

Fiscale staatssteun door Advance Pricing Agreements: de (tussen)stand van zaken na *Fiat*

Mr. C.T. Dekker*

In de afgelopen jaren heeft de Europese Commissie in verschillende besluiten vastgesteld dat *tax rulings* en in het bijzonder *Advance Pricing Arrangements* steunmaatregelen in de zin van artikel 107 lid 1 VWEU vormen en deze onverenigbaar met de interne markt verklaard. Over een aantal van deze besluiten is inmiddels door het Gerecht en het Hof van Justitie uitspraak gedaan. Naar aanleiding van het arrest *Fiat*, het eerste en tot nu toe enige arrest van het Hof van Justitie in deze reeks, worden in dit artikel de belangrijkste uitspraken besproken. De vraag is in hoeverre met de huidige stand van de jurisprudentie het staatssteunrecht nog een rol kan spelen bij de beoordeling van een *tax ruling* en *Advance Pricing Arrangements*.

HvJ 8 november 2022, gevoegde zaken C-885/19 P en C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859 (Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie).

Inleiding en achtergrond

In de afgelopen jaren heeft de Europese Commissie (Commissie) een aantal besluiten genomen over door verschillende lidstaten door middel van *tax rulings* en in het bijzonder door middel van *Advance Pricing Agreements* (APA's) verleende staatssteun. Die besluiten hebben de nodige aandacht gekregen in de pers, ook buiten de vaktijdschriften, omdat ze bekende multinationals betroffen (zoals Apple, Amazon, Starbucks, Nike, Fiat Chrysler, Ikea) en er grote sommen steun mee waren gemoeid, die volgens de Commissie zouden moeten worden teruggevorderd (bijvoorbeeld € 13 miljard in het geval van Apple).¹ In de besluiten oordeelde de Commis-

sie dat de *tax rulings* steunmaatregelen in de zin van artikel 107 lid 1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) vormen en verklaarde de Commissie deze onverenigbaar met de interne markt.² Over een aantal van die besluiten is inmiddels door het Gerecht en het Hof van Justitie uitspraak gedaan.³ In deze bijdrage worden de belangrijkste uitspraken die de Unierechters ten aanzien van deze besluiten tot nu toe hebben gedaan besproken. De centrale vraag daarbij is in hoeverre met de huidige stand van de jurisprudentie het staatssteunrecht nog een rol kan spelen bij de beoordeling van *tax rulings*. Om die vraag te kunnen beantwoorden zal eerst kort worden stilgestaan bij de verhouding tussen het staatssteunrecht en het fiscale recht. Vervolgens zal worden ingegaan op het 'voordeelcriterium' en het selectiviteitscriterium uit het begrip steunmaatregel van artikel 107 lid 1 VWEU en hoe dat wordt toegepast bij de beoordeling van fiscale maatregelen. Daarna zal kort worden ingegaan op het begrip APA en *tax rulings*, in het licht van het staatssteunrecht.

Verhouding staatssteunrecht en fiscaal recht

De lidstaten zijn voor wat betreft de directe belastingen exclusief bevoegd om hun belastingstelsels in te richten. Dit in tegenstelling tot de indirecte belastingen, zoals de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte

* Mr C.T. (Cees) Dekker is advocaat bij Simmons & Simmons Amsterdam/Brussel en gastdocent State Aid aan de Universiteit van Amsterdam.

1 Zie persbericht van 30 augustus 2016: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923.

2 Zie het overzicht van besluiten in de tabel aan het eind van dit artikel. In de voetnoten wordt kortheidshalve naar de besluiten verwezen met de naam van de betrokken onderneming. Alle besluiten zijn met het in de tabel vermelde zaaknummer te vinden op: https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=1%2C2%2C3.

3 Zie het overzicht van uitspraken in de tabel aan het eind van dit artikel. Kortheidshalve wordt in de voetnoten verwezen naar de naam van de betrokken onderneming.

belastingen,⁴ waarbij de Europese Unie (EU) wel harmonisatiewetgeving kan vaststellen, zij het alleen met unanimiteit van de lidstaten.⁵ Niettemin dienen lidstaten ook op het terrein van de directe belastingen de grenzen in acht te nemen die het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie stellen aan de uitoefening van hun bevoegdheden. Dat geldt bijvoorbeeld ten aanzien van het algemene discriminatieverbod,⁶ maar ook ten aanzien van andere bepalingen in de verdragen.⁷

Voor wat betreft de regels op het gebied van het staatssteunrecht oordeelde het Hof van Justitie reeds in 1974 als reactie op het betoog van lidstaat Italië dat de nationale belastingen zijn voorbehouden aan de soevereiniteit van de lidstaten, ‘dat derhalve noch het eventuele fiscale karakter noch het eventuele sociale doel van de betwiste maatregel voldoende is om deze buiten het bereik van artikel [107 VWEU] te brengen’.⁸ Dat is een logisch oordeel. Juist waar de lidstaten bevoegd zijn eigen regels of eigen beleid toe te passen, is van belang dat zij de kaders van het Verdrag die grenzen stellen aan die bevoegdheden in acht nemen. Het Gerecht en het Hof van Justitie hebben in de recente uitspraken met betrekking tot de besluiten van de Commissie over tax rulings bevestigd dat de Commissie belastingregelingen mag toetsen aan de staatssteunregels.⁹

Het begrip steunmaatregel en ‘fiscale staatssteun’

Volgens artikel 107 lid 1 VWEU zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Dit artikellid bevat dus een aantal criteria. Aan elk criterium moet zijn voldaan wil een maatregel kwalificeren als steunmaatregel. Bij een bevoordeling als bedoeld in dit artikellid is doorgaans de vervalsing van de mededinging een gegeven.¹⁰ Of de tussenstaatse handel kan worden beïnvloed moet per geval of maatregel worden bepaald, maar speelde in de in dit artikel te bespreken zaken in elk geval geen rol. Wanneer een voordeel wordt verstrekt

door middel van een fiscale maatregel is in feite ook gegeven dat het een maatregel van de staat betreft en dat die met staatsmiddelen is bekostigd.¹¹ Bij fiscale maatregelen draait het daarbij vooral om de vraag of met de maatregel een voordeel wordt verstrekt dat selectief is. Dit criterium ‘selectiviteit’ heeft betrekking op de begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties zoals verwoord in artikel 107 lid 1 VWEU. De beoordeling of met een maatregel een voordeel verstrekt wordt en of dat dan een selectief voordeel is, is in de context van fiscale maatregelen vaak verweven.¹² Niettemin blijkt uit het hierna uitgebreider te bespreken arrest *Fiat* dat de Commissie in haar besluit in die zaak deze criteria niet duidelijk heeft onderscheiden.

Het selectiviteitscriterium en fiscale bepalingen – algemeen kader

Een belastingtarief dat lager ligt dan in andere lidstaten, leidt als zodanig nog niet tot de conclusie dat sprake is van een steunmaatregel. Er is pas sprake van een steunmaatregel indien het voordeel voor ondernemingen een *selectief* voordeel vormt. Er zal dus moeten worden bepaald of een ‘gunstig’ belastingtarief onderscheid maakt tussen bepaalde (categorieën van) ondernemingen.

Volgens vaste rechtspraak moet ten aanzien van het criterium ‘selectiviteit’ worden vastgesteld of de betrokken nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling ‘bepaalde ondernemingen of bepaalde producties’ kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, gelet op de doelstelling van die regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden en dus een verschillende behandeling krijgen die in wezen discriminerend is.¹³

Wat betreft de toetsing of fiscale maatregelen een selectief voordeel opleveren voor een of meer ondernemingen, is in de jurisprudentie van het Hof van Justitie een toets ontwikkeld die een onderzoek in drie stappen vergt.¹⁴

Ten eerste moet worden bepaald wat het referentiestelsel is, dat wil zeggen de ‘normale’ regeling die in een lidstaat van toepassing is (stap 1). Het referentiestelsel

4 Dit volgt uit het feit dat het VWEU niets zegt over het optreden van de Unie op het gebied van de directe belastingen: zie Titel VII, hoofdstuk 2, VWEU in combinatie met art. 4 en 5 VEU.

5 Art. 113 VWEU.

6 Zie bijv. HvJ 11 augustus 1995, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271 (*Wielockx/Inspecteur der directe belastingen*), punt 16.

7 Zie bijv. op het gebied van het vrij verkeer van diensten: HvJ 22 oktober 2014, gevoegde zaken C-344/13 en C-367/13, ECLI:EU:C:2014:2311 (*Blanco en Fabretti*).

8 HvJ 2 juli 1973, zaak 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (*Italië/Commissie*), punt 13.

9 Arrest *Apple*, punt 109; arrest *Fiat*, punt 65.

10 Zie Gerecht 16 september 2013, gevoegde zaken T-226/09 en T-230/09, ECLI:EU:T:2013:466 (*British Telecommunications en BTPST*), punt 168.

11 Zie uitgebreider over de toepassing van de criteria van het begrip steunmaatregel op fiscale maatregelen: M. Lang, ‘State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ’, *European State Aid Law Review Quarterly* 2012, p. 411-421.

12 Zie bijv. de beoordeling in HvJ 8 september 2011, gevoegde zaken C-78-80 tot C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (*Graphos*), punt 48-76.

13 HvJ 21 december 2016, C-20/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 (*Commissie/World Duty Free Group [2016]*), punt 54.

14 Zie bijv. HvJ 8 november 2001, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (*Adria-Wien Pipeline*). Zie hierover onder andere ook: G.J. van Midden, ‘World Duty Free Group: de complexe selectiviteitseis bij fiscale steunmaatregelen’, *NtEr* 2017/8, p. 204, D. Ninck Blok & G. van der Wal, ‘De Saneringsclausule’, *NtEr* 2019/1-2, p. 14 en R.J.M. van den Tweel & G.J. van Midden, ‘World Duty Free Group, the sequel: De fiscale selectiviteitstoets nader belicht’, *NtEr* 2022/5-6, p. 127.

bestaat volgens de Mededeling van de Commissie over het begrip 'staatssteun' 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.'¹⁵

Daarbij zijn onder andere van belang de belastinggrondslag, de belastingplichtigen, het belastbare feit en de belastingtarieven.¹⁶ Vervolgens moet worden nagegaan of de te beoordelen maatregel van die regeling afwijkt, voor zover hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (stap 2). Is dat het geval dan is de maatregel a priori selectief. Wanneer sprake is van zo'n afwijking moet ten slotte worden bepaald of de afwijking gerechtvaardigd wordt door de aard of de opzet van de (referentie)regeling (stap 3). Indien dat het geval is, is (uiteindelijk) geen sprake van een selectief voordeel.¹⁷ De bewijslast dat de afwijking gerechtvaardigd wordt door de aard of de opzet van de (referentie)regeling ligt bij de betrokken lidstaat. In de in dit artikel te bespreken zaken kwam de derde stap niet aan de orde; het Gerecht vernietigde de besluiten van de Commissie omdat de Commissie niet had aangetoond dat de betrokken ondernemingen een voordeel hadden verkregen door de toepassing van de rulings.

De Commissie kwam overigens ook zelf al niet tot een toepassing van de derde stap in haar besluiten. In geen van de hier besproken zaken werd door de lidstaat of de betrokken onderneming een rechtvaardiging van het selectieve voordeel naar voren gebracht.¹⁸

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het vereiste van selectiviteit verschilt naargelang de betrokken maatregel bedoeld is als een algemene steunregeling dan wel als individuele steun.¹⁹ In het geval van individuele steun kan bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit. Bij het onderzoek van een algemene steunregeling moet daarentegen worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel die een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept.²⁰ Een steunregeling

kan ook bestaan uit een vaste administratieve praktijk van de autoriteiten van een lidstaat.²¹

Tax rulings

De hier besproken zaken betreffen, zoals gezegd, tax rulings. Een tax ruling is bedoeld om vooraf vast te leggen hoe toepasselijke belastingregels in een bepaald geval zullen worden toegepast in het licht van de specifieke feiten en omstandigheden van de onderneming waarop de ruling betrekking heeft.²² Tax rulings zijn voorafgaande beslissingen, die door veel nationale belastingdiensten worden afgegeven om vooraf rechtszekerheid te bieden over de fiscale behandeling van bepaalde (categorieën) transacties. Zo kan in een ruling vooraf bepaald worden hoe een bilateraal belastingverdrag of de nationale belastingregels in een bepaalde situatie zullen worden toegepast. In een ruling kan ook gerechtvaardigd zijn om de zakelijke winst te bepalen voor transacties tussen verbonden partijen om er zeker van te zijn dat de prijs voor bepaalde intragroep-transacties volgens het zakelijkheidsbeginsel ('*arm's length*-beginsel') is bepaald. Bij APA's gaat het specifiek over afspraken tussen de belastingautoriteiten en de betrokken onderneming over hoe wordt omgegaan met verrekenprijzen (*transfer prices*): de prijzen die intern binnen een concern worden gehanteerd bij afname van diensten of goederen door de ene vennootschap van een andere vennootschap binnen de groep. Om te vermijden dat multinationals zo min mogelijk winst toerekenen aan jurisdicties waar de winst hoger wordt belast, wordt bij het bepalen van verrekenprijzen uitgegaan van het 'zakelijkheidsbeginsel' (ook wel *arm's length*-beginsel genoemd), dat volgens het OESO-Modelbelastingverdrag inhoudt dat verrekenprijzen tussen ondernemingen binnen eenzelfde groep aanvaard kunnen worden als zij niet afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen.²³ Volgens dit Modelverdrag mag winst die een van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.²⁴ Op basis van dit zakelijkheidsbeginsel heeft de OESO de richtlijnen Verrekenprijzen vastgesteld, die voor de OESO-lidstaten niet verbindend zijn. De lidstaten waarvan APA's door de Commissie zijn onderzocht hebben op een of andere manier het zakelijkheidsbeginsel ook in hun nationale wetgeving neergelegd, althans dat heeft de Commissie daarin gelezen.

15 Zie Mededeling van de Commissie betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van art. 107 lid 1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: Mededeling Staatssteun) (*PbEU* 2016, C 262/1), punt 133.

16 *Paint Graphos*, punt 50.

17 Zie Mededeling Staatssteun, punt 133.

18 Zie besluit *Starbucks*, punt 415; besluit *Apple*, punt 405; besluit *Amazon*, punt 603.

19 HvJ 4 juni 2015, zaak C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362 (*MOL Magyar Olaj-és Gázipari Nyr*).

20 *MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyr*, punt 60.

21 HvJ 16 september 2021, zaak C-377/19 P, ECLI:EU:C:2021:741 (*Magnetrol*), punt 79.

22 Zie besluit *Starbucks*, punt 255.

23 Zie art. 9 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1.

24 Art. 9 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

Bepaling van het referentiestelsel

De tax rulings waar het in dit artikel om draait, betreffen met name APA's. Volgens de hierboven aangegeven drie stappen moet in dit geval worden vastgesteld wat de 'normale belastingregeling' is en moet vervolgens worden vastgesteld of de APA van dat algemene stelsel afwijkt. Het is dus van belang om correct vast te stellen wat het referentiestelsel is.

Opvallend in de besluiten ten aanzien van APA's is dat de Commissie bij het bepalen van het referentiestelsel niet alleen heeft gekeken naar de nationale wetgeving als zodanig, maar in dat referentiestelsel ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen²⁵ heeft betrokken. Dat vergt enige uitleg.

Het referentiestelsel in de zaak *Fiat*

In de zaak *Fiat* beschouwde de Commissie het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting van Luxemburg, dat tot doel heeft de winst te belasten van alle in Luxemburg gevestigde vennootschappen, zowel zelfstandige als geïntegreerde ondernemingen, als referentiestelsel. Uitgaande van deze 'gelijke behandeling' zou volgens de Commissie in artikel 164 lid 3 (Luxemburgse) Wet op de inkomstenbelasting (WIB) het zakelijkheidsbeginsel zijn vastgelegd.²⁶ Dit artikel luidt:

'Verkapte winstuitkeringen moeten in de belastbare inkomsten worden opgenomen. Van verkapte winstuitkering is sprake indien een vennoot, lid of belanghebbende al dan niet rechtstreeks voordelen van een onderneming of vereniging ontvangt die hij normalerwijze niet zou hebben ontvangen als hij die hoedanigheid niet had gehad.'²⁷

Volgens Luxemburg omvat het referentiestelsel alleen de onder artikel 164 lid 3 WIB vallende *groepsondernemingen*. Fiat betoogde dat het referentiestelsel zou bestaan uit een op dit artikel gebaseerde circulaire, die specifiek betrekking had op *groepsondernemingen die financieringsactiviteiten uitoefenen*. De betrokken ruling zou daarom moeten worden vergeleken met andere rulings die op die circulaire gebaseerd waren. De Commissie wees deze argumenten van Luxemburg en Fiat af en oordeelde dat artikel 164 lid 3 WIB en de circulaire niet relevant waren voor haar beoordeling. De Commissie was van oordeel dat het feit dat er een verschil bestond in de berekening van de belastbare winst van onafhankelijke vennootschappen enerzijds en geïntegreerde vennootschappen anderzijds, geen gevolgen heeft voor het doel van het algemene stelsel van de ven-

nootschapsbelasting van Luxemburg, namelijk het belasten van de winst van alle in Luxemburg gevestigde vennootschappen, al dan niet geïntegreerd. De twee soorten vennootschappen bevinden zich, gelet op het intrinsieke doel van dit stelsel, in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie, aldus de Commissie.

Het Hof van Justitie constateerde dat de Commissie daarmee in wezen aannam dat wanneer er sprake is van een belastingstelsel dat tot doel heeft de winst van alle ingezeten vennootschappen te belasten, ongeacht of zij al dan niet zijn geïntegreerd, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in het kader van de toepassing van artikel 107 lid 1 VWEU gerechtvaardigd is, ongeacht of dit beginsel in het nationale recht is opgenomen.²⁸ Door artikel 164 lid 3 WIB en de circulaire nr. 164/2 als niet relevant buiten beschouwing te laten, paste de Commissie een zakelijkheidsbeginsel toe dat verschilt van het in het Luxemburgse recht neergelegde beginsel, aldus het Hof van Justitie. Het oordeelde dan ook dat de Commissie door het zakelijkheidsbeginsel vast te stellen zoals het abstract tot uitdrukking komt in het door het algemene Luxemburgse vennootschapsbelastingstelsel nagestreefde doel, en de betrokken ruling te onderzoeken zonder rekening te houden met de wijze waarop dit beginsel in concreto in dit recht is opgenomen, geen vergelijking heeft gemaakt met het belastingstelsel dat normaal gezien in de betrokken lidstaat van toepassing is. Hieraan doet niet af dat de doelstelling van het Luxemburgse recht in het algemeen overeenstemt met die van het zakelijkheidsbeginsel. Bij gebreke van harmonisatie in het Unierecht zijn namelijk de concrete toepassingsmodaliteiten van het zakelijkheidsbeginsel aan het nationale recht overgelaten. Kortom, de Commissie moet bij de bepaling van het referentiestelsel nauwkeurig bepalen wat het nationale recht van de betrokken lidstaat precies inhoudt en kan daarbij geen algemene (in de ogen van de Commissie kennelijk wenselijke) principes in ogenschouw nemen die niet als zodanig onderdeel zijn van het nationale recht.

Het referentiestelsel in de zaak *Apple*

In het licht van de uitspraak in *Fiat* moeten ook vraagtekens worden gesteld bij de uitspraak van het Gerecht in de zaak *Apple*. Daarin oordeelde het Gerecht dat de Commissie het gewone vennootschapsbelastingstelsel, dat tot doel heeft belasting te heffen over de winst van alle ondernemingen die in Ierland activiteiten uitoefenen, ongeacht of zij ingezeten dan wel niet-ingezeten of geïntegreerde dan wel zelfstandige ondernemingen zijn, als referentiestelsel kon beschouwen. Volgens het Gerecht verkeren ingezeten vennootschappen en niet-ingezeten vennootschappen die in Ierland commerciële activiteiten verrichten via een vestiging, in een vergelijkbare situatie vanuit het oogpunt van het doel van het Ierse belastingstelsel om belastbare winst te belasten.

25 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Zie voor de huidige versie: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm. De Commissie werkte in haar besluiten met een eerdere versie.

26 Besluit *Fiat*, punt 75.

27 De vertaling is ontleend aan de Nederlandse versie van het besluit *Fiat* (punt 75).

28 Arrest *Fiat*, punt 89.

Omdat de winst uit de handelsactiviteiten van een vestiging van een niet-ingezeten vennootschap op grond van het Ierse belastingrecht wordt belast als winst die onder marktvoorwaarden is bepaald, kon de Commissie zich volgens het Gerecht op het zakelijkheidsbeginsel baseren, ook al is dat beginsel niet formeel in het Ierse recht opgenomen. Dat oordeel is dus niet in lijn met dat van het Hof van Justitie. Dat geldt ook voor het oordeel van het Gerecht dat de Commissie zich kon baseren op de *Authorised OECD Approach* hoewel die niet is opgenomen in het Ierse belastingrecht. De Commissie kon dat volgens het Gerecht doen omdat er in wezen raakvlakken bestaan tussen, enerzijds, de functionele en feitelijke analyse die in het kader van de eerste stap van de door de *Authorised OECD Approach* voorgestelde analyse wordt verricht en anderzijds de toepassing van de bepalingen van het Ierse belastingrecht inzake niet-ingezeten vennootschappen. De Commissie heeft hier dus een niet in het Ierse recht bestaand beginsel in het Ierse recht ‘ingelezen’, in strijd met het arrest van het Hof van Justitie in *Fiat*, en heeft daarmee het referentiestelsel niet op een juiste manier bepaald.

Het referentiestelsel in de zaak Starbucks

De vraag is dan hoe dit in de Nederlandse situatie in het geval van Starbucks lag. In die situatie wees de Commissie op artikel 8b lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969), dat luidt:

‘Indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen ter zake van hun onderling rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van die lichamen bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeen gekomen.’

Volgens Nederland zou het correcte referentiestelsel de vennootschapsbelastingwetgeving moeten zijn, waarin het zakelijkheidsbeginsel (zie hiervoor) in artikel 8b lid 1 Wet Vpb 1969 is opgenomen, en het besluit Verrekenprijzen, dat verdere richtsnoeren biedt voor de toepassing van dat zakelijkheidsbeginsel.²⁹

De Commissie ging hier niet in mee. Volgens de Commissie is de doelstelling van het Nederlandse Vpb-stelsel (net als in de zaak *Fiat*) het belasten van de winst van alle ondernemingen die onder zijn fiscale jurisdictie vallen, ongeacht of die ondernemingen geïntegreerd of niet-geïntegreerd zijn. Als het referentiestelsel alleen groepsondernemingen zou omvatten, omdat alleen zij bij de toerekening van winst een beroep moeten doen op het zakelijkheidsbeginsel, wordt volgens de Commissie bij de bepaling van de belastbare winst een kunstmatig onderscheid tussen ondernemingen aangebracht op basis van hun ondernemingsstructuur. En dat onderscheid

wordt volgens de Commissie niet erkend in het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting. Dat zou blijken uit het besluit Verrekenprijzen dat groepsondernemingen en op zichzelf staande ondernemingen op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting juist op een vergelijkbare wijze behandelt.

In het Nederlandse besluit Verrekenprijzen zijn richtsnoeren neergelegd over hoe de Nederlandse Belastingdienst het zakelijkheidsbeginsel krachtens artikel 8b lid 1 Wet Vpb 1969 interpreteert.³⁰ Dit Nederlandse besluit refereert direct aan de OESO-richtlijnen, waar het in de preambule vermeldt:

‘In beginsel zijn de OESO-richtlijnen daarmee direct toepasbaar in Nederland op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001. Op een aantal punten laten de OESO-richtlijnen ruimte voor een eigen invulling. Op een aantal andere punten vraagt de praktijk om een verduidelijking van de OESO-richtlijnen. Dit besluit geeft op deze punten inzicht in de Nederlandse standpunten en heft waar mogelijk bestaande onduidelijkheden op.’

Mogelijk zou daarom betoogd kunnen worden dat het zakelijkheidsbeginsel als uitgewerkt in de OESO-richtlijnen deel uitmaakt van het Nederlandse referentiestelsel.

De Commissie baseerde haar oordeel echter niet op deze verwijzingen. In punt 264 van haar besluit merkte zij immers op, net als in haar besluit *Fiat*, dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs deel uitmaakt van de beoordeling van de Commissie van de vraag of belastingmaatregelen ten voordele van groepsondernemingen aan artikel 107 lid 1 VWEU voldoen, *ongeacht of een lidstaat dit beginsel in zijn nationale rechtsstelsel heeft opgenomen*. De Commissie voegde daaraan toe dat het zakelijkheidsbeginsel wordt gebruikt om vast te stellen of de belastbare winst van een groepsonderneming met het oog op de vennootschapsbelasting is bepaald op basis van een methode die de marktvoorwaarden benadert, zodat die onderneming niet gunstig wordt behandeld op grond van het algemene stelsel van vennootschapsbelasting in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald. De Commissie wijst er vervolgens op dat het zakelijkheidsbeginsel dat zij toepast niet het beginsel is dat voortvloeit uit artikel 9 OESO-Modelverdrag, maar een algemeen beginsel van gelijke fiscale behandeling dat binnen het toepassingsgebied van artikel 107 lid 1 VWEU valt, dat voor de lidstaten bindend is en nationale fiscale regelingen niet uitsluit van zijn werkingssfeer.³¹ De Commissie expliciteert dan nog eens dat het er niet om gaat te onderzoeken of de APA ten aanzien van Starbucks aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet zoals dat in artikel 8b lid 1 Wet Vpb 1969 of het besluit

29 Besluit Starbucks, punt 183.

30 Zie voor de door de Commissie toegepaste versie: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0017130/2004-08-21>. De huidige versie is gepubliceerd in *Stcrt.* 2022, 16685.

31 Besluit Starbucks, punt 264.

Verrekenprijzen is neergelegd, maar of de Nederlandse Belastingdienst Starbucks een selectief voordeel heeft verleend door de sluiting van een APA waarin een winst-toerekening wordt bekrachtigd die afwijkt van de hoeveelheid winst die op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting zou zijn belast als dezelfde transacties waren verricht door onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen. Ook hier lijkt het referentiestelsel dus niet op de juiste wijze te zijn vastgesteld.

Het besluit van de Commissie in *Starbucks* is op andere gronden vernietigd, maar gezien het arrest *Fiat* van het Hof van Justitie, zal de Commissie niet kunnen volstaan met alleen het repareren van de door het Gerecht geconstateerde gebreken in het besluit, aangezien het oordeel van het Gerecht op dit punt – van de toepassing van het *arms length*-beginsel – niet in overeenstemming is met het arrest van het Hof van Justitie in *Fiat*.

Selectiviteit van tax rulings: regeling of individuele maatregel

In het kader van tax rulings doet zich ten eerste de vraag voor of een dergelijke ruling een individuele maatregel betreft of niet. Betoogd zou kunnen worden dat een ruling slechts een vastlegging is van de uitleg van de (algemeen geldende) wet. Het Gerecht volgt dat betoog niet, zonder echter in te gaan op deze vraag of een (uniforme) uitleg van de wet een individuele maatregel betreft. Het Gerecht stelde in het arrest *Nike* (simpelweg) vast dat een APA alleen betrekking heeft op de situatie van de betreffende belastingplichtige en niet op die van andere ondernemingen.³²

Niettemin moet dan nog worden beoordeeld of dat reeds voldoende is om selectiviteit vast te stellen. Moet niet nog immers eerst de derde stap worden gezet? Dat lijkt (a contrario) voort te vloeien uit het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Forum 187* waarin het Hof van Justitie overwoog dat ten aanzien van een Belgische belastingregeling niet was aangetoond dat deze *gerechtvaardigd* werd door de aard of de algemene opzet van het Belgische belastingstelsel waarvan zij deel uitmaakt, en dat daarom het selectieve karakter van de regeling was aangetoond.³³ Toch past die toets van de derde stap in het algemeen wellicht minder bij APA's of andere tax rulings, aangezien het, anders dan in *Forum 187*, bij rulings volgens het Gerecht niet om regelingen gaat, maar om individuele maatregelen. Als dat inderdaad het uitgangspunt is dan valt het moeilijk in te zien dat *als* die ruling afwijkt van het 'normale stelsel' die afwijking

gerechtvaardigd wordt door de aard of algemene opzet van het stelsel. Rechtvaardigingen die voortkomen uit het 'normale stelsel' kunnen echter niet op voorhand worden uitgesloten. Bij een individuele maatregel die afwijkt van de algemene regeling staat, volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie, het selectieve karakter van de maatregel vast wanneer wordt aangetoond dat bepaalde ondernemers erdoor worden begunstigd en andere niet, hoewel zij zich, gelet op het doel van de algemene belastingregeling, allen in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.³⁴

In de zaak *Starbucks* merkte de Commissie overigens op dat wanneer het betoog van Nederland in die zaak (in het kader van de vaststelling van het referentiestelsel) zou worden aanvaard dat het hiervoor genoemde besluit Verrekenprijzen bijzondere regels voor geïntegreerde ondernemingen zou vaststellen, dat besluit Verrekenprijzen *als zodanig* selectief zou zijn.³⁵ Volgens de Commissie zou dat het geval zijn omdat het besluit Verrekenprijzen een bijzondere regeling zou zijn die alleen van toepassing is op geïntegreerde ondernemingen, terwijl geïntegreerde en niet-geïntegreerde ondernemingen zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden met betrekking tot de heffing van de Nederlandse vennootschapsbelasting. Alle voordelen op grond van het besluit Verrekenprijzen zouden daarom selectief van aard zijn.³⁶ Deze visie kwam in het arrest van het Gerecht niet aan de orde, aangezien het Gerecht het besluit reeds vernietigde omdat het niet aangetoond vond dat aan Starbucks een voordeel was verstrekt.³⁷

Na de selectiviteitstoets: is sprake van een voordeel?

Wanneer op een juiste manier – dus met inachtneming van het arrest van het Hof van Justitie in *Fiat* – het referentiestelsel is vastgesteld, moet, zoals gezegd, als stap 2 beoordeeld worden of de betrokken onderneming een selectief voordeel verstrekt is. Is eenmaal de selectiviteit van de maatregel vastgesteld, dan moet ook nog worden bekeken of die selectieve maatregel een voordeel inhoudt. In dat kader zal de belastingdruk van het referentiestelsel op een juiste manier moeten worden bepaald en de belastingdruk van de selectieve maatregel daartegen moeten worden afgezet.

In de zaak *Apple* ging het (ook) op dat punt fout. Het Gerecht oordeelde dat de Commissie bij het bepalen of door de rulings een voordeel aan Apple was toegekend van onjuiste uitgangspunten is uitgegaan bij de uitleg van het Ierse belastingrecht met betrekking tot niet-in-

32 Gerecht 14 juli 2021, T-648/19, ECLI:EU:T:2021:428 (*Nike*), punt 132. Zie ook J. Rapp, 'Taxation and State aid', in: L. Hancher & J.J. Piernas López, *Research handbook on European State Aid Law*, 2e editie, Cheltenham: Edward Elgar Publishing 2021, p. 43.

33 HvJ 22 juni 2006, gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (*Forum 187*), punt 126.

34 HvJ 21 december 2016, gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 (*Commissie/World Duty Free Group e.a.*), punt 76. Zie ook arrest *Apple*, punt 147.

35 Besluit *Starbucks*, punt 250.

36 Besluit *Starbucks*, punt 250.

37 Gerecht 24 september 2019, gevoegde zaken T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669 (*Starbucks*).

gezetten vennootschappen. Volgens die bepalingen kan de winst die voortvloeit uit activa – die worden beheerd door een niet-ingezeten vennootschap – niet worden aangemerkt als winst die aan de Ierse vestigingen kan worden toegerekend. Door te stellen dat de intellectuele-eigendomslicenties van de Apple-groep aan de Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend omdat moest worden aangenomen dat de niet-ingezeten Apple-vennootschappen die licenties niet konden beheeren, ging de Commissie uit van een winsttoerekening (volgens het referentiestelsel) die in strijd is met de bepalingen van het Ierse belastingrecht betreffende niet-ingezeten vennootschappen, aldus het Gerecht. Het Gerecht was bovendien van oordeel dat de Commissie de feiten ten behoeve van haar stellingen evenmin had aangetoond. Het Gerecht verwierp ook de subsidiaire onderbouwing van de Commissie van haar oordeel dat een voordeel aan Apple was verstrekt, die inhield dat de Ierse rulings tot een resultaat leidden dat afwijkt van een betrouwbare raming van een op de markt gebaseerde uitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Het enkele feit dat methodologische voorschriften, met name in verband met de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, niet zijn nageleefd, is als zodanig onvoldoende om te concluderen dat de berekende winst geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst is en daarmee ook niet dat de berekende winst lager is dan wanneer de methode voor het vaststellen van de verrekenprijzen correct was toegepast. Kortom: de loutere vaststelling van een methodologische fout volstaat niet om te bewijzen dat de rulings een voordeel hebben verschaft.³⁸

Ten slotte achtte het Gerecht ook niet aangetoond dat de Ierse belastingdienst een ruime beoordelingsbevoegdheid had uitgeoefend waardoor Apple kon worden bevoordeeld.

Ook in de zaak *Starbucks* kon de Commissie het Gerecht niet overtuigen. Het Gerecht oordeelde ook hier dat de Commissie niet op grond van louter een in de ogen van de Commissie onjuiste methodiek van het bepalen van verrekenprijzen reeds kon concluderen dat aan Starbucks een voordeel was verstrekt.³⁹

Conclusies

De besluiten van de Commissie in de afgelopen jaren met betrekking tot tax rulings wekken misschien de indruk dat de Commissie via de achterdeur van het staatssteunrecht heeft geprobeerd in te grijpen in het nationale belastingrecht om aldus tot een verkapte harmonisatie te komen.⁴⁰ Ik meen dat de Commissie het staatssteunrecht vooral heeft ingezet voor de doelstellingen die met het staatssteunrecht worden nagestreefd: het tegengaan van concurrentievervalsing binnen de

interne markt door overheidsmaatregelen. Dat de benadering van de Commissie – deels, maar wel op enkele cruciale punten – niet door de Unierechters is gevolgd, betekent nog niet dat het staatssteunrecht voor on-eigenlijke doelstellingen is aangewend. Het Gerecht en het Hof van Justitie hebben in hun uitspraken bevestigd dat de Commissie belastingmaatregelen mag toetsen aan de staatssteunregels, zoals dat ook al jaren geleden door het Hof van Justitie is uitgesproken. De besluiten van de Commissie hielden voor het Gerecht en het Hof van Justitie echter geen stand omdat de Commissie ofwel een onjuiste toepassing gaf aan het *arm's length*-beginsel of uitging van een onjuiste uitleg van het referentiestelsel. Dat laat in beginsel ruimte voor de Commissie om met een andere, beter onderbouwde beoordeling te komen, in deze of in volgende zaken.

De uitspraken van de Unierechters, ook de meeste recente in de zaak *Fiat*, betekenen dan ook niet dat concurrentievervalsingen door middel van belastingmaatregelen niet als (onverenigbare) steunmaatregelen kunnen worden aangemerkt. Wel dat de Commissie haar huiswerk beter en anders moet doen. In elk geval laat Eurocommissaris Vestager zich door de uitspraken van het Gerecht en het Hof van Justitie niet weerhouden om onderzoeken te blijven doen naar – volgens de Commissie – met de staatssteunregels strijdige belastingregelingen.⁴¹

38 Arrest *Apple*, punt 19. In dezelfde zin: arrest *Amazon*, punt 125.

39 Arrest *Starbucks*, punt 427.

40 Zie het betoog van Fiat in het arrest *Fiat*, punt 35.

41 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech_23_1792.

Overzicht besluiten en uitspraken over staatssteun en tax rulings

Besluit Commissie	Betrokken lidstaat	Zaaknaam	Zaaknummer Gerecht	Zaaknummer Hof van Justitie	Stand van zaken
SA.34914	Verenigd Koninkrijk (Gibraltar)	Mead Johnson*	T-508/19		Besluit vernietigd. Commissie heeft bij besluit van 31 oktober 2022 het onderzoek uitgebreid.
SA.37667	België	Magnetrol International	T-131/16 en T-263/16	C-337/19 P	Arrest Gerecht vernietigd. Zaak terugverwezen naar het Gerecht voor afdoening van het derde tot en met het vijfde middel van het beroep in zaak T-131/16 en van het tweede middel, het tweede en het derde onderdeel van het derde middel en het vierde middel van het beroep in zaak T-263/16.
SA.38373	Ierland	Apple	T-778/16 en T-892/16	C-465/20 P	Besluit vernietigd door Gerecht. Hoger beroep aanhangig.
SA.38374	Nederland	Starbucks	T-760/15 en T-636/16		Besluit vernietigd.
SA.38375	Luxemburg	Fiat	T-755/15 en T-759/15	C-885/19 P en C-898/19 P	Arrest gewezen op 8 november 2022. Arrest Gerecht vernietigd. Besluit vernietigd.
SA.38944	Luxemburg	Amazon	T-816/17 and T-318/18	C-457/21 P	Besluit vernietigd. Hoger beroep aanhangig.
SA.44888	Luxemburg	Engie	T-516/18	C-451/21 P	Gerecht: Beroep afgewezen. Hoger beroep aanhangig. Conclusie A-G Kokott op 4 mei 2023 gegeven.
SA.46470	Nederland	Ikea			Lopend onderzoek Commissie (formele onderzoeksprocedure).
SA.51284	Nederland	Nike	T-648/19		Betreft een beroep tegen een besluit tot opening van de formele onderzoeksprocedure. Beroep afgewezen. Nog geen eindbeslissing van de Commissie.

* Partij in beroep; besluit had niet specifiek betrekking op Mead Johnson.