

Steun of geen steun, een kwestie van (onder meer) selectiviteit

M. Gonen, mr. drs. N. Saanen en S.A. Wissing

Op 6 en 13 september 2006 zijn twee arresten geweest waarin selectiviteit als element van een steunmaatregel en in het bijzonder een mogelijke rechtvaardiging daarvan centraal stond. Deze arresten vormen de aanleiding om aan de hand van Commissiebeschikkingen en jurisprudentie een nadere beschouwing te wijden aan deze rechtvaardigingsgrond. Wanneer is een selectieve maatregel binnen een lastenstelsel gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel?

HvJ EG 6 september 2006, Belastingtarief Azoren, zaak C-88/03
GvEA 13 september 2006, British Aggregates Association, zaak T-210/02

Een maatregel is pas een steunmaatregel als hij selectief is; het moet immers gaan om de begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties. Aan dit vereiste wordt al snel voldaan. Niet alleen sectorale maatregelen voldoen aan dit criterium, ook regionale en horizontale maatregelen. Zelfs op zich generieke maatregelen die op verzoek van een individuele onderneming worden toegepast of op grond van discretionaire bevoegdheden in individuele gevallen worden toegepast, zijn door het Hof van Justitie als selectief aangemerkt.¹ Reeds in 1974 doemde in de jurisprudentie van het Hof een rechtvaardigingsgrond voor selectiviteit op: een maatregel die bepaalde ondernemingen begunstigt, zou toch een algemeen karakter hebben als de specifieke begunstiging wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het achterliggende stelsel.² Er is dan geen sprake van steun. Deze rechtvaardigingsgrond had lange tijd nauwelijks praktische betekenis.³ Daar lijkt de laatste jaren enige verandering in te zijn gekomen. Niet alleen doen lidstaten vaker een beroep op deze rechtvaardigingsgrond, dit beroep is inmiddels ook enige malen gehonoreerd. Hieronder trachten wij aan de hand van twee recent gewezen arresten⁴ inzicht te geven in de reikwijdte van deze rechtvaardigingsgrond.

Zaak C-88/03: Belastingtarief Azoren

Op 6 september 2006 heeft het Hof van Justitie arrest gewezen in zaak C-88/03. Dit betrof een beroep tegen de beschikking van de

Europese Commissie gericht tegen Portugal.⁵ Onderwerp van deze beschikking was een regeling van de Azoren die een aanpassing inhield van het Portugese nationale belastingstelsel aan de specifieke kenmerken van de Azoren. De Azoren vormen een groep van negen eilanden in de Atlantische Oceaan. Zij maken deel uit van Portugal maar hebben daarbinnen de status van autonome regio.

De Portugese grondwet geeft de autonome regio's bepaalde bevoegdheden. Zo bepaalt zij dat een autonome regio eigen belastinginkomsten (afkomstig van natuurlijke en rechtspersonen) heeft. Daarnaast ontvangt de regio een deel van de belastinginkomsten van de staat. Voorts is de wetgever van een autonome regio bij uitsluiting bevoegd om een eigen fiscale bevoegdheid uit te oefenen, alsmede om de staatsbelastingen aan de specifieke regionale omstandigheden aan te passen.⁶ Deze laatste bevoegdheid is gebonden aan bepaalde voorwaarden,⁷ zoals het beginsel van nationale solidariteit en de verplichting tot samenwerking tussen staat en autonome regio's. Die samenwerking dient onder meer te zijn gericht op de economische ontwikkeling van de desbetreffende regio('s) en op het rechtzetten van ongelijkheden als gevolg van het insulaire karakter van de regio('s). Ten slotte kan een autonome regio de aldaar geldende inkomstenbelastingtarieven met maximaal 30% van de in de nationale wetgeving vastgelegde tarieven verlagen.⁸

Dit laatste hebben de Azoren gedaan. De verlaging van de inkomstenbelasting bedroeg voor natuurlijke personen 20% en voor rechtspersonen 30% ten opzichte van het nationale (Portugese) inkomstenbelastingtarief. Deze tariefverlagingen waren automatisch van toepassing op iedereen die in de Azoren belastingplichtig is. Volgens de Portugese autoriteiten zijn deze verlagingen met name

¹ Kapteyn/VerLoren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, 2003, p. 700-701.

² HvJ EG 2 juli 1974, zaak 173/73, Italiaanse gezinstoeslagen, Jur. 1974, p. 709, punt 14.

³ Kapteyn/VerLoren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, 2003, p. 701.

⁴ HvJ EG 6 september 2006, zaak C-88/03, Belastingtarief Azoren; HvJ EG 13 september 2006, zaak T-210/02, British Aggregates Association.

⁵ Beschikking 2003/442/EG van de Commissie van 11 december 2002, Pb. L 150, p. 52.

⁶ Punt 9.

⁷ Zie punt 11.

⁸ Punt 12.

M. Gonen, mr. drs. N. Saanen en S.A. Wissing zijn allen verbonden aan de TU Delft, sectie Recht en techniek.

bedoeld om het ondernemingen die op de Azoren gevestigd zijn, mogelijk te maken de structurele handicaps, die het gevolg zijn van hun vestiging in een ultraperifere en insulaire regio, te overwinnen.⁹

Bij toetsing door het Hof aan de elementen van artikel 87, lid 1, EG leverde de voorwaarde van selectiviteit de meeste discussie op. Deze discussie betrof allereerst de afbakening van het referentiekader: was dit het gehele Portugese grondgebied of, gelet op de autonomie van de Azoren, slechts het grondgebied van de Azoren? In het laatste geval zal niet snel sprake zijn van selectiviteit. Het Hof erkent, in navolging van Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Geelhoed, dat een regio dermate autonoom kan zijn, dat de relevante context ter bepaling van selectiviteit van een maatregel zich beperkt tot de regio.¹⁰ Hiermee wijkt het Hof in belangrijke mate af van het standpunt van de Commissie dat alleen maatregelen die het gehele grondgebied van een lidstaat betreffen, als niet selectief kunnen worden aangemerkt.¹¹ In casu is het Hof echter van oordeel dat er slechts beperkte autonomie is voor de Azoren. Financiële autonomie ontbreekt: de Portugese wet voorziet uitdrukkelijk in compensatie van de gedeelde belastinginkomsten door de centrale overheid.¹² Derhalve heeft de Commissie er volgens het Hof terecht voor gekozen om als vertrekpunt voor beoordeling van de selectiviteit niet de Azoren te nemen, maar het volledige Portugese grondgebied.¹³ Het Hof concludeert dan ook dat de regionale belastingverlaging een selectieve maatregel is, en geen algemene.

Nu de selectiviteit is bevestigd, geeft het Hof aan dat uit vaste rechtspraak volgt dat het begrip staatssteun niet ziet op differentiaties die het gevolg zijn van de aard of de opzet van het lastenstelsel waarbinnen deze differentiaties plaatsvinden. Het Hof overweegt in dit verband dat een maatregel die een uitzondering maakt op de toepassing van het algemene belastingstelsel, door de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel kan worden gerechtvaardigd, wanneer de lidstaat aantoont dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit. Daarbij moet worden onderscheiden tussen enerzijds doelstellingen van een belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen en anderzijds de noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf.¹⁴ Volgens Portugal is een van de doelstellingen van het algemene belastingstelsel de verdeling van belastinglast naar draagkracht, met het oog op herverdeling. Hiermee kan een progressiviteit in de inkomstenbelastingtarieven worden gerechtvaardigd. Het Hof stelt echter vast dat het doel van de betrokken vermindering een andere is, namelijk om het voor de ondernemingen op de Azoren mogelijk te maken de structurele handicaps als gevolg van hun vestiging in een ultraperifere en insulaire regio, te overwinnen. Hoewel iedere ondernemer, ongeacht zijn financiële situatie, de nadelen van de insulaire ligging van de Azoren kan ondervinden, is dit volgens het Hof onvoldoende voor een rechtvaardiging op grond van de aard en opzet van het nationale belastingstelsel. De regeling maakt immers in het geheel geen onderscheid naar financiële draagkracht van de betrokken ondernemer, hetgeen verwacht zou worden gezien het doel van de algemene regeling. Ook kan de omstandigheid dat wordt gehandeld op basis van een beleid van regionale ontwikkeling of sociale cohesie niet volstaan om een in het kader van een dergelijk beleid vastgestelde maatregel ipso facto als gerechtvaardigd aan te merken.¹⁵ Het Hof oordeelt daarom dat Portugal niet heeft aangetoond dat de betrokken regeling kan worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het Portugese belastingstelsel. Omdat eveneens aan alle overige elementen van artikel 87, lid 1, EG is voldaan, is de rege-

ling volgens het Hof een steunmaatregel in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

In haar beschikking was de Commissie nog een stap verder gegaan. Zij had onderzocht of de steunmaatregel verenigbaar kon worden verklaard op grond van artikel 87, lid 3, EG. Haar conclusie dat de maatregel gedeeltelijk verenigbaar was op grond van artikel 87, lid 3 sub a, EG, laat het Hof in stand.

Zaak T-210/02: British Aggregates Association

Op 13 september 2006 heeft het Gerecht van Eerste Aanleg zich in zaak T-210/02 eveneens uitgelaten over de rechtvaardigingsgrond 'aard of opzet van het algemene stelsel'. Deze zaak betrof een beroep van de British Aggregates Association (BAA) tegen een beschikking van de Europese Commissie gericht aan het Verenigd Koninkrijk.¹⁶ Onderwerp van deze beschikking was de Finance Act 2001. Op grond van deze wet werd een heffing, de Aggregates Levy (AGL), geheven over natuurlijke aggregaten. Aggregaten zijn chemisch inerte granuleuze materialen die worden gebruikt in de sector bouw en openbare werken.¹⁷ 'Natuurlijke aggregaten' waren in de betrokken wet gedefinieerd als 'aggregaten die worden voortgebracht uit natuurlijke mineraallagen bij de eerste winning daarvan' en bestaande uit 'resten rots, zand en grind die onbewerkt kunnen worden gebruikt of na mechanische behandeling zoals verpulveren, wassen en kalibreren'.¹⁸ De heffing was verschuldigd wanneer een hoeveelheid belastbare aggregaten commercieel werd geëxploiteerd in het Verenigd Koninkrijk.¹⁹ De doelstellingen van de AGL waren tweeledig. Het Verenigd Koninkrijk beoogde allereerst het rationele gebruik van natuurlijke aggregaten te bevorderen alsmede een zo groot mogelijk gebruik (uiteraard slechts voor zover nodig) van gerecycleerde aggregaten en substitutieproducten. Daarnaast wilde het Verenigd Koninkrijk met de AGL de milieukosten internaliseren overeenkomstig het beginsel 'de vervuiler betaalt'.²⁰ De milieuschade die door de winning van aggregaat werd veroorzaakt, omvatte geluidshinder, stof, aantasting van de biodiversiteit en horizonvervuiling.²¹ Vrijstellingen golden voor gerecycleerde aggrega-

⁹ Punt 14.

¹⁰ Punten 62 t/m 68.

¹¹ Zie ook par. 17 van de Mededeling over de toepassing van de staatssteunregels op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen en voetnoot 51 hierna.

¹² Punten 76 en 77.

¹³ Punt 78.

¹⁴ Punt 81.

¹⁵ Punt 82. Volgens A-G Geelhoed in zijn conclusie van 20 oktober 2005 (par. 77) had gekozen moeten worden voor een specifiek gebruik van algemene voor het gehele nationale belastingstelsel geldende regels, en niet voor een regionale uitzondering op het voor de rest van Portugal toepasselijke algemene Portugese belastingstelsel.

¹⁶ Beschikking C(2002) 1478 definitief (steunmaatregel N 863/01) van 24 april 2002.

¹⁷ Punt 2.

¹⁸ Punt 21 en 125.

¹⁹ Punt 7.

²⁰ Punt 124.

²¹ Punt 22.

ten, voor zogenoemde 'bijproducten' (materialen die worden verkregen uit een proces dat niet tot doel heeft de winning van natuurlijk aggregaat), en voor aggregaten bestemd voor de export.²²

In haar beschikking²³ oordeelde de Commissie dat de vrijstellingen geen steunmaatregelen in de zin van artikel 87, lid 1, EG zijn, omdat de werkingssfeer ervan werd gerechtvaardigd door de aard en de opzet van de belastingregeling.

Het Gerecht gaat ten gronde direct in op het door de Commissie geaccepteerde beroep op de rechtvaardigingsgrond 'aard of opzet van het stelsel'. Kon de Commissie oordelen dat het door de betrokken maatregel ingevoerde onderscheid voortkomt uit de aard of de opzet van het toepasselijke algemene stelsel? Indien dit onderscheid is gebaseerd op andere doelstellingen dan die welke door het algemene stelsel worden nagestreefd (met andere woorden: als het een incoherente maatregel betreft), is sprake van een selectieve maatregel die niet wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel.²⁴

Het Gerecht gaat eerst in op de vraag wat een milieueffing is en of zij per definitie een selectieve maatregel is.²⁵ Een heffing kan volgens het Gerecht worden gedefinieerd als een milieubelasting of een milieueffing wanneer de heffingsgrondslag is gerelateerd aan een duidelijk negatief milieueffect. Een milieueffing is dus een zelfstandige fiscale maatregel die wordt gekenmerkt door de milieudoelstelling en de bijzondere grondslag ervan. Zij drukt op bepaalde goederen of diensten teneinde de milieukosten in de prijs ervan op te nemen en/of gerecycleerde producten meer concurrerend te maken en de producenten en verbruikers aan te zetten tot activiteiten die minder schadelijk zijn voor het milieu. Lidstaten zijn bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht vrij om sectorale milieueffingen (dus gerichte maatregelen die bepaalde specifieke goederen of diensten treffen) in te voeren. De omstandigheid dat een milieueffing geen deel uitmaakt van een algemeen stelsel van heffingen over alle gelijkaardige activiteiten met een vergelijkbare milieu-impact, kan dan in beginsel niet volstaan om te oordelen dat gelijkaardige activiteiten die niet aan deze milieueffing zijn onderworpen, een selectief voordeel genieten. Met andere woorden: een op bepaalde goederen of diensten gerichte milieueffing is niet per definitie een selectieve maatregel. Bovendien moet de Commissie bij de toetsing van een milieueffing aan de bepalingen inzake staatssteun rekening houden met de eisen van milieubescherming.²⁶ Artikel 6 EG bepaalt immers dat de eisen van milieubescherming moeten worden geïntegreerd in het beleid van de Gemeenschap, onder meer inzake de mededinging.

Het Gerecht past het voorgaande vervolgens toe op de AGL. Het Gerecht oordeelt dat andere sectoren dan de aggregaatsector, met een even grote milieu-impact, niet aan een soortgelijke hef-

ving onderworpen zijn, niet betekent dat de werkingssfeer van de AGL gelet op de milieudoelstellingen incoherent is. Het is immers de bevoegdheid van de lidstaten om een gerichte milieueffing in te stellen.²⁷ Het Gerecht toetst daarna of de vrijstellingen aansluiten bij de doelstellingen van de AGL. Dit is evident voor de vrijstellingen inzake gerecycleerde aggregaten, substitutieproducten (het gebruik hiervan probeert het Verenigd Koninkrijk nu juist te bevorderen) en bijproducten (die worden niet gewonnen met het oog op gebruik als aggregaat). Ten aanzien van substitutieproducten komt daar nog bij dat er aanzienlijke voorraden voorhanden waren waarvan kan worden verwacht dat die na invoering van de AGL zullen worden opgemaakt.²⁸ Het niet-vrijstellen van natuurlijke aggregaten waarvoor geen substitutieproducten bestaan, strookt in ieder geval met de doelstelling van internalisering van de door de winning van natuurlijk aggregaat voortgebrachte milieukosten.²⁹ In dit verband acht het Gerecht van belang dat het bedrag van de heffing bij benadering overeenstemt met de gemiddelde milieukosten.³⁰ Ten slotte gaat het Gerecht nog in op de vrijstelling voor uitvoer van natuurlijke aggregaten. Ook deze vrijstelling acht het Gerecht gerechtvaardigd op grond van de interne logica van het belastingstelsel, waarbij het Gerecht kijkt naar de structuur van het betrokken belastingstelsel (in plaats van de milieudoelstellingen).³¹ De AGL is een indirecte belasting die wordt beheerst door het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming overeenkomstig artikel 91 EG. Het staat de lidstaten, aldus het Gerecht, vrij om op dit punt meer belang te hechten aan de overwegingen die verband houden met de structuur van de betrokken belastingregeling dan aan de nagestreefde milieudoelstellingen.

Het Gerecht komt dan ook tot de conclusie dat de BAA niet heeft aangetoond dat er sprake is van incoherentie tussen de werkingssfeer van de AGL en de milieudoelstellingen ervan.

De ontwikkeling van de rechtvaardigingsgrond

Inleiding

De rechtvaardigingsgrond 'aard of opzet van het stelsel' heeft in de loop der jaren een duidelijke ontwikkeling doorgemaakt. Aanvankelijk werd deze rechtvaardigingsgrond vooral – maar slechts mondjesmaat – gebruikt in de sociale sfeer. Eind 1998 publiceerde de Commissie haar Mededeling over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (hierna ook: de Mededeling).³² Deze Mededeling fungeerde min of meer als katalysator voor het beroep op deze rechtvaardigingsgrond, zij het, logischerwijs, vooral in de fiscale sfeer. Hieronder wordt deze ontwikkeling aan de hand van de jurisprudentie van het Hof en het Gerecht en de beschikkingenpraktijk van de Commissie geschetst.

Maatregelen in de sociale sfeer

De rechtvaardigingsgrond 'aard of opzet van het stelsel' werd voor het eerst gebruikt ten aanzien van maatregelen in de sociale sfeer. Dit gebeurde in zaak 173/73 (Italiaanse gezinstoeslagen).³³ Italië kende een stelsel van gezinstoeslagen dat tot doel had de werknemer een loon te verzekeren dat was aangepast aan zijn gezinsbehoeften. De lasten voor de financiering van die gezinstoeslagen werden berekend aan de hand van de totale loonsom van de onderneming, ongeacht het aantal ontvangers in die onderneming. Voor de textielsector gold echter een vrijstelling. Italië had aangevoerd dat de vrijstelling strekte tot een evenwichtiger druk van de lasten die voortvloeiden uit het

²² Punten 22 en 24.

²³ Beschikking C(2002)1478 definitief van 24 april 2002 (ex steunmaatregel nr. N 863/01).

²⁴ Punt 107.

²⁵ Punten 114 en 115.

²⁶ Punt 117.

²⁷ Punten 128 t/m 130.

²⁸ Punt 132.

²⁹ Punt 135.

³⁰ Punt 136.

³¹ Punten 151 t/m 153.

stelsel van gezinstoeslagen; deze lasten zouden voor de textielsector onevenredig zwaar zijn. Het Hof overwoog dat een gedeeltelijke verlichting van de sociale lasten voor gezinstoeslagen, die ten laste komen van de werkgevers in de textielindustrie, een maatregel was die ten doel had de ondernemingen in een bepaalde industriector gedeeltelijk vrij te stellen van de geldelijke lasten die voortvloeiden uit de normale toepassing van het algemene stelsel van sociale voorzieningen, zonder dat deze vrijstelling gerechtvaardigd was door de aard of de opzet van het stelsel.³⁴ Italië had namelijk niet aangetoond dat de textielsector een bijzondere positie innam, op ondernemingsniveau noch op sectorniveau.

Daarna komt de rechtvaardigingsgrond 'de aard of de opzet van het stelsel' lange tijd niet meer voor in de jurisprudentie. Wel komt zij als onderdeel van de standaardtoets aan het element 'selectiviteit' voor in de beschikkingenpraktijk van de Commissie³⁵ en in de conclusies van advocaten-generaal.

Zo ging A-G Darmon in zijn conclusie in de zaak *Sloman Neptun* in op 'de aard of de opzet van het stelsel' als rechtvaardigingsgrond.³⁶ In deze zaak was aan de orde de vraag of er sprake was van een steunmaatregel, wanneer arbeidsovereenkomsten met buitenlandse zeelieden werden uitgezonderd van de toepasselijkheid van het Duitse arbeidsrecht. Het gevolg daarvan was immers dat aan buitenlandse zeelieden een lager loon kon worden betaald dan aan Duitse zeelieden en dientengevolge voor buitenlandse zeelieden ook lagere sociale lasten hoefden te worden betaald. De steun zat in de omstandigheid dat de werkgevers die buitenlandse zeelieden in dienst hadden, minder sociale lasten hoefden te betalen. De A-G ging hier heel pragmatisch mee om. Hij stelde dat het voordeel voor deze werkgevers kon worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel, omdat het volstrekt gebruikelijk is dat de belastingen en de sociale bijdragen worden berekend op grond van het aan de werknemer uitbetaalde loon.³⁷ Bovendien zijn het de werknemers die het lagere loon accepteren, het is niet de overheid die een lager loon voorschrijft. Het Hof kwam niet toe aan een bespreking van de rechtvaardigingsgrond. Het oordeelde dat er geen sprake was van bekostiging met staatsmiddelen, waardoor het niet nodig was om nader te kijken naar een rechtvaardiging op grond van 'de aard of de opzet van het stelsel'.³⁸

De rechtvaardigingsgrond is in een andere conclusie van A-G Darmon, in de zaak *Kirsammer*,³⁹ nogmaals ter sprake gebracht, nu buiten het stelsel van sociale lasten. Het ging in dat geval om een regeling waarmee kleine ondernemingen werden uitgesloten van de algemene regeling tot bescherming tegen ontslag. Doel van de algemene regeling was het bevorderen van herplaatsing van werknemers. Slechts als dat niet lukte, ontstond een recht op schadeloosstelling. Kleine ondernemingen hoefden door de uitzondering niet te herplaatsen noch een schadeloosstelling te betalen. De A-G concludeerde, in navolging van de Commissie, dat de maatregel naar zijn aard niet onder het verbod viel.⁴⁰ Deze rechtvaardiging was gebaseerd op het feit dat de verplichting tot herplaatsing, zoals deze voor normale ondernemingen gold, zou leiden tot een materiele onmogelijkheid voor kleine ondernemingen om de werknemer binnen dezelfde structuur een andere arbeidsplaats aan te bieden. Bovendien speelde de bijzondere verhouding van vertrouwen tussen werkgever en werknemer binnen kleine ondernemingen een belangrijke rol.⁴¹ Het Hof kwam hier evenmin toe aan een bespreking van de rechtvaardigingsgrond omdat in deze constructie geen overdracht van staatsmiddelen plaatsvond.⁴²

Ook is op deze plaats een beschikking van de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA van juli 1998 vermeldenswaardig.⁴³ In deze beschikking gaf de Toezichthoudende Autoriteit namelijk aan dat doelstellingen als het gelijktrekken van de levensstandaard in een land, ongeacht de woonplaats, en de vergroting van de regionale werkgelegenheid, meewegen bij de bepaling van verenigbaarheid van de steun, maar dat met dit soort doelstellingen geen rekening moet worden gehouden bij de bepaling of het al dan niet om een steunmaatregel gaat. Daarnaast gaf de Toezichthoudende Autoriteit aan dat een differentiatie zoals aan de orde was in de betrokken beschikking, verdedigbaar zou zijn geweest op grond van de aard of de opzet van het stelsel als de lagere tarieven gekoppeld waren geweest aan de opgebouwde rechten.⁴⁴

In de zaak *Maribel bis/ter-regeling* ten slotte ging het om een Belgische regeling, op grond waarvan werkgevers voor handarbeiders minder sociale premies af hoefden te dragen.⁴⁵ Verhoogde kortingen golden nog eens voor onder meer de sectoren metaalbewerking, internationaal transport, tuinbouw en bosbouw. Het ging daarbij veelal om sectoren die het meest aan internationale concurrentie waren blootgesteld. Doel van de regeling was het creëren van arbeidsplaatsen door voor bepaalde ondernemingen het bedrag van de sociale bijdragen te verminderen. Het Hof achtte het feit dat de regeling alleen ziet op een vermindering met betrekking tot handarbeiders wier arbeidstijd een bepaald aantal uren overschrijdt, niet doorslaggevend voor het selectieve karakter.⁴⁶ Wel doorslaggevend was het feit dat de regeling is beperkt tot ondernemingen binnen bepaalde sectoren.⁴⁷ Dit vormde eveneens het struikelblok voor het beroep op de rechtvaardigingsgrond: een werkgelegenheidsbeleid dat werd gevoerd met middelen die alleen een rechtstreeks voordeel opleveren voor de mededingingspositie van ondernemingen uit

³² *Pb.* 1998, C 384/3.

³³ *HvJ EG* 2 juli 1974, *Jur.* 1974, p. 709.

³⁴ Punt 15.

³⁵ Zie bijvoorbeeld Beschikking 88/39/EEG van 6 mei 1987 inzake staatssteun in de vorm van een verlaging van de sociale lasten voor arbeidsplaatsen voor incidentele arbeidskrachten en voor werkzoekenden in zes sectoren van de landbouw in Frankrijk, *Pb.* 1988, L 23/18.

³⁶ *HvJ EG* 17 maart 1993, *gev. zaken* C-72/91 en C-73/91, *Jur.* 1993, p. I-887.

³⁷ Par. 13.

³⁸ Punten 20 en 21.

³⁹ *HvJ EG* 30 november 1993, C-189/91, *Jur.* 1993, p. I-6185.

⁴⁰ Par. 67.

⁴¹ Par. 64.

⁴² Punt 17.

⁴³ Beschikking 165/98/COL van 2 juli 1998 betreffende staatssteun in de vorm van regionaal gedifferentieerde socialezekerheidsbijdragen (Noorwegen), *Pb.* L 327/1.

⁴⁴ Vergelijk Beschikking 88/39/EEG van 6 mei 1987 inzake staatssteun in de vorm van een verlaging van de sociale lasten voor arbeidsplaatsen voor incidentele arbeidskrachten en voor werkzoekenden in zes sectoren van de landbouw in Frankrijk, *Pb.* 1988, L 23/18, deel IV, par. 4, 1^e alinea. Echter, niet duidelijk is of dit tot een geslaagd beroep op de rechtvaardigingsgrond had geleid.

⁴⁵ *HvJ EG* 17 juni 1999, zaak C-75/97, *Jur.* 1999, p. I-3671.

⁴⁶ Punt 28.

⁴⁷ Punt 31.

bepaalde bedrijfstakken, kon niet worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het Belgische socialezekerheidsstelsel.⁴⁸

De Mededeling uit 1998

Vanaf 1996 is er in de jurisprudentie van het Hof en de beschikkingenpraktijk van de Commissie een verbreding te zien van het toepassingsgebied van de rechtvaardigingsgrond tot maatregelen in de fiscale sfeer. Hoewel chronologisch niet juist, wordt hier omwille van de duidelijkheid eerst de Mededeling van de Commissie uit 1998 behandeld.

Eind 1998 publiceerde de Commissie haar Mededeling over de toepassing van de staatssteunregels op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen. Hierin geeft de Commissie onder meer enige duidelijkheid over haar uitleg van het selectiviteitsvereiste. In dat verband gaat zij allereerst in op de kenmerken van een algemene maatregel.⁴⁹ Zo ziet zij maatregelen die zijn gericht op een doelstelling van algemeen economisch beleid door een verlaging van de belastingdruk op bepaalde productiekosten, zoals milieu en werkgelegenheid, als een algemene maatregel.⁵⁰ Ook vallen volgens de Commissie uitsluitend maatregelen die het gehele grondgebied van een lidstaat betreffen, buiten het selectiviteitscriterium.⁵¹ Voorts geeft de Commissie in de Mededeling de toetsingsvolgorde ten aanzien van de selectiviteit aan: eerst moet worden vastgesteld welke algemene regeling van toepassing is. Dan moet worden nagegaan of de uitzonderingen of differentiaties binnen die regeling worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het belastingstelsel. Daarbij gaat het erom of deze uitzonderingen of differentiaties rechtstreeks voortvloeien uit de basis- of hoofdbeginselen van het betrokken belastingstelsel.⁵² Dit werkt de Commissie in de paragrafen 23 e.v. van de Mededeling nader uit. Kern is dat het moet gaan om maatregelen die door hun economische rationaliteit noodzakelijk of functioneel zijn voor de doeltreffendheid van het belastingstelsel. De bewijslast rust op de lidstaat. De Commissie noemt in de Mededeling een aantal voorbeelden van mogelijk gerechtvaardigde selectieve maatregelen.⁵³ Zo acht zij de progressiviteit van de inkomsten- of vennootschapsbelasting gerechtvaardigd door de herverdelende functie van de belasting. Ook kunnen bepaalde voorwaarden binnen een regeling worden gerechtvaardigd door objectieve verschillen tussen de belastingplichtigen. Een vrijstelling van vennootschapsbelasting voor ondernemingen zonder

winstoogmerk indien zij daadwerkelijk geen winst kunnen maken, acht de Commissie eveneens gerechtvaardigd omdat geen vennootschapsbelasting kan worden geheven als er geen winst wordt gemaakt.⁵⁴ Voorts noemt de Commissie als mogelijk gerechtvaardigd: specifieke bepalingen die geen discretionaire elementen bevatten, wanneer zij met name rekening houden met bijzondere vereisten op het gebied van de boekhouding of met het belang van de grond bij activa die kenmerkend zijn voor bepaalde sectoren. Ten slotte geeft de Commissie aan dat onderscheid moet worden gemaakt tussen enerzijds doelstellingen van een belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen (met name sociale of regionale doelstellingen) en anderzijds de doelstellingen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf.⁵⁵ De bestaansreden van een algemeen belastingstelsel is, aldus de Commissie, de inning van ontvangsten ter financiering van de staatsuitgaven. Elke onderneming wordt in dat verband geacht de belasting eenmaal te betalen. De Commissie acht het dan ook inherent aan de opzet van het belastingstelsel dat de belastingen die zijn betaald aan de staat waar zich de fiscale woonplaats van de onderneming bevindt, in aanmerking worden genomen. Uit de bewoordingen van de Commissie is af te leiden dat doelstellingen die buiten het stelsel zijn gelegen, niet gemakkelijk te rechtvaardigen zijn. Dat neemt niet weg dat dergelijke maatregelen wellicht door de Commissie verenigbaar kunnen worden verklaard.

Indien een maatregel is onder te brengen in een van de categorieën die de Commissie noemt, wil dat niet zeggen dat zij ook gerechtvaardigd is. De Commissie noemt in de Mededeling bijvoorbeeld ook dat de berekening van afschrijvingen van de activa inherent kunnen zijn aan het belastingstelsel en dus gerechtvaardigd kunnen zijn. De berekening van afschrijving van de Duitse luchtvaartuigen⁵⁶ achtte zij echter niet gerechtvaardigd. Op deze beschikking wordt in de volgende paragraaf ingegaan.

Maatregelen in de fiscale sfeer

In deze paragraaf wordt een overzicht gegeven van beschikkingen en jurisprudentie inzake maatregelen in de fiscale sfeer waarbij een beroep werd gedaan op de rechtvaardigingsgrond 'aard of opzet van het stelsel'. In sommige gevallen is dit beroep gehonoreerd, in andere niet. De hiernavolgende subparagrafen sluiten aan bij de voorbeelden die de Commissie in de Mededeling uit 1998 noemt.

De berekening van afschrijvingen

In de aanloop naar de Mededeling stelde de Commissie in 1996 een beschikking vast met betrekking tot een (tot de fiscale sfeer behorende) bijzondere Duitse afschrijvingsregeling.⁵⁷ Deze regeling gold voor Duitse luchtvaartuigen die commercieel voor het internationale goederen- en personenvervoer of voor andere dienstverlenende activiteiten in het buitenland worden ingezet. Het ging daarbij om een wijze van afschrijven die afweek van de gebruikelijke lineaire of degressieve afschrijving. Door deze alternatieve wijze van afschrijven was het belastbare bedrag in de eerste jaren na aanschaf van een nieuw vliegtuig lager. Doel van deze maatregel was de ondersteuning van regionale luchtvaartmaatschappijen en het opvoeren van het concurrentievermogen van luchtvaartmaatschappijen die te maken hebben met internationale concurrentie. De betrokken regeling zou bovendien een prikkel vormen om milieuvriendelijkere nieuwe toestellen aan te schaffen.⁵⁸ De Commissie gaf aan dat wat het belastinggebied betreft, zij van oordeel was dat van de algemene regel afwijkende maatregelen niet als steunmaatregelen konden worden aangemerkt voor zover zij uit economisch oogpunt voor de doeltref-

48 Punt 39.

49 Par. 13.

50 Het Gerecht had met betrekking tot milieueffingen in het arrest BAA iets meer woorden nodig om tot dezelfde conclusie te komen. Zie punten 114 en 115 van dat arrest.

51 Par. 17. Het Hof heeft daar in het arrest Belastingtarief Azoren een belangrijke nuancering op aangebracht. Zie punt 62 van dat arrest.

52 Par. 16.

53 Par. 24 t/m 27.

54 Hier rijst de vraag waarom een vrijstelling dan in de visie van de Commissie nodig zou zijn.

55 Vergelijk arrest Belastingtarief Azoren, punt 81.

56 Beschikking 96/396/EG van 13 maart 1996 betreffende een fiscale steunmaatregel in de vorm van een afschrijvingsregeling ten behoeve van de Duitse luchtvaartmaatschappijen, *Pb. L* 146/42.

57 Beschikking 96/369/EG, zie voorgaande noot.

58 Deel II, 3e alinea.

fendheid van het stelsel nodig waren.⁵⁹ Factoren die daarop duiden, waren volgens de Commissie dat de toepassing van dergelijke maatregelen niet tot welbepaalde gebieden beperkt was, op objectieve en horizontale criteria of voorwaarden berustte en niet in de tijd beperkt was.⁶⁰ Hier deed de Commissie dus voor het eerst enkele criteria aan de hand waarvan zij toetst of een selectieve regeling gerechtvaardigd is door de aard of de opzet van het stelsel.⁶¹ De bijzondere Duitse afschrijvingsregeling voldeed niet aan deze criteria.

Specifieke aard van de grond in de landbouw

In de beschikking inzake de vrijstelling van de Nederlandse onroerendezaakbelasting (OZB) voor substraatteelt van 12 mei 2000⁶² stelde de Commissie dat belastingmaatregelen ten gunste van de primaire landbouwproductie op zich geen staatssteun vormen.⁶³ Als bijkomende argumenten verwees zij naar de paragrafen 18 en 27 van de Mededeling: de erkenning van de specificiteit van de landbouwsector in het algemeen en de erkenning dat een correctie noodzakelijk kan zijn om rekening te houden met het belang van de grond bij activa die kenmerkend zijn voor bepaalde sectoren zoals de landbouw. In Nederland werd de OZB door gemeenten geheven. Met de opbrengsten werd het onderhoud of de installatie van gemeentelijke infrastructuur gefinancierd. Een vrijstelling gold voor (onder meer) cultuurgrond en substraatteelt. De Commissie achtte dit gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel omdat de vrijstelling rekening hield met de specifieke rol van land bij de primaire productie. Voorts gold de vrijstelling voor alle cultuurgrond en substraatteelt en maakte daarin geen onderscheid. Ten slotte genoten landbouwondernemingen niet in een met hun afdracht (zonder vrijstelling) evenredige mate van de gemeentelijke activiteiten die met de opbrengsten werden gefinancierd. Van een steunmaatregel was volgens de Commissie geen sprake.

De kas- en substraatteelt is ook in een andere zaak aan de orde geweest. Hierin ging het om een gedeeltelijke vrijstelling voor kas- en substraatteelt van de Nederlandse mineralenheffing (MINAS).⁶⁴ De MINAS was een heffing ingesteld om de verliezen van stikstof en fosfaat door landbouwbedrijven door infiltratie in het milieu te beperken. Elk landbouwbedrijf dat bepaalde verliesnormen overschreed, was een heffing verschuldigd. Voor tuinbouwbedrijven die kas- of substraatteelt verrichtten, werd een hogere norm vastgesteld (de heffing was dus minder snel verschuldigd). Volgens de Commissie zou het binnen de aard of de opzet van het stelsel vallen om de kas- en substraatteelt gelijk te stellen aan landbouwgrond en dan ook dezelfde normen te gebruiken. Omdat de normen veel hoger lagen, was de Commissie van mening dat er geen aan het stelsel inherente reden is om de gedeeltelijke vrijstelling voor de tuinbouwbedrijven toe te kennen. Hoewel Nederland had betoogd dat de kas- en substraatteelt veel intensiever was en er daarom hogere normen dienden te gelden, had zij dat niet met wetenschappelijke gegevens onderbouwd. Met andere woorden: Nederland had de bijzondere positie van de tuinbouwbedrijven ten aanzien van de aan- en afvoer van mineralen ten opzichte van de overige landbouwbedrijven niet aangetoond. Het beroep op de aard of opzet van het stelsel werd dan ook niet gehonoreerd.⁶⁵ Het Hof liet de beschikking van de Commissie in stand.

Doelstellingen van algemeen economisch beleid

De Commissie noemt in de Mededeling als voorbeeld van maatregelen die in de categorie 'algemene maatregelen ten behoeve van doelstellingen van algemeen economisch beleid' passen: milieuheffingen. Soms kennen milieuheffingen echter ook nog een vrijstelling of een

vermindering ten aanzien van bepaalde producten of ondernemingen. Als deze vrijstelling of vermindering voortvloeit uit de hoofd- of basisbeginselen van het stelsel van milieuheffingen, dan is zij gerechtvaardigd. Dit kan, behalve uiteraard door het arrest BAA, worden geïllustreerd door twee beschikkingen gericht aan Nederland.

Allereerst de beschikking van 28 november 2001 inzake het nultarief voor groene stroom.⁶⁶ Daar ging het om de belasting die werd geheven over aardgas- en elektriciteitsverbruik. Doel van de belasting was een vermindering van de uitstoot van CO₂ (vooral lange-cyclus-CO₂) en een bevordering van energiebesparing. Voor groene stroom gold echter een (tijdelijk) nultarief. De Commissie was van mening dat geen van de vrijgestelde bronnen voor groene stroom een negatieve bijdrage leverde aan de uitstoot van lange-cyclus-CO₂ en dat de vrijstelling, gelet op het doel van de energieheffing, daarom gerechtvaardigd was door de aard of de opzet van het algemene belastingstelsel.⁶⁷

De tweede beschikking is die van 2 februari 2005 inzake de vrijstelling van afvalstoffenheffing voor baggerspecie.⁶⁸ De Nederlandse afvalstoffenbelasting werd geheven over al het afval dat bij stortplaatsen werd aangeboden. Zij beoogde de gestorte hoeveelheden afval te verminderen, hergebruik en recycling van grondstoffen te bevorderen en, indien hergebruik of recycling niet mogelijk was, verbranding van afval te stimuleren eerder dan het storten ervan. De doelstelling om de gestorte hoeveelheden afval te verminderen gold echter niet voor baggerspecie. Het overheidsbeleid was in Nederland juist gericht op het verbeteren van de openbare waterwegen en daarom op het voortzetten of zelfs intensiveren van baggeractiviteiten.⁶⁹ Dat betrof een continue activiteit. De autoriteiten hadden bovendien geen controle over de aanwas van organisch materiaal, omdat veel ervan via de rivieren Nederland binnenstroomt. In geval van verontreiniging kon de vervuiler normaliter niet worden geïdentificeerd en daarom kon niet verwacht worden dat een heffing op het storten van baggerspecie enig effect zou hebben op het ontstaan ervan. De Commissie oordeelde dat de vrijstelling, ook al gold zij slechts voor één categorie afval, binnen de aard en opzet van het stelsel valt, aangezien geen enkele andere categorie afval dezelfde eigenschappen had als baggerspecie.⁷⁰

Een zaak waarin het beroep op de aard en de opzet van het stelsel in verband met een maatregel met onder meer een milieudoel niet werd gehonoreerd, is de zaak CETM.⁷¹ Centraal stond een Spaanse rentesubsidie op kredieten die voor de aankoop of de huurkoop van bedrijfsvoertuigen werden verleend. Doel van de maatregel was het

⁵⁹ Vergelijk par. 23 van de Mededeling uit 1998.

⁶⁰ Deel V, 6e alinea.

⁶¹ Deze criteria keren overigens niet in dit verband terug in de Mededeling uit 1998.

⁶² Steunmaatregel nr. N 20/2000.

⁶³ Par. 2, 2e alinea. Zie ook steunmaatregelen nrs. N 321/93, 328/97 en N 53/99.

⁶⁴ HvJ EG 29 april 2004, zaak C-159/01 (MINAS), Jur. 2004, p. 4461.

⁶⁵ Punt 46.

⁶⁶ Steunmaatregelen nrs. NN 30/B/2000 en N 678/2001.

⁶⁷ P. 5 van de beschikking.

⁶⁸ Steunmaatregel nr. N 574/2004.

⁶⁹ Par. 9.

⁷⁰ Par. 11.

⁷¹ GvEA 29 september 2000, zaak T-55/99, Jur. 2000, p. II-3207.

bevorderen van milieubescherming, de verkeersveiligheid en de vernieuwing van het autopark. Begunstigden waren onder meer kleine en middelgrote ondernemingen.⁷² Grote ondernemingen kwamen niet in aanmerking voor rentesubsidie. Juist omdat niet iedereen in aanmerking kon komen voor de rentesubsidie achtte de Commissie de maatregel selectief. Het Gerecht heeft dit oordeel in stand gelaten. Het oordeelde bovendien dat het milieudoel op zich niet zonder meer maakt dat de maatregel een algemene maatregel is.⁷³ Voorts overwoog het Gerecht dat niet valt in te zien dat de maatregel door de aard en de opzet van het stelsel gerechtvaardigd is, aangezien de verouderde staat van de bedrijfsvoertuigen van grote ondernemingen eveneens gevaren inhoudt voor het milieu en de verkeersveiligheid.⁷⁴ De begunstiging van de kleine en middelgrote ondernemingen ten opzichte van grote ondernemingen vloeide dus niet voort uit de basis- of hoofdbeginselen van het stelsel.

In het arrest *Adria Wien*⁷⁵ was de invoering van een stelsel van energiehellingen aan de orde. Doel van de energiehellingen was het bevorderen van een rationeel energieverbruik. De regeling voorzag in een gedeeltelijke restitutie van de heffingen. Alleen ondernemingen die zich aantoonbaar hoofdzakelijk bezighielden met de productie van stoffelijke economische goederen hadden recht op restitutie. Het Hof overwoog dat de bijzondere positie van producenten van stoffelijke goederen ten opzichte van dienstverleners niet was aangetoond. Dienstverleners kunnen immers evenzeer grote energieverbruikers zijn.⁷⁶ Oostenrijk betoogde voorts dat de nieuwe maatregelen de producenten van stoffelijke goederen onevenredig zwaar trof. Om die reden werden de heffingen in de invoeringsfase niet in volle omvang toegepast. Dit was voor het Hof eenvoudig te weerleggen: uit de regeling bleek niet dat het recht op restitutie een tijdelijke aard had.⁷⁷ Ten slotte overwoog het Hof dat de overwegingen van milieubescherming die aan de betrokken nationale regeling ten grondslag liggen, niet rechtvaardigden dat het gebruik van aardgas of elektriciteit door ondernemingen uit de dienstensector anders werd behandeld dan het gebruik ervan door ondernemingen die stoffelijke goederen produceren. Het energieverbruik door beide sectoren was even schadelijk voor het milieu.⁷⁸

In deze categorie (algemene maatregelen ten behoeve van doelstellingen van algemeen economisch beleid) valt eveneens de beschikking van de Commissie inzake een Italiaanse belastingkredietregeling ten behoeve van de sector beroepsgoederenvervoer over de weg,⁷⁹ die dateert van eind 1996. De regeling diende ter compensatie van de hoge accijnzen op dieselolie die in Italië golden, een doelstelling van algemeen economisch beleid derhalve. Het krediet had de vorm van een financiële tegemoetkoming die de begunstigden naar keuze konden aftrekken van de verschuldigde bedragen ter zake van een aantal algemene belastingen, waaronder de inkomstenbelasting en plaatselijke belastingen. Het bedrag ervan, waarvoor bepaalde maxima golden, varieerde naargelang het verschil tussen de gemiddelde prijs van de door de begunstigde ondernemingen op Italiaans grondgebied gekochte dieselolie en de gemiddelde prijs in de overige lidstaten. Deze regeling was niet van toepassing op ondernemingen die vervoer voor eigen rekening verrichtten. De regeling had tot gevolg dat de cashflow van een enkele economische sector, te weten het Italiaanse beroepsgoederenvervoer over de weg, werd verruimd, zodat deze vervoerders via een tijdelijke vrijstelling van de toepassing van een algemene belastingregeling werden bevoordeeld ten opzichte van ondernemingen die vervoer voor eigen rekening verrichtten. Laatstbedoelde ondernemingen hadden echter evenzeer te lijden van de hoge accijnzen. De Commissie was daarom van oordeel dat deze regeling een vrijstelling was die niet werd gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel in de zin van het arrest Italiaanse gezinstoeslagen.⁸⁰

Doeltreffendheid van het lastenstelsel

Selectieve maatregelen die leiden tot voorkoming van omzeiling van belastingheffing of die een dergelijke omzeiling beogen te repareren, kunnen worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel. Dit was aan de orde in de zaak *GIL*.⁸¹ In het Verenigd Koninkrijk was het verrichten van verzekerings- en aanverwante diensten vrijgesteld van BTW. Wel gold een belasting op verzekeringspremies, de IPT, die echter lager was dan het BTW-tarief. In de praktijk leidde dit er onder meer toe dat servicecontracten voor huishoudelijke apparaten, waarvoor een normaal BTW-tarief gold, werden vervangen door verzekeringsovereenkomsten teneinde te kunnen profiteren van de BTW-vrijstelling voor verzekeringstransacties. Om dit tegen te gaan was meer nodig dan alleen het gewone IPT-tarief. Daarom werd voor verzekeringspremies met betrekking tot huishoudelijke apparatuur een verhoogd tarief, dat gelijk was aan het BTW-tarief, ingevoerd. Door deze maatregel werden voor huishoudelijke apparatuur weer 'gewone' servicecontracten afgesloten. Het Hof beschouwde het verhoogde IPT-tarief en de BTW als onlosmakelijk met elkaar verbonden.⁸² Het verhoogde IPT-tarief was, aldus het Hof, naar strekking en effect te kwalificeren als een regulerende heffing, die een specifieke ontrading inhield voor het afsluiten van gebonden verzekeringsovereenkomsten. De invoering van een verhoogd IPT-tarief op bepaalde verzekeringsovereenkomsten was er volgens het Hof niet op gericht een voordeel te verschaffen aan alle ondernemingen die verzekeringsovereenkomsten aanbieden die ingevolge de algemene regeling voor belasting van verzekeringen aan het normale tarief van de IPT waren onderworpen.⁸³ Het Hof oordeelde dan ook dat het verhoogde IPT-tarief kon worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel.⁸⁴

⁷² Daarnaast natuurlijke personen, decentrale overheden en openbare diensten.

⁷³ Punt 53.

⁷⁴ Punt 54.

⁷⁵ HvJ EG 8 november 2001, zaak C-143/99, Jur. 2001, p. I-8365.

⁷⁶ Punt 50.

⁷⁷ Punt 51.

⁷⁸ Punt 52.

⁷⁹ Beschikking 97/270/EG van 22 oktober 1996 betreffende de door Italië ingevoerde belastingkredietregeling ten behoeve van de sector beroepsgoederenvervoer over de weg. Deze beschikking heeft geleid tot het arrest van het Hof van 19 mei 1999 in zaak C-6/97, Jur. 1999, p. I-2981. De rechtvaardigingsgrond is echter geen onderwerp van discussie. Wel wijdt A-G Ruiz-Jaromo Colomer er in par. 26 en 27 van zijn conclusie van 17 september 1998 nog enkele woorden aan.

⁸⁰ Deel IV, 2e alinea.

⁸¹ HvJ EG 29 april 2004, zaak C-308/01, Jur. 2001, p. I-4777.

⁸² Punt 74.

⁸³ Punt 75.

⁸⁴ Punt 78.

De zaak AEM⁸⁵ speelt zich strikt genomen af buiten de fiscale sfeer. Niettemin kan deze zaak onder de noemer 'doeltreffendheid van het lastenstelsel' worden gebracht. Ter uitvoering van de Elektriciteitsrichtlijn, waarmee de elektriciteitsmarkt werd geliberaliseerd, bepaalde de Italiaanse wet dat voor de toegang tot en het gebruik van het nationale transmissienet aan de netbeheerder een vergoeding was verschuldigd. Vóór de liberalisering golden vaste tarieven voor elektriciteit. In deze tarieven zat een component voor brandstofkosten. Deze component werd door producenten-distributeurs van door hydro-elektrische en geothermische centrales geproduceerde elektriciteit, afgedragen aan een vereveningskas, die dit weer door gaf aan de thermische centrales, de enige die daadwerkelijk brandstofkosten droegen. Deze vereveningskas werd als gevolg van de liberalisering opgeheven; de tarieven met daarin de component voor brandstofkosten bleven echter nog gedurende een overgangsperiode gelden. De producenten-distributeurs van door hydro-elektrische en geothermische centrales geproduceerde elektriciteit genoten derhalve een voordeel in de vorm van een component voor brandstofkosten die ze niet daadwerkelijk hadden. Om dit voordeel te compenseren, stelde Italië een (tijdelijke) verhoging van de vergoeding voor de toegang tot en het gebruik van het transmissienet vast. Het Hof oordeelde dat met een dergelijke verhoging onderscheid werd gemaakt tussen ondernemingen ten aanzien van de lasten (de vergoedingen voor de toegang tot en het gebruik van het transmissienet), welk onderscheid voortvloeide uit de aard en de opzet van het betrokken lastenstelsel. Hierbij was van belang dat de verhoging slechts gold zolang de producenten-distributeurs de component voor brandstofkosten konden innen en dat de verhoging gelijk was aan het voordeel dat zij genoten.⁸⁶ Van een steunmaatregel was volgens het Hof dan ook geen sprake.⁸⁷

Doelstellingen van sociale of regionale aard

In verband met doelstellingen van sociale aard of om bijvoorbeeld de economische activiteiten in een bepaalde regio te bevorderen, wordt niet zelden gegrepen naar het mechanisme van een verlaging of zelfs vrijstelling voor een bepaalde doelgroep of regio van algemene belastingen. Een beroep op de aard of de opzet van het stelsel heeft in dit verband echter nauwelijks kans van slagen. Wat hier vaak wringt, is dat het stelsel van inkomsten- of vennootschapsbelasting niet de regulering van economische activiteit tot doel heeft en de verlaging of vrijstelling juist wel.⁸⁸ Het arrest Belastingtarief Azoren is daar een goed voorbeeld van. Ook zijn de arresten⁸⁹ en de beschikking⁹⁰ inzake de vermindering van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting in (verschillende provincies van) Baskenland in dit verband illustratief. Slechts bepaalde ondernemingen konden voor deze vermindering in aanmerking komen. Het Gerecht heeft het beroep op de rechtvaardigingsgrond in de arresten keer op keer afgewezen. Kernargument daarbij was dat niet was aangetoond dat de beperking van de kring van potentiële begunstigen tot ondernemingen die in de betrokken provincie waren gevestigd, kon worden gerechtvaardigd door de interne logica van het Spaanse stelsel van vennootschapsbelasting.⁹¹ De betrokken provincies hadden nog getracht de doelstelling van de verlaging van de vennootschapsbelasting aan te laten sluiten bij de doelstellingen van het stelsel van vennootschapsbelasting door aan te voeren dat de belastingvermindering meer ondernemingen naar de betrokken provincie zou trekken waardoor de belastingopbrengsten per saldo zouden vermeerderen,⁹² maar daarmee heeft het Gerecht korte metten gemaakt: dit

doel had ook met algemene belastingmaatregelen kunnen worden bereikt.⁹³

Dat de rechtvaardigingsgrond 'aard en opzet van het stelsel' in deze gevallen niet opgaat, betekent dat de maatregel selectief is. Als ook aan de overige elementen van artikel 87, lid 1, EG is voldaan, is sprake van een steunmaatregel die moet worden gemeld bij de Commissie. Dat betekent natuurlijk niet dat de maatregel per definitie verboden is. Zij zou immers wellicht (gedeeltelijk) verenigbaar kunnen worden verklaard op grond van artikel 87, lid 3, EG, zoals bijvoorbeeld is gebeurd in het arrest Belastingtarief Azoren.

Conclusie

Uit het voorgaande overzicht kunnen de volgende lijnen worden gedestilleerd.

Elke vrijstelling of vermindering⁹⁴ binnen een lastenstelsel – sociaal, fiscaal of anderszins⁹⁵ – die in eerste instantie als staatssteun zou kunnen worden aangemerkt, zou in theorie kunnen worden gerechtvaardigd met een beroep op de aard of opzet van het stelsel. De bewijslast rust op de lidstaat die, waar mogelijk, met wetenschappelijke gegevens zijn beroep op de rechtvaardigingsgrond moet staven.⁹⁶ Het beroep heeft slechts kans van slagen als de ratio van de vrijstelling of vermindering strookt met de doelstellingen van het algemene stelsel. Bij een lastenstelsel dat op grond van algemeen economisch beleid wordt gevoerd, is vaker sprake van een welbepaald en nauw omschreven doel (bijvoorbeeld vermindering van milieuvervuiling of bevorderen van de werkgelegenheid). Om die reden zal in de regel duidelijker zijn aan te geven dat een vrijstelling of vermindering van de lasten voortvloeit uit de aard en de opzet van het stelsel dan een vrijstelling of vermindering binnen een stelsel zoals de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting. Voor maatregelen in de sociale sfeer geldt bovendien dat als de vrijstelling of vermindering van de lasten correspondeert met een vermindering van de opgebouwde rechten, een geslaagd beroep op de rechtvaar-

⁸⁵ HvJ EG 14 april 2005, gev. zaken C-128 en 129/03, Jur. 2005, p. I-2861.

⁸⁶ Punt 42.

⁸⁷ Punt 43.

⁸⁸ Zie ook Beschikking 2003/86/EG, par. 70, waarin de Commissie benadrukt dat het economische karakter van de doelstelling 'het bevorderen van de economische activiteit in een bepaalde regio' niet inherent is aan het stelsel van vennootschapsbelasting; en GvEA 6 maart 2002, gev. zaken T-127, 129 en 148/99, Jur. 2002, p. II-1275, punt 167.

⁸⁹ GvEA 6 maart 2002, gev. zaken T-127, 129 en 148/99, Jur. 2002, p. II-1275; GvEA 6 maart 2002, zaak T-92/00, Jur. 2002, p. II-1385; GvEA 23 oktober 2002, gev. zaken T-269, 271 en 272/99, Jur. 2002, p. II-4217; GvEA 23 oktober 2002, gev. zaken T-346, 347 en 348/99, Jur. 2002, p. II-4259.

⁹⁰ Beschikking 2003/86/EG, Pb. 2003, L 40/11.

⁹¹ Gev. zaken T-346, 347 en 348/99, punt 60 en 61.

⁹² Zaak T-92/00, punt 61. Zie ook Beschikking 2003/86/EG, par. 70.

⁹³ Zaak T-92/00, punt 62; gev. zaken T-269, 271 en 272/99, punt 64.

⁹⁴ Hieronder ook begrepen een verhoging zoals in de zaken GIL en AEM.

Het voordeel zit dan uiteraard niet in de verhoging maar in de lagere lasten voor de ondernemingen voor wie de verhoging niet geldt.

⁹⁵ Vergelijk het 'stelsel' van vergoedingen voor toegang tot en gebruik van het transmissienet dat in de zaak AEM aan de orde was.

⁹⁶ Zie het arrest MINAS, punt 46.

digingsgrond eerder lijkt te worden gehonoreerd.⁹⁷ In het verlengde hiervan ligt de constatering dat het Hof open lijkt te staan voor een 'compensatiegedachte'⁹⁸ maar wel op individueel ondernemingsniveau. Daarbij spreekt voor zich dat slechts gecompenseerd mag worden zolang het met de compensatie samenhangende nadeel duurt. Horizontale, objectieve criteria op basis waarvan een onderneming in aanmerking kan komen voor een vrijstelling of vermindering zullen eerder leiden tot een geslaagd beroep op de rechtvaardigingsgrond. Ziet een vrijstelling of vermindering alleen op een specifieke sector of op specifieke producten, dan moet de bijzondere positie van de sector of de producten ten opzichte van de andere sectoren of producten die onder de reikwijdte van het algemene stelsel vallen, worden aangetoond.⁹⁹ Is er een andere sector of zijn er andere producten die zich in dezelfde positie bevinden maar die niet kunnen profiteren van de vrijstelling of vermindering, dan gaat een beroep op de rechtvaardigingsgrond niet op.

⁹⁷ Beschikking 88/39/EEG en Beschikking 165/98/COL.

⁹⁸ Vergelijk de arresten AEM, Adria Wien en Belastingtarief Azoren.

⁹⁹ Zie onder meer Steunmaatregel nr. N574/2004, het arrest CETM en Beschikking 97/270/EG.