlap van de eerste twee stappen van het stappenplan.

---

<sup>139</sup> Szudoczky, *European State Aid Law Quarterly* 2016/3.

<sup>140</sup> HvJ 20 juni 2016, C-270/15 (*België/Commissie*), punt 48.

<sup>141</sup> HvJ 27 november 2008, C-418/07 (*Papillon*).

<sup>142</sup> HvJ 8 november 2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH*).

<sup>143</sup> A-G Wathelet, punt 137 van zijn conclusie van de gevoegde zaken C-20/15 en C-21/15 (*World Duty Free Group e.a.*).

De vaststelling van het doel van het referentiekader zou mijns inziens dan ook een meer logische plaats verkrijgen in stap één.

Daarnaast heerst onduidelijkheid omtrent een ander punt in deze tweede stap van de selectiviteitstoets. Er bestaat namelijk onenigheid over de 'soorten' doelstellingen waarmee in stap twee rekening mag worden gehouden.<sup>144</sup> Enerzijds bestaat het standpunt van de Europese Commissie uit de opvatting dat in stap twee slechts met de intrinsieke, fiscale, doelstellingen van de (referentie)regeling rekening mag worden gehouden, en dus niet met externe beleidsdoelstellingen. De Europese Commissie noemt hierbij als voorbeelden van externe beleidsdoelstellingen 'doelstellingen van regionaal beleid, milieubeleid of industrieel beleid'.<sup>145</sup> Dit geldt echter niet voor bestemmingsheffingen, zoals milieuheffingen, aangezien deze erin bestaan bepaalde producten etc. te ontraden. Hierbij begrijp ik de gedachtegang van de Europese Commissie, veronderstellend dat zonder de milieudoelstelling de milieuheffing niet zou bestaan. Naar mijn mening is het onderscheid tussen bestemmingsheffingen en andere heffingen toch enigszins arbitrair te noemen. Er bestaan tal van andere middelen waarmee de overheid het gedrag van de burgers in positieve zin zou kunnen beïnvloeden. Het implementeren van bestemmingsheffingen is er een die ook de opbrengsten van de overheid ten goede komt. Buiten enkele aan te voeren motieven uit liberale overwegingen lijken de belastingopbrengsten mijns inziens de reden dat voor bestemmingsheffingen wordt gekozen. Des te meer nu niet in elke bestemmingsheffing het gebruik als maatstaf wordt genomen. In die zin is naar mijn mening het onderscheid tussen bestemmingsheffingen en andere belastingen door de Europese Commissie te scherp gesteld.

De Europese Commissie staaft haar oordeel, dat geen rekening mag worden gehouden met externe beleidsdoelstellingen, door in haar Mededeling te verwijzen naar de volgende passage uit het arrest P Oy:<sup>146</sup>

*"27. Indien de bevoegde autoriteiten daarentegen beschikken over een ruime beoordelingsbevoegdheid om de begunstigen te kiezen en de voorwaarden te bepalen waaronder de maatregel wordt toegekend op basis van criteria die vreemd zijn aan het belastingstelsel, zoals het behoud van de werkgelegenheid, moet de uitoefening van die bevoegdheid worden beschouwd als begunstiging van 'bepaalde ondernemingen of bepaalde producties' ten opzichte van andere, die zich, gelet op de nagestreefde doelstelling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in*

---

<sup>144</sup> Cox 2020, par. 5.3.4.3.

<sup>145</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/30, punt 135.

<sup>146</sup> HvJ 18 juli 2013, C-6/12 (P Oy), punt 27.

*die zin arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, punt 75).”*

Mij valt echter wel op dat deze aangehaalde passage in het arrest onder de derde stap van de selectiviteitstoets is geschaard. Dit is mogelijk niet van grote betekenis, aangezien in dat geval uit de passage ook valt af te leiden dat extrinsieke beleidsdoelstellingen geen invloed hebben op de selectiviteitsvraag in haar geheel, dus in zowel stap twee als stap drie. Deze opinie wordt gedeeld door van der Vegt.<sup>147</sup> Hij is van mening dat extrinsieke doelstellingen geen rol kunnen spelen in het oordeel of sprake is van staatssteun.<sup>148</sup> Deze doelstellingen kunnen volgens hem enkel leiden tot een oordeel dat de staatssteun verenigbaar is met de interne markt op grond van artikel 107, lid 2 en 3, VWEU.

Honoré houdt er een geheel andere opvatting op na. Hij is van mening dat bij stap twee uitsluitend rekening mag worden gehouden met de externe beleidsdoelstellingen. Stap drie is volgens hem voorbestemd voor de intrinsieke fiscale doelstellingen. In zijn optiek mag met een aantal externe doelstelling rekening worden gehouden, waaronder ook de doelstellingen gesteld in artikel 107, lid 2 en lid 3 VWEU. Hierbij zocht hij tevens aansluiting bij de toets die wordt gesteld bij de verkeersvrijheden.<sup>149</sup> Het moge duidelijk zijn dat ook bij zijn standpunt grote vraagtekens bestaan. Een positief aspect van deze opinie is wel dat een duidelijke verdeling ontstaat tussen stap twee en stap drie. Een heldere afscheiding tussen de verschillende stappen is in mijn optiek doelmatig, en lijkt mij tevens oorspronkelijk bedoeld. Honoré pleit met zijn standpunt ook voor de belastingsoevereiniteit van de lidstaten.<sup>150</sup> Hoewel de belastingsoevereiniteit een belangrijk begrip vormt binnen het internationale belastingrecht, bezet de soevereiniteit mijns inziens niet een almachtige positie in verband met het staatssteunregime. Ter ondersteuning van zijn denkwijze beroept Honoré zich voornamelijk op arresten waarin maatregelen met milieudoelstellingen ter sprake kwamen.<sup>151</sup> Eerder heb ik al aangehaald dat bij juist deze heffingen het meer gebruikelijk is dat in stap twee wel rekening wordt gehouden met externe beleidsdoelstellingen. Tevens is mijns inziens de verwijzing naar lid 2 en lid 3 van artikel 107 VWEU niet geheel op zijn plaats bij de tweede stap van een toets die plaatsvindt op basis van lid 1.

Uit toekomstige rechtspraak zal meer duidelijkheid moeten volgen hoe de verschillende stappen zich exact tot elkaar verhouden. Indien wordt aangesloten bij de doelstelling van het referentiekader is

---

<sup>147</sup> Van der Vegt, *WFR* 2017/3, par. 2.2.4.

<sup>148</sup> Op basis van artikel 107, lid 1 VWEU.

<sup>149</sup> Honoré 2017, p. 129.

<sup>150</sup> Honoré 2017, p. 130.

<sup>151</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 8 november 2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH*), HvJ 22 december 2008, C-487/06 (*British Aggregates*), en HvJ 4 juni 2015, C-5/14 (*Kernkraftwerke Lippe-Ens*).

onduidelijk hoe stap één staat tot stap twee. Vervolgens is onduidelijk met welke soort doelstellingen rekening mag worden gehouden: enkel fiscale of tevens externe (beleids)doelstellingen. Het is niet helder welke doelstellingen behoren tot welke stap, en of stap twee en drie hierin van elkaar verschillen. Onduidelijk blijft of sprake is van een overlap tussen deze twee stappen, en hoe groot deze overlap dan precies is. Vooral kan worden afgevraagd of nog wel sprake is van afzonderlijke stappen, of dat een andere indeling van stappen wellicht pragmatischer is.

*Subtoets 2: Onderscheid tussen producties of ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in vergelijkbare posities bevinden*

Een baanbrekend arrest in de evolutie van het selectiviteitscriterium is het arrest Adria-Wien Pipeline<sup>152</sup>. In dit arrest heeft het Hof van Justitie namelijk een nieuwe wijze van toetsen aangenomen. De belangrijkste overweging betreft punt 41:

*“41. Voor de toepassing van artikel 92 van het Verdrag is niet van belang of de situatie van de veronderstelde begunstigde van de maatregel vergeleken met de eerdere rechtssituatie beter of slechter is geworden of juist in de loop van de tijd niet is gewijzigd (zie in die zin arrest van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie, 57/86, Jurispr. blz. 2855, punt 10). Er hoeft alleen te worden vastgesteld of een overheidsmaatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” in de zin van artikel 92, lid 1, van het Verdrag kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de doelstelling van de betrokken maatregel (zie in die zin arrest van 17 juni 1999, België/Commissie, C-75/97, Jurispr. blz. I-3671, punten 28-31).”*

Voorafgaand aan dit arrest werd een derogatietoets gehanteerd. Deze derogatie-aanpak beschreef een selectieve maatregel als een uitzondering op, of een afwijking van het algemene wettelijke systeem. De toets die in bovenstaand arrest werd aangenomen betreft veel meer een vergelijkingstoets of een discriminatietoets. Er werd (oorspronkelijk) dus een discriminatietoets aangenomen waarbij de doelstelling van de maatregel het middelpunt vormt. Een dergelijke toetsingswijze zorgt ook voor aansluiting bij het leerstuk omtrent de verkeersvrijheden, nu niet de positie in het fiscale stelsel, maar de discriminatoire uitwerking van de maatregel centraal staan.<sup>153</sup> Naar mijn mening vormt een dergelijke wijze van toetsen een meer heldere afspiegeling van waar het selectiviteitsvraagstuk voor de belanghebbenden om draait. Deze niet-bevoordeelde belanghebbenden zijn namelijk niet ontstemd over de afwijking die de maatregel vormt binnen het belastingsysteem. Het gaat hen meer om de discriminatoire uitwerkingen die de maatregel op de

---

<sup>152</sup> HvJ 8 november 2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH*).

<sup>153</sup> Wolffers, *TFB* 2015/07, par. 3 en 6 en HvJ 27 november 2008, zaak C-418/07 (*Papillon*), punt 27.

markt teweeg brengt. Ten slotte biedt deze ‘nieuwe’ toets tevens een uitkomst in gevallen waarin niet per definitie sprake is van een afwijking van het referentiekader. Een voorbeeld hiervan is het Gibraltar-arrest.<sup>154</sup>

Bij dit discriminatievraagstuk dient tevens in ogenschouw te worden genomen dat ‘bepaalde producties of ondernemingen’ niet te beperkt moet worden opgevat. Een maatregel die een voordeel biedt aan een gehele sector kan mogelijk selectief zijn. Daarnaast kunnen tevens maatregelen die een voordeel bieden aan meerdere sectoren een selectief karakter bevatten.<sup>155</sup> Daartegenover staat dat het begrip ‘bepaalde producties of ondernemingen’ wel onderscheidende waarde bevat. De ruimte van het begrip is met andere woorden niet onbegrensd. Een maatregel die slechts een voordeel biedt aan een sector of ondernemingen binnen een sector is niet per definitie selectief.<sup>156</sup>

Tevens bestaan nog enkele overwegingen van het World Duty Free Groep e.a.-arrest<sup>157</sup> die van belang zijn voor deze tweede stap van de selectiviteitstoets. In dit arrest heeft het Hof van Justitie namelijk de kans gegrepen om enkele veel gemaakte fouten van het Gerecht van Eerste Aanleg te benoemen.

- Door het Gerecht werd geoordeeld dat, indien een groot aantal ondernemingen binnen de reikwijdte van de bestreden maatregel valt, of indien de maatregel van toepassing is op meerdere sectoren, een maatregel niet selectief is. Dit is echter niet het geval. Een dergelijke maatregel kan selectief zijn.<sup>158</sup>
- Het Gerecht oordeelde dat een maatregel waarvan de toepassing niet is gekoppeld aan voorwaarden die eigen zijn aan bepaalde ondernemingsactiviteit(en), niet een selectief karakter bevat. Volgens het Hof van Justitie is dit een onjuiste opvatting, welke niet uit haar overwegingen had mogen worden afgeleid.<sup>159</sup>
- Ten slotte is het niet zo dat wanneer een begunstigende maatregel slechts toepassing vindt voor ondernemingen die aan bepaalde voorwaarden voldoen, per definitie sprake zal zijn van een selectieve maatregel. Selectiviteit zal enkel worden aangenomen in het geval dat die gestelde voorwaarde(n) als gevolg hebben dat een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in een vergelijkbare positie bevinden.<sup>160</sup>

---

<sup>154</sup> HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*).

<sup>155</sup> HvJ 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*), punt 53.

<sup>156</sup> HvJ 21 december 2016, C-524/14 (*Hansestadt Lübeck*), punt 47-55.

<sup>157</sup> HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*).

<sup>158</sup> HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*), punt 80.

<sup>159</sup> HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*), punt 82.

<sup>160</sup> HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*), punt 86.



Ten slotte is in het arrest *World Duty Free Group*<sup>161</sup> duidelijk gemaakt dat de ‘specifieke eigenschappen’-toets geen afzonderlijk vereiste vormt voor de aannahme van een selectief karakter. Die toets omvatte dat slechts aan het selectiviteitscriterium werd voldaan indien een groep ondernemingen met ‘specifieke eigenschappen’ kon worden aangeduid, welke als enige door een maatregel werden begunstigd. Een dergelijke regeling zou gegrond kunnen zijn indien de vergelijkingstoets plaats zou vinden aan de hand van ‘bepaalde’ producties of ondernemingen.<sup>162</sup> In navolging van Advocaat-Generaal Wathelet ben ik van mening dat het opleggen van een dergelijke toets “een buitengewoon onduidelijk en zelfs arbitraire exercitie zou zijn die tot rechtsonzekerheid zou leiden”<sup>163</sup>. Wel acht ik het vanzelfsprekend dat wanneer op een zeer eenvoudige wijze kan worden vastgesteld dat op basis van specifieke eigenschappen een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen welke in vergelijkbare posities verkeren, dit een grote indicatie vormt dat sprake is van een selectieve maatregel.

### 3.3.3 Stap 3: Rechtvaardiging

Aan de laatste stap komt men alleen toe indien in de tweede stap is geoordeeld dat de maatregel een onderscheid aanbrengt tussen ondernemingen die zich in vergelijkbare posities bevinden. In dat geval spreekt men ook wel van een ‘prima facie selectieve maatregel’. Nu dient nog te worden nagegaan of deze selectiviteit kan worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet. Hierbij gaat het om de aard en opzet van het stelsel waartoe de betreffende maatregel behoort. De gedachte achter deze stap is dat de selectiviteit van de maatregel wordt geneutraliseerd wanneer de maatregel past binnen het stelsel.<sup>164</sup> Indien de lidstaat er niet in slaagt de a priori selectieve maatregel te rechtvaardigen is aan het selectiviteitscriterium voldaan.

De bewijslast van de rechtvaardigingstoets ligt dus bij de betrokken lidstaat. Dit is mijns inziens een logische verdeling, aangezien de eerste twee stappen (het referentiekader en de discriminatietoets) door de Europese Commissie bewezen dienen te worden.<sup>165</sup> In deze derde stap is het dus aan de lidstaat om te bewijzen dat de betreffende maatregel een onderdeel vormt van het belastingstelsel en haar doelstellingen. In de praktijk vormt deze derde stap als het ware een tegenbewijsregeling voor de lidstaat. De lidstaat krijgt het woord om aan te kaarten op welke vlakken zij in haar interpretatie verschilt van de overwegingen van de Europese Commissie. De lidstaat wordt met andere woorden

---

<sup>161</sup> HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*).

<sup>162</sup> Van der Vegt, *WFR* 2017/3, par. 4.4.

<sup>163</sup> A-G Wathelet, punt 84 in zijn conclusie van de gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*).

<sup>164</sup> HvJ 15 juli 2004, C-501/04 (*Koninkrijk Spanje/Commissie*), punt 122.

<sup>165</sup> HvJ 18 juli 2013, C-6/12 (*P Oy*), punt 22.

een laatste kans geboden om aan te tonen dat haar maatregel niet kwalificeert als een onrechtvaardige steunregeling.

#### *Verweven met stap 2*

Zoals ook al onder stap twee is aangegeven, wekken de jurisprudentie en de opvatting van de Europese Commissie de indruk dat stap twee en stap drie sterk met elkaar verweven kunnen zijn. Een mogelijk verschil tussen de twee stappen is, indien de lijn van de Europese Commissie wordt gevolgd, dat in stap twee enkel met de fiscale doelstellingen van het referentiekader rekening mag worden gehouden.<sup>166</sup> In stap drie kunnen ook de fiscale doelstellingen van de betreffende maatregel ervoor zorgen dat de maatregel toch passend wordt bevonden binnen de aard en de opzet van het belastingstelsel.<sup>167</sup> Het analyseren van de doelstellingen van de verschillende regelingen in de twee stappen is naar mijn mening van belang, opdat beide stappen hun betekenis behouden en geen vergelijking overbodig wordt.

Ten slotte ben ik van mening dat de twee stappen een wisselwerking impliceren. Deze wisselwerking mag mijns inziens meer evident aanwezig zijn in de structuur en de reikwijdte van de twee stappen. In de tweede stap is het aan de Europese Commissie om aan te tonen dat sprake is van prima facie selectiviteit. In de derde stap heeft de lidstaat vervolgens de mogelijkheid dit tegen te spreken. In mijn optiek vereist een logische invulling van het staatssteunregime dat beide stappen oftewel ruim, oftewel eng worden geïnterpreteerd. Een dergelijke invulling is mijns inziens de meest evenwichtige rechtsbedeling. Een omgekeerde verhouding in de reikwijdte van de twee stappen zou leiden tot aanzienlijke oprekkingen of vernauwingen van het staatssteunverbod. Een dergelijke ontwikkeling is tot op heden niet beoogd en is naar mijn mening niet gewenst met zicht op de rechtszekerheid. Het is daarom van des te groter belang dat het Hof van Justitie spoedig overgaat tot het oplossen van de aanwezige knelpunten binnen het selectiviteitsvraagstuk. Het aannemen van een dergelijke wisselwerking zou hierin de eerste stap kunnen zijn.

#### *Rechtvaardigingsgronden*

Binnen het staatssteunregime zijn tot op heden slechts twee rechtvaardigingsgronden aangenomen. Ten eerste is het voorkomen van misbruik aangenomen als rechtvaardigingsgrond in het arrest *GIL Insurance*.<sup>168</sup> De maatregel die in casu werd onderzocht maakte een onderscheid in de behandeling van verschillende verzekeringsproducten. Dit onderscheid werd gerechtvaardigd door de aard en opzet van het belastingstelsel aangezien deze maatregel misbruik hielp te voorkomen. De tweede rechtvaardigingsgrond die werd aangenomen betrof het vermijden van dubbele belasting in het arrest

---

<sup>166</sup> Cox 2020, par. 5.3.5.3.

<sup>167</sup> GvEA van 15 november 2018, T-219/10 (*World Duty Free Group e.a.*), punt 156.

<sup>168</sup> HvJ 29 april 2004, C-308/01 (*Gil Insurance*).

A-Brauerei.<sup>169</sup> In casu werd geoordeeld dat binnen het concern niet nogmaals over onroerend goed belasting behoefde te worden betaald wanneer het werd overgedragen.

Bij deze derde stap is al gauw een verband te ontdekken met de leer van de verkeersvrijheden. Ook daar bestaan enkele rechtvaardigingsgronden, welke mogelijk een strijd met de verkeersvrijheden kunnen neutraliseren. Zeker nu de leer van de verkeersvrijheden meer dan eens tot het spiegelbeeld van het staatssteunregime is bestempeld, kan een verdere vergelijking in mijn ogen tot nuttige inzichten leiden. Een groot voordeel van deze vergelijking is in mijn optiek dat in de leer van de verkeersvrijheden meer duidelijkheid heerst en veel rechtsvragen al door het Hof van Justitie zijn beantwoord. De voornaamste fiscale rechtvaardigingsgronden die in de rechtspraak van de verkeersvrijheden naar voren zijn gekomen zijn de doeltreffendheid van fiscale controles, de coherentie van het belastingsysteem, de bestrijding van belastingfraude of -ontwijking en het fiscale territorialiteitsbeginsel (oftewel de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden). Deze vier algemene rechtvaardigingsgronden betreffen doelstellingen inherent aan het belastingsysteem. Het is in dezen de vraag of de geaccepteerde fiscale rechtvaardigingsgronden van de leer van de verkeersvrijheden ook toepassing kunnen vinden binnen het staatssteunregime. De Europese Commissie geeft in haar Mededeling tevens enkele voorbeelden van mogelijke rechtvaardigingsgronden:<sup>170</sup>

*“Een mogelijke rechtvaardigingsgrond zou bijvoorbeeld kunnen zijn de noodzaak om fraude of belastingontwijking te bestrijden, de noodzaak om met bijzondere boekhoudkundige vereisten rekening te houden, de administratieve beheersbaarheid, het beginsel van de fiscale neutraliteit, het progressieve karakter van de inkomstenbelasting en de herverdelende functie ervan, de noodzaak om dubbelbelasting te vermijden, en de doelstelling van het optimaliseren van de invordering van belastingschulden.”*

Daarnaast blijkt uit de uitspraken van het Hof van Justitie geen eenduidig beeld omtrent de mogelijkheid van externe (beleids)doelstellingen als rechtvaardigingsgrond voor prima facie selectieve maatregelen. Het Hof van Justitie heeft hieromtrent namelijk sterk wisselend gesproken. In het arrest *British Aggregates*<sup>171</sup> heeft het Hof van Justitie namelijk geoordeeld dat beleidsdoelstellingen geen rol kunnen spelen in de toets omtrent de kwalificatie van een potentiële steunmaatregel. Externe doelstellingen zouden alleen in een later stadium, bij de beoordeling van de verenigbaarheid van de

---

<sup>169</sup> HvJ 19 december 2018, C-374/17 (*A-Brauerei*).

<sup>170</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/31, punt 139.

<sup>171</sup> HvJ 22 december 2008, C-487/06 (*British Aggregates*).

steun met de interne markt (artikel 107, lid 2 en 3 VWEU) een rol kunnen spelen.<sup>172</sup> Deze opvatting was tevens terug te lezen in het eerder geciteerde fragment van het arrest P Oy.<sup>173</sup>

In andere uitspraken heeft het Hof van Justitie mijns inziens echter, weliswaar impliciet, erkend dat andere beleidsdoelstellingen dan enkel die inherent zijn aan het belastingstelsel, een rol kunnen spelen bij het oordeel omtrent de selectiviteit van een bepaalde maatregel. Deze erkenning is impliciet aangezien, hoewel in elk van deze arresten de rechtvaardiging niet werd aangenomen, deze afwijzing niet gelegen was in de aard van de doelstelling.<sup>174</sup> Het probleem lag hierbij steeds in de feitelijke uitwerking van de betreffende maatregel. Zo was ook het geval bij het eerder aangehaalde arrest Adria-Wien Pipeline.<sup>175</sup> Hier werd geoordeeld dat het energieverbruik door ondernemingen in de productiesector net zo schadelijk is voor het milieu als het energieverbruik door de dienstensector. De milieudoelstelling was dus niet voldoende om het verschil in behandeling te rechtvaardigen. In het arrest Nederland/Commissie heeft het Hof van Justitie de milieudoelstelling niet aangenomen omdat het verschil in milieueffecten van de twee situaties niet voldoende werd bewezen, waardoor dus geen sprake was van niet-vergelijkbare ondernemingen.<sup>176</sup> In de zaak Maribel bis/ter werd een verlaging van de sociale zekerheidsbijdrage voor werkgevers die handarbeiders in dienst hadden in de sectoren die het meest aan internationale concurrentie waren blootgesteld, beschouwd als een selectieve maatregel die niet kon worden gerechtvaardigd.<sup>177</sup> Dit oordeel bestond niet omdat de doelstelling werkgelegenheidsbeleid betrof, maar omdat de maatregel beperkt was tot slechts een aantal sectoren. Deze beperking kon in de ogen van het Hof van Justitie niet door de doelstelling van werkgelegenheid worden verklaard.

In deze zaken werd de rechtvaardiging op grond van een externe doelstelling mijns inziens niet afgewezen vanwege de aard van de doelstelling, maar omwille van de wijze waarop de maatregel de doelstelling beoogde te verwezenlijken. Het knelpunt betrof in mijn optiek dus veeleer de proportionaliteit van de betreffende maatregel dan de rechtvaardigingsgrond, hoewel dit niet door het Hof van Justitie expliciet als zodanig is benoemd. Deze drie arresten impliceren mijns inziens dan ook dat externe doelstellingen in de toekomst mogelijk wel tot volwaardige rechtvaardigingsgronden kunnen leiden. Een dergelijke implicatie staat haaks op het arrest British Aggregates.<sup>178</sup>

---

<sup>172</sup> HvJ 22 december 2008, C-487/06 (*British Aggregates*), punt 92.

<sup>173</sup> HvJ 18 juli 2013, C-6/12 (*P Oy*), punt 27.

<sup>174</sup> Szudoczky, *European State Aid Law Quarterly* 2016/3.

<sup>175</sup> HvJ 8 november 2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH*).

<sup>176</sup> HvJ 29 april 2004, C-159/01 (*Nederland/Commissie*), punt 44-47.

<sup>177</sup> HvJ 17 juni 1999, C-75/97, (*België/Commissie ('Maribel bis/ter-regeling')*), punt 39.

<sup>178</sup> HvJ 22 december 2008, C-487/06 (*British Aggregates*).

In mijn opinie betreffen externe beleidsdoelstellingen een te uitgestrekt terrein en een te groot belang om deze doelstellingen volledig buiten de toets van het staatssteunverbod te plaatsen. Het overgrote gedeelte van deze doelstellingen brengt de interne markt immers niet op directe wijze in gevaar. Het directe gevaar voor de interne markt schuilt enkel in een klein percentage van de externe doelstellingen, zoals bijvoorbeeld het stimuleren van export van binnenlandse goederen. Een dergelijke grond zou naar mijn mening uiteraard niet mogen worden aanvaard. Overige beleidsdoelstellingen kunnen mogelijk wel een indirect gevaar vormen voor de interne markt. Bij de beoordeling van dergelijke maatregelen komt mijns inziens een des te groter belang toe aan de eis van proportionaliteit.

#### *Proportionaliteitstoets*

Naast een rechtvaardiging op grond van de aard en de opzet van het belastingstelsel, dient de maatregel in overeenstemming te zijn met het proportionaliteitsbeginsel. De lidstaat dient dus niet slechts de rechtvaardigingsgrond van de a priori selectieve maatregel te onderbouwen, maar tevens de aan deze grond evenredige uitwerking van de maatregel.

In het arrest *Paint Graphos* heeft het Hof van Justitie expliciet het belang van de proportionaliteitstoets aangehaald.<sup>179</sup> De toets sluit in grote mate aan bij de toets van de verkeersvrijheden. Net als bij het staatssteunregime is daar de proportionaliteit, de subsidiariteit en de noodzakelijkheid van de maatregel van belang. De maatregel dient evenredig te zijn aan haar doel en mag niet verder gaan dan noodzakelijk is. In de meeste gevallen strandt de rechtvaardiging van de prima facie selectieve maatregel namelijk op het feit dat de maatregel niet passend is met oog op de gestelde doelstelling.<sup>180</sup> Het is niet zo dat de proportionaliteitstoets pas sinds het arrest *Paint Graphos* van belang is bij het aannemen van een rechtvaardiginggrond. Eerder werden de maatregelen al aan deze beginselen getoetst, weliswaar op impliciete wijze.

Wel lijkt er in het *Paint Graphos* arrest nog sprake te zijn van een coherentiebeginsel.<sup>181</sup> Dit beginsel houdt in casu in dat door middel van de juiste controletechnieken moet worden nagegaan of geen misbruik wordt gemaakt van het voldoen aan bepaalde vereisten met de enkele reden om de voordelen van een bepaalde maatregel (in casu coöperatieregelingen) te verkrijgen. Uit dit arrest kan mijns inziens de vraag worden afgeleid hoe dit coherentiebeginsel in een algemene setting dient te worden uitgelegd. Bij een dergelijk voordelig regime als de coöperatieregelingen in dit arrest, zijn in mijn optiek verschillende betekenissen aan dit criterium toe te kennen. In het geval dat uit dit arrest

---

<sup>179</sup> HvJ 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*), punt 26.

<sup>180</sup> HvJ 29 april 2004, C-159/01 (*Nederland/Commissie*), punt 44-47.

<sup>181</sup> HvJ 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*), punt 73-74.

moet worden afgeleid dat voor elke prima facie selectieve maatregel moet worden nagegaan of geen misbruik wordt gemaakt van het bestaan van deze begunstigende regel, betreft het coherentiebeginsel een nieuw beginsel. Een andere mogelijke uitleg van het coherentiebeginsel is dat moet worden nagegaan of door de toepassing van het regime op een redelijke wijze aan het gestelde doel van de maatregel wordt voldaan. In dit geval betreft het coherentiebeginsel mijns inziens geen nieuw vereiste binnen de proportionaliteitstoets. Dit laatste is in mijn optiek de beoogde benadering. Latere rechtspraak spreekt deze benadering niet tegen. Bovendien heeft Advocaat-Generaal Kokott in het arrest ANGED vastgesteld dat om aan het coherentiebeginsel te voldoen, het voldoende is als de maatregel niet 'kennelijk ongeschikt is' om de gestelde doelen na te streven.<sup>182</sup>

Ten slotte is het denkbaar dat deze proportionaliteitstoets een grote mate van beoordelingsruimte biedt, wat op zijn beurt kan leiden tot onzekerheden omtrent het aannemen van de rechtvaardigingsgrond in specifieke gevallen.<sup>183</sup> Mijns inziens geeft de rechtspraak tot op heden nog geen blijk van het bestaan van dergelijke onzekerheden.

### 3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik de opinie van de Europese Commissie en de Europese rechters in overweging genomen voor wat betreft het controversiële selectiviteitscriterium. Ten gevolge ben ik gekomen tot de beantwoording van de deelvraag: *Welke reikwijdte wordt door de Europese Unie aan het selectiviteitscriterium van staatssteun toegekend?*

Allereerst heb ik geconstateerd dat bij individuele maatregelen een bewijsvermoeden wordt gehanteerd. Indien de Europese Commissie het voordeelcriterium heeft bewezen, draagt de lidstaat bij een individuele maatregel de bewijslast om aan te tonen dat geen sprake is van selectiviteit.. Vervolgens heb ik de verschillende soorten selectiviteit benoemd: materiële selectiviteit (waaronder tevens discretionaire selectiviteit) en regionale selectiviteit.

Nadien heb ik het stappenplan van de selectiviteitstoets grondig besproken. Ten aanzien van het vaststellen van het referentiekader is geoordeeld dat dit op nauwkeurige wijze dient te geschieden. De, op het eerste gezicht heldere, definitie van het referentiekader van de Europese Commissie blijkt in de praktijk niet altijd van grote waarde. Tevens is geoordeeld dat het begrip referentiekader een ruime benadering behoeft. Duidelijk is geworden dat wanneer de bestreden maatregel een uitzondering op een uitzondering betreft, de hoofdregel tevens behoort tot het referentiekader. De Europese Commissie is tot de conclusie gekomen dat het belastingstelsel zelf dikwijls als referentieregeling kan worden aangeduid. Bovendien kan het referentiekader slechts bestaan uit

---

<sup>182</sup> A-G Kokott, punt 47 van haar conclusie van de gevoegde zaken C-236/16 en C-237/16 (ANGED).

<sup>183</sup> Smit 2020, par. EBR.6.3.0.G

regelgeving die binnen één lidstaat van toepassing is. Ook is het belang van het Gibraltar-arrest<sup>184</sup> kort besproken. In dit arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de ‘normale’ hoofdregel niet van belang is indien de selectiviteit als het ware opzettelijk is aangebracht in het gehele belastingstelsel. Vervolgens heb ik de vaststelling van het referentiekader bij regionale selectiviteit besproken aan de hand van het Azoren-arrest. Er bestaan drie situaties welke elk een andere behandeling vereisen. De eerste situatie, waarbij de federale overheid in een bepaalde regio een gunstigere maatregel toepast, leidt betrekkelijk snel tot de aanneming van selectiviteit. In de tweede situatie, waarin men spreekt van symmetrische decentralisatie, vormt de regelgeving van de betreffende regio het referentiekader. In dat geval is niet snel sprake van selectiviteit. De derde situatie wordt gekenmerkt door de aanwezigheid van asymmetrische decentralisatie. Indien sprake is van een autonome regio wordt, de regelgeving van die betreffende regio als referentiekader aangemerkt. Om te kwalificeren als autonome regio dient op drie terreinen sprake te zijn van autonomie of onafhankelijkheid: institutioneel, procedureel en financieel.

De tweede stap werd in navolging van Honoré opgesplitst in twee subtoetsen. Subtoets één betreft het vaststellen van de doelstelling. Tot op heden is onduidelijk of hiermee het doel van de bestreden maatregel of het doel van de referentieregeling wordt bedoeld. In mijn opinie vormt het doel van de referentieregeling het centrum van het selectiviteitsvraagstuk. Een dergelijke visie zorgt in mijn ogen voor een ruime en constructieve maatstaf in het oordeel of sprake is van selectiviteit. Wel zou deze subtoets in dat geval een meer logische plaats verkrijgen in stap één. Daarnaast bestaat een tweede onduidelijkheid bij het vaststellen van de doelstelling. Het is namelijk niet helder of tevens extrinsieke beleidsdoelen mogen worden meegenomen in de overweging of sprake is van selectiviteit. De Europese Commissie is van mening dat slechts intrinsieke fiscale doelstellingen van belang zijn bij het selectiviteitsvraagstuk. Dit is mogelijk anders indien de maatregel een bestemmingsheffing betreft. Een zodanig onderscheid in heffingen is naar mijn mening te arbitrair. Vervolgens ben ik overgegaan tot de bestudering van de tweede subtoets: het onderscheid tussen producties of ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in vergelijkbare posities bevinden. Hierbij heb ik de discriminatietoets die sinds het Adria-Wien Pipeline-arrest wordt gehanteerd kort toegelicht. Het aannemen van deze toets is baanbrekend geweest voor de beantwoording van het selectiviteitsvraagstuk. Met deze discriminatietoets wordt namelijk in grote mate aansluiting gezocht bij de leer van de verkeersvrijheden. Daarna heb ik geconcludeerd dat het begrip ‘bepaalde producties of ondernemingen’ een ruime benadering behoeft. De ‘specifieke eigenschappen’-toets vormt geen afzonderlijk vereiste vormt voor het aannemen van selectiviteit. Ten slotte heb ik aan de hand van het

---

<sup>184</sup> HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*).

World Duty Free Group-arrest enkele misvattingen besproken die regelmatig voorkwamen in de uitspraken van het Gerecht van Eerste Aanleg.

In de derde stap kan een prima facie selectieve maatregel worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel. De bewijslast van een dergelijke rechtvaardiging ligt bij de lidstaat. De derde stap kan daarom tevens worden gezien als een tegenbewijsregeling voor de lidstaat. Hierbij dient tevens een proportionaliteitstoets te worden afgenomen. Ook in deze stap is onduidelijk met welke doelstellingen rekening mag worden gehouden. Door deze onduidelijkheid is niet afgebakend hoe deze derde stap zich verhoudt tot de tweede stap. Bij deze derde stap heb ik opnieuw het verband gezocht tussen het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden. De rechtspraak van de verkeersvrijheden kan hier zinvol zijn, aangezien met betrekking tot dat leerstuk vele rechtsvragen al zijn beantwoord. Binnen het staatssteunregime zijn namelijk tot op heden slechts twee rechtvaardigingsgronden aangenomen: het voorkomen van misbruik en het vermijden van dubbele belasting. Het is dus de vraag of de overige geaccepteerde rechtvaardigingsgronden van de leer van de verkeersvrijheden ook toepassing kunnen vinden binnen het staatssteunregime.



## Hoofdstuk 4: Rechtszekerheid

### 4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de verschillende duidelijkheden en onduidelijkheden binnen de reikwijdte van het selectiviteitscriterium benoemd. In dit hoofdstuk staat de werking van het rechtszekerheidsbeginsel binnen het selectiviteitscriterium alsook het staatssteunregime centraal. Dit hoofdstuk is in feite opgesplitst in twee deelvragen. Ten eerste: *Is de reikwijdte van het selectiviteitscriterium (zie hoofdstuk 3) gegrond ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen?*

Allereerst geef ik een korte toelichting omtrent de doorwerking van het recht van de Europese Unie in de nationale rechtsorde. Vervolgens behandel ik de definiëring en het toepassingsbereik van het rechtszekerheidsbeginsel op het terrein van de nationale rechtsorde en het recht van de Europese Unie. Verder bespreek ik de rol van het rechtszekerheidsbeginsel bij de terugvordering van ongeoorloofde staatssteun. Hierbij wordt in bredere zin de positie van de bevoordeelde onderneming besproken. Om tot een beantwoording van de deelvraag te komen, koppel ik de onduidelijkheden die binnen het selectiviteitscriterium zijn aangetroffen aan de rechtszekerheidspositie van de betrokken partijen. Naar aanleiding van de voorgaande constatering licht ik toe welke waarde het rechtszekerheidsbeginsel, en de verweren tegen het terugvorderingsbesluit in het algemeen, in mijn optiek moeten verkrijgen.

Aansluitend stel ik de vraag: *Is er een alternatief dat meer rechtszekerheid biedt?* Het antwoord op deze deelvraag vormt in feite mijn aanbeveling. Meermaals is aangehaald dat het staatssteunregime overeenkomsten vertoont met de leer van de verkeersvrijheden. Om deze reden behandel ik de situatie waarin deze twee leerstukken overlappen. Vervolgens vergelijk ik de leerstukken op een meer grondige wijze om te komen tot een gezamenlijke toets. Aan de hand van een gezamenlijke toets kan de rechtszekerheidspositie van de betrokken ondernemingen mijns inziens namelijk worden versterkt.

Ten slotte sluit ik af met een deelconclusie. De belangrijkste overwegingen uit het hoofdstuk worden herhaald. Deze overwegingen vormen de beantwoording van de twee deelvragen.

### 4.2 Doorwerking Unierecht

Bij strijd tussen de direct werkende Europese bepalingen enerzijds en nationale rechtsregels anderzijds, heerst het principe dat het recht van de Europese Unie toepassing vindt.<sup>185</sup> Een richtlijn dient bijvoorbeeld naar behoren en tijdig door de lidstaten te worden omgezet in de nationale regelgeving. Tevens dienen de lidstaten na deze omzetting de juiste toepassing van de richtlijn binnen

---

<sup>185</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

hun staat te waarborgen.<sup>186</sup> De lidstaat behoudt namelijk de doorlopende plicht om de door de richtlijn gestelde doelen te verwezenlijken. De staat dient hierbij waar nodig adequate maatregelen te treffen die hulp bieden bij de verwezenlijking van die doelstellingen.<sup>187</sup> Deze plicht berust niet enkel op de wetgevende macht, maar tevens ook op de rechtsprekende en de uitvoerende macht van de lidstaten. De rechter dient bijvoorbeeld het nationale recht van de lidstaat op een wijze te interpreteren die conform is aan de uitleg van de richtlijn.<sup>188</sup>

Bovendien bestond met betrekking tot de werking tussen het nationaal recht en het recht van de Europese Unie het principe dat, indien de bepaling uit een richtlijn op onjuiste wijze of niet (volledig) in de nationale regelgeving wordt verwerkt, dit geen nadeel mag opleveren voor de belastingplichtige.<sup>189</sup> In beginsel bestond dus de visie dat de belastingplichtige zich op de meest gunstige bepaling mocht beroepen, nationaal of Europees. Aan deze visie wordt echter steeds in mindere mate vast gehouden. Het lijkt erop dat de nationale uitleg aan belang heeft afgenomen, en dat meer wordt vastgehouden aan de Europese uitleg, ook indien dit in het nadeel is van de belastingplichtige.<sup>190</sup> De vraag speelt daarom in welke gevallen een belastingplichtige nog een beroep kan doen op een gunstigere, nationale bepaling, welke niet in overeenstemming is met het recht van de Europese Unie.<sup>191</sup>

### 4.3 Rechtszekerheidsbeginsel

Eén van de elementaire beginselen van de Nederlandse rechtsstaat is het beginsel van rechtszekerheid. In een arrest van de Hoge Raad uit 2017 werd nogmaals toegelicht welk bereik het beginsel precies omvat.<sup>192</sup> Het beginsel beschermt de burger tegen willekeur, aangezien het de gerechtvaardigde verwachtingen van de burger uit de regelgeving respecteert. Dit gaat echter niet zo ver dat de burger erop kan vertrouwen dat de bestaande regelgeving identiek blijft.<sup>193</sup> Dit beginsel van *lex certa* houdt in bestuursrechtelijke zin in dat de regelgeving helder en ondubbelzinnig dient te zijn. Het rechtszekerheidsbeginsel grenst met andere woorden aan het legaliteitsvereiste. Het overheidsoptreden dient dus voorzienbaar te zijn. Daarnaast is het rechtszekerheidsbeginsel sterk verbonden met het vertrouwensbeginsel. Beide beginselen strijden in die zin tegen het onverwacht nadelig optreden van de overheid. Wel betreft het vertrouwensbeginsel een andere draagwijdte. Het

---

<sup>186</sup> van Kesteren, *WFR* 2013/272.

<sup>187</sup> HvJ 13 december 2005, C-466/03 (*Marks & Spencer*).

<sup>188</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

<sup>189</sup> HvJ 8 oktober 1987, 80/86, (*strafzaak tegen Kolpinghuis Nijmegen BV*) en HvJ EG 26 februari 1986, 152/84 (*Marshall*).

<sup>190</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

<sup>191</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

<sup>192</sup> HR 7 april 2017, nr. 16/03428, ECLI:NL:HR:2017:605.

<sup>193</sup> HR 23 december 2016, nr. 15/02137, ECLI:NL:HR:2016:2829, r.o. 2.4.2.

vertrouwensbeginsel kan met name de toepassing afdwingen van een uitdrukkelijke standpuntbepaling, een toezegging of anderszins gewekte verwachting. Indien de toepassing van beleidsregels niet als 'recht' wordt betiteld, waardoor geen sprake kan zijn van een mogelijk beroep op de rechtszekerheid, kan het vertrouwensbeginsel eventueel een uitkomst bieden.<sup>194</sup>

Over de positie van het beginsel van rechtszekerheid in het recht van de Europese Unie heeft het Hof van Justitie uitgelaten dat:

*“volgens vaste rechtspraak van het Hof het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Uit dien hoofde moeten zij in acht worden genomen door de gemeenschapsinstellingen, maar ook door de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden. Hieruit volgt dat de nationale instanties het vertrouwensbeginsel jegens de marktdeelnemers in acht moeten nemen.”*<sup>195</sup>

In dit arrest werden nog twee principes aangehaald. Ten eerste bestaat het principe dat het recht van de Europese Unie voorrang behoeft bij strijd met nationale regels.<sup>196</sup> Het tweede principe behelst dat het Hof van Justitie niet bevoegd is tot het uitleggen van nationale bepalingen.<sup>197</sup> Aan de hand van deze twee principes kan worden geoordeeld dat, of in een dergelijk geval sprake is van gewekt vertrouwen, dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de criteria die worden gesteld aan het vertrouwensbeginsel van de Europese Unie en niet het vertrouwensbeginsel naar nationaal recht.<sup>198</sup> Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat zij het vertrouwensbeginsel beschouwt als de tegenhanger van het rechtszekerheidsbeginsel<sup>199</sup> of als een rechtstreeks uitvloeisel van het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>200</sup> De beschouwingen omtrent het vertrouwensbeginsel zijn daarom mijns inziens tevens van belang bij de bespreking van het rechtszekerheidsbeginsel.

Het beginsel van rechtszekerheid (van de EU) stelt de eis dat de juridische situatie van een belastingplichtige niet voor onbepaalde tijd onduidelijkheid met zich mag brengen.<sup>201</sup> Het is om deze reden dat de regelgeving van de Europese Unie helder en nauwkeurig dient te worden geformuleerd.

---

<sup>194</sup> Jaeger, *TFB* 2017/03-04.

<sup>195</sup> HvJ 14 september 2006, C 181/04-C 183/04 (*Elmeke*), punt 31.

<sup>196</sup> HvJ 5 februari 1963, 26/62 (*Van Gend en Loos*) en HvJ 15 juli 1964, 6/64 (*Costa/E.N.E.L.*).

<sup>197</sup> HvJ 6 juli 1995, C-62/93 (*BP Soupergaz*), punt 13.

<sup>198</sup> Van Slooten, *TFB* 2015/02-02.

<sup>199</sup> HvJ 7 juni 2005, C-17/03 (*VEMW*), punt. 80; HvJ 6 oktober 2009, C-562/07 (*Comissie/Spanje*), punt 18; HvJ 12 december 2013, C-362/12 (*Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*), punt 44.

<sup>200</sup> HvJ 18 mei 2000, C-107/97 (*Akropharma*) punt 66, HvJ 18 januari 2001, C-83/99 (*Commissie/Spanje*), punt 24; HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99 (*Ampafrance et Sanofi*), punt 67; HvJ 10 september 2009, C201/08 (*Plantanol*), punt 46; HvJ 2 december 2009, C-358/08 (*Aventis Pasteur*), punt 47.

<sup>201</sup> HvJ 21 januari 2010, C-472/08 (*Alstom Power Hydro*), punt 16.

Zo kunnen belastingplichtigen de regelgeving op ondubbelzinnige wijze interpreteren, en hieruit de bijpassende rechten en plichten ontleen.<sup>202</sup> Zodoende bestaat een wezenlijke samenhang met het legaliteitsbeginsel, omdat belastingplichtigen hun gedrag niet kunnen aanpassen aan regelgeving die op het moment van het handelen nog niet was vastgelegd.<sup>203</sup> Dit blijkt enkel anders indien de toepassing van de regelgeving (met terugwerkende kracht) noodzakelijk is ten aanzien van de beoogde doelstelling, waarbij het gewekte vertrouwen van de belanghebbenden goedschiks in acht is genomen.<sup>204</sup>

Toch staat hiertegenover dat het beginsel van rechtszekerheid dient te worden gewaarborgd (gezamenlijk met de beginselen van legaliteit en vertrouwen), indien de introductie van het Handvest van de Europese Unie erop wordt nageslagen. De beginselen worden namelijk beschouwt als aan- en invulling van de rechten die reeds in het Handvest zijn opgenomen, zoals het recht op behoorlijk bestuur en het recht op ongestoord genot van eigendom. De ondergeschikte positie die door het Hof van Justitie aan de beginselen is toegekend tast de door deze beginselen te dienen belangen aan. De vraag is of dit wenselijk is vanuit rechtsstatelijk en politiek oogpunt.<sup>205</sup>

Weliswaar is door het Hof van Justitie meermaals geoordeeld dat een doeltreffende toepassing van het recht van de Europese Unie ertoe kan leiden dat het beginsel van rechtszekerheid terzijde wordt geschoven.<sup>206</sup> Bovendien kan geen succesvol beroep op het rechtszekerheidsbeginsel plaatsvinden, wanneer de belastingplichtige redelijkerwijs had kunnen achterhalen dat in casu sprake is van een onjuiste interpretatie of toezegging. Dit is allereerst het geval indien sprake is van een contra legem-verwachting. De verwachtingen van de belastingplichtige druisen in dit geval in tegen een regeling met een duidelijke, toereikende rechtsgrondslag. Hierbij wordt van de belastingplichtige verlangd dat hij zich actief opstelt.<sup>207</sup> Van de belastingplichtige kan, ter ontdekking van een juiste interpretatie van het recht van de Europese Unie, worden verwacht het Officiële Publicatieblad te lezen en aan de hand daarvan in staat te zijn een onjuiste (nationale) uitleg te ontdekken. Bovendien geldt bij discretionaire bevoegdheden dat de belastingplichtige zich moet hebben bedacht op toekomstige aanpassingen.<sup>208</sup>

Het beginsel van rechtszekerheid kan in drie verschillende situaties van belang zijn. Deze situaties bestaan namelijk uit het wekken van vertrouwen door de drie machten. Allereerst kan de nationale

---

<sup>202</sup> Van Slooten, *TFB* 2015/02-02.

<sup>203</sup> HvJ 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), punt 57.

<sup>204</sup> HvJ 29 april 2004, C-17/01 (*Sudholz*), punt 33.

<sup>205</sup> Jaeger, *TFB* 2017/03-04.

<sup>206</sup> HvJ 20 maart 1997, C-24/95 (*Alcan*).

<sup>207</sup> HvJ 20 juni 1991, C-365/89 (*Cargill*), punt 20.

<sup>208</sup> Van Slooten, *TFB* 2015/02-02.

wetgevende macht een bepaalde regeling van de Europese Unie niet of op een onjuiste wijze verwerken in de nationale wetten. Ten tweede kan de nationale rechterlijke macht de regels van de Europese Unie op onjuiste wijze uitleggen. Ten derde bestaat de mogelijkheid dat door de nationale uitvoerende macht expliciete toezeggingen of beleidsbesluiten worden gevormd die de Europese regeling op onjuiste wijze toepassen.<sup>209</sup> Deze verschillende gevallen bespreek ik hier nader.

Ten eerste bestaat de incorrecte omzetting door de nationale wetgevende macht. Het gaat hierbij om een omzetting die op zo een wijze is vormgegeven dat een richtlijnconforme interpretatie van de bepaling niet langer mogelijk is. Indien de nationale bepaling op een dergelijke wijze van de Europese bepalingen afwijkt dat de doelstellingen ervan niet langer kunnen worden verwezenlijkt, zal de rechter de nationale bepaling waarschijnlijk terzijde schuiven. Dit is des te meer het geval indien de doelstellingen van de richtlijn gelijk zijn aan de beginselen van het recht van de Europese Unie, zoals bijvoorbeeld het discriminatieverbod. De nationale bepaling is in dat geval al strijdig met de constitutionele beginselen die van toepassing zijn wanneer de lidstaten opereren binnen de werkingssfeer van de Europese Unie.<sup>210</sup> De beginselen van het primaire EU-recht werken immers dwingend, ook indien zij niet expliciet zijn opgenomen in de betreffende Europese bepalingen.<sup>211</sup>

Ten tweede bestaat de mogelijkheid dat de nationale rechter de bepalingen uitlegt op een wijze die niet overeenkomt met de interpretatie van de Europese Unie. Hierbij bestaat met name de vraag welke gevolgen plaatsvinden indien de uitleg van de nationale rechter later wordt overruled door een uitspraak van het Hof van Justitie. Omtrent deze kwestie is niet bepaald een eenduidige lijn terug te vinden in de jurisprudentie. De rol van het rechtszekerheidsbeginsel met betrekking tot de eventuele terugwerkende kracht van de uitspraken van het Hof van Justitie blijft hierin onduidelijk.<sup>212</sup> In oude arresten heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een naheffing of navordering in dit geval niet mogelijk is met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel. De Hoge Raad argumenteerde dat de rechten van de belastingplichtigen niet met terugwerkende kracht konden worden ontzegd, aangezien zij handelden in overeenstemming met de uitleg van de hoogste nationale rechterlijke instantie. Hieraan werd door de Hoge Raad toegevoegd dat een rechtstreekse werking van het recht van de Europese Unie niet kon leiden tot een benadeling van de belastingplichtige.<sup>213</sup> Later werd benadrukt dat de eerbiediging van de overige beginselen van de Europese Unie hierbij van belang is. Bij deze afweging spelen niet alleen de primaire beginselen een rol, bijvoorbeeld het beginsel van gelijke behandeling

---

<sup>209</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

<sup>210</sup> HvJ 29 oktober 2009, C-174/08 (*NCC Construction Danmark A/S*), punt 45.

<sup>211</sup> HvJ 22 november 2017, C-251/16 (*Cussens en anderen*).

<sup>212</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

<sup>213</sup> Van Slooten, *TFB* 2015/02-02.

(oftewel het discriminatieverbod), maar ook de secundaire beginselen die daarvan zijn afgeleid, bijvoorbeeld het neutrale fiscaliteitsbeginsel.<sup>214</sup> Deze opvatting maakt de kans op een uitgestelde werking (en dus geen terugwerkende kracht van de Europese uitspraak) kleiner, aangezien een beroep op het vertrouwensbeginsel of het rechtszekerheidsbeginsel mogelijk ten koste gaat van een fiscaal neutrale toepassing van het EU-recht.<sup>215</sup>

Ten derde bestaat de situatie dat aan de belastingplichtige een onjuiste interpretatie wordt geboden door de nationale uitvoerende macht. In dit geval wordt met name gesproken van het vertrouwensbeginsel. Naar aanleiding van de rechtspraak van het Hof van Justitie kan worden geoordeeld dat in een dergelijk geval meer ruimte bestaat voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel of het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien door de bevoegde autoriteiten gerechtvaardigde belangen zijn gewekt.<sup>216</sup> Hierbij is de maatstaf dat de toezegging door de bevoegde autoriteit bij een *“voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen moeten hebben gewekt”*.<sup>217</sup> Met andere woorden, er kan dus aan uitlatingen van de Belastingdienst in bepaalde gevallen een belang worden toegekend, ook indien zij niet in overeenstemming zijn met het recht van de Europese Unie. Een dergelijk vertrouwen kan blijven bestaan zolang de feiten ongewijzigd blijven.<sup>218</sup> Het is immers die feitelijke situatie van de ondernemer waarop de autoriteiten hun toezegging hebben gebaseerd. Indien de feiten naar verloop van tijd wijzigen, kan slechts een naheffing worden verricht vanaf het moment van de wijziging. De eventuele professionele bijstand van een belastingplichtige staat hieraan in beginsel niet in de weg.<sup>219</sup>

#### 4.4 Rechtszekerheidsbeginsel in het Staatssteunregime

Naar het oordeel van het Hof van Justitie is de terugvordering van onrechtmatig verleende steun aan ondernemingen het ‘logische gevolg’ van het staatssteunregime. Aan de hand van deze terugvordering wordt het concurrentievoordeel namelijk alsnog ontnomen en wordt de interne markt in haar eerlijkheid hersteld.<sup>220</sup> Volgens het Hof van Justitie is het daarom van belang dat de bevoordeelde ondernemingen de verkregen steun aan de lidstaat terugbetalen. Het bedrag dat dient te worden terugbetaald is het verschil tussen het (steun)bedrag dat de onderneming heeft ‘verkregen’ en het bedrag dat de onderneming zou hebben verkregen mocht de steunmaatregel niet zijn

---

<sup>214</sup> HvJ 17 januari 2013, C-543/11 (*Gemeente Maasdriel*).

<sup>215</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

<sup>216</sup> HvJ 9 juli 2015, C-183/14 (*Salomie en Oltean*).

<sup>217</sup> HvJ 7 april 2011, C-153/10 (*Elmeka*).

<sup>218</sup> HvJ 6 februari 2014, C-424/12 (*SC Fatorie SRL*), punt 45-48.

<sup>219</sup> Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.

<sup>220</sup> HvJ 21 maart 1990, C-142/87 (*Tubemeuse*), punt 66; HvJ 29 april 2004, C-277/00, (*Duitsland t. Commissie*), punt 76; HvJ 1 oktober 2015, C-357/14 P (*Elektrabel*), punt 110.

toegepast. Daarnaast heeft het Hof van Justitie besloten dat deze terugbetalingsverplichting van de betreffende onderneming niet afhankelijk is van de eventuele gevolgen die deze terugbetaling voor de onderneming teweegbrengt.<sup>221</sup>

De Europese Commissie en de Europese rechters kunnen enkel beslissen van de terugvorderingsverplichting af te zien, indien:

- De terugvordering volstrekt onmogelijk is, of
- Een algemeen beginsel van het recht van de Europese Unie zich tegen de terugvordering verzet. Het gaat hier met name om het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.<sup>222</sup>

De volstrekte onmogelijkheid van de terugvordering van het steunbedrag wordt zeer restrictief uitgelegd. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is aan bod gekomen in het arrest Commissie/Frankrijk.<sup>223</sup> Dit voorbeeld behelst dat de toepassing van de terugvorderingsverplichting dusdanige gevolgen zou hebben voor de openbare orde dat deze met de middelen die de lidstaat ter beschikking heeft niet kunnen worden overzien.

Zodoende bestaan slechts een beperkt aantal middelen voor de bevoordeelde onderneming om de terugbetalingsverplichting aan te vechten. Het feit dat zij de steun heeft verkregen uit hoofde van een wettelijke bepaling of een afspraak met de Belastingdienst brengt meestal niet met zich dat de terugbetaling kan worden voorkomen. Een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel zal dus binnen de toepassing van het staatssteunregime niet snel gegrond worden verklaard. Dit is naar het oordeel van het Hof van Justitie het gevolg van het dwingende karakter van artikel 108 VWEU. Daarnaast is het Hof van Justitie van mening dat een 'behoedzaam ondernemer' in staat is te onderzoeken of aan de Europese (verdrags)bepalingen wordt voldaan en of de bijpassende procedures zijn gevolgd.<sup>224</sup> Afzien van de terugvorderingsverplichting op basis van het rechtszekerheidsbeginsel kan aldus enkel indien sprake is van buitengewone omstandigheden. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een dergelijke buitengewone omstandigheid in ieder geval niet aanwezig is indien de Europese Commissie geen goedkeuringsbeschikking heeft afgegeven en

---

<sup>221</sup> HvJ 15 januari 1986, 52/84 (*Commissie t. België*), punt 14; HvJ 21 maart 2013, C-613/11 (*Commissie t. Italië*), punt 42.

<sup>222</sup> HvJ 15 december 2005, zaak C-148/04 (*Unicredito Italiano SpA*), punt 125).

<sup>223</sup> HvJ 12 februari 2015, C-37/14 (*Commissie/Frankrijk ('Plans de campagne')*).

<sup>224</sup> HvJ 20 maart 1997, C-24/95 (*Alcan*), punt 25; HvJ 15 december 2005, C-148/04 (*Unicredito Italiano SpA*), punt 104; HvJ 22 april 2008, C-408/04 (*Commissie/Salzgitter*), punt 104; en HvJ 19 maart 2015, C-672/13 (*OTP Bank*), punt 77.

wanneer de termijn voor een beroep tegen de beschikking nog niet is verstreken.<sup>225</sup> In een dergelijke situatie is namelijk onmogelijk sprake van rechtszekerheid. Gerechtvaardigd vertrouwen kan in dezen namelijk enkel worden gewekt door de Europese Commissie. De ondernemer wordt dus geacht te weten of de verkregen steun door de Europese Commissie werd goedgekeurd. Indien dit niet het geval is, is het volgens het Hof van Justitie onmogelijk om een gewettigd vertrouwen te hebben in de rechtmatigheid van de verkregen steun.<sup>226</sup> De onderneming (en de lidstaat) kunnen zich in dat geval niet succesvol beroepen op het rechtszekerheidsbeginsel om een terugbetalingsverplichting tegen te gaan.<sup>227</sup> Voorbeelden waarin sprake was van een gerechtvaardigd vertrouwen zijn wanneer door een handeling van (de administratie van) de Europese Commissie een vertrouwen bestond dat de verleende voordelen werden goedgekeurd. In het verleden is een dergelijk vertrouwen geschept door de afgifte van een uitvoercertificaat en de voorafgaande vaststelling van een compenserend bedrag<sup>228</sup> en het verstrekken van een premie voor het niet in de handel brengen<sup>229</sup>.

Bovendien worden enkel die voordelen waarop de toezegging van de Europese instelling ziet, ontzien in het staatssteunverbod.<sup>230</sup> Indien de steun door de Europese Commissie is goedgekeurd, betreft de goedkeuring dus enkel die bepaalde steun. De goedkeuring kan door de lidstaat niet eenzijdig worden uitgebreid door een aanpassing aan de goedgekeurde steunmaatregel.<sup>231</sup> Wanneer in casu sprake is van een dergelijke aanpassing aan de goedgekeurde steunmaatregel kan dus geen succesvol beroep worden gedaan op het Europese rechtszekerheidsbeginsel, aangezien het vertrouwen in dezen niet is gewekt door de Europese Commissie maar slechts door de nationale autoriteiten, wat onvoldoende is om van de terugbetalingsverplichting af te zien.<sup>232</sup>

Verder heeft het Hof van Justitie besloten dat het aan de nationale rechter is voorbehouden om te oordelen of in casu een beroep op het Europese rechtszekerheidsbeginsel gegrond kan worden verklaard. De Nederlandse rechter moet dus beoordelen of op basis van het handelen van de Europese instellingen sprake is van een gewettigd vertrouwen.<sup>233</sup> Bovendien is het mijns inziens van belang te

---

<sup>225</sup> HvJ 11 maart 2010, C-1/09 (*CELF/SIDE*), punt 53.

<sup>226</sup> HvJ 11 november 2004, zaak C-183/02 P en C-187/02 P (*Demesa en Territorio Histórico de Álava/Commissie*), punt 44 en 45.

<sup>227</sup> HvJ 15 december 2005, zaak C-148/04 (*Unicredito Italiano SpA*), punt 104).

<sup>228</sup> HvJ 14 mei 1975, 74/74 (*CNTA/Commissie*).

<sup>229</sup> HvJ 28 april 1988, 120/86 (*Mulder*); HvJ 28 april 1988, 170/86 (*von Deetzen*), en HvJ 10 januari 1992, C-177/90 (*Kühn*).

<sup>230</sup> GvEA 15 november 2018, T-207/10 (*Deutsche Telekom AG/Europese Commissie*).

<sup>231</sup> GvEA 14 januari 2004, T-109/01 (*Salzgitter/Commissie*), punt 80.

<sup>232</sup> GvEA 14 januari 2004, T-109/01 (*Salzgitter/Commissie*), punt 81-82.

<sup>233</sup> HvJ 13 maart 2008, nr. C-383/06, C-384/06, C-385/06 (*Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening e.a.*).



vermelden dat het aantekenen van beroep tegen een negatief besluit in beginsel geen schorsende werking veroorzaakt.<sup>234</sup> De lidstaat is gehouden de verleende steun ‘onverwijld’ terug te vorderen. Deze terugvordering geschiedt naar de nationale regelgeving. De Europese Commissie kan hiervoor een termijn stellen.<sup>235</sup> Wanneer de lidstaat geen gehoor geeft aan deze (onverwijld) plicht tot terugvordering, en de niet-terugbetaling van het steunbedrag dus aan het gedrag van de lidstaat kan worden geweten, schendt zij het samenwerkingsbeginsel (artikel 10 EG) of de Unietrouw (artikel 4, lid 3 VEU). Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat in dit geval de lidstaat financieel aansprakelijk wordt gesteld ter terugvordering van de steunbedragen.<sup>236</sup> De nationale regelgeving mag de terugvordering van steunbedragen dus niet zeer lastig of onmogelijk maken.

#### 4.5 Rechtszekerheidsbeginsel en Selectiviteitscriterium

In hoofdstuk twee is uitvoerig besproken dat het selectiviteitscriterium deel uitmaakt van de vier cumulatieve criteria van het staatssteunverbod. Zodra aan één van de vier criteria niet wordt voldaan, vindt het verbod aldus geen toepassing. Om deze reden acht ik de onduidelijkheden binnen de toepassing van de verschillende criteria van groot belang. Iedere onduidelijkheid in elk van deze criteria kan ervoor zorgen dat onzekerheid bestaat over het feit dat het staatssteunverbod wel of geen toepassing vindt. Alleen al in het selectiviteitscriterium heb ik een aantal onzekerheden vastgesteld. Deze heb ik uitgebreid behandeld in hoofdstuk drie en zal ik hier kort bespreken in samenhang met het rechtszekerheidsbeginsel. Tevens ga ik in op hoe deze onzekerheden zich verhouden ten opzichte van de casuïstische toepassing van het staatssteunverbod. Er kan een trade-off worden vastgesteld tussen de beoordelingsruimte van de Europese instellingen en het rechtszekerheidsbelang van de lidstaten en haar ondernemingen. De onduidelijkheden die in het vorige hoofdstuk zijn geconstateerd, vinden plaats in de verschillende stappen van het selectiviteitsvraagstuk.

In de eerste stap van het driestappenplan is de manier waarop het referentiekader wordt vastgesteld niet nader gespecificeerd. In mijn optiek zou hierover meer duidelijkheid kunnen worden verschaft, zonder afbreuk te doen aan het casuïstische karakter van het staatssteunverbod. Hoewel de Europese Commissie tot een definitie is gekomen, blijkt het vaststellen van het referentiekader toch meer te gaan om de logica van het belastingstelsel.<sup>237</sup> Aangezien het kader aan de hand van ‘logica’ kan worden vastgesteld, is het mijns inziens niet ondoenbaar om omtrent deze denkwijze enkele vuistregels vast te stellen. De bewijsgrond van de Europese Commissie dat het referentiekader aan de hand van ‘logica’ is vastgesteld, wordt op zichzelf door het Hof van Justitie namelijk niet als overtuigend

---

<sup>234</sup> GvEA 14 februari 2019, T-131/16 en T-263/16 (*Belgian excess profit regime*).

<sup>235</sup> HvJ 22 december 2010, C-304/09 (*Commissie t. Italië*), punt 57-58.

<sup>236</sup> HvJ 21 juni 2007, nr. C-158/06 (*ROM-projecten*), punt 33.

<sup>237</sup> A-G Wahl, punt 105 van zijn conclusie van de zaak C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

beschouwd.<sup>238</sup> Het vormen van enkele basisregels is mijns inziens daarom niet slechts gewenst, maar tevens vereist. Bovendien zou dit de rechtszekerheid van de lidstaten en haar ondernemingen ten goede komen. Lidstaten zijn in dat geval beter geïnformeerd omtrent de mogelijke selectiviteit van hun maatregelen. Zij kunnen hun handelen dan aanpassen aan de meer heldere implicaties van deze eerste stap in het bijzonder, en het staatssteunverbod in het algemeen. Het referentiekader vormt namelijk het beginpunt van het gehele stappenplan. Het kader kan aldus van cruciaal belang zijn in de vergelijking tussen gelijkaardige ondernemingen. Dit cruciale belang van een juiste vaststelling van het referentiekader bleek ook uit het arrest Heitkamp Bauholding.<sup>239</sup> Zodoende is het mijns inziens zeker haalbaar om aan de belanghebbenden op dit punt meer rechtszekerheid te bieden. Er zou bijvoorbeeld kunnen worden aangesloten bij de opinie van de Europese Commissie dat het nationale belastingstelsel waartoe de regeling behoort in beginsel wordt aangesteld als het referentiekader. Dit zou in mijn optiek in de meeste gevallen kunnen leiden tot een ruime en correcte toepassing van het referentiekader.

Ook in de tweede stap bestaan een aantal onduidelijkheden. In subtoets één van de tweede stap is bijvoorbeeld onduidelijk welke doelstelling centraal staat binnen de discriminatietoets: de doelstelling van de potentiële steunmaatregel of de doelstelling van het referentiekader. Bij de aanname van de discriminatietoets werd duidelijk gesproken over de doelstelling van de betrokken maatregel.<sup>240</sup> Later zijn de bewoordingen van het Hof van Justitie wisselend. In de jurisprudentie is geen heldere lijn te herkennen wanneer welke doelstelling in acht moet worden genomen. De keuze tussen deze twee uitgangspunten kan mijns inziens een groot effect hebben op de reikwijdte van het selectiviteitscriterium en daarmee ook op de reikwijdte van het staatssteunverbod. Het aanleggen van de vergelijkingstoets aan de hand van het doel van de betreffende maatregel kan teweeg brengen dat zeer weinig of geen vergelijkbare ondernemingen kunnen worden vastgesteld. Dit zou het begrip 'selectiviteit' sterk vernauwen. Anderzijds zou de keuze voor de doelstelling van het referentiekader de reikwijdte van het selectiviteitscriterium sterk kunnen oprekken. Beide varianten hebben voor- en nadelen.<sup>241</sup> Mijn voorkeur gaat uit naar een selectiviteitsvraagstuk waarbinnen het doel van de referentieregeling het centrum vormt. Een dergelijke visie zorgt in mijn ogen voor een ruime en constructieve maatstaf. Door de wisselende bewoordingen van het Hof van Justitie blijft voor de belanghebbende onduidelijk welke reikwijdte het selectiviteitscriterium nu omvat. In de huidige jurisprudentie lijkt enigszins sprake te zijn van willekeur. Deze willekeur is mijns inziens op

---

<sup>238</sup> HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*) en HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).

<sup>239</sup> HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*), punt 103.

<sup>240</sup> HvJ 8 november 2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH*).

<sup>241</sup> Deze voor- en nadelen heb ik besproken in paragraaf 3.3.2.

onevenredige wijze belastend voor het rechtszekerheidsbelang van de lidstaten en de aldaar gevestigde ondernemingen. Een eenduidige beoordeling door het Hof van Justitie is mijns inziens op dit vlak gewenst.

Daarnaast is onduidelijk of ook andere dan fiscale doelstellingen in overweging mogen worden genomen in de tweede stap. Deze vraag hang mijns inziens enigszins samen met de vraag welke doelstellingen, van de maatregel of van het referentiekader, in ogenschouw dienen te worden genomen. De doelstelling van het referentiekader zal mijns inziens in de meeste gevallen namelijk een meer fiscaal karakter hebben dan die van de betrokken maatregel. Bovendien zouden door de erkenning van extrinsieke beleidsdoelstellingen, minder ondernemingen kunnen worden gevonden die zich in een vergelijkbare positie verkeren. Dit zou aldus weer de reikwijdte van het selectiviteitscriterium kunnen beïnvloeden. Deze onduidelijkheid is opnieuw niet bevorderlijk voor de rechtszekerheidspositie van de belanghebbenden. Wel zie ik in dat niet in alle gevallen een extrinsieke doelstelling als middelpunt van de vergelijking gepast is. In andere gevallen zou een dergelijke aanpak dan weer zinvol kunnen zijn. Of dit onderscheid exact wordt gevormd door bestemmingsheffingen en andersoortige heffingen is in mijn optiek niet zeker. Wel is hier mijns inziens de belangenafweging sterk aanwezig tussen een casuïstische toepassing enerzijds en een rechts zekere positie voor de belanghebbenden anderzijds.

Daarnaast bestaat in zijn geheel onduidelijkheid over het precieze onderscheid van stap twee en stap drie. Dit is opnieuw niet bevorderlijk voor de rechtszekerheid van de partijen. In het vorige hoofdstuk heb ik tevens gesproken over de wisselwerking die mijns inziens aanwezig dient te zijn binnen het stappenplan van de selectiviteitstoets. Met oog op het rechtszekerheidsbeginsel acht ik het namelijk van belang dat stap twee en stap drie beide oftewel ruim, oftewel nauw worden geïnterpreteerd. Deze verhouding is helaas nooit door de Europese instanties toegezegd. Bij de derde stap is het dus aan de lidstaat van de betreffende maatregel om de prima facie selectiviteit te rechtvaardigen. De 'omkering' van de bewijslast in deze laatste fase van de selectiviteitstoets speelt hierbij een grote rol. Het is voor de lidstaat van groot belang dat omtrent deze laatste stap weinig vaagheden bestaan, opdat zij kennis heeft hoe zij de bewijsvoering dient aan te pakken. Wanneer het onderscheid tussen stap twee en stap drie verwatert, wordt in mijn optiek tevens onduidelijk waar de bewijslast van de Europese Commissie eindigt en waar die van de lidstaat begint. Deze onduidelijkheid betreft naar mijn mening een grote, onnodige onzekerheid voor de lidstaten.

Bovendien bestaan omtrent de laatste stap ook weer verschillende onduidelijkheden. Binnen het staatssteunregime zijn tot op heden slechts twee (fiscale) rechtvaardigingsgronden geaccepteerd. Deze twee gronden betreffen het voorkomen van misbruik en het vermijden van dubbele

belastingheffing. Andere, mogelijk aanvaardbare, rechtvaardigingsgronden zijn terug te vinden in de Mededeling van de Europese Commissie<sup>242</sup> en in de leer van de verkeersvrijheden. Deze gronden zijn echter nog nooit door de Europese rechters aanvaard binnen het staatssteunregime. Voor de lidstaten blijft dus de onzekerheid bestaan of zij haar bewijsvoering succesvol op een dergelijke grond kan baseren. Ook over de mogelijkheid van externe (beleids)doelstellingen als rechtvaardigingsgrond bestaat onduidelijkheid. Uit de opmerkingen van het Hof van Justitie kan hierin mijns inziens geen eenduidige lijn worden gevonden. Toch is tot op heden nooit een externe doelstelling expliciet als rechtvaardigingsgrond aangenomen. Dat is mijns inziens de enige zekerheid die hieromtrent aan de partijen wordt geboden. Uiteraard is de aanvaarding van een bepaalde rechtsgrond een kwestie die sterk afhangt van de precieze omstandigheden van het geval. Een grote beoordelingsruimte voor de Europese rechters is mijns inziens dan ook niet onlogisch. Helaas biedt de huidige jurisprudentie van het staatssteunregime hieromtrent slechts weinig houvast aan de betrokken lidstaten en de bevoordeelde ondernemingen.

#### 4.5 Mijn visie

Ik concludeer dat binnen het staatssteunregime doorgaans geen succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel of het rechtszekerheidsbeginsel mogelijk is. Vanuit het oogpunt van de Europese Unie kan ik een dergelijk standpunt begrijpen. Een andere visie zou mogelijk kunnen leiden tot een uitholling van de terugbetalingsverplichting. Een beperkte invulling van het beginsel van rechtszekerheid is naar mijn mening ook in lijn met het beleid van de Europese Unie, aangezien het staatssteunregime tevens als uitwerking van het verbod op discriminatie kan worden gezien. Door het Hof van Justitie wordt aangevoerd dat de bevoordeelde onderneming 'kennelijk onvoldoende behoedzaam' zou zijn geweest.<sup>243</sup> Ik zie dit als een 'wie zijn billen brandt, moet op de blaren zitten'-benadering. Het is mijns inziens te betwijfelen of deze benadering in een rechtvaardige uitwerking voorziet. Zo bestaan er nog vele onduidelijkheden omtrent de toepassing van het selectiviteitsvraagstuk. Ook bij het voordeelcriterium worden door fiscalisten knelpunten en onduidelijkheden ontdekt. Wel is meer en meer sprake van een kader waarbinnen de uitspraken van de Europese rechters worden vormgegeven. Enkele algemene rechtsregels en maatstaven zijn tot stand gekomen. Toch heersen nog veel strijdige opvattingen en worden de rechtsregels op inconsistente wijze toegepast en aangepast. De toepassing van het staatssteunregime is de afgelopen decennia in een stroomversnelling gekomen. Aangezien menig fiscalist onduidelijkheden in het

---

<sup>242</sup> Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262/31, punt 139.

<sup>243</sup> Gunn, *TFB* 2016/05/06-01.

staatssteunregime erkent, is het mijns inziens onbehoorlijk om aan de bevoordeelde onderneming toe te werpen dat zij 'kennelijk onvoldoende behoedzaam' is geweest.

Een andere overweging van Hof van Justitie betreft dat de ernstige financiële gevolgen van de terugbetalingsverplichting voor de bevoordeelde onderneming geen reden kunnen zijn voor het verwerpen van de terugbetalingsverplichting. Tevens is geoordeeld dat de steun 'onverwijld' dient te worden terugbetaald. Een dergelijke opvatting houdt in dat indien een onderneming jarenlang (aanzienlijke) bedragen aan steun heeft ontvangen, zij deze op het moment van de totstandkoming van het negatieve besluit van de Europese Commissie op korte termijn moet terugbetalen. Dit terugvorderingsbedrag is bovendien inclusief rente. Ik vraag mij af of een dergelijke benadering niet haar doel voorbij schiet. Het antwoord op deze vraag zal waarschijnlijk afhankelijk zijn van degene aan wie deze vraag wordt gesteld, bijvoorbeeld de concurrentie of de bevoordeelde onderneming zelf. Ook in de Fiat-zaak<sup>244</sup> werden argumenten als de rechtszekerheid en de ernstige economische gevolgen voor Luxemburg en andere lidstaten aangevoerd. Deze argumenten zijn niet gegrond verklaard vanwege een gebrek aan bewijs en het feit dat de teruggevorderde steun in de staatskas van Luxemburg terecht komt.<sup>245</sup> Zeker dit laatste argument van het Gerecht van Eerste Aanleg is naar mijn mening onvoldoende sterk om de aangevoerde argumenten van tafel te vegen.

Naar mijn mening staat de enorme, voor de onderneming onverwachte, terugbetalingsverplichting niet in verhouding tot het 'risico' dat de ondernemer zou hebben genomen. Zelfs indien de onderneming het terugvorderingsbedrag kan betalen, is de kans aanwezig dat zij op de korte termijn in liquiditeitsproblemen zal verkeren. (Dit is natuurlijk wel zeer afhankelijk van de betreffende sector en de specifieke onderneming.) Het is niet ondenkbaar dat een bevoordeelde onderneming in financiële moeilijkheden zal verkeren door de terugvordering van de staatssteun. Mogelijk ligt zelfs een faillissement op de loer. De ondernemingen hadden waarschijnlijk andere keuzes gemaakt zonder de voordelen uit hoofde van de steunmaatregel. Daarenboven bevatten potentiële steunmaatregelen meer dan eens een doelstelling ter bevordering van investeringen. In mijn optiek is het aanneembaar dat de onderneming haar investeringsbeleid anders zou hebben ingericht zonder de voordelen uit de betreffende maatregel. Een dergelijke houding vind ik geen blijk geven van 'kennelijk onvoldoende behoedzaam' ondernemerschap.

De geringe verweermogelijkheden voor de ondernemingen vind ik een kwalijke zaak. De behandeling van de betreffende onderneming wordt naar mijn mening gekenmerkt door een dermate gebrek aan rechtszekerheid en bescherming die onverenigbaar is met de rechtsstaat die Nederland is. Ook stel ik

---

<sup>244</sup> GvEA, 24 september 2019, T-755/15 en T-759/15 (*Fiat Chrysler Finance Europe*).

<sup>245</sup> Gunn, *NTFR* 2019/2930.

vragen bij de doelmatige uitvoering van de terugvordering. De doelstelling van het terugvorderen van de ongeoorloofde staatssteun houdt namelijk in dat hiermee de concurrentieverhoudingen op de interne markt worden hersteld. De terugvordering wordt hierbij dus niet als boete gezien, waardoor op artikel 6 EVRM geen beroep kan worden gedaan.<sup>246</sup> Ook een beroep op het legaliteitsbeginsel wordt niet gegrond verklaard. Het Hof van Justitie ziet erop toe dat binnen het staatssteunregime dus zelden een volledige doorwerking van het recht van de Europese Unie wordt verhinderd.<sup>247</sup> Hoewel ik, zoals eerder gezegd, de doelstelling begrijp, vind ik deze constructie toch redelijk gekunsteld overkomen. De onderneming in kwestie zal mijns inziens de terugvordering toch eerder beschouwen als een plotselinge retroactieve heffing of een boete. Deze, in de ogen van de belastingplichtige, onrechtvaardige uitwerking van het staatssteunregime werkt mogelijk mee aan de ondermijning van de (Europese) belastingmoraal.<sup>248</sup> Een goed functionerende Europese Unie is mijns inziens gedeeltelijk afhankelijk van de belastingmoraal in de lidstaten.

#### 4.6 Aanbeveling

Om mogelijk tot meer duidelijkheden en/of verbeteringen te komen binnen het staatssteunregime, maak ik hier een vergelijking tussen het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden. In de verschillende paragrafen is regelmatig aangehaald dat het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden grote overeenkomsten vertonen. Om tot een heldere vergelijking te komen moet rekening worden gehouden met de verschillende voorwaarden van de twee regimes. In hoofdstuk twee zijn de voorwaarden van het staatssteunregime reeds geconstateerd. Deze betreffen dat sprake moet zijn van een voordeel, bekostigd door de staat, aan een selectieve (groep) onderneming(en), waardoor de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten (kan) worden beïnvloed. Bij de beoordeling of de leer van de verkeersvrijheden dient te worden toegepast, wordt gebruik gemaakt van het volgende stappenplan: binnen een grensoverschrijdende (economische) activiteit is sprake van een discriminatie of een belemmering, welke niet kan worden gerechtvaardigd. Indien een rechtvaardigingsgrond wel wordt geaccepteerd dient het verschil in behandeling te voldoen aan de beginselen van proportionaliteit, subsidiariteit en noodzakelijkheid.

Allereerst spits ik toe op de gevallen waarin beide regimes van toepassing kunnen zijn. Ik acht het zinvol om de overlap van de twee leerstukken nader te bestuderen. Indien aan de overlap bepaalde gevolgen, dan wel een vaste hiërarchie wordt gekoppeld, kan meer duidelijk worden omtrent de precieze relatie tussen de twee leerstukken. Allereerst bespreek ik de huidige rechtsoverwegingen in een geval van samenloop van de twee regimes. Vervolgens bestudeer ik of in de toekomst mogelijk

---

<sup>246</sup> HvJ 17 juni 1999, C-75/97, (*België/Commissie ('Maribel bis/ter-regeling')*), punt 65.

<sup>247</sup> Gunn, *TFB* 2016/05/06-01.

<sup>248</sup> Gunn, *TFB* 2016/05/06-01.

ruimte is voor één gezamenlijk leerstuk. Hierbij ga ik op zoek naar een toets die beide leerstukken kan omkaderen. In deze gezamenlijke toets wordt met name een grote waarde toegekend aan het rechtszekerheidsbelang van de verschillende partijen.

#### 4.6.1 Huidige verhouding van de twee leerstukken

In de eerdere onderdelen van dit onderzoek is reeds enige aandacht besteed aan de verhoudingen tussen het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden. Op verschillende momenten is al aangehaald dat de leer van de verkeersvrijheden en het staatssteunregime elkaars spiegelbeeld vormen.<sup>249</sup> De doelstellingen zijn gelijkaardig, de uitwerkingen tegengesteld. In het arrest *Hansestadt Lübeck*<sup>250</sup> werd de correlatie tussen de twee leerstukken mogelijk in minder sterke mate geconstateerd. Het Hof van Justitie overwoog het volgende:

*“Het onderzoek van de vraag of een dergelijke maatregel selectief is, valt derhalve in wezen samen met het onderzoek van de vraag of deze maatregel op niet-discriminerende wijze van toepassing is op die categorie marktdeelnemers. (...) Het begrip ‘selectiviteit is dus, zoals de advocaat-generaal in punt 75 van zijn conclusie onderstreept, verbonden met het begrip ‘discriminatie’.”<sup>251</sup>*

Het noemen van een ‘verbondenheid’ tussen de twee leerstukken is mijns inziens een minder stellige benadering dan de beschouwing dat de leerstukken elkaars spiegelbeeld vormen. Met deze meer voorzichtige bewoording van het Hof van Justitie zou kunnen worden bedoeld dat het aannemen van een selectief karakter van een bepaalde maatregel niet immer behelst dat tevens sprake is van een belemmering van verkeersvrijheden en vice versa.<sup>252</sup> Toch zijn verschillende gelijkenissen tussen de twee regimes geconstateerd. Beide regimes maken gebruik van een discriminatietoets. Tevens vallen dispariteiten tussen belastingstelsels niet binnen de reikwijdte van de regimes. Daarnaast is het in beide regimes mogelijk de geconstateerde discriminatie te neutraliseren aan de hand van rechtvaardigingsgronden en een daaraan gekoppelde proportionaliteitstoets.

Er bestaan echter ook verschillen tussen de twee regimes. Deze verschillen zijn met name het resultaat van de nog altijd bestaande onzekerheden binnen het staatssteunregime. In het regime van de verkeersvrijheden zijn al meer rechtsvragen beantwoord. Binnen het staatssteunregime bestaat namelijk nog de onzekerheid of onder stap twee van de discriminatietoets rekening dient te worden gehouden met de doelstelling van de bestreden maatregel of met de doelstelling van het referentiekader. In de rechtspraak van de verkeersvrijheden is duidelijk dat het doel van de

---

<sup>249</sup> A-G Wathelet, punt 137 van zijn conclusie van de gevoegde zaken 28 juli 2016, C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*).

<sup>250</sup> HvJ 21 december 2016, C-524/14 P (*Hansestadt Lübeck*).

<sup>251</sup> HvJ 21 december 2016, C-524/14 P (*Hansestadt Lübeck*), punt 53.

<sup>252</sup> Vleggeert, *WFR* 2019/2, p. 4.

betreffende maatregel centraal staat. Tevens bestaat in het staatssteunregime onder stap twee en stap drie van de toets twijfel of externe beleidsdoelstellingen mogen worden meegenomen in de afweging. In de leer van de verkeersvrijheden is bekend dat externe beleidsdoelstellingen een rol kunnen spelen in de discriminatietoets.<sup>253</sup>

Gezien de grote overeenkomsten tussen de twee regimes kan het voorkomen dat een casus aan de hand van beide leerstukken kan worden benaderd. Een samenloop doet zich voornamelijk voor indien grensoverschrijdende gevallen een minder gunstige benadering genieten dan binnenlandse gevallen.<sup>254</sup> De vraag speelt wat in een dergelijke samenloop dient te worden geoordeeld. Het Hof van Justitie heeft dusver nog geen helder antwoord op deze vraag geboden. Zij heeft zich slechts vastgehouden aan de tegengestelde uitwerkingen van de twee regimes, namelijk dat een beroep op het staatssteunregime niet als gevolg kan hebben dat een bepaalde begunstiging tevens aan de overige ondernemingen wordt geboden.<sup>255</sup> Het is mijns inziens te betreuren dat het Hof van Justitie nimmer tot een concreter antwoord op de vraag is gekomen.

In het arrest A-fonds<sup>256</sup> heeft het Hof van Justitie een uitgelezen kans om helderheid te bieden afgeslagen. In dit arrest werd namelijk geoordeeld dat een nationale rechter niet kan bepalen of een mogelijk discriminerend vereiste (in casu een woonplaatsvereiste) benodigd is, met zicht op het doel en de werking van een steunmaatregel, zonder afbreuk te doen aan de bevoegdheidsverdeling die geldt binnen het staatssteunregime tussen de Europese Commissie en de lidstaten. De belanghebbende kon in deze omstandigheden aldus geen bescherming verkrijgen aan de hand van de leer van de verkeersvrijheden. Het Hof van Justitie heeft helaas geen antwoord gegeven op de vraag op welke wijze de belanghebbende dan wel bescherming kan genieten. De discriminatie bestaat echter nog steeds. Tevens is het staatssteunonderzoek door de Europese Commissie reeds tot een einde gekomen. De uitspraak doet dus vermoeden dat nu geheel geen Europese bescherming aan de belanghebbende wordt geboden. De gedachte dat de samenloop van de toepassing van het staatssteunregime en de leer van verkeersvrijheden elkaar als het ware uit kan schakelen, waardoor vervolgens geen enkele bescherming wordt geboden, is mijns inziens erg merkwaardig. Ik vraag me dan ook af of een dergelijke gevolgtrekking ook door het Hof van Justitie was beoogd. Het arrest werpt mijns inziens meer vragen dan antwoorden op. Kunnen ondernemingen en lidstaten de zekerheid aan het A-fonds-arrest verbinden dat in zulke gevallen geen bescherming wordt geboden? Betekent het

---

<sup>253</sup> Szudoczky, *ESALQ* 2016/3.

<sup>254</sup> HvJ 6 oktober 2015, C-66/14 (*Finanzamt Linz*), punt 31-33.

<sup>255</sup> HvJ 6 oktober 2015, zaak C-66/14 (*Finanzamt Linz*), punt 21, HvJ 15 juni 2006, zaken C-393/04 en C-41/05 (*Air Liquide Industries Belgium*), punt 43 en HvJ 3 maart 2020, zaak C-75/18 (*Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*), punt 31.

<sup>256</sup> HvJ 2 mei 2019, zaak C-598/17 (*A-Fonds*).



dat wanneer het staatssteunonderzoek is afgerond, andere ondernemingen in dat geval dus ook geen bescherming genieten van de leer van de verkeersvrijheden? Naar aanleiding van het arrest zijn veel verontwaardigde reacties gekomen. Het is daarom naar mijn mening niet zeker dat het Hof van Justitie later niet op deze denkwijze zal terugkomen. Hoewel in dezen dus een arrest is geweest, betwijfel ik of de belanghebbenden een (grote) rechtszekerheid aan dit arrest kunnen ontleen. Ik vrees dat het wachten is op een volgend arrest van het Hof van Justitie om hopelijk meer duidelijkheid te verkrijgen omtrent de samenloop van het staatssteunregime en de verkeersvrijheden.

#### 4.6.2 Van samenloop tot samensmelting?

Het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden worden nog vaak besproken als twee ongebonden leerstukken. De verkeersvrijheden enerzijds garanderen een vrije verhandeling van producten en alle mogelijke productiefactoren binnen de interne markt, ongeacht van welke lidstaat ze afkomstig zijn. Anderzijds wordt het staatssteunregime doorgaans gezamenlijk besproken met de overige verdragsregels van het mededingingsrecht, zoals het verbod op kartels (artikel 101 VWEU) en het misbruik maken van een machtspositie (artikel 102 VWEU). Op het eerste zicht verschillen de toetsingscriteria van de verkeersvrijheden sterk van de voorwaarden die behoren tot het staatssteunverbod. De twee verdragsartikelen vertonen in eerste instantie weinig overeenkomsten. In het staatssteunregime gelden de volgende voorwaarden: Ten eerste dient sprake te zijn van een voordeel of een begunstiging.(i) Dit voordeel wordt slecht geboden aan bepaalde ondernemingen of producties; het voordeel heeft dus een selectief karakter.(ii) De begunstiging is met staatsmiddelen bekostigd.(iii) En ten slotte wordt door deze begunstiging de mededinging vervalst en het handelsverkeer binnen de Europese Unie ongunstig beïnvloedt.(iv) Aan de voorwaarden moet op cumulatieve wijze worden voldaan om onder de reikwijdte van het staatssteunverbod te vallen. Bij de beoordeling van de leer van de verkeersvrijheden, wordt gebruik gemaakt van een beslisboom: binnen een grensoverschrijdende (economische) activiteit is sprake van een discriminatie of een belemmering, welke niet kan worden gerechtvaardigd. Indien een rechtvaardigingsgrond wel wordt geaccepteerd dient het verschil in behandeling te voldoen aan de beginselen van proportionaliteit, subsidiariteit en noodzakelijkheid.

Toch vormen beide leerstukken in mijn opinie cruciale bouwstenen van de interne markt. Het realiseren van een gelijk speelveld op de interne markt staat voor beide regimes centraal. Beide regimes vormen een verbod op een mogelijke verstoring van de verhoudingen tussen deelnemers op de interne markt, veroorzaakt door de regelgeving van de lidstaten. Mijns inziens kan het staatscriterium van staatssteun namelijk tevens worden herkend in de leer van de verkeersvrijheden. Bovendien kan een belemmering in mijn optiek als synoniem worden beschouwd voor een selectief nadeel. Tevens vertonen de uitspraken van het Hof van Justitie met betrekking tot de twee leerstukken

steeds meer overeenkomsten. Eerder heb ik al aangegeven dat de uitspraken met betrekking tot de verkeersvrijheden nieuwe en waardevolle inzichten kunnen brengen met betrekking tot de toepassing van het staatssteunregime.

Ik zou de samensmelting van de twee regimes nog verder willen trekken. Mijns inziens zou in de toekomst het bestaan van één toets voor beide leerstukken niet enkel denkbaar, maar mogelijk zelfs gewenst kunnen zijn. De eerste stap van de samenvloeiing van de twee regimes is mijns inziens al verwezenlijkt bij het overschakelen van de derogatietoets naar de discriminatietoets in het *Adria-Wien Pipeline* arrest. Sindsdien kunnen beide leerstukken in mijn optiek worden gezien als (een uitwerking van) het verbod op discriminatie van het VWEU. Het enige essentiële onderscheid in het toepassingsbereik van de leer van de verkeersvrijheden en de selectiviteitstoets van het staatssteunregime is dat in de implementatie van de verkeersvrijheden een maatregel wordt verboden indien deze in een grensoverschrijdende situatie discrimineert op basis van nationaliteitsoverwegingen (of overwegingen daarvan afgeleid), terwijl het staatssteunregime een maatregel verbiedt die discriminatie in de markt aanbrengt, vanuit welke specifieke overwegingen dan ook, zolang die discriminatie maar plaatsvindt binnen één referentiekader. Beide regimes voorkomen het verschillend behandelen van ondernemingen (of personen) die zich in een gelijkaardige positie bevinden. Bij het staatssteunregime is het niet noodzakelijk dat sprake is van grensoverschrijdend verkeer.

Er zou in mijn optiek één toets voor ondernemingen kunnen worden gevormd voor de leer van de verkeersvrijheden en het staatssteunregime. Aan de hand van deze toets zouden (rechts)personen welke zich benadeeld (gediscrimineerd) voelen een beroep kunnen doen op het verbod op discriminatie (beginsel van gelijke behandeling) van de Europese Unie. Nieuwe maatregelen die mogelijk een steunkarakter bevatten zouden in principe nog steeds door de Europese Commissie kunnen worden onderzocht. Het voordeel van een gezamenlijke toets voor de twee regimes is allereerst dat een constructieve oplossing wordt getroffen voor situaties waarin sprake is van een overlap van de twee regimes. Daarnaast neemt een gezamenlijke toets de mogelijk overbodige discrepanties tussen de twee leerstukken weg.

Een gezamenlijke toets zou er mijns inziens als volgt uit kunnen zien:

1. Referentiekader:

Allereerst dient een referentiekader te worden vastgesteld. Dit referentiekader wordt gevormd door het relevante wettelijke stelsel van de lidstaat die het onderscheid aanbrengt. Het vaststellen van een referentiekader is mijns inziens tevens zinvol in de gevallen welke nu worden gekenmerkt door de leer van de verkeersvrijheden. Door een belemmering of

discriminatie in het grensoverschrijdend verkeer te identificeren wordt in mijn optiek tevens (onbewust) een referentiekader geschetst. De belemmering is namelijk niet absoluut, maar zij behelst een relatieve eigenschap.

2. Discriminatievergelijking:

Vervolgens vindt de discriminatietoets plaats: bevinden de verschillende ondernemingen zich in een vergelijkbare positie? Opnieuw zijn de juridische en feitelijke omstandigheden van belang bij het eventuele vaststellen van discriminatie. De door de staat bevoordeelde ondernemingen moeten worden vergeleken met ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in een vergelijkbare positie bevinden. Deze discriminatietoets vindt plaats aan de hand van de doelstelling van het referentiekader. Hierbij heb ik aldus voor een ruime benadering gekozen voor het begrip 'prima facie discriminerend'. Deze ruime benadering geldt mede om de reden dat de 'benadeelde' onderneming het beroep doet op het EU-recht. Ten overstaan van dit individu kan van de lidstaat in mijn ogen meer worden verwacht bij stap drie.

3. Rechtvaardiging:

De prima facie discriminerende regeling kan mogelijk worden gerechtvaardigd. Tot op heden zijn de algemeen geaccepteerde rechtvaardigingsgronden inherent aan het belastingstelsel. Diezelfde gronden zouden in deze toets tevens tot een rechtvaardiging kunnen leiden. Hierbij zal mede worden gelet op het doel van de maatregel. Zelf zie ik een mogelijkheid tot uitbreiding van de reeks aan gronden. De reikwijdte van het staatssteunregime is namelijk in principe breder dan die van de leer van de verkeersvrijheden (welke enkel ziet op grensoverschrijdende situaties). In mijn optiek zouden ook gronden, anders dan inherent aan het belastingstelsel, kunnen worden aangenomen zover zij maar in lijn zijn met de interne markt van de Europese Unie. Door de ruime benadering van discriminatie in stap twee, ken ik ook aan de mogelijke rechtvaardiging meer ruimte en gewicht toe.

4. Proportionaliteit:

De proportionaliteitstoetsen van de twee regimes zijn sterk gelijkaardig. Deze toets wordt dus simpelweg overgenomen. Er wordt aldus getoetst of de maatregel evenredig is aan het gestelde doel en niet verder gaat dan noodzakelijk is. De maatregel dient geschikt te zijn om het gestelde doel te bereiken.

Dan rest nog de vraag over de uitwerking. In het geval van ongerechtvaardigde discriminatie kent de leer van de verkeersvrijheden de begunstiging toe en neemt het staatsregime de begunstiging juist weg. Het geniet mijn voorkeur om de begunstiging ook aan de vergelijkbare ondernemingen toe te kennen in plaats van deze af te nemen van de betreffende onderneming(en). Een dergelijke uitwerking biedt de belanghebbenden een grotere prikkel om een beroep te doen op het verbod op discriminatie.

Bovendien ben ik van mening dat een dergelijke uitwerking een meer rechtvaardige oplossing is voor alle betrokken partijen. Indien deze uitwerking door de lidstaat ongewenst wordt bevonden kan zij haar wetgeving aanpassen. De wetgever heeft aan de hand van spoedreparaties getoond dat een dergelijke aanpassing op een vrij snelle wijze kan worden verwezenlijkt. Ten slotte ben ik van mening dat het meer inherent is aan het rechterlijke systeem om de eigen schade (of het eigen nadeel) aan te vechten dan om het voordeel van een ander te ontnemen.

#### 4.6.3 Rechtszekerheidstoetsing

Al eerder heb ik aangehaald dat ik begrip heb voor de achterliggende doelstelling van de terugvorderingsverplichting. Op het willen herstellen van de eerlijkheid in de concurrentieverhoudingen op de interne markt is naar mijn mening weinig aan te merken. Toch heb ik grote moeite met de oplossing die de Europese Unie hiervoor heeft gekozen. Aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt mijns inziens een te beperkte reikwijdte toegekend. Bij de gezamenlijke toets in de vorige paragraaf heb ik aangehaald dat ik de uitwerking van de leer van de verkeersvrijheden verkies. Naar mijn mening verkrijgt, ter bestrijding van staatssteun, het toekennen van de betreffende steun aan vergelijkbare ondernemingen de voorkeur. Ik pleit aldus voor het toekennen van het betreffende voordeel aan alle vergelijkbare ondernemingen, in plaats van het afnemen van het voordeel van de bevoordeelde onderneming(en) in kwestie. Mijns inziens is dit een meer constructieve uitkomst van het staatssteunverbod. Dit heeft met name te maken met de drijfveren van de verschillende partijen. Ondernemingen zullen de prikkel hebben hun kostenposten te beperken. In mijn optiek zullen door ondernemingen belastingen namelijk worden gezien als een kostenpost. Indien zij de mogelijkheid hebben om op een volstrekt legale (zakelijke) wijze minder belasting te betalen, zullen zij mijns inziens doorgaans voor die optie kiezen. Zoals ik eerder heb aangehaald vind ik dit geen blijk geven van 'kennelijk onvoldoende behoedzaam' ondernemerschap. De lidstaat heeft in de huidige uitwerkingen van het staatssteunregime slechts weinig te verliezen. Toch kan de fout, dat wordt gehandeld in strijd met de beginselen van de interne markt, naar mijn mening in grotere mate aan de steun verlenende lidstaat worden toegerekend. Hoewel voor de overheden dezelfde onzekerheden bestaan, kan aan hen mijns inziens een grotere verantwoordingsplicht worden toegekend betreffende de bescherming van de interne markt. Van de overheid kan naar mijn mening namelijk meer worden verwacht omtrent belastingethiek aangezien de overheid het algemeen belang nastreeft (en de onderneming op de eerste plaats slechts haar eigen belang). In mijn optiek is de steun verkrijgende onderneming bovendien niet de enige actor die een voordeel heeft genoten bij de steunmaatregel. De lidstaat heeft mogelijk ook kunnen genieten van de gevolgen van een gunstiger vestigingsklimaat. Indien het staatssteunverbod dan toch een 'wie zijn billen brandt, moet op de blaren zitten'- benadering betreft, is het naar mijn mening meer evident dat

de lidstaat voor de mogelijk vervalste mededinging moet opdraaien door vergelijkbare ondernemingen (met terugwerkende kracht) dezelfde steun te bieden. Het is immers de lidstaat die de mogelijkheid biedt om de concurrentieverhoudingen te verstoren. De gepaste oplossing zou naar mijn mening dan ook drukken op de staatskas. In dat geval is de prikkel voor de lidstaat om in de toekomst af te zien van (potentiële) steunmaatregelen mijns inziens groter dan de prikkel voor (alle) ondernemingen om hun belastingkosten te beperken. De overheid zal zich in mijn optiek dan terughoudender opstellen bij het vormen van potentiële steunmaatregelen door de mogelijk grote budgettaire gevolgen. De Europese regels omtrent de begrotingstekorten<sup>257</sup> vormen hierbij een stok achter de deur. Daarnaast ben ik voorstander van een grotere samenwerking tussen de Europese Commissie en de lidstaten omtrent de reikwijdte van het staatssteunverbod. Deze ‘centrale’ aanpak is mijns inziens pragmatischer dan wanneer de verantwoordelijkheid bij de bevoordeelde ondernemingen wordt gelegd. Naar mijn mening wordt het probleem op deze wijze ook meer aangepakt bij de wortel, namelijk het opstellen of afspreken van steun verlenende bepalingen. De door mij verkozen uitwerking van het staatssteunregime kan leiden tot een ‘schoner’ belastingstelsel, namelijk een stelsel zonder maatregelen waarop later kan worden teruggekomen, omdat ze als onrechtmatige steunmaatregel worden bestempeld. Ten slotte zou bij een dergelijke uitwerking de mijns inziens kwalijke behandeling van de steun verkrijgende onderneming verleden tijd zijn. Het rechtszekerheidsbeginsel zou in dat geval kunnen worden gewaarborgd. Deze uitwerking past mijns inziens meer bij de rechtsstaat die Nederland verklaart te zijn. Unilateraal kan Nederland echter weinig aan de bestaande situatie veranderen. Deze ommezwaai in de behandeling van onrechtmatig verkregen staatssteun zou dus moeten komen vanuit de Europese Unie.

#### 4.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is een antwoord geboden op de volgende deelvraag: *Is de reikwijdte van het selectiviteitscriterium (zie hoofdstuk 3) gegrond ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen?*

Ten behoeve van de doorwerking van het Unierecht is het principe aangenomen dat de Europese rechtsregels en algemene beginselen voorrang verkrijgen, indien strijd optreedt met nationale bepalingen. Oorspronkelijk bestond de aanname dat de burger zich op de meest gunstige bepaling kon beroepen, nationaal of Europees. Van dit standpunt wordt steeds meer afgezien. Tegenwoordig wordt namelijk meer aangesloten bij de Europese uitleg van bepalingen.

Het rechtszekerheidsbeginsel beschermt de burger tegen een willekeurig en onverwacht nadelig optreden van de overheid. Regelgeving dient daarom helder en ondubbelzinnig te zijn geformuleerd,

---

<sup>257</sup> Beter bekend als het Stabiliteits- en Groeipact van de Europese Unie.

opdat de burger de juiste rechten en plichten uit de regelgeving kan afleiden. Toch is het beginsel niet zo sterk dat het de belastingplichtige beschermt tegen eventuele toekomstige veranderingen in de rechtsregels. Het rechtszekerheidsbeginsel is sterk verwant aan de beginselen van legaliteit en vertrouwen. Bovendien maakt het rechtszekerheidsbeginsel deel uit van de 'communautaire rechtsorde' van de Europese Unie. Tevens wordt het beginsel in de introductie van het Handvest van de Europese Unie beschouwd als aan- en invulling van de regels beschreven in het Handvest.

Toch is door het Hof van Justitie meermaals geoordeeld dat een doeltreffende toepassing van het recht van de Europese Unie ertoe kan leiden dat het beginsel van rechtszekerheid terzijde wordt geschoven. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de belastingplichtige redelijkerwijs had kunnen achterhalen dat sprake was van een onjuiste interpretatie of toezegging. Hierbij wordt van de belastingplichtige een actieve houding verwacht. Het rechtszekerheidsbeginsel behelst dus zeker geen absolute werking. Het rechtszekerheidsbeginsel kan een rol spelen indien de Europese regelgeving door één van de nationale machten foutief wordt uitgelegd. Ten behoeve van de wetgevende macht heerst de opvatting dat, in het geval dat een nationale bepaling op een dergelijke wijze van de Europese bepaling afwijkt dat de doelstellingen ervan niet langer kunnen worden verwezenlijkt, de nationale bepaling terzijde dient te worden geschoven. Hierbij spelen de constitutionele beginselen van de Europese Unie een doorslaggevende rol, aangezien zij behoren tot het (dwingende) primaire EU-recht. Ten tweede bestaat de mogelijkheid dat de nationale rechterlijke macht een bepaling uitlegt op een wijze die niet overeenkomt met de interpretatie van de Europese Unie. Wanneer in casu de primaire of secundaire beginselen van de Europese Unie een rol spelen, verkleint dit de kans op een uitgestelde werking. Ten slotte bestaat de situatie dat aan de belastingplichtige een onjuiste interpretatie wordt geboden door de nationale uitvoerende macht. In een dergelijk geval bestaat meer ruimte voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel of het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien door de bevoegde autoriteiten gerechtvaardigde belangen zijn gewekt. Dit vertrouwen blijft bestaan zolang de feiten ongewijzigd blijven.

Ten aanzien van het terugvorderingsbesluit binnen het staatssteunregime kom ik tot de conclusie dat slechts een beperkt aantal verweergronden van de bevoordeelde onderneming worden toegestaan. Een eerste grond houdt in dat de terugvordering volstrekt onmogelijk is. Een tweede grond behelst dat een algemeen beginsel van het recht van de Europese Unie zich tegen de terugvordering verzet. Tot deze beginselen behoort ook het rechtszekerheidsbeginsel. Een beroep op deze beginselen wordt echter binnen de toepassing van het staatssteunregime niet snel gegrond verklaard. Gerechtvaardigd vertrouwen kan namelijk slechts worden gewekt door de Europese Commissie. De goedkeuring van de Europese Unie kan overigens niet eenzijdig door de lidstaten worden uitgebreid. De beoordeling of sprake is van een gerechtvaardigd vertrouwen is overgelaten aan de nationale rechter. Een beroep

tegen een negatief besluit van de Europese Commissie schorst de werking van het besluit niet. De lidstaat dient over te gaan tot een onverwijld terugvordering van het steunbedrag.

Vervolgens heb ik de onduidelijkheden binnen het selectiviteitscriterium die zijn gevonden in hoofdstuk drie besproken in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel. Over het algemeen kan een belangenafweging worden vastgesteld tussen beoordelingsvrijheid binnen een casuïstische toetsing en een rechts zekere uitwerking voor de lidstaten en haar ondernemingen. Op verschillende fronten is het mogelijk het rechtszekerheidsbelang van de belanghebbende sterker te waarborgen. Deze betreffen met name de vaststelling van het referentiekader, en het vraagstuk of de doelstelling van het referentiekader of van de betreffende maatregel het centrum vormt van de tweede stap.

Ik kom tot de conclusie dat in het staatssteunregime een beperkte reikwijdte aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt toegekend. Ik vind de uitwerking op zijn zachts gezegd niet optimaal. Het betitelen van de bevoordeelde onderneming tot 'kennelijk onvoldoende behoedzaam' vind ik onrechtvaardig omwille van de heersende onduidelijkheden in de toepassing van het staatssteunregime. Bovendien ben ik van mening dat de onverwijld terugvordering van het (door de jaren heen) opgebouwde steunbedrag inclusief rente onevenredig aan het door de onderneming genomen risico. Ondernemingen kunnen door de terugvordering in de financiële moeilijkheden terecht komen. Bovendien hadden ze mogelijk anders gehandeld zonder het verkregen steunbedrag.

Vervolgens ben ik toegekomen aan de volgende deelvraag: *Is er een alternatief dat meer rechtszekerheid biedt?*

De behandeling van de bevoordeelde onderneming wordt naar mijn mening gekenmerkt door een dermate gebrek aan rechtszekerheid en bescherming die onverenigbaar is met de rechtsstaat die Nederland is. De zoektocht naar minder onduidelijkheden en meer rechtszekerheid heeft mij gebracht tot een vergelijking tussen de leer van de verkeersvrijheden en het staatssteunregime. Hierbij heb ik de situatie toegelicht waarin sprake is van een samenloop van deze twee regimes. Een samenloop doet zich voornamelijk voor indien grensoverschrijdende gevallen een minder gunstige benadering genieten dan binnenlandse gevallen. Er heerst een sterke verbondenheid tussen deze regimes. Wel zijn de uitwerkingen tegengesteld. Tot op heden heeft het Hof van Justitie niet in een duidelijk antwoord voorzien wat dient te gebeuren indien beide regimes op een casus van toepassing zijn. Het gevolg van het A-fonds arrest is dat (in sommige gevallen) geen enkele bescherming wordt geboden aan de belanghebbenden. Ik vraag me af of een dergelijke gevolgtrekking ook door het Hof van Justitie was beoogd. Het is, net als bij veel andere vraagstukken binnen het staatssteunregime, wachten op meer duidelijkheid van het Hof van Justitie in een volgend arrest.

Ten slotte heb ik de mogelijkheid van het hanteren van éénzelfde toets voor het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden besproken. Beide vormen in mijn optiek namelijk cruciale bouwstenen van de interne markt. Tevens zijn beide regimes uitwerkingen van het verbod op discriminatie van de Europese Unie. Ik ben gekomen tot een toets die inhoudelijk sterk gelijkt op de huidige toetsen van beide regimes. Qua procedure en resultaat is, vanwege de pragmatische vormgeving, voor meer aansluiting bij de leer van de verkeersvrijheden gekozen. De uitwerking van de leer van de verkeersvrijheden maakt namelijk op een handige manier gebruik van de drijfveren van de verschillende partijen. Indien de constatering van ongeoorloofde steun op de staatskas zou drukken, zou dit mijns inziens een grotere prikkel vormen voor de overheid om zich in de toekomst voorzichtiger op te stellen bij het vaststellen van potentiële steunmaatregelen. Bovendien is de steunmaatregel naar mijn mening in grotere mate de fout van de lidstaat. Zij heeft immers de mogelijkheid geboden om de concurrentieverhoudingen te verstoren. Op deze manier wordt de oorzaak van het probleem bestreden, waardoor men in de toekomst kan komen tot een 'schoner' belastingstelsel. Bij een dergelijke uitwerking wordt tevens het rechtszekerheidsbeginsel gewaarborgd. Mijns inziens wordt dan een waarde aan het rechtszekerheidsbeginsel gekoppeld die passend is voor een rechtsstaat.



## Hoofdstuk 5: Conclusie

In dit laatste hoofdstuk beantwoord ik de probleemstelling. Daarnaast zijn de belangrijkste overwegingen uit de verschillende hoofdstukken nogmaals opgenomen. De probleemstelling luidt:

*Welke reikwijdte wordt door de Europese Unie aan het selectiviteitscriterium van staatssteun toegekend en is deze reikwijdte gegrond ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen, en zo niet, bestaat er een alternatief dat meer rechtszekerheid biedt?*

Ten eerste is het theoretische kader van het staatssteunregime besproken in hoofdstuk twee. Dit hoofdstuk was met name van belang om de probleemstelling in een breder kader te plaatsen. Ik heb een antwoord geboden op de vraag: *Wat zijn de doelstellingen, de voorwaarden en de gevolgen van het staatssteunregime, waar het selectiviteitscriterium deel van uit maakt?*

Het staatssteunregime maakt onderdeel uit van het mededingingsrecht. Het mededingingsrecht maakt samen met de verkeersvrijheden deel uit van het instrumentarium van de Europese Unie om een gelijk speelveld op de interne markt te verwezenlijken. Het staatssteunregime richt zich specifiek op overheidsbeleid dat versturend kan zijn voor eerlijke concurrentieverhoudingen op de interne markt. Om binnen de reikwijdte van het begrip staatssteun te vallen, moet sprake zijn van een voordeel, bekostigd door de staat, aan een selectieve (groep) onderneming(en), waardoor de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten (kan) worden beïnvloed. De voorwaarden gelden op cumulatieve wijze. Zodra aan één van de vier criteria niet wordt voldaan, vindt het verbod aldus geen toepassing. De interpretatie van de verschillende criteria is dus van groot belang in de bepaling van de reikwijdte van het staatssteunregime. Daarnaast beperkt de de-minimisregeling de reikwijdte van het staatssteunverbod.

Indien binnen een lidstaat een nieuwe maatregel wordt gevormd, welke mogelijk een steunmaatregel betreft, dient zij deze maatregel aan te melden bij de Europese Commissie. Gedurende het onderzoek geldt een 'standstill'- bepaling. Tevens kan een onderzoek worden gestart naar aanleiding van een klacht of op eigen initiatief van de Europese Commissie. De uitkomst van het onderzoek kan grote gevolgen hebben voor de 'steunverkrijgende' onderneming(en). De verkregen steun behoort namelijk, met rente, aan de lidstaat te worden terugbetaald. Deze consequentie maakt de precieze invulling van de verschillende criteria dus van groot belang voor de bevoordeelde ondernemingen. Met name de invulling van het selectiviteitsvraagstuk (en het voordeelcriterium) blijkt bij de beoordeling van fiscale maatregelen cruciaal.

Vervolgens kan een ander onderdeel van de probleemstelling worden beantwoord aan de hand van hoofdstuk drie. Deze deelvraag luidt: *Welke reikwijdte wordt door de Europese Unie aan het*

*selectiviteitscriterium van staatssteun toegekend?* Ik ben in dat hoofdstuk tot een aantal conclusies gekomen.

Allereerst heb ik geconstateerd dat bij individuele maatregelen een bewijsvermoeden wordt gehanteerd: aan het selectiviteitscriterium wordt geacht te zijn voldaan, wanneer het voordeelcriterium is bewezen. Vervolgens heb ik mij nader toegespitst op het stappenplan van de selectiviteitstoets. Het referentiekader (stap één) behoeft een ruime benadering, maar beperkt zich tot de regelgeving van een bepaalde lidstaat. Regelmatig is het referentiekader dan ook het belastingstelsel zelf. Het referentiekader is echter minder van belang indien de selectiviteit als het ware opzettelijk is aangebracht in het gehele belastingstelsel. Verder is het Azoren-arrest<sup>258</sup> cruciaal geweest voor het toetsingskader van regionale selectiviteit. Er bestaan drie situaties welke elk een andere behandeling vereisen. Wanneer de federale overheid in een bepaalde regio een gunstigere maatregel toepast, leidt dit betrekkelijk snel tot de aanname van selectiviteit. In het geval van symmetrische decentralisatie vormt de regelgeving van de betreffende regio het referentiekader. In dat geval is niet snel sprake van selectiviteit. Bij asymmetrische decentralisatie moet worden getoetst of de regio autonoom is op het institutionele, procedurele en financiële terrein. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt de regelgeving van die betreffende regio als referentiekader aangemerkt.

De tweede stap is opgesplitst in twee subtoetsen. De eerste subtoets betreft het vaststellen van de doelstelling. Tot op heden is onduidelijk of het doel van de bestreden maatregel of het doel van de referentieregeling wordt bedoeld. Ik geef hierbij de voorkeur aan het doel van de referentieregeling, aangezien dit in mijn ogen zou leiden tot een ruime en constructieve maatstaf in het oordeel of sprake is van selectiviteit. Daarnaast is nog onduidelijk of tevens extrinsieke beleidsdoelen mogen worden meegenomen in de overweging of sprake is van selectiviteit. De tweede subtoets behelst het discriminatievraagstuk: maakt de maatregel onderscheid tussen producties of ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in vergelijkbare posities bevinden? Hierbij heb ik geconcludeerd dat het begrip 'bepaalde producties of ondernemingen' een ruime benadering behoeft, maar tevens niet onbegrensd is.

In de derde stap van het toetsingskader kan een prima facie selectieve maatregel worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel. Deze stap behelst aldus een tegenbewijsmogelijkheid voor de lidstaat. Hierbij dient tevens een proportionaliteitstoets te worden afgenomen. Ook hier is onduidelijk met welke doelstellingen rekening mag worden gehouden en hoe deze derde stap zich verhoudt tot de tweede stap. Binnen het staatssteunregime zijn tot op heden

---

<sup>258</sup> HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 (Azoren).

slechts twee rechtvaardigingsgronden aangenomen: het voorkomen van misbruik en het vermijden van dubbele belasting.

De volgende deelvraag is behandeld in hoofdstuk vier. Deze houdt in: *Is de reikwijdte van het selectiviteitscriterium (zie hoofdstuk 3) gegrond ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen?*

Het rechtszekerheidsbeginsel beschermt de burger tegen een willekeurig en onverwacht nadelig optreden van de overheid. Het beginsel impliceert dus ook dat regelgeving helder en ondubbelzinnig moet worden geformuleerd. Het rechtszekerheidsbeginsel is sterk verwant aan de beginselen van legaliteit en vertrouwen. Daarnaast maakt het rechtszekerheidsbeginsel deel uit van de 'communautaire rechtsorde' van de Europese Unie. Ook worden de beginselen in de introductie van het Handvest van de Europese Unie aangehaald. Toch is door het Hof van Justitie meermaals geoordeeld dat een doeltreffende toepassing van het recht van de Europese Unie ertoe kan leiden dat het beginsel van rechtszekerheid terzijde wordt geschoven. Het rechtszekerheidsbeginsel speelt voornamelijk een rol wanneer de Europese regelgeving door één van de nationale machten foutief wordt uitgelegd. Bij strijd door de wetgevende macht, wordt de nationale bepaling terzijde geschoven. Bij strijd met de rechtgevende macht, kan sprake zijn van een uitgestelde werking van de Europese uitleg. Bij strijd met de uitvoerende macht bestaat meer ruimte voor een succesvol beroep op het vertrouwens-/rechtszekerheidsbeginsel.

De geconstateerde onduidelijkheden binnen het selectiviteitscriterium staan mijns inziens aan een rechts zekere positie van de lidstaten en de ondernemingen in de weg. Over het algemeen heb ik binnen het selectiviteitscriterium een belangenafweging vastgesteld tussen de mogelijkheid tot een casuïstische toetsing (en daarmee een grote beoordelingsruimte voor de Europese instanties) en een rechts zekere uitwerking voor de lidstaten en haar ondernemingen. Door de bestaande knelpunten onbehandeld te laten, heeft het Hof van Justitie voornamelijk het belang van de casuïstische toetsing benadrukt. Op verschillende fronten is het mijns inziens mogelijk het rechtszekerheidsbelang van de belanghebbende sterker te waarborgen, zonder (grote) afbreuk te doen aan de casuïstische toetsing of de ruime reikwijdte van het staatssteunregime. Deze betreffen met name de vaststelling van het referentiekader, en het vraagstuk of de doelstelling van het referentiekader of van de betreffende maatregel het centrum vormt van de tweede stap. Daarnaast bestaat een grote, onnodige rechtsonzekerheid in het geval van een overlap van het staatssteunregime met de leer van de verkeersvrijheden. Hoewel het Hof van Justitie deze kwestie in het A-fondsarrest heeft willen verduidelijken, heeft dit arrest slechts tot meer rechtsvragen geleid.<sup>259</sup>

---

<sup>259</sup> HvJ 2 mei 2019, C-598/17 (A-Fonds).

Ik constateer ten aanzien van het terugvorderingsbesluit binnen het staatssteunregime dat het rechtszekerheidsbeginsel zich tegen de terugvordering kan verzetten. Echter, een beroep op dit beginselen wordt niet snel gegrond verklaard. Gerechvaardigd vertrouwen kan namelijk slechts worden gewekt door de Europese Commissie. De goedkeuring van de Europese Unie kan overigens niet eenzijdig door de lidstaten worden uitgebreid. De beoordeling of sprake is van een gerechtvaardigd vertrouwen is overgelaten aan de nationale rechter. Bij een negatief besluit dient de lidstaat over te gaan tot een onverwijld terugvordering van het steunbedrag. Ik ben geen voorstander van de uitwerking van het staatssteunverbod. Het betitelen van de bevoordeelde onderneming tot 'kennelijk onvoldoende behoedzaam' vind ik onrechtvaardig omwille van de eerder geconstateerde onduidelijkheden in de toepassing van het staatssteunregime. Bovendien is in mijn optiek de onverwijld terugvordering van het (door de jaren heen) opgebouwde steunbedrag inclusief rente onevenredig aan het door de onderneming genomen risico. Ondernemingen kunnen door de terugvordering in de financiële moeilijkheden terecht komen. Bovendien hadden ze mogelijk anders gehandeld zonder het verkregen steunbedrag. Het rechtszekerheidsbelang van de ondernemingen wordt mijns inziens te eenvoudig terzijde geschoven.

Ter beantwoording van de probleemstelling stel ik vast dat aan de hand van de toetsingskaders enige helderheid is verschaft omtrent de precieze beantwoording van het selectiviteitsvraagstuk. Toch blijven nog enkele grote knelpunten bestaan, welke helaas door het Hof van Justitie nog niet zijn aangepakt. In mijn optiek zou meer duidelijkheid binnen het toetsingskader kunnen worden verschaft, zonder afbreuk te doen aan de casuïstiek van het regime. De onduidelijkheden binnen het selectiviteitscriterium zorgen mijns inziens voor een reikwijdte van het criterium die niet gegrond is ten opzichte van het rechtszekerheidsbelang van de betrokken partijen. Door de uitwerking van het staatssteunregime wordt de bevoordeelde onderneming mijns inziens op een dusdanig onrechtvaardige wijze bejegend, welke mogelijk afbreuk doet aan de Europese belastingmoraal.

Ten slotte heb ik een antwoord geboden op de laatste deelvraag: *Is er een alternatief dat meer rechtszekerheid biedt?* Het antwoord op deze vraag betreft in feite mijn aanbeveling voor een alternatief toetsingsschema.

Het is mijns inziens mogelijk om éénzelfde toets op te stellen voor het staatssteunregime en de leer van de verkeersvrijheden. Beide leerstukken vormen in mijn optiek namelijk cruciale bouwstenen van de interne markt en beide regimes zijn uitwerkingen van het verbod op discriminatie van de Europese Unie. Ik ben gekomen tot een toets die inhoudelijk sterk gelijkert op de huidige toetsen van beide regimes. Met een dergelijke gezamenlijke toets kan een einde worden gemaakt aan de (onnodige) verschillen tussen de twee leerstukken. Bovendien zouden de antwoorden die al binnen de leer van de verkeersvrijheden zijn verkregen de onduidelijkheden binnen het staatssteunregime kunnen

verminderen. Qua procedure en resultaat is, vanwege de pragmatische vormgeving, voor een sterkere aansluiting bij de leer van de verkeersvrijheden gekozen. Deze vormgeving maakt namelijk op een handige manier gebruik van de drijfveren van de verschillende partijen. Indien de constatering van ongeoorloofde steun op de staatskas zou drukken, zou dit mijns inziens een grotere prikkel vormen voor de overheid om zich in de toekomst meer bedachtzaam op te stellen bij het vaststellen van potentiële steunmaatregelen. Bovendien is de steunmaatregel naar mijn mening in grotere mate de fout van de lidstaat, aangezien zij de mogelijkheid biedt om de concurrentieverhoudingen te verstoren. Daarnaast stel ik een grotere samenwerking voor tussen de Europese Commissie en de lidstaten omtrent de reikwijdte van het staatssteunverbod. Met behulp van richtsnoeren en goedkeuringen kunnen de lidstaten dan anticiperen op een meer voorspelbare interpretatie van het selectiviteitscriterium. Aan de hand van deze toets wordt de oorzaak van het probleem bestreden, waardoor men in de toekomst kan komen tot een 'schoner' belastingstelsel. Bij een dergelijke uitwerking wordt tevens het rechtszekerheidsbeginsel gewaarborgd. Mijns inziens wordt dan een waarde aan het rechtszekerheidsbeginsel gekoppeld die passend is voor een rechtsstaat. Het is mijns inziens nuttig dat een dergelijke gezamenlijk toetsingskader wordt onderzocht. Deze ingrijpende veranderingen zouden door de Europese Unie kunnen worden doorgevoerd.

## Bijlage<sup>260</sup>

HvJ van 19 september 2000, zaak C-156/98 (Duitsland/Commissie)	Een maatregel die enkel toepassing vindt voor ondernemingen gevestigd binnen een beperkte regio is selectief.
HvJ van 12 oktober 2000, zaak C-480/98 (Spanje/Commissie)	Het niet tijdig in werking stellen van maatregelen ter invorderen van een heffing ten aanzien van (bepaalde) ondernemingen, vormt een selectief voordeel voor deze ondernemingen.
HvJ van 8 november 2001, zaak C-143/99 (Adria-Wien Pipeline GmbH)	Een nieuw toetsingskader is aangenomen aan de hand waarvan wordt onderzocht of sprake is van een a priori selectieve maatregel: <i>Wijkt de betreffende maatregel af van de referentieregel waardoor een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen die zich gelet op het doel van de maatregel, in een rechtens en feitelijk vergelijkbare positie bevinden?</i> Hierbij werd aangesloten bij de discriminatietoets van de verkeersvrijheden.
GvEA van 23 oktober 2002, Gevoegde zaken T-269/99, T-271/99 en T-272/99 (Territorio Histórico de Guipúzcoa e.a.)	Een investeringsmaatregel die uitsluitend een voordeel oplevert voor bedrijven met grote financiële middelen is een selectieve maatregel.
GvEA van 23 oktober 2002, gevoegde zaken T-346/99, T-347/99 en T-348/99 (Territorio Histórico de Álava e.a.)	Een maatregel die enkel een voordeel biedt voor startende ondernemingen is selectief.
HvJ van 29 april 2004, zaak C-308/01 (Gil Insurance)	De selectiviteit van een maatregel die een verschil aanbrengt in de behandeling van verzekeringsproducten werd gerechtvaardigd door de aard en opzet van belastingstelsel aangezien de regel misbruik helpt te voorkomen.
HvJ van 15 juli 2004, zaak C-501/00 (Koninkrijk Spanje/Commissie)	Een maatregel is selectief indien deze enkel een voordeel biedt aan exportbedrijven.
HvJ van 15 december 2005, zaak C-66/02	Een maatregel die enkel (fuserende) banken bevoordeelt is selectief.

<sup>260</sup> Deze lijst is gebaseerd op Cox 2020, par. 5.5.

(Italië/Commissie) en HvJ 15 december 2005, zaak C-148/04 ( <i>Unicredito Italiano SpA</i> )	
HvJ van 10 januari 2006, zaak C-222/04 ( <i>Ministero dell'Economia e dell Finanze tegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA</i> )	Een vrijstelling in de dividendbelasting die enkel toepassing vindt voor bepaalde rechtsvormen en activiteiten is een selectieve maatregel.
HvJ van 22 juni 2006, zaken C-182/03 en C-217/03 ( <i>België en Forum 187 vzw/Commissie</i> )	Een maatregel bestaande uit een verrekenprijzenmethode die enkel een voordeel leverde voor concernfinancieringslichamen binnen een multinationale groep vormt een selectief voordeel.
HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 ( <i>Azoren</i> )	In dit 'Azoren'-arrest heeft het Hof van Justitie het kader geschept ter toetsing van regionale selectiviteit. Hierbij werd met name belang gehecht aan het bepalen van de referentieregel. In casu was de regio van de Azoren niet autonoom bevonden. De referentieregeling bestaat uit het belastingstelsel van (de rest van) Portugal. Ten opzichte van dit referentiekader werd de betreffende maatregel van de Azoren selectief bevonden.
HvJ van 15 juni 2006, gevoegde zaken C-393/04 en C-41/05 ( <i>Air Liquide Industries Belgium</i> )	Een maatregel die enkel voor motoren in aardgasstations een vrijstelling voorziet van de gemeentelijke drijfkrachtheffing is selectief.
GvEA van 4 maart 2009, zaak T-445/05 ( <i>Fineco Asset Management SpA</i> )	Een tariefsverlaging die enkel toepassing vond voor de beleggers van bepaalde beleggingsfondsen is specifiek.
GvEA van 11 juni 2009, zaak T-222/04 ( <i>Italië/Commissie</i> )	Een maatregel die voordelen biedt aan ondernemingen die binnen de gemeente publieke taken uitvoert, is selectief.
GvEA van 4 september 2009, zaak T-211/05 ( <i>Italië/Commissie</i> )	Een maatregel kan als selectief kwalificeren door een beperkte looptijd.

<p>HvJ van 17 november 2009, zaak C-169/08 (<i>Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna</i>)</p>	<p>Een vrijstelling van een regionale milieueffing die enkel van toepassing is op ondernemingen die fiscaal gevestigd zijn binnen de betrokken regio was niet verenigbaar met de interne markt. Of de gevolgen van een schending van vrijheid van vestiging of de gevolgen van het staatssteunregime dient plaats te vinden bij een dergelijke samenloop werd niet besproken.</p>
<p>HvJ van 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 – C-80/08 (<i>Paint Graphos e.a.</i>)</p>	<p>In dit arrest diende het Hof van Justitie te oordelen over de vrijstelling in de Italiaanse vennootschapsbelasting voor coöperatieve vennootschappen. Naar het oordeel van het Hof van Justitie bestaan twee typen coöperatieve vennootschappen. Die vennootschappen die streven naar een band van onderlinge bijstand met hun leden bevinden zich rechtens en feitelijk niet in een vergelijkbare positie met andersoortige coöperatieve vennootschappen. Voor de eerste groep is dus geen sprake van selectiviteit. Voor de andersoortige coöperatieve vennootschappen kan de aanwezige selectiviteit worden gerechtvaardigd doordat de winst wordt verlegd naar de leden die op hun beurt worden belast. Het evenredigheidsbeginsel dient te worden gehonoreerd. Dit hield in casu in dat de vrijstelling geen toepassing mag vinden op winsten verkregen uit handelstransacties met derden. Met doelstellingen van de maatregelen die niet van fiscale aard zijn, mag geen rekening worden gehouden. Dergelijke doelstellingen kunnen slechts een rol spelen bij lid 2 en lid 3 van artikel 107 VWEU.</p>
<p>HvJ van 8 september 2011, zaak C-279/08 (<i>Commissie/Nederland</i>)</p>	<p>Er is sprake van een selectieve bevoordeling indien bepaalde grote industriebedrijven emissierechten verkrijgen zonder dat hier een tegenprestatie aan is verbonden.</p>
<p>HvJ van 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09 – C-107/09 (<i>Europese Commissie/Government of Gibraltar</i>)</p>	<p>Selectiviteit kan tevens worden geconstateerd zonder dat sprake is van een afwijking van het 'normale' belastingstelsel. Een stelsel dat in haar geheel op een dergelijke wijze is vormgegeven of gemanipuleerd dat het met name offshore vennootschappen bevoordeelt is selectief.</p>
<p>HvJ 8 december 2011, zaak C-81/10 (<i>France Télécom</i>)</p>	<p>De begunstigende maatregel die enkel van toepassing was verklaard op het bedrijf France Télécom, kwalificeerde als selectief. Bovendien kan een begunstigende maatregel niet worden gecompenseerd met</p>



	andere maatregelen die de bepaalde onderneming(en) zwaarder raken, maar welke niet gerelateerd zijn aan die begunstigende maatregel.
HvJ van 29 maart 2012, zaak C-417/10 ( <i>3M Italia SpA</i> )	De Italiaanse maatregel welke faciliteerde dat belastingplichtigen een einde konden maken aan een langdurig juridisch geschil, maakte geen onderscheid tussen belastingplichtigen die zich in een rechtens en feitelijke vergelijkbare positie bevonden. Deze maatregel, welke was ingevoegd met het oog op het beginsel van een redelijke procesduur, werd dus niet selectief bevonden.
HvJ van 5 juni 2012, zaak C-124/10 P ( <i>Commissie/EDF</i> )	De vrijstelling van de winst uit een passiefpost die enkel toepassing vond aangezien het een staatsgecontroleerd nutsbedrijf betrof, was selectief.
HvJ van 21 juni 2012, zaak C-78/11 ( <i>ANGED</i> )	Met oog op het doel van de milieuheffing kon niet worden gesteld dat kleine handelszaken zich in een rechtens en feitelijk vergelijkbare positie verkeerden als grote handelszaken. Het Hof van Justitie constateerde geen selectiviteit.
HvJ 18 juli 2013, zaak C-6/12 ( <i>P Oy</i> )	Een maatregel die aan de belastingautoriteiten de beoordelingsvrijheid biedt om aan de hand van vage criteria die geen belangrijke positie innemen in het belastingstelsel een voordeel toe te kennen maakt een onderscheid tussen ondernemingen die rechtens en feitelijk in vergelijkbare posities verkeren. In casu sprak men over 'discretionaire selectiviteit'.
HvJ van 4 juni 2015, zaak C-15/14 ( <i>Commissie/MOL</i> )	Er was geen sprake van discretionaire selectiviteit. Het selectiviteitscriterium en het voordeelcriterium moeten afzonderlijk worden onderzocht. Bij een individuele (steun)maatregel bestaat echter wel een bewijsvermoeden: indien een begunstiging heeft plaatsgevonden, behoeft de Europese Commissie niet afzonderlijk te bewijzen dat sprake is van selectiviteit.
HvJ van 21 december 2016, zaak C-20/15 P ( <i>World Duty Group e.a.</i> )	De 'specifieke eigenschappentoets' vormt geen afzonderlijk vereiste voor de toepassing van het staatssteunregime. Voor de toepassing van het staatssteunverbod is dus niet vereist dat de betreffende maatregel een onderscheid aanbrengt tussen ondernemingen op grond van hun specifieke en gemeenschappelijke kenmerken.

<p>HvJ 18 juni 2018, zaak C-203/16 P (<i>Heitkamp Bauholding</i>)</p>	<p>In dit geval was sprake van maatregel die een uitzondering vormde op een uitzondering van de hoofdregel. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het referentiekader niet slechts wordt gevormd door de uitzondering, maar dat tevens de hoofdregel onderdeel van het referentiekader uitmaakt.</p>
<p>HvJ van 25 juli 2018, zaak C-128/16 P (<i>Lico Leasing e.a.</i>)</p>	<p>Herhaling van het World Duty Group-arrest. De ‘specifieke eigenschappentoets’ is geen afzonderlijk vereiste.</p>
<p>HvJ zaak C-562/19 P Conclusie A-G Kokott 15 oktober 2015 (<i>Commissie/Polen</i>)</p>	<p>De hoofdvraag in casu is of sprake is van een situatie als in het Gibraltar-arrest. De A-G is van mening dat van een dergelijke situatie geen sprake is. De progressieve structuur van de belasting leidt niet tot selectiviteit. Tevens is het aanstellen van de omzet als heffingsgrondslag niet incoherent aan inkomstenbelasting.</p>
<p>HvJ zaak C-569/19 P Conclusie A-G Kokott (<i>Commissie/Hongarije</i>)</p>	<p>Een progressieve structuur leidt niet tot selectiviteit. De wet is niet op incoherente wijze opgebouwd. De A-G oordeelt dat de maatregel kwalificeert als overgangsregel, om te voorzien dat verliezen ontstaan voor de betreffende maatregel nog kunnen worden gecompenseerd.</p>
<p>HvJ 7 november 2019, zaken C-105/18, C-106/18, C-107/18, C-108/18, C-109/18, C-112/18, C-113/18 en C-111/18 (<i>UNESA</i>)</p>	<p>De ondernemingen bevinden zich niet in een vergelijkbare positie. Er bestaat een verschil tussen elektriciteitsproducenten welke wel of welke geen gebruik maken van waterkracht/watervoorraden. De doelstelling van de maatregel betreft de bescherming en verbetering van de openbare watervoorraden. De twee groepen hebben een verschillend effect op het milieu.</p>
<p>HvJ van 3 maart 2020, zaak C-75/18 Conclusie A-G Kokott (<i>Vodafone Magyarország</i>)</p>	<p>Het verschil in heffing tussen de ondernemingen door middel van een progressief tarief wordt niet beschouwd als een selectief voordeel aan kleinere ondernemingen. Tevens is van een gebrek van samenhang en logica in verband met het belastingstelsel geen sprake.</p>
<p>GvEA 23 september 2020, T-515/13 RENV T-719/13 RENV (<i>Spanje/Commissie, Lico Leasing en Pequeños y Medianos Astilleros</i>)</p>	<p>Het Gerecht oordeelt, na terugwijzing, dat sprake is van verboden staatssteun. De vraag die speelt behelst of de Spaanse overheid over een te grote beoordelingsruimte beschikt voor de SBL. Er wordt geoordeeld dat hiervan sprake is, aangezien de SBL vage criteria stelt, waarbij geen richtlijnen zijn opgesteld.</p>

<p><i>Sociedad de Reconversión/Commissie)</i></p>	<p>Door de redactie van Vakstudie Nieuws wordt een koppeling gelegd tussen dit arrest en het Apple-arrest. In dat arrest stond eenzelfde soort vraag centraal. Daar werd geoordeeld dat de Europese Commissie niet had aangetoond dat sprake was van staatssteun. De redactie stelt zich de vraag waar dan exact het omslagpunt ligt.</p>
<p>HvJ 4 maart 2021, C-362/19 P (<i>Commissie/Fútbol Club Barcelona</i>)</p>	<p>De Europese Commissie hoeft niet na te gaan wat de concrete gevolgen van een maatregel zijn om te oordelen dat de maatregel een selectief voordeel biedt. Deze gevolgen zijn slechts in een later stadium van belang bij de bepaling van het bedrag dat dient te worden teruggevorderd.</p>

## Bibliografie

### Boeken

#### **Basedow & Wurmnest 2011.**

Basedow & Wurmnest, *Unternehmen auf offenen Märkten*, Baden-Baden: Nomos 2011.

#### **Cox 2020.**

M.F.C. Cox, *Artikel 107 – Verdrag betreffende de werking van de Europese unie*, Commentaar NDFR 2020.

#### **Honoré 2017.**

M. Honoré, *EU State Aid Control*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

#### **Kapteyn & Verloren van Themaat 2003.**

P.J.G. Kapteyn en P. Verloren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003.

#### **Knook 2018.**

A.D.L. Knook, *Staatssteun*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

#### **Smit 2020.**

D.S. Smit, *Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

#### **Van Soest 2001.**

A.J. van Soest, *Belastingen*, Deventer: Kluwer 2001.

### Tijdschriftartikelen

#### **Bossche, van den, *SEW* 2016/7-8.**

A-M. Van den Bossche, 'Over de EU-grenzen aan fiscale concurrentie tussen lidstaten: interne markt, Unietrouw, staatssteun', *SEW* 2016/7-8.

#### **Cornielj & van Kesteren, *WFR* 2019/208.**

S.B. Cornielj en H.W.M. van Kesteren, 'Blindelings vertrouwen: Rechtszekerheid en de doorwerking van het Unierecht', *WFR* 2019/208.

#### **Douma, *NtFR* 2014/2653.**

S.C.W. Douma, 'Houdt het dan nooit op? Worsteling met selectiviteit', *NtFR* 2014/2653.

#### **Heidhues & Nitsche, *EER* 2006/244.**

P. Heidhues & R. Nitsche, 'Study on methods to analyse the impact of State aid on Competition', *European Economic Review* 2006/244.

**Gunn, TFB 2016/05/06-01.**

A.F. Gunn, 'Streng maar rechtvaardig? Over gepercipieerd onrecht bij de terugvordering van fiscale staatssteun', *TFB* 2016/05/06-01.

**Gunn, NTFR 2019/2930.**

A.F. Gunn, 'Tax ruling van Luxemburgse belastingdienst met Fiat Chrysler Finance Europe vormt verboden staatssteun EU-recht', *NTFR* 2019/2930.

**Jaeger, TFB 2017/03-04.**

B.J.G.L. Jaeger, 'Een Handvest vol ondergeschikte rechtsbeginselen', *TFB* 2017/03-04.

**Kavelaars, NTFR-B 2012/8.**

P. Kavelaars, 'Staatssteun in the picture', *NTFR-B* 2012/8.

**Kesteren, van, WFR 2013/272.**

H.W.M. van Kesteren, 'Gewettigd vertrouwen op onwettige besluiten', *WFR* 2013/272.

**Korving, NTFR 2018/37.**

J.J.A.M. Korving, 'Het correcte stelsel of de staatssteunstrafbank', *NTFR* 2018/37.

**Luja, NJB 2015/678.**

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

**Luja, WFR 2019/49.**

R.H.C. Luja, 'Rulings, royalty's en staatssteun: een eerste tussenstand', *WFR* 2019/49.

**Mortelans, CMLR 2001/38.**

K. Mortelans, 'Towards Convergence in the Application of the Rules on Free Movement and on Competition', *Common Market Law Review* 2001/38.

**Peeters, WFR 2017/87.**

C.A.T. Peeters, 'Staatssteun en tax rulings: over competitie tussen staten en de doodlopende weg van het recht', *WFR* 2017/87.

**Slooten, van, TFB 2015/02-02.**

G.J. van Slooten, 'Durft u het EU-recht al te vertrouwen?' *TFB* 2015/02-02.

**Stevens, WPNR 6917/116.**

S.A. Stevens, 'De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012', *WPNR* 6917/116.

**Szudoczky, ESALQ 2016/3.**

R. Szudoczky, 'Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms', *European State Aid Law Quarterly* 2016/3.

**Vegt, van der, WFR 2009/690.**

P.C. van der Vegt, 'Het grensvlak van eerlijke en oneerlijke belastingconcurrentie in Europa', *WFR* 2009/690.

**Vegt, van der, WFR 2017/3.**

P.C. van der Vegt, 'Conceptuele dilemma's ten aanzien van het begrip selectieve belastingvoordelen', *WFR* 2017/3.

**Vleggeert, WFR 2019/2.**

J. Vleggeert, 'Fiscale staatssteun: hoe soeverein zijn de lidstaten nog?' *WFR* 2019/2.

**Wattel, NJB 2017/1796.**

P. Wattel, 'Staatssteun of exportsubsidie?' *NJB* 2017/1796.

**Wolffers, TFB 2015/07.**

B. Wolffers, 'De gemeenschappelijke eigenschappenbenadering in fiscale staatssteunzaken', *TFB* 2015/07.

## Verdragen

- Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU)
- Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU)
- Handvest van de Europese Unie (van toepassing via artikel 6 VEU)
- Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie

## Verordeningen

- Verordening (EU) Nr. 360/2012 van de Commissie betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun verleend aan diensten van algemeen economisch belang verrichtende ondernemingen, PbEU 26 april 2012, L-114/8 e.v.
- Verordening (EU) Nr. 1407/2013 van de Commissie betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun, PbEU 24 december 2013, L-352.
- Verordening (EU) Nr. 1408/2013 van de Commissie inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun, PbEU 24 december 2013, L-352/9 e.v.

- Verordening (EU) Nr. 717/2014 van de Commissie inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de visserij- en aquacultuursector, PbEU 28 juni 2014, L-190/45 e.v.
- Verordening (EU) Nr. 2015/1589 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PbEU 24 september 2015, L-248/9 e.v.

## Mededelingen

- Mededeling van Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, PbEG 1998, C-384/03.
- Mededeling van de Commissie betreffende de geldende bij terugvordering van staatssteun toe te passen rentepercentages voor 25 lidstaten, PbEU van 30 april 2004, L-140.
- Mededeling van de EC betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van art. 107, lid 1, VWEU, PbEU 2016, C-262.
- Mededeling van de Commissie betreffende de terugvordering van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun, PbEU 23 juli 2019, C-247.
- Mededeling van de Commissie Tijdelijke kaderregeling inzake staatssteun ter ondersteuning van de economie vanwege de huidige COVID-19-uitbraak, PbEU 20 maart 2020, C-91.
- Mededeling van de Commissie Wijziging van de tijdelijke kaderregeling inzake staatssteun ter ondersteuning van de economie vanwege de huidige COVID-19-uitbraak, PbEU 4 april 2020, CI-112.

## Jurisprudentie

Hof van Justitie:

- HvJ 5 februari 1963, 26/62 (*Van Gend & Loos*).
- HvJ 15 juli 1964, 6/64 (*Costa/E.N.E.L.*).
- HvJ 14 mei 1975, 74/74 (*CNTA/Commissie*).
- HvJ 15 januari 1986, 52/84 (*Commissie t. België*).
- HvJ 26 februari 1986, 152/84 (*Marshall*).
- HvJ 8 oktober 1987, 80/86, (*strafzaak tegen Kolpinghuis Nijmegen BV*).
- HvJ 28 april 1988, 120/86, (*Mulder*).
- HvJ 28 april 1988, 170/86 (*von Deetzen*).
- HvJ 21 maart 1990, C-142/87 (*Tubemeuse*).
- HvJ 20 september 1990, C-5/89 (*Commissie t. Duitsland*).

- HvJ 20 juni 1991, C-365/89 (*Cargill*).
- HvJ 10 januari 1992, C-177/90 (*Kühn*).
- HvJ 4 april 1995, C-348/93 (*Commissie/Italië ('Alpha Romeo')*)
- HvJ 6 juli 1995, C-62/93 (*BP Soupergaz*).
- HvJ 11 juli 1996, C-39/94 (*SFEI e.a.*).
- HvJ 20 maart 1997, C-24/95 (*Alcan*).
- HvJ 17 juni 1999, C-75/97, (*België/Commissie ('Maribel bis/ter-regeling')*).
- HvJ 18 mei 2000, C-107/97 (*Akropharma*).
- HvJ 19 september 2000, C-156/98 (*Duitsland/Commissie*).
- HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99 (*Ampafrance et Sanofi*).
- HvJ 12 oktober 2000, C-480/98 (*Spanje/Commissie*).
- HvJ 18 januari 2001, C-83/99 (*Commissie/Spanje*).
- HvJ 8 november 2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH*).
- HvJ 29 april 2004, C-277/00, (*Duitsland t. Commissie*).
- HvJ 29 april 2004, C-159/01 (*Nederland/Commissie*).
- HvJ 29 april 2004, C-17/01 (*Sudholz*).
- HvJ 29 april 2004, C-308/01 (*Gil Insurance*).
- HvJ 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*).
- HvJ 15 juli 2004, C-501/04 (*Koninkrijk Spanje/Commissie*).
- HvJ 15 juli 2004, C-501/00 (*Koninkrijk Spanje/Commissie*)
- HvJ 15 juli 2004, C-345/02 (*Pearle*).
- HvJ 11 november 2004, C-73/03 (*Spanje/Commissie*).
- HvJ 11 november 2004, C-183/02 P en C-187/02 P (*Demesa en Territorio Histórico de Álava/Commissie*).
- HvJ 7 juni 2005, C-17/03 (*VEMW*).
- HvJ 13 december 2005, C-466/03 (*Marks & Spencer*).
- HvJ 15 december 2005, C-66/02 (*Italië/Commissie*).
- HvJ 15 december 2005, C-148/04 (*Unicredito Italiano SpA*).
- HvJ 10 januari 2006, C-222/04, (*Cassa di Risparmio di Firenze*).
- HvJ 15 juni 2006, C-393/04 en C-41/05 (*Air Liquide Industries Belgium*).
- HvJ 22 juni 2006, C-182/03 en C-217/03 (*België en Forum 187 vzw/Commissie*).
- HvJ 6 september 2006, zaak C-88/03 (*Azoren*).
- HvJ 14 september 2006, C 181/04 - C 183/04 (*Elmeka*).
- HvJ 21 juni 2007, nr. C-158/06 (*ROM-projecten*).



- HvJ 13 maart 2008, C-383/06, C-384/06, C-385/06 (*Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening e.a.*).
- HvJ 22 april 2008, C-408/04 (*Commissie/Salzgitter*).
- HvJ 27 november 2008, C-418/07 (*Papillon*).
- HvJ 22 december 2008, C-487/06 (*British Aggregates*).
- HvJ 10 september 2009, C201/08 (*Plantanol*).
- HvJ 6 oktober 2009, C-562/07 (*Commissie/Spanje*).
- HvJ 17 november 2009, C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*).
- HvJ 2 december 2009, C-358/08 (*Aventis Pasteur*).
- HvJ 21 januari 2010, C-472/08 (*Alstom Power Hydro*).
- HvJ 11 maart 2010, C-1/09 (*CELF/SIDE*).
- HvJ 22 december 2010, C-304/09 (*Commissie t. Italië*).
- HvJ 7 april 2011, C-153/10 (*Elmeka*).
- HvJ 8 september 2011, C-78/08 t/m C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*).
- HvJ 8 september 2011, C-279/08 (*Commissie/Nederland*).
- HvJ 15 november 2011, C-106/09 – C-107/09 (*Europese Commissie/Government of Gibraltar*).
- HvJ 8 december 2011, C-81/10 (*France Télécom*).
- HvJ 29 maart 2012, C-417/10 (*3M Italia SpA*).
- HvJ 5 juni 2012, C-124/10 P (*Commissie/EDF*).
- HvJ 21 juni 2012, C-78/11 (*ANGED*).
- HvJ 17 januari 2013, C-543/11 (*Gemeente Maasdriel*).
- HvJ 21 maart 2013, C-613/11 (*Commissie t. Italië*).
- HvJ 18 juli 2013, C-6/12 (*P Oy*).
- HvJ 12 december 2013, C-362/12 (*Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*).
- HvJ 6 februari 2014, C-424/12 (*SC Fatorie SRL*).
- HvJ 14 januari 2015, C-518/13 (*Eventech*).
- HvJ 12 februari 2015, C-37/14 (*Commissie/Frankrijk ("Plans de campagne")*).
- HvJ 19 maart 2015, C-672/13 (*OTP Bank*).
- HvJ 4 juni 2015, C-5/14 (*Kernkraftwerke Lippe-Ens*).
- HvJ 4 juni 2015, C-15/14 P (*Commissie/MOL*).
- HvJ 9 juli 2015, C-183/14 (*Salomie en Oltean*).
- HvJ 9 juli 2015, C-63/14 (*Commissie/Frankrijk*).

- HvJ 1 oktober 2015, C-357/14 P (*Elektrabel*).
- HvJ 6 oktober 2015, C-66/14 (*Finanzamt Linz*).
- HvJ C-562/19 P, Conclusie A-G Kokott 15 oktober 2015 (*Commissie/Polen*).
- HvJ 20 juni 2016, C-270/15 (*België/Commissie*).
- HvJ 21 december 2016, C-20/15 P en C-21/15 P (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*).
- Concl. A-G M. Wathelet, bij HvJ 21 december 2016, C-20/15 en C-21/15 (*World Duty Free Group e.a.*).
- HvJ 21 december 2016, C-524/14 (*Hansestadt Lübeck*).
- HvJ 16 maart 2017, C-493/15 (*Agenzia delle Entrate*).
- HvJ 22 november 2017, C-251/16 (*Cussens en anderen*).
- HvJ 26 april 2018, C-236/16 t/m C-237/16 (*ANGED*).
- Concl. A-G J. Kokott, bij HvJ 26 april 2018, C-236/16 t/m C-237/16 (*ANGED*).
- HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).
- Concl. A-G N. Wahl, bij HvJ 28 juni 2018, C-203/16 (*Heitkamp Bauholding*).
- HvJ 25 juli 2018, C-128/16 P (*Lico Leasing e.a.*)
- HvJ 19 december 2018, C-374/17 (*A-Brauerei*).
- Concl. A-G J. Kokott, bij HvJ 7 november 2019, C-569/19 (*Commissie/Hongarije*).
- HvJ 2 mei 2019, C-598/17 (*A-Fonds*).
- HvJ 29 oktober 2009, C-174/08 (*NCC Construction Danmark A/S*).
- HvJ 7 november 2019, C-105/18, C-106/18, C-107/18, C-108/18, C-109/18, C-112/18, C-113/18 en C-111/18 (*UNESA*).
- HvJ 19 december 2019, C-385/18 (*Arriva Italia Srl and Ohters – Ministero della Infrastrutture e dei Trasporti*).
- HvJ 3 maart 2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*).
- Concl. A-G J. Kokott, bij HvJ 3 maart 2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*).
- HvJ 4 maart 2021, C-362/19 P (*Commissie/Fútbol Club Barcelona*).

#### Gerecht van Eerste Aanleg:

- GvEA 23 oktober 2002, T-269/99, T-271/99 en T-272/99 (*Territorio Histórico de Guipúzcoa e.a.*)
- GvEA 23 oktober 2002, T-346/99, T-347/99 en T-348/99 (*Territorio Histórico de Álava e.a.*)
- GvEA 14 januari 2004, T-109/01 (*Fleuren Compost*).
- GvEA 1 juli 2004, T-308/00 (*Salzgitter/Commissie*).
- GvEA 4 maart 2009, T-445/05 (*Fineco Asset Management SpA*).

- GvEA 11 juni 2009, T-222/04 (*Italië/Commissie*).
- GvEA 4 september 2009, T-211/05 (*Italië/Commissie*).
- GvEA 9 september 2009, T-227/01 t.e.m. T-229/01, T-256/01, T-266/01 en T-270/01, (*Territorio Historico de Alava*).
- GvEA 15 november 2018, T-207/10 (*Deutsche Telekom AG/Europese Commissie*).
- GvEA 15 november 2018, T-219/10 (*World Duty Free Group e.a.*).
- GvEA 14 februari 2019, T-131/16 en T-263/16 (*Belgian excess profit regime*).
- GvEA 24 september 2019, T-755/15 en T-759/15 (*Fiat Chrysler Finance Europe*).
- GvEA 23 september 2020, T-515/13 en T-719/13 (*Spanje/Commissie, Lico Leasing en Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión/Commissie*).

Nationale rechters:

- HR 23 december 2016, nr. 15/02137, ECLI:NL:HR:2016:2829.
- HR 7 april 2017, nr. 16/03428, ECLI:NL:HR:2017:605.
- ABRvS 24 december 2008, nr. 200502910/1, AB 2009/95.
- ABRvS 24 december 2008, nr. 200502951/1, AB 2009/96.

[Kamerstukken](#)

*Kamerstukken II 1956/57, 4725, nr. 3.*