

Anna Fraser Gunn MA LL.M

Universiteit Leiden & Artikel104.nl

a.f.gunn@law.leidenuniv.nl

0031 (0) 6 2412 3655

Leiden, 26 juli 2016

Geachte heer, mevrouw,

Hieronder mijn input voor de consultatie over het wetsvoorstel Terugvordering Staatssteun. Dit is een meer uitgebreide versie van een tekst die ik op 25 juli 2016 reeds indiende. Dit stuk vervangt mijn eerdere bijdrage.

Ik heb het concept hoofdzakelijk vanuit fiscale optiek bekeken, waarbij ik met name heb nagedacht over de praktische toepassing van deze wetgeving binnen de fiscale sector. Hier meen ik enig zicht op te hebben omdat ik in de periode 2007 - 2015 werkzaam was als fiscalist bij de EU Direct Tax Group en State Aid Working Group van één van de grote fiscale advieskantoren. Daarnaast verricht ik promotieonderzoek onder de vlag "Legal Aspects of the Quantification of Fiscal State Aid" aan de Universiteit Leiden

Mocht u behoefte hebben aan additionele informatie, neem dan vooral contact op via:
a.f.gunn@law.leidenuniv.nl.

Context - fiscale staatssteun kent een specifieke dynamiek

Vanuit fiscaalrechtelijke optiek is een betere omgang met de Europese staatssteunregels zeer wenselijk. Meer dan de afgelopen jaren het geval was, leeft de thematiek van staatssteun op dit moment binnen de fiscale sector. Met het negatieve besluit van de Europese Commissie (EC) in de Starbucks-casus, is met name de vraag naar terugvordering bij een breed fiscaal publiek onder de aandacht gekomen. Dit is een goede zaak, maar verdient wel een kritische kanttekening.

In het verleden heeft de belastingsector (ik doel op de adviespraktijk, de Belastingdienst, de rechtelijke macht en de afdelingen belastingrecht van de Nederlandse universiteiten) duidelijk te weinig aandacht gehad voor de risico's van fiscale staatssteun. Zo was de toepassing van artikel 107 VWEU lange tijd (en soms nog steeds!) geen standaardelement van de universitaire en beroepsopleidingen, en dus ook niet van de fiscale advisering aan belastingplichtige ondernemingen.¹

¹ Zie voor een duiding van deze opmerkelijke dynamiek: <https://artikel104.nl/broodnodig/> en <https://artikel104.nl/fiscale-staatssteun-naar-een-structurele-oplossing/>

Het bovenstaande heeft belangrijke gevolgen gehad voor de receptie van het Europees staatssteunrecht in het Nederlands belastingrecht. Er is geen reden om te denken dat in het verleden sprake is geweest van een grootschalige of systematische toekenning van verboden staatssteun. Wel zijn veel ondernemingen zich niet bewust geweest van de staatssteunregels in relatie tot belastingen.² Naar mijn mening heeft de belastingsector hier een steek laten vallen. Zonder dit punt verder te willen uitwerken, is deze achtergrond relevant voor de verdere bespreking van het wetsvoorstel.

Gebrek aan kennis in de fiscale sector

Zoals uit het bovenstaande blijkt is het algemeen kennisniveau over staatssteun onder fiscalisten laag. Het is daarom wenselijk dat het fiscale deel van het wetsvoorstel zeer uitgebreid gemotiveerd wordt; verondersteld moet worden dat de fiscale lezer geen enkele basis heeft in het staatssteunrecht. Het wetsvoorstel kan een aanleiding zijn om stil te staan bij de meer algemene vraag naar de toepassing van het steunverbod op de Nederlandse belastingregels.³ Er is momenteel namelijk veel verwarring over het staatssteunrecht. In sommige fiscale kringen leeft bijvoorbeeld de overtuiging dat de ontvangers van verboden fiscale steun “veilig” zijn omdat Nederland op dit moment geen enkele juridische mogelijkheid heeft voor terugvordering.

Een ander gevolg van het lage kennisniveau is dat verwachtingen van burgers (zowel fiscalisten als ondernemingen) over terugvordering niet altijd kunnen worden waargemaakt. Met name bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel is dit potentieel problematisch. Het gebruik van tax rulings is in dit kader illustratief. Belastingplichtigen gaan er - ten onrechte - vanuit dat een ruling van de Nederlandse Belastingdienst een vrijwaring geeft voor de eventuele terugvordering van steun. Helaas gaat deze visie voorbij aan de beperkte aard van een Europees beroep op vertrouwen in de context van terugvordering. Waar dus met name winst te halen valt, is in de voorlichtende sfeer. Het zou meerwaarde hebben om in de Memorie van Toelichting een passage op te nemen over de toepassing van het vertrouwensbeginsel en de rechtsbescherming voor de burger.

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Bij fiscale steun rijst de vraag naar de relatie tussen de navorderingsregels (artikel 16 Awr) en de Europese terugvorderingsregels. Volgens de fiscale regels wordt navordering op twee manieren begrensd. Ten eerste, navordering is alleen mogelijk voor zover er sprake is van een “nieuw feit”. Ten tweede, de navorderingstermijn bij binnenlandse gevallen is beperkt tot vijf jaar.

In de context van terugvordering van staatssteun gelden deze eisen niet. Dit opent de weg naar misbruik. In theorie zou de fiscus namelijk terugvordering kunnen gebruiken om de navorderingsmogelijkheden wat op te rekken. Verschillende scenario's zijn hierbij denkbaar. In de eerste plaats kan worden gedacht aan een situatie waarin de fiscus bij het terugvorderen van steun op grond van een Commissiebesluit niet slechts de fiscale steun

² Dit raakt het vak van de accounts: materiële staatssteunrisico's moeten immers verantwoord worden.

³ Indien zo iets niet in de MvT past, dan wellicht in een begeleidende brief of een annex.

terugvordert, maar ook een extra bedrag aan belasting, dat op basis van uitsluitend de fiscale navorderingsregels buiten de reikwijdte van de fiscus zou hebben gelegen. Een andere variant is dat de fiscus, zonder dat er sprake is van een Commissiebesluit, zelf op basis van de terugvorderingsregels belasting wil navorderen buiten de reikwijdte van artikel 16 Awr. Deze situatie valt buiten de reikwijdte van dit wetsvoorstel, maar zou wel een punt van aandacht moeten zijn gelet op het belang ervan voor de rechtszekerheid en de rechtsbescherming. Het zou goed zijn om een passage op te nemen in de Memorie van Toelichting waaruit blijkt dat het mechanisme van terugvordering niet kan worden ingezet om de beperkingen van de navorderingsregels te omzeilen.

Kwantificering van fiscale staatssteun - meerdere vragen

De kwantificering van fiscale staatssteun is op meerdere punten problematisch. Hoewel het concept slechts ziet op de formeelrechtelijke aspecten van terugvordering, rijzen al snel vragen met een materieel karakter. Zonder volledig te willen zijn, wil ik hieronder enkele punten aanstippen.⁴

In de eerste plaats spelen er vragen over internationale situaties. Gedacht kan worden aan de eventuele impact van voorkoming van dubbele belasting op kwantificering. Dit speelt zowel bij bilaterale situaties (voorkoming op basis van een belastingverdrag) als bij unilaterale situaties (een land biedt voorkoming van dubbele belasting op basis van nationale wetgeving). Een vraag die opkomt in de Starbucks-casus, is of het relevant is dat terugvordering van belasting door Nederland mogelijk (deels) wordt “goed gemaakt” door een corresponderende tax credit in de Verenigde Staten.

Het tweede punt dat ik wil noemen, is dat het Europees begrip van een “onderneming” niet identiek is aan het Nederlandse concept van een onderneming of aan dat van een belastingplichtige. Dergelijke verschillen kunnen gevolgen hebben op het vlak van terugvordering. Stel dat BV-1 in 2010 een bedrag aan (naar later blijkt verboden) fiscale steun ontvangt en in 2012 haar onderneming overdraagt aan BV-2. Vervolgens wordt BV-1 geliquideerd. Mocht de EC in 2016 besluiten dat de steun moet worden teruggevorderd, dan kan dit vragen opwerpen vanuit fiscaal optiek. Dit heeft te maken met het feit dat de steun-ontvangende onderneming niet meer samenvalt met de belastingplichtige.

In het Artikelsgewijs commentaar wordt - dit is het derde punt - aangegeven dat de inspecteur bij de terugvordering van steun wellicht ook “andere handelingen” moet verrichten, bijvoorbeeld het aanpassen van een verliesverrekeningsbeschikking. De vraag rijst om welke “andere handelingen” het in dit verband zou kunnen gaan. Het is duidelijk dat de belastingplichtige niet met terugwerkende kracht de feiten kan wijzigen. Maar hoe zit het met het aanvragen van bijvoorbeeld een functionele valuta of een fiscale eenheid?

Tot slot wijs ik op de lopende discussie over het gebruik van het “at arm’s length”-beginsel van de OESO voor toepassing van de winstallocatie in groepsrelaties. Een vraag die op dit moment voor ligt, is of er zoiets bestaat als een autonoom EU-rechtelijk zakelijkheidsbeginsel.

⁴ Wel de kanttekening dat dit wetsvoorstel niet de juiste plek is om de problematiek van kwantificering uitgebreid te behandelen. Mochten er vragen zijn op dit punt, dan ben ik uiteraard bereid tot overleg.

Zo ja, dan rijst de prangende vraag wat dit precies inhoudt. Met het oog op de kwantificering van staatssteun in transfer pricing gevallen, is deze kwestie van zeer groot belang.

Overige punten

Hoewel de thematiek van de CELF I casus (C-199/06) al kort wordt aangehaald in de Memorie van Toelichting, zou een meer expliciete uitwerking hiervan in belastingzaken wat mij betreft meerwaarde hebben. Naast het feit dat de meeste fiscalisten zich niet realiseren dat rente verschuldigd kan zijn bij een maatregel die pas na invoering verenigbaar wordt bevonden, speelt bij mij de vraag langs welke weg die steun moet worden teruggevorderd. Deze situatie lijkt, als ik het goed zie, te verschillen van het geval waarbij de onderliggende fiscale positie van een onderneming wordt aangepast via nieuwe aanslagen.

Het berekenen van de terugvorderingsrente geeft in de praktijk problemen. In mijn ervaring heeft dit enerzijds te maken met de onbekendheid van de Europese renteregels. Anderzijds speelt het gebruik van verschillende (veranderende) rentepercentages een rol. Een praktische oplossing zou een online tool kunnen zijn, aan de hand waarvan een onderneming rentebedragen makkelijk kan berekenen. Dit zou een welkome tegemoetkoming zijn voor de fiscale praktijk en voor belastingplichtigen, en bijdragen aan de efficiëntie.

De laatste kwestie die ik wil aanstippen betreft het geval waarin fiscale steun conform een Commissiebesluit is teruggevorderd en de Europese rechter dit besluit op een later moment vernietigt. De vraag is dan: langs welke weg kan een belastingplichtige de steun weer terugkrijgen? Naar mijn idee moet dit punt expliciet geregeld worden, niet in de laatste plaats omdat het ongedaan maken van een terugvordering soms gepaard zal moeten gaan met additionele stappen door de inspecteur (bijvoorbeeld het aanpassen van verliesverrekeningsbeschikkingen).

Hopelijk hebben jullie iets aan het bovenstaande. Mochten er verdere vragen zijn dan ben ik graag bereid om een nadere toelichting te geven.

Vriendelijke groet,

Anna Gunn
Onderzoeker & fiscale blogger