Fiscale rulings : Fiat-arrest streep door rekening EU-Commissie

Auteur(s): Mélanie Massant

Editie: 469 p. 5

Publicatiedatum: 31 december 2022

Fiscale rulings : Fiat-arrest streep door rekening EU-Commissie

Rond 2013, naar aanleiding van *LuxLeaks*, zette de Europese Commissie de eerste stappen in haar strijd tegen belastingontwijking door multinationals via fiscale rulings. Zij gebruikte daarvoor de Europese staatssteunregels onder artikel 107 VWEU. In 2019 en 2020 kon een EU-rechter, i.e. het Gerecht, zich uitspreken over enkele van deze staatssteunzaken, zoals *Starbucks*, *Apple* en *Fiat*. In die zaken stond het Gerecht toe dat fiscale rulings aan staatssteunregels werden getoetst, maar zij legde een zware bewijslast op aan de Commissie, die deze niet kon nakomen in de zaken *Apple* en *Starbucks* (arresten van resp. 15 juli 2020 en 24 september 2019).

Het Hof van Justitie van zijn kant heeft zich reeds uitgesproken over de vraag of verschillende rulings een staatssteun-'regeling' kunnen vormen; het heeft die vraag in positieve zin beantwoord in de Belgische excess profit rulings zaak (HvJ 16 september 2021, zaak C-337/19 P, *Magnetrol; Fiscoloog* 2021, nr. 1715, 7). Het Hof had daarentegen zijn licht nog niet kunnen laten schijnen op de bewijslast die de Commissie moet nakomen in staatssteunzaken in verband met fiscale rulings. Op 8 november 2022 kreeg het Hof eindelijk de kans hiertoe in de *Fiat*-zaak.

Wat voorafging

In september 2012 hadden de Luxemburgse belastingautoriteiten een fiscale ruling uitgevaardigd ten gunste van de Luxemburgse vennootschap Fiat Chrysler Finance Europe (voorheen 'Fiat Finance and Trade'; in het arrest afgekort als 'FFT'), een onderneming van de Fiat-groep die treasury- en financieringsdiensten verleende aan groepsvennootschappen. De ruling keurde de methode goed die de verrekenprijzen voor deze diensten bepaalde, en aldus de belastbare basis van FFT in Luxemburg. Bij die methode had de Luxemburgse fiscus gebruikgemaakt van het zakelijkheidsbeginsel ("arm's length"-principe), zoals bepaald in het

Luxemburgs recht (art. 164, lid 3 van het Luxemburgse belastingwetboek, zoals nader uitgelegd in de circulaire 164/2).

In oktober 2015 concludeerde de Commissie dat de ruling een met de interne markt onverenigbare staatssteun vormde in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU. Zij heeft Luxemburg dan ook opgedragen de steun terug te vorderen van FFT. Luxemburg en Fiat stelden elk een beroep tot nietigverklaring van het besluit in bij het Gerecht. In 2019 verwierp het Gerecht deze beroepen en bevestigde het de geldigheid van het besluit van de Commissie (arrest van 24 september 2019, T-755/15 en T-795/15). Ierland (zaak C-898/19) en FFT (zaak C-885/19) stelden vervolgens hoger beroep in bij het Europees Hof van Justitie ('HvJ') met het oog op de vernietiging van het arrest van het Gerecht. Met zijn arrest van 8 november 2022 vernietigt het HvJ het arrest van het Gerecht en verklaart het Hof het besluit van de Commissie nietig.

Uitspraak HvJ

Zoals in de meeste staatssteunzaken, draait het in de Fiat-zaak vooral om de derde voorwaarde opdat een maatregel kan kwalificeren als onrechtmatige staatssteun, i.e. het bestaan van een 'selectief voordeel'.

Het Hof herinnert er vooreerst aan dat de Commissie drie stappen moet volgen om aan te tonen dat een nationale belastingmaatregel als 'selectief' kan worden gekwalificeerd (randnr. 68).

* Ten eerste moet zij vaststellen wat het *referentiestelsel* is, i.e. de normale belastingregeling in de betrokken lidstaat.

* Vervolgens moet zij aantonen dat de onderzochte belastingmaatregel (in casu de ruling) afwijkt van dit referentiestelsel doordat daarmee een verschil in behandeling wordt ingevoerd tussen marktdeelnemers die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden ten opzichte van de doelstelling nagestreefd door het referentiestelsel.

* Ten slotte moet de Commissie aantonen dat deze verschillende behandeling niet kan worden gerechtvaardigd.

Het HvJ wijst hierbij op het "grote belang" van de correcte identificatie van het toepasselijk referentiestelsel (randnr. 69) en komt tot de conclusie dat de Commissie hier een vergissing heeft begaan.

Geen algemeen 'EU-zakelijkheidsbeginsel' als ijkpunt...

Volgens de Commissie bestaat het referentiestelsel uit het algemene vennootschapsbelastingstelsel in Luxemburg. Dit stelsel maakt geen onderscheid tussen standalone en groepsvennootschappen, en beoogt aldus de winst van alle in Luxemburg

gevestigde vennootschappen te belasten. Daarom meent de Commissie dat Luxemburg de winst van groepsvennootschappen wil belasten alsof die voortvloeit uit transacties die aan marktprijzen werden verricht. Volgens de Commissie is zij, in het kader van haar bevoegdheden inzake staatssteun, bevoegd om na te gaan of de transacties al dan niet aan marktprijzen werden verricht, en vormt het zakelijkheidsbeginsel het 'instrument' (of de 'maatstaf', of nog het 'ijkpunt') waarmee zij dit kan nagaan (randnr. 31).

Zij steunt hierbij op arrest-*Forum 187* tegen België van 22 juni 2006 (C-182/03 en C-217/03); (randnr. 18). Daarin oordeelde het Hof dat de Commissie de aanwezigheid van een voordeel moest bewijzen door de regeling in kwestie (m.n. het uitzonderingsstelsel voor Belgische coördinatiecentra) te vergelijken met de algemene regeling, waarbij een onderneming 'haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst'. Uit dit arrest leidde de Commissie ook af dat het zakelijkheidsbeginsel een 'algemeen beginsel van gelijke fiscale behandeling' vormt dat inherent deel uitmaakt van artikel 107, lid 1 VWEU, ongeacht of de lidstaat dit beginsel in haar nationale rechtsorde heeft opgenomen (hierna 'het EU-zakelijkheidsbeginsel').

Op basis van deze principes toetst de Commissie in casu de fiscale ruling ten voordele van FFT aan het EU-zakelijkheidsbeginsel, *zonder* rekening te houden met het zakelijkheidsbeginsel zoals dat is omgezet in Luxemburgs recht (en dus zonder rekening te houden met de voormelde circulaire nr. 164/2 die specifieke regels bevat voor de berekening van verrekenprijzen voor groepsfinancieringsmaatschappijen zoals FFT). De Commissie meent dat de fiscale ruling afwijkt van het EU-zakelijkheidsbeginsel en zo de belastingverplichtingen van FFT verlaagt in vergelijking met standalone vennootschappen. Zij concludeert bijgevolg dat FFT een selectief voordeel heeft gekregen. Het Gerecht bevestigde deze redenering.

... maar wel zakelijkheidsbeginsel zoals ingevuld door Luxemburg

Volgens het HvJ heeft de Commissie het referentiestelsel op die manier niet correct vastgesteld, omdat zij geen rekening heeft gehouden met het zakelijkheidsbeginsel *zoals bepaald in het Luxemburgs recht*. Het Gerecht heeft dan ook blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door het referentiestelsel van de Commissie te aanvaarden. Aangezien een vergissing bij het vaststellen van het toepasselijke referentiestelsel de hele redenering inzake het bestaan van een selectief voordeel aantast (deze vaststelling is immers, zoals gezegd, een noodzakelijke voorwaarde voor de beoordeling van het bestaan van een voordeel, alsook voor de beoordeling of het voordeel selectief is), vernietigt het HvJ het arrest van het Gerecht en de beslissing van de Commissie.

De redenering van het HvJ komt op het volgende neer.

* Volgens het HvJ mag enkel het in de betrokken lidstaat toepasselijke nationale recht in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van het referentiestelsel op het gebied van directe belastingen. De Commissie had de fiscale ruling bijgevolg moeten toetsen aan het zakelijkheidsbeginsel zoals bepaald in artikel 164, lid 3 van het Luxemburgs belastingwetboek en de circulaire 164/2, en niet aan een autonoom EU-zakelijkheidsbeginsel.

Het Hof leidt dit principe, dat (buiten de gebieden die door de Unie zijn geharmoniseerd) rekening moet worden gehouden met het nationale recht, af uit eerdere rechtspraak die stelt dat de betrokken lidstaat de wezenlijke kenmerken van de belasting vaststelt op basis van zijn exclusieve bevoegdheden op het gebied van de directe belastingen en met inachtneming van zijn fiscale autonomie (randnr. 73). Het Hof brengt eveneens zijn rechtspraak in herinnering die stelt dat de vaststelling van het referentiestelsel moet voortvloeien uit een "objectief onderzoek van de inhoud, de onderlinge samenhang en de concrete effecten van de krachtens het nationale recht van [de betrokken] lidstaat toepasselijke normen" (randnr. 92). Het HvJ merkt daarbij op dat, indien het onderzoek op grond van artikel 107, lid 1 VWEU (staatssteun) niet uitsluitend is gebaseerd op de nationale belastingregels, de autonomie van de lidstaat op het gebied van de directe belastingen niet kan worden gewaarborgd (randnr. 94).

* Het Hof maakt ook duidelijk dat de Commissie ten onrechte een autonoom EU-zakelijkheidsbeginsel heeft afgeleid uit het voormelde arrest-*Forum 187*. In dat arrest heeft het Hof enkel geoordeeld dat, wanneer een lidstaat bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel de cost-plus-methode gebruikt om de winst van groepsvennootschappen vast te stellen, deze Staat een selectief voordeel en dus verboden staatssteun toekent als hij deze methode op een afwijkende (lees : voordelige) manier toepast om de winst van bepaalde vennootschappen van groepen te bepalen. Het zakelijkheidsbeginsel vormde bovendien een onderdeel van het referentiestelsel, omdat de Belgische wetgeving verwees naar de OESO-cost-plus-methode. Bijgevolg kan uit dat arrest niet worden afgeleid dat "het Hof een autonoom zakelijkheidsbeginsel heeft willen ontwikkelen dat, ongeacht of dit beginsel in het nationale recht is opgenomen, toepassing vindt bij het onderzoek van belastingmaatregelen" in het licht van de staatssteunregels (randnr. 103-104).

* Ten slotte verwijst het HvJ naar de artikelen 114, lid 2 en 115 VWEU omtrent de vaststelling door de Unie van maatregelen inzake de onderlinge aanpassing van de wetgevingen van de lidstaten (o.m. randnr. 117). Volgens het Hof heeft het Gerecht deze artikelen geschonden door te aanvaarden dat de Commissie zich kan beroepen op regels die niet onder het Luxemburgs recht ressorteren. Door een zakelijkheidsbeginsel toe te passen dat niet in het Luxemburgs belastingrecht voorkomt, werd de Commissie namelijk in staat gesteld een verkapte harmonisatie op het gebied van directe belastingen tot stand te brengen, hetgeen in strijd is met de fiscale autonomie van de lidstaten.

Opmerkingen

Hoewel dit arrest vooral een nederlaag voor de Commissie vormt, bevestigt het Hof niettemin dat de Commissie nog steeds bevoegd is om fiscale rulings te toetsen aan de staatssteunregels. De maatregelen van de lidstaten met betrekking tot aspecten die niet zijn geharmoniseerd op het niveau van de EU (zoals de directe belastingen), vallen namelijk nog steeds onder het toepassingsgebied van de staatssteunregels (randnr. 65).

Het arrest zal ongetwijfeld een grote impact hebben op de andere staatssteunzaken die

hangende zijn voor het Gerecht of het HvJ, zoals *Apple*, *Amazon*, *Magnetrol* en *Engie*, alsook op de zaken die nog worden onderzocht door de Commissie, zoals *Nike*, *Ikea* en *Huhtamäki*.

De belangrijkste boodschap van het HvJ is dat de Commissie zich niet kan beroepen op een autonoom EU-zakelijkheidsprincipe. De Commissie gebruikte dit principe ook al in eerdere zaken zoals *Starbucks*, *Apple* en *Magnetrol*, maar het HvJ stuurt dit nu definitief naar de prullenmand. Het zakelijkheidsbeginsel mag enkel toegepast worden voor zover en in de mate dat het in het nationale recht werd omgezet. Het Hof voegt daaraan toe dat in dat geval de Commissie moet bewijzen dat de in het nationale recht vastgelegde parameters "kennelijk onverenigbaar" zijn met de doelstellingen nagestreefd door het nationale referentiestelsel om standalone en groepsvennootschappen gelijk te belasten, doordat zij tot gevolg hebben dat de verrekenprijzen toegepast door groepsvennootschappen "systematisch op een lager niveau worden vastgelegd dan de marktprijzen voor vergelijkbare transacties" van standalone vennootschappen (randnr. 122).

Uit het arrest volgt ook dat, indien er in het nationaal recht geen zakelijkheidsbeginsel is opgenomen, de Commissie hier niet aan zal kunnen toetsen. Bovendien oordeelde het Hof dat de Commissie zich ook niet kan beroepen op de OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen, als het nationale recht hier niet expliciet naar verwijst. Er kan namelijk geen rekening worden gehouden met parameters en regels die vreemd zijn aan het nationale belastingstelsel, tenzij daar uitdrukkelijk naar verwezen wordt of deze in het nationale recht zijn opgenomen (randnr. 96). Een andere benadering zou strijdig zijn met de Europeesrechtelijke erkende legaliteits- en rechtszekerheidsbeginselen.

Op die manier stelt het Hof een beperking aan de ongebreidelde strijd van de Commissie tegen beweerdelijke belastingontwijking door multinationals via fiscale rulings, en dat in het voordeel van de fiscale autonomie van de lidstaten en de rechtszekerheid. Het Hof wijst erop dat de Commissie niet mag afwijken van de EU-regels om haar agenda van 'fairness' na te streven. Het doel heiligt de middelen niet. De Commissie zal andere (wetgevende) manieren moeten vinden om een klimaat van *fair taxation* in de EU te realiseren.

Mélanie Massant