

Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: een te kleine pleister op een veel grotere wonde? (deel I)

mr G.J. van Slooten*

Onlangs werd gepubliceerd het wetsvoorstel nr 31 418, strekkende tot "Wijziging van het Burgerlijk Wetboek, de Algemene wet bestuursrecht en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de tenuitvoerlegging van een beschikking van de Commissie van de Europese Gemeenschappen of een rechterlijke uitspraak inzake staatssteun, alsmede wijziging van het Burgerlijk Wetboek om de procedure voor het vaststellen van de wettelijke rente aan te passen (terugvordering staatssteun)". Een kleine 20 nieuw in te voegen en te wijzigen bepalingen beogen te voorzien in een regeling die de terugvordering van iedere vorm van onrechtmatig verleende staatssteun mogelijk moet maken, waarbij ook de in dat kader in rekening te brengen rente wordt geheven. In deze tweedelige bijdrage zal ik enkele facetten die betrekking hebben op de terugvordering van onrechtmatige fiscale steunmaatregelen belichten.

1 Inleiding

1.1 Algemeen

Het begrip staatssteun is zeer ruim. Deze steun kan vele vormen en gedaanten hebben. Uit de Memorie van Toelichting blijkt echter dat in de afgelopen dertien jaar slechts tien keer sprake zou zijn geweest van terug te vorderen onrechtmatige steunmaatregelen. In de praktijk is staatssteun echter aan de orde van de dag, nu ook de selectieve toepassing door de bevoegde nationale autoriteiten van nationale regelingen die op zichzelf gezien niet het karakter hebben van steunmaatregel, ook tot het constateren van staatssteun kan leiden (hierna in par. 2.2.2, sub 3). Tegelijkertijd vormt het onverenigbaar verklaren van steunmaatregelen het sluitstuk op het verbod om door middel van steunmaatregelen het "level playing field" van de gemeenschappelijke markt te verstoren. Een juiste toepassing van het gemeenschapsrecht behoort echter verleende onrechtmatige staatssteun niet ongedaan te maken, maar, veel belangrijker, het verlenen van dergelijke verstorende maatregelen te voorkomen.

Zoals hierna uitgebreid aan de orde zal komen, voorziet de voorgestelde en hier besproken regeling echter niet in maatregelen die er toe strekken het verlenen van dergelijke steun te voorkomen. De indruk ontstaat dat bij de voorgestelde regeling vooral is gekeken naar Nederlandse procedures waar terugvordering diende plaats te vinden en de problemen die daarbij werden ondervonden. In de uitgebreide rechtspraak van de Gemeenschapsrechter zijn echter ook tal van andere aspecten aan de orde gekomen die bij terugvordering een rol kunnen spelen. Veel van deze aspecten komen in de voorgestelde regeling niet terug, zodat de voorgestelde regeling in die gevallen geen uitkomst zal kunnen bieden. Het meest in het oog springende voorbeeld hiervan is dat terugvordering niet slechts het gevolg kan zijn van een terugvorderingsbeschikking van de Europese Commissie, maar dat ook de nationale rechter de terugvordering kan gelasten. Het lijkt erop dat de hier besproken regeling in dat geval echter geen toepassing kan vinden.

1.2 Opzet van deze bijdrage

Alvorens in te gaan op de voorgestelde regeling, wil ik eerst een overzicht geven van de opzet van deze bijdrage. Zoals ik hiervoor reeds aangaf, bestaat deze bijdrage uit twee delen. In het voorliggende, eerste deel zal ik in par. 2 enkele uitgangspunten schetsen die ten grondslag liggen aan de communautaire regeling voor de terugvordering van staatssteun. Vervolgens zal ik in par. 3 stilstaan bij enkele bepalingen van de voorgestelde regeling.

In het tweede deel van mijn bijdrage, dat in het volgende nummer van dit blad zal worden opgenomen, zal ik allereerst ingaan op enkele aspecten die met de rechtszekerheid samenhangen. Zo zal ik in par. 4 op enkele aspecten ingaan die samenhangen met de communautaire verjaringstermijn voor de terugvordering van staatssteun. Daarnaast zal ik in par. 5 stilstaan bij het belang van waarborgen die de belastingplichtigen in staat stellen het eventuele verlenen van staatssteun te onderkennen en waardoor dezen, wanneer het tot terugvordering mocht komen, in dat proces worden betrokken. In par. 6 zal ik stilstaan bij de terugvordering van staatssteun verleend in de vorm van belastingen die worden geheven bij wege van uitnodiging tot betaling. Naar mijn mening voorziet het wetsvoorstel namelijk ten onrechte niet in een regeling daartoe. Ten slotte zal ik in par. 7 afsluiten met een slotbeschouwing.

2 Een korte schets van het wettelijk kader

2.1 Inleiding

De regeling voor het communautaire toezicht op het verlenen van staatssteun zoals deze is vervat in de bepalingen van art. 87-89 EG beoogt bepaalde verstoringen van het "level playing field" voor marktdeelnemers uit

* Als belastingadviseur werkzaam bij Baker & McKenzie Amsterdam N.V.

verschillende lidstaten op dezelfde markt te voorkomen.¹ Bij deze verstoring moet het gaan om nationale regelingen of situaties die voldoen aan de volgende vier cumulatieve, in art. 87, lid 1 EG vervatte criteria:²

- a. Zo moet het in de eerste plaats gaan om een maatregel van de Staat of met staatsmiddelen bekostigd;
- b. In de tweede plaats moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden;
- c. In de derde plaats moet de maatregel een of meer bepaalde begunstigen een voordeel verschaffen;³ en
- d. Ten slotte moet de regeling de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.⁴

De procedure van art. 88 EG, op grond waarvan steunmaatregelen vooraf ter beoordeling aan de Europese Commissie moeten worden voorgelegd, beoogt deze in de gelegenheid te stellen toezicht uit te oefenen,⁵ daarbij tegelijkertijd voorkomend dat die verstoring kan optreden voordat de Commissie haar beoordeling heeft gemaakt.⁶ Bij de uitoefening van deze toezichthoudende taak heeft de Commissie de bevoegdheid de terugvordering te gelasten van onrechtmatige steun.

2.2 Enkele begrippen

2.2.1 *Verboden, onwettige, onverenigbare en onrechtmatige staatssteun*

In de rechtspraak en de literatuur worden bij steunmaatregelen verschillende termen gebruikt. Zo wordt gesproken over onrechtmatige steunmaatregelen, maar ook over verboden, verenigbare en onverenigbare steunmaatregelen. Deze begrippen hebben ieder hun eigen betekenis. Zo wordt allereerst van *onrechtmatige* steun gesproken wanneer begunstiging is verleend die ten onrechte niet werd aangemeld bij de Europese Commissie enerzijds⁷ en steunmaatregelen die wel werden aangemeld, maar die ten uitvoer werden gelegd voordat dat de Commissie zich kon uitspreken over de verenigbaarheid ervan met de gemeenschappelijke markt anderzijds. In beide gevallen volgt deze onrechtmatigheid uit de omstandigheid dat de hiervoor reeds genoemde *'stand-still'*- bepaling niet in acht werd genomen.⁸

Wordt een voorgenomen steunmaatregel bij de Commissie aangemeld, dan beoordeelt deze of die maatregel voldoet aan de vier in de vorige paragraaf genoemde criteria voldoet. Is dat het geval, dan wordt de maatregel aangeduid als *verboden* staatssteun in de zin van art. 87, lid 1 EG (in de rechtspraak van het HvJ EG wordt in dit verband de term *onwettige* steun gebruikt).⁹

Uiteindelijk beslist de Commissie over de verenigbaarheid van een steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt. Deze heeft daarbij een verre gaande bevoegdheid, die er zelfs toe kan leiden dat *verboden* steun (*onwettige* steun) toch wordt toegestaan. Deze wordt dan *verenigbaar* verklaard met de gemeenschappelijke markt op grond van art. 87, lid 2 of lid 3 EG. In dat geval kan de steunmaatregel (alsnog) ten uitvoer worden gelegd en kan de steun worden verleend. Komt de Commissie daarentegen tot het oordeel dat de steun *onverenigbaar* is met de gemeenschappelijke markt, dan mag die regeling niet ten uitvoer worden gelegd.¹⁰

Teneinde verstoring van de mededinging te voorkomen, kan de onrechtmatige steun worden teruggevorderd. Hiertoe is het niet noodzakelijk dat de steunmaatregel eerst onverenigbaar wordt verklaard.¹¹ Zo kan zich

¹ Zie voor een globaal overzicht van de materie betreffende staatssteun *R. Barents* en *L.J. Brinkhorst*, 'Grondlijnen van Europees recht', Kluwer Deventer 2006, twaalfde druk, blz. 408. Uitgebreider: *Kapteyn-VerLoren van Themaat*, 'Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen', Kluwer Deventer 2003, zesde druk, blz. 695 e.v. en de preadviezen van *B. Hessel*, *J.R. van Angeren*, *W. den Ouden* en *G.J. van Slooten*, 'Staatssteun op het grensvlak van bestuursrecht, Europees recht en fiscaal recht', VAR nr. 134.

² HvJ EG 21 maart 1990, *België/Commissie* (hierna "arrest *Tubemeuse*"), Zaak nr. C-142/87, Jur. 1990, blz. I-959, r.o. 25; 14 september 1994, *Spanje/Commissie*, C-278/92-C-280/92, Jur. 1994, blz. I-4103, r.o. 20, en 16 mei 2002, *Frankrijk/Commissie*, C-482/99, Jur. blz. I-4397, r.o. 68. Zie *J-D. Braun* en *J. Kühling*, 'Article 87 and the Community Courts: from revolution to evolution', *Common Market Law Review* (CMLR) 45: 465-498, 2008.

³ Zoals hierna in par. 2.2.3 aan de orde zal komen kunnen hierbij twee situaties worden onderscheiden: specificiteit en selectiviteit.

⁴ HvJ EG 24 juli 2003, Zaak nr. C-280/00, *Altmark Trans en Regierungspräsidium Magdeburg* (hierna "arrest *Altmark*"), Jur. 2003, blz. I-7747, r.o. 75.

⁵ HvJ EG van 11 december 1973, Zaak nr. 120/73, *Lorenz*, Jur. 1973, blz. 1471, r.o. 2 en 14 februari 1990, Zaak nr. 301/87, *Frankrijk/Commissie*, Jur. 1990, blz. I-307, r.o. 17 e.v.

⁶ HvJ EG 14 februari 1990, *Frankrijk/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 17.

⁷ Zie voor de procedure betreffende onrechtmatige steun Verordening 659/1999, hoofdstuk III van de Procedurele verordening (Verordening (EG) nr. 659/1999 van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (thans art. 87 EG), opgenomen in Pb. L 83 van 27 maart 1999, blz. 1). Zie *A. Sinnave*, 'State aid procedures: developments since the entry into force of the procedural regulation', CMLR 44: 965-1033, 2007.

⁸ Art. 88, lid 3 EG.

⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 13 juli 1988, Zaak nr. 102/87, *Frankrijk/Commissie*, Jur. 1988, blz. 4067, r.o. 20.

¹⁰ Tegen deze beschikking van de Commissie waarbij de steunmaatregel onverenigbaar wordt verklaard staat voor beroep open bij het Gerecht van Eerste Aanleg (hierna: het Gerecht).

¹¹ HvJ EG 21 november 1991, Zaak nr. C-354/90, *FNCE*, Jur. 1991, blz. I-5505, r.o. 13.

de situatie voordoen dat een steunmaatregel als onrechtmatige steun eerst moest worden teruggevorderd, om vervolgens toch door de Commissie verenigbaar te worden verklaard.¹² In dat geval mag de teruggevoerde steun alsnog worden verleend. Overigens kan terugvordering niet alleen door de Commissie, maar ook door de nationale rechter worden gelast (par. 3.1.1).

2.2.2 Fiscale steunmaatregelen

Fiscale staatssteun, want daartoe beperk ik mij in deze bijdrage, kan betrekking hebben op alle belastingmiddelen. Zo kan de fiscale begunstiging geschieden door middel van directe belastingen,¹³ maar ook door middel van indirecte belastingen, zoals omzetbelastingen en accijnzen.¹⁴ Ook kan begunstiging verschillende verschijningsvormen hebben. Zo kunnen de volgende drie categorieën worden onderscheiden:

- 1) Allereerst kan sprake zijn van een belastingfaciliteit, zijnde een algemene regeling die strekt tot begunstiging van bepaalde belastingplichtigen, bijvoorbeeld in de vorm van vrijstellingen, verlaagde tarieven, belastingvrije voeten, etc.¹⁵
- 2) Daarnaast kan worden gedacht aan algemene heffingen waarbij een rechtstreeks verband bestand tussen de heffing enerzijds en de begunstiging van bepaalde belastingplichtigen anderzijds.¹⁶
- 3) Ten slotte kan begunstiging het gevolg zijn van een beslissing van de nationale autoriteiten omtrent de toepassing van een regeling die leidt tot begunstiging van bepaalde belastingplichtigen.¹⁷ Hierbij valt te denken aan een nationale regeling die, op zichzelf bezien, niet het karakter heeft

van steunmaatregel, maar waarvan de *selectieve* toepassing door de bevoegde nationale autoriteiten als steunmaatregel kan worden aangemerkt.¹⁸

Een voorbeeld van deze laatste categorie kan worden gevonden in de beschikking die de Commissie nam ten aanzien van *Umicore*.¹⁹ Dit Belgische bedrijf was door de Belgische belastingdienst een aanzienlijk bedrag aan heffing en boetes kwijtgescholden, kennelijk zonder dat daartoe volgens de Europese Commissie een voldoende rechtsgrond of aanleiding bestond.

2.2.3 Specificiteit en selectiviteit

Twee andere begrippen die in dit kader van belang zijn, zijn *specificiteit* en *selectiviteit*. In het geval van *specificiteit* is sprake van een regeling waarvan voor de toepassing van art. 87, lid 1 EG gezegd moet worden dat deze geen ander doel heeft dan de begunstiging van één of meer bepaalde ondernemingen.²⁰ Is het aantal ondernemingen dat aanspraak zou kunnen maken op een regeling erg groot, dan is hierdoor weliswaar geen sprake van *specificiteit*, maar staat het niet op voorhand in de weg aan een mogelijk selectief karakter van de regeling.²¹ Van *selectiviteit* is namelijk sprake wanneer een regeling die, op zichzelf bezien, niet specifiek is, op een zodanige wijze wordt toegepast, dat slechts een of meerdere ondernemingen hierdoor worden begunstigd. Dit kan bijvoorbeeld aan de orde komen bij het uitoefenen van een discretionaire bevoegdheid door de Belastingdienst. Zo kan volgens het HvJ EG bijvoorbeeld één enkel geval van uitstel van belastingbetaling een steunmaatregel van de staat vormen.²² Overigens vereist art. 87, lid 1 EG niet steeds dat de toepassing van de maatregel discriminatoir moet zijn.²³

2.3 Terugvordering van onrechtmatige steun

Wordt onrechtmatige steun verleend,²⁴ dan is de terugvordering ervan ten laste van de

¹² HvJ EG arrest *FNCE*, reeds aangehaald, r.o. 16 en 12 februari 2008, Zaak nr. C-199/06, *CELF*, n.n.g., r.o. 40.

¹³ Zie hierna in par. 3.4.1. Zie algemeen *G. van der Wal* en *T. Boesman*, 'Staatssteun aan woningcorporaties', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2006/02; *R.H.C. Luja*, 'Boxen, beleggingsinstellingen en staatssteun', *Weekblad* 2006/819 en *C.P.M. van Houte*, 'Verboden staatssteun aan Holland Casino?', *Weekblad* 2007/258.

¹⁴ Zie hierna in par. 3.4.2. Zie in dit kader: *R.H.C. Luja* in 'Terugvordering van fiscale staatssteun' in *Tijdschrift voor Formeel belastingrecht*, 2001, nr. 9, blz. 7 en 'Omzetbelasting, boetes en staatssteun', *Weekblad* 2005/54, alsmede *J.J.P. Swinkels*, 'Belastingregels kunnen verboden staatssteun vormen', *Weekblad* 2005/1145.

¹⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ EG van 3 maart 2005, *Heiser*, C-172/03, Jur. blz. I-1627, eveneens te kennen uit BNB 2005/183c*, m.nt. *Van Slooten*.

¹⁶ HvJ EG 13 januari 2003, Zaak nr. C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant*, Jur. 2003, blz. I-85.

¹⁷ HvJ EG 15 december 2005, Zaak nr. C-148/04, *Unicredito Italiana*, Jur. 2005, blz. I-11137, r.o. 50. Zie *Luja* in 'Terugvordering van fiscale staatssteun', reeds aangehaald.

¹⁸ Zie *P.C. Adriaanse*, 'Handhaving van EG-recht in situaties van onrechtmatige staatssteun', *Europese Monografieën* nr. 82, Kluwer Deventer 2006, blz. 65.

¹⁹ Steunmaatregel C 76/03 ex NN 69/03, nr. 2004/C 223/02, Pb. 7 september 2004, nr. C-223/02.

²⁰ HvJ EG 17 juni 1999, Zaak nr. C-295/97, *Piaggio*, Jur. 1999, blz. I-3735, r.o. 39.

²¹ HvJ EG 13 februari 2003, Zaak nr. C-409/00, *Spanje/Commissie*, Jur. 2003, blz. I-1487, r.o. 48. Zie ook *B. Kurcz* en *D. Vallindas*, 'Can general measures be ... selective? Some thoughts on the interpretation of a state ad definition', *CMLR* 45: 159-182, 2008.

²² HvJ EG 29 juni 1999, Zaak nr. C-256/97, *DM Transport*, Jur. 1999, blz. I-3913.

²³ Zie HvJ EG 26 september 2002, Zaak nr. C-351/98, *Spanje/Commissie*, Jur. blz. I-8031, r.o. 57).

²⁴ HvJ EG 14 februari 1990, *Frankrijk/Commissie*, r.o. 19-20.

begunstigde (hierna ook: de belastingplichtige), volgens het Hof van Justitie van de EG (hierna: het HvJ EG) het logische gevolg van de vaststelling van deze onrechtmatigheid.²⁵ Terugvordering beoogt namelijk de vroegere toestand te herstellen, zoals deze zou zijn geweest zonder dat die steun was verleend.²⁶ Zoals hiervoor aan de orde kwam geldt deze bevoegdheid niet alleen voor steunmaatregelen die ten onrechte niet werden aangemeld bij de Commissie, maar ook voor steun die is verleend in strijd met de evengenoemde "standstill"-bepaling. Zoals ik hiervoor aangaf, staat de mogelijkheid dat deze steun achteraf alsnog als verenigbaar met de gemeenschappelijke markt wordt aangemerkt, ook niet aan deze terugvordering in de weg.

Volgens vaste rechtspraak van het HvJ EG dient terugvordering van onrechtmatige steun te geschieden op basis van de door de Commissie te geven terugvorderingsbeschikking.²⁷ Deze beschikking is gericht aan de betrokken lidstaat en strekt tot terugvordering van de onrechtmatige steun van de begunstigen. De desbetreffende nationale autoriteiten hebben bij de tenuitvoerlegging van de terugvorderingsbeschikking van de Commissie "geen enkele beoordelingsbevoegdheid".²⁸ De terugvordering moet geschieden op basis van het toepasselijke nationaal procesrecht (zie nader par. 3.1). Het hier te bespreken wetsvoorstel beoogt te voorzien in een specifieke regeling hiervoor.

2.4 Heffingssystematiek van Nederlandse belastingen

2.4.1 Algemeen

Het Nederlandse formele belastingrecht maakt onderscheid tussen aanslagbelastingen (directe belastingen als inkomstenbelastingen en vennootschapsbelasting)²⁹ enerzijds en aangiftebelastingen (indirecte belastingen als omzetbelasting en accijnzen)³⁰ anderzijds. Daarnaast worden de belastingen ter zake van invoer geheven bij wege van uitnodiging tot betaling (UTB).³¹ Deze drie verschillende categorieën van belastingen kennen ieder hun eigen heffingsregime. Doordat bij aanslagbelastingen in beginsel geen aanslag wordt opgelegd zonder dat de aangifte wordt

beoordeeld, geldt *grosso modo* dat voor navordering van directe belastingen een wat strikter regime geldt dan het geval is bij de naheffing van indirecte belastingen en die welke worden geheven bij wege van UTB.

2.4.2 Aanslagbelastingen

Ten onrechte niet betaalde vennootschapsbelasting moet worden nagevorderd overeenkomstig art. 16 Awr. Lid 1 van dit artikel bepaalt dat van navordering slechts sprake kan zijn indien sprake is van een "nieuw feit". Hiervan is sprake in geval van een feit dat de Inspecteur bij het opleggen van de aanslag niet kende of behoefde te kennen.³² De vraag is of het als onrechtmatig aanmerken van een belastingfaciliteit als zodanig kan worden aangemerkt.³³ Daarbij is van belang dat een tot een te hoog bedrag verrekenende voorheffing, voor het verstrijken van de navorderingstermijn vrijwel steeds kan worden nagevorderd, zij het dat de inspecteur hierbij wel is gebonden aan de (nationale) algemene beginselen van behoorlijk bestuur.³⁴

In art. 16, derde lid, Awr is de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag gekoppeld aan een verjaringstermijn van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. In het eerste lid van art. 52 Awr is bepaald dat administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren. Daartoe moeten zij de tot die administratie behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze bewaren, dat hieruit te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken. Op grond van art. 52, lid 4 Awr dienen deze gegevensdragers te worden bewaard gedurende een termijn van zeven jaar.

2.4.3 Aangiftebelastingen

Ten onrechte niet betaalde indirecte belastingen, andere dan douanerechten, kunnen op grond van art. 20 Awr worden nageheven. Voor naheffing wordt niet het vereiste gesteld van een "nieuw feit".³⁵ Toch is de mogelijkheid om naheffingsaanslagen op te leggen zeker niet onbeperkt. Ook hier geldt namelijk dat de mogelijkheid belasting na te heffen wordt beperkt door de nationale algemene beginselen van behoorlijk bestuur.³⁶

²⁵ Zie bij voorbeeld het arrest van 24 februari 1987, Zaak nr. 310/85, *Deufil*, Jur. 1987, blz. 901.

²⁶ HvJ EG arrest *Tubemeuse*, reeds aangehaald, r.o. 66.

²⁷ Opgemerkt zij dat, zoals in par. 3.1.1 nader aan de orde zal komen, in bepaald gevallen die terugvorderingsbeschikking kan ontbreken. Dit is het geval wanneer de terugvordering door de nationale rechter wordt gelast.

²⁸ HvJ EG 20 maart 1997, Zaak nr. C-24/95, *Alcan Deutschland*, Jur. 1997, blz. I-1591, r.o. 36.

²⁹ Hoofdstuk III, art. 11 e.v. Awr.

³⁰ Hoofdstuk IV, art. 19 e.v. Awr.

³¹ Hoofdstuk IVA, art. 22a e.v. Awr.

³² *Ch. J. Langereis*, 'Belastingprocedures', FED Fiscale studieserie, Deventer 1994, vierde druk, blz. 39.

³³ Zie *R.H.C. Luja* 'Een gerechtvaardigd vertrouwen in belastingfaciliteiten', Weekblad 1999/6351, blz. 1045 e.v., met name §2.2.

³⁴ *Langereis*, a.h.w., blz. 40.

³⁵ Zie *M.W.C. Feteris*, a.h.w., blz. 96 e.v.

³⁶ *Langereis*, a.h.w., blz. 40.

Ook ten aanzien van de indirecte belastingen geldt dat de bevoegdheid tot naheffing vervalt na verloop van vijf jaar. In dit geval te rekenen vanaf het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. De bewaarplicht van zeven jaar ex art. 52, lid 4 Awr is van overeenkomstige toepassing.

2.4.4 Heffingen bij wege van UTB

Douanerechten worden geheven bij wege van UTB. Volgens dezelfde systematiek worden ook enkele andere belastingen ter zake van invoer geheven, zoals de omzetbelasting en de accijns ter zake van invoer. Voor de heffing van douanerechten is door de gemeenschapswetgever door middel van rechtstreeks werkend verordeningenrecht voorzien in een heffingsystematiek. Omdat deze verschilt van die van de aangifte- en afdrachtbelastingen, zijn de bepalingen van aanvullend recht waarin door de nationale wetgever voor de heffing van die douanerechten is voorzien, in de Awr opgenomen in aan afzonderlijk Hoofdstuk IVA van de Awr.

Zoals ook in par. 6 aan de orde zal komen, komt de terugvordering van staatssteun in de vorm van bij wege van UTB geheven belastingen, in dit wetsvoorstel niet aan de orde. Dit betekent evenwel niet dat staatssteun bij deze belastingen geen rol kan spelen.

2.5 De procedurele autonomie van de lidstaten

2.5.1 Aanvullende werking van het nationale recht

Op grond van de aanvullende werking van het nationale recht kunnen de lidstaten op door het gemeenschapsrecht beheerste gebieden voorzien in nationale regelgeving wanneer de Gemeenschap niet of nog niet in die regelgeving heeft voorzien.³⁷ Een van de verschijningsvormen van deze aanvullende werking is de "procedurele autonomie".³⁸ Hierbij wordt invulling van de formeelrechtelijke bepalingen en formaliteiten die benodigd zijn voor de toepassing van het gemeenschapsrecht aan de afzonderlijke lidstaten overgelaten. Aan deze nationale bevoegdheid zit een tweetal aspecten. Zo geldt allereerst dat een nationale regeling die niet treedt buiten het toepassingsbereik van

een communautaire evenknie van die regeling, niet in strijd met het gemeenschapsrecht kan worden geacht.³⁹ Zo zal toepassing van een aan het nationale recht ontleend vertrouwensbeginsel geen strijd opleveren met het communautaire recht, nu dat recht immers ook een dergelijk beginsel kent.⁴⁰

Voorziet de nationale wetgever in het kader van de procedurele autonomie in andere regelingen, dan stellen bepalingen en beginselen van primair en secundair gemeenschapsrecht bepaalde beperkingen.⁴¹ Die nationale regelingen moeten namelijk voldoen aan de vereisten van enerzijds het *gelijkwaardigheidsbeginsel* en anderzijds het *doeltreffendheidsbeginsel*.⁴² Als uitvloeisel van deze beperkingen moet de nationale regeling tot terugvordering van onrechtmatige steun bijvoorbeeld mogelijk maken dat dergelijke steun onverwijld wordt teruggevorderd.

2.5.2 Het gelijkwaardigheidsbeginsel

Op grond van het *gelijkwaardigheidsbeginsel* mogen beroepsgang en procesregels voor op het communautaire recht gebaseerde vorderingen niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen.⁴³ Of anders gezegd: het nationale procesrecht dient aan justitiabelen met een communautaire vordering ten minste gelijke kansen te geven als aan justitiabelen met een aan het nationale recht ontleende vordering. Waar het de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen

³⁷ HvJ EG 5 maart 1978, Zaak nr. 265/78, *Ferwerda*, Jur. 1980, blz. 617, r.o. 12. Zie ook HvJ EG 27 september 1979, Zaak nr. 230/78, *Eridania*, Jur. 1979, blz. 2749, r.o. 34.

³⁸ HvJ EG 15 december 1971, Gevoegde zaken nrs. 51/71 t/m 54/71, *International Fruit Company*, Jur. 1971, blz. 331, r.o. 4. Zie nader over het beginsel van de "procedurele autonomie" *Kapteyn-VerLoren van Themaat*, a.h.w., blz. 448 e.v. en *Adriaanse*, a.h.w., blz. 152 e.v. Zie ook de bijdrage van *M.P. van Scheijndel* in de jubileumbundel "Alle wegen leiden naar Brussel, 50 jaar NOB, 50 jaar Europese jurisprudentie en wetgeving", NOB 2004, Amsterdam, ISBN 90 6882 972 6, blz. 259 e.v.

³⁹ HvJ EG 21 september 1983, Gevoegde zaken nrs. 205-215/82, *Deutsche Milchkontor*, Jur. 1983, blz. 2633, r.o. 30. Het Hof overwoog: "(...) er moet op worden gewezen dat de beginselen van de bescherming van het gewettigd vertrouwen en van de rechtszekerheid deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Derhalve kan geen strijdigheid met deze rechtsorde worden aangenomen indien een nationale regeling het gewettigd vertrouwen en de rechtszekerheid beschermt op een gebied als de terugvordering van onverschuldigd betaalde communautaire steun".

⁴⁰ In een dergelijk geval kan er derhalve vanuit worden gegaan dat de nationale regeling voldoet aan de eisen die daaraan door het hierna te bespreken *doeltreffendheidsbeginsel* worden gesteld.

⁴¹ *Van Scheijndel*, a.h.w., blz. 260 schrijft: "De procedurele autonomie eindigt daar waar de gemeenschapstrouw begint".

⁴² HvJ EG 16 december 1976, Zaak nr. 33/76, *Rewe*, Jur. 1977, blz. 1989 en Zaak nr. 45/76, *Comet*, Jur. 1976, blz. 2043. Zie HvJ EG 2 februari 1989, Zaak nr. 94/87, *Commissie/Duitsland*, Jur. 1989, blz. 175, r.o. 12. Zie *T. Tridimas*, 'The General Principles of EU Law', Oxford EC Law Library, Oxford University Press, tweede editie, blz. 423 e.v.

⁴³ HvJ EG 27 maart 1980, Gevoegde zaken 66/79 en 127-128/79, *Salumi*, Jur. 1980, blz. 1237, r.o. 21 en HvJ EG 17 november 1998, Zaak nr. C-228/96, *Aprile*, Jur. 1998, blz. I-7141, r.o. 18 en 20-21. Zie ook *Jans e.a.*, a.h.w., blz. 77 e.v. Dit beginsel verlangt echter niet dat de lidstaat steeds de meest gunstige rechtsgang openstelt (HvJ EG 15 september 1998, Zaak C-231/96, *Edis*, Jur. 1998, blz. I-04951). De rechtsgang mag echter niet ongunstiger zijn dan die van toepassing is op soortgelijke nationale vorderingen.

betreft, valt hier nog een voorstelling bij te maken. Maar hoe werkt dit uit bij de terugvordering van met de gemeenschappelijke markt onverenigbare staatssteun? Wie moet ten minste gelijke kansen hebben en waarop moet die gelijkheid betrekking hebben? Deze vragen lijken beantwoord te kunnen worden aan de hand van het arrest *Deutsche Milchkontor*.⁴⁴ In dit arrest oordeelde het Hof met betrekking tot *het gelijkwaardigheidsbeginsel*: “bij de toepassing van de nationale wettelijke regeling (mag) geen onderscheid worden gemaakt vergeleken met procedures ter beslissing van soortgelijke, doch zuiver nationale geschillen. Enerzijds moeten de nationale autoriteiten op dit gebied met dezelfde zorgvuldigheid te werk gaan en volgens modaliteiten die de invordering van de betrokken bedragen niet moeilijker maken dan in vergelijkbare gevallen die uitsluitend betrekking hebben op de tenuitvoerlegging van overeenkomstige nationale rechtsvoorschriften. Afgezien van de voornoemde uitsluiting van een discretionaire bevoegdheid inzake de vraag of de terugvordering doelmatig is, mogen anderzijds de verplichtingen die de nationale wettelijke regeling oplegt aan ondernemingen waaraan ten onrechte financiële voordelen krachtens het gemeenschapsrecht zijn toegekend, niet zwaarder zijn dan die welke rusten op ondernemingen die ten onrechte soortgelijke voordelen op grond van het nationale recht hebben ontvangen; dit veronderstelt evenwel dat de twee categorieën begunstigden zich in een vergelijkbare situatie bevinden en een verschillende behandeling derhalve objectief niet te rechtvaardigen is”.

Het *gelijkwaardigheidsbeginsel* vereist derhalve dat op de begunstigden van de terug te vorderen onverenigbare staatssteun, geen zwaardere verplichtingen drukken dan het geval zou zijn bij de terugvordering van vergelijkbare nationale vorderingen. Daarbij moet de nationale rechter volgens de Gemeenschapsrechter een objectief onderzoek doen naar “zowel het voorwerp als de voornaamste kenmerken” van de vorderingen waarvan wordt gesteld dat het vergelijkbare vorderingen zijn”.⁴⁵

2.5.3 Het doeltreffendheidsbeginsel

Op grond van het *beginsel van doeltreffendheid* mag een nationale regeling

⁴⁴ HvJ EG *Deutsche Milchkontor*, reeds aangehaald, r.o. 23.

⁴⁵ HvJ EG 1 december 1998, Zaak nr. C-326/96, *Levez*, Jur. blz. I-7835, r.o. 39 en 43. HvJ EG Zaak nr. C-78/98, r.o. 49-52. Deze vorderingen moeten daarbij in hun context worden gezien. Daarbij kan overigens niet reeds op grond van het feit dat op de beide vorderingen dezelfde procedurevoorschriften van toepassing zijn, worden geconcludeerd dat de procedure voldoet aan het gelijkwaardigheidsbeginsel. In plaats daarvan moet bijvoorbeeld ook worden gezien of een justitiabele in de communautaire rechtsgang niet bijvoorbeeld geen hogere kosten moet maken of striktere termijnen moet naleven.

de toepassing van het gemeenschapsrecht niet onmogelijk maken. Uit dit uitgangspunten vloeit een tweetal aspecten voort.⁴⁶

Allereerst stelt het *doeltreffendheidsbeginsel* eisen aan de opzet van de regeling zelf. Zo verlangt het gemeenschapsrecht namelijk dat een nationale regeling die de intrekking van een onrechtmatige bestuurshandeling afhankelijk maakt van de beoordeling van de verschillende in geding zijnde belangen, zodanig moet zijn ingericht dat deze regeling er niet aan in de weg staat dat bij die afweging het belang van de Gemeenschap ten volle in aanmerking wordt genomen.⁴⁷

Daarnaast vloeit uit dit beginsel ook voort dat een nationale regeling het voor belastingplichtigen niet uiterst moeilijk of onmogelijk mag maken om hun aan de communautaire rechtsorde te ontnemen rechten te doen gelden.⁴⁸ Zo moet bijvoorbeeld een recht op teruggaaf van in strijd met het communautaire recht betaalde (nationale) belasting daadwerkelijk en binnen een redelijke termijn kunnen worden uitgeoefend.⁴⁹ Wat het nationale procesrecht betreft, betekent dit dat een justitiabele zich binnen een redelijke termijn ten overstaan van een nationale rechter daadwerkelijk op zijn

⁴⁶ In *Jans, De Lange, Prechal en Widdershoven*, ‘Inleiding tot het Europees bestuursrecht’ (Ars Aequi, Nijmegen 2002, tweede druk, blz. 83) kiezen de auteurs overigens een andere insteek. Deze sluit aan bij het hierna te behandelen tweede aspect. Zo gaan zij uit van een redenering die het *beginsel van effectieve rechterlijke controle* als vertrekpunt heeft (HvJ EG 22 september 1998, Zaak nr. C-185/97, *Coote*, Jur. 1998, blz. I-5199, r.o. 20 en 21 en Gerecht 17 juli 1998, Zaak nr. T-111/96, *Promedia*, Jur. 1998, blz. 1998, blz. II-2937, r.o. 60). Dit beginsel vormt een van de grondbeginselen van de Europese Gemeenschap zoals die ook ten grondslag liggen aan het constitutionele erfgoed dat alle lidstaten gemeen hebben. Het beginsel vereist een “*effectieve toegang*” van belastingplichtigen tot een (nationale) rechter (HvJ EG 15 mei 1986, Zaak nr. 222/84, *Johnston*, Jur. 1886, blz. 1651, r.o. 17 en 18). Hiervan is sprake wanneer justitiabelen de mogelijkheid wordt geboden om hun aan het communautaire recht ontleende rechten daadwerkelijk en binnen een redelijke termijn in rechte te kunnen doen gelden. Volgens de auteurs kan de vraag of dit het geval is door de rechter worden beantwoord, die daartoe eventueel de Gemeenschapsrechter kan raadplegen. Bij diens beoordelingen dient de rechter zich rekenschap te geven van het *gelijkwaardigheidsbeginsel* enerzijds en het *doeltreffendheidsbeginsel* anderzijds, waarmee ook deze gedachtenlijn weer uitkomt bij de *Rewe/Comet* doctrine van het HvJ EG (HvJ EG *Rewe*, en *Comet*, beide reeds aangehaald).

⁴⁷ Zie in dit verband het arrest *Deutsche Milchkontor*, reeds aangehaald.

⁴⁸ HvJ EG 27 februari 2003, Zaak nr. C-327/00, *Santex* Jur. 2003, blz. I-1877, r.o. 50.

⁴⁹ Bijvoorbeeld HvJ EG 9 november 1989, Zaak nr. 386/87, Jur. 1989, blz. 3551 (*Bessin et Salson*).

aan het communautaire recht ontleende rechten moet kunnen beroepen.⁵⁰

Het beginsel werkt echter niet alleen ten voordele van belastingplichtigen. Zo was in het arrest *BUG-Alutechnik* een Duitse nationale bepaling aan de orde die voorzag in een termijn voor de intrekking van een administratieve handeling die rechten doet ontstaan.⁵¹ Het HvJ EG oordeelde dat die bepaling buiten toepassing moest blijven nu deze de door het gemeenschapsrecht verlangde terugvordering praktisch onmogelijk zou maken, waardoor het belang van de Gemeenschap niet ten volle in aanmerking kon worden genomen. Dit betekent dat het *doeltreffendheidsbeginsel* ook kan verlangen dat bepalingen van nationaal procesrecht of nationale bestuurlijke praktijk buiten toepassing blijven wanneer dit buiten toepassing laten niet ten voordele van particulieren strekt.⁵²

Voldoet een nationale rechtsgang niet aan deze vereisten, bijvoorbeeld doordat processuele beginselen of bepalingen van nationaal procesrecht of bestuurlijke praktijken in een lidstaat het een justitiabele onmogelijk maken daadwerkelijk en binnen een redelijke termijn zijn aan het communautaire recht ontleende rechten te

doen gelden, dan is de nationale rechter verplicht het gemeenschapsrecht integraal toe te passen en de door dit recht aan particulieren toegekende rechten te beschermen. Want hoewel de rechter de nationale bepalingen van procesrecht zoveel mogelijk gemeenschapsrechtconform moet uitleggen,⁵³ moet hij deze nationale bepalingen niettemin buiten toepassing laten, wanneer de toepassing ervan tot een resultaat zou leiden dat strijdig is met het gemeenschapsrecht in het algemeen en met het *doeltreffendheidsbeginsel* in het bijzonder.⁵⁴

2.5.4 Gemeenschapsrechtconforme uitleg van het nationale procesrecht

Betekent het voorgaande nu dat de rechter is gehouden steeds teruggave van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde nationale belastingen te bewerkstelligen, daarbij zo nodig *alle* nationale bepalingen en beginselen die aan die terugbetaling in de weg zouden kunnen staan buiten toepassing latende? En moet diezelfde rechter ook steeds de terugvordering van onverenigbare staatssteun bewerkstelligen? Dat lijkt niet geval.⁵⁵ Uit rechtspraak lijkt namelijk afgeleid te kunnen worden dat het rechtsoordeel vervat in de arresten *Rewe* en *Comet* zeer strikt moet worden opgevat.⁵⁶ Uit deze passage blijkt onmiskenbaar dat bij de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen het *gelijkwaardigheidsbeginsel* het uitgangspunt is. Een nationale rechtsgang die gelijkwaardig is, voldoet in beginsel aan de communautaire vereisten die daaraan door het gemeenschapsrecht worden gesteld, tenzij deze rechtsgang niet aan het

⁵⁰ HvJ EG 14 december 1995, Zaak nr. C-312/93, *Peterbroeck*, Jur. 1995, blz. I-4599, r.o. 12. In lijn met het beginsel van effectieve rechterlijke controle stelt het doeltreffendheidsbeginsel twee vereisten (HvJ EG *Santex* reeds aangehaald, r.o. 57). Zo dient er allereerst een adequate beroepsgang te zijn waar een justitiabele zijn recht op beroep kan doen gelden (HvJ EG *Johnston*, reeds aangehaald, r.o. 17 en 18). Daarnaast moet de geboden beroepsgang ook zodanig zijn dat deze een justitiabele een reële mogelijkheid heeft zijn aan het communautaire recht ontleende recht te doen gelden. Overigens lijkt de Gemeenschapsrechter er vanuit te gaan dat de verplichting tot het voorzien in een adequate rechtsgang niet los gezien moet worden van zekere minimumvereisten de waaraan in de nationale rechtsorde geïmplementeerde regelgeving moet voldoen om contribuabelen ook daadwerkelijk in de gelegenheid te stellen de hen door het gemeenschapsrecht toegekende rechten (en plichten) te kunnen doen gelden (zie met betrekking tot dit aspect van het rechtszekerheidsbeginsel HvJ EG 2 december 1986, Zaak nr. 239/85, *Commissie/België*, Jur. 1986, blz. 3645, r.o. 7).

⁵¹ HvJ EG 20 september 1990, Zaak nr. C-5/89, *Commissie-Duitsland (BUG-Alutechnik)*, Jur. 1990, blz. I-3437, r.o. 14-17.

⁵² Daarmee verschilt het oordeel van het Hof in het arrest *BUG-Alutechnik* in wezen niet van dat van de arresten *Fingruth* (HvJ EG 5 oktober 1988, Zaak nr. 129/87, *Fingruth*, Jur. 1988, blz. 6121) en *Emmott* (HvJ EG 25 juli 1991, Zaak nr. C-208/90, *Emmott*, Jur. 1991, blz. I-4269). In deze arresten was immers sprake van een rechtstreeks werkende bepaling van gemeenschapsrecht die voor justitiabelen concreet in te roepen en door de nationale autoriteiten te handhaven verplichtingen (arrest *BUG-Alutechnik*) of rechten (arresten *Fingruth* en *Emmott*) schiep, en die in de desbetreffende gevallen niet door een bepaling van nationaal procesrecht (arrest *BUG-Alutechnik*) of door een nationale bestuurlijke praktijk (arresten *Fingruth* en *Emmott*) opzij gezet kon worden.

⁵³ HvJ EG 26 september 2000, Zaak nr. C-262/97, *Engelbrecht*, Jur. 2000, blz. I-7321, r.o. 39. Een species van dit genus is de verplichting tot richtlijnconforme uitleg van nationaal recht ter implementatie van communautaire (HvJ EG 13 november 1990, Zaak nr. C-106/89, *Marleasing*, Jur. 1990, blz. I-4135, r.o. 8).

⁵⁴ HvJ EG 9 maart 1978, Zaak nr. 106/77, *Simmenthal*, Jur. 1978, blz. 629, r.o. 24. Zie voor een recent voorbeeld hiervan: ABRvS 10 november 2004, rolnr. 200304823/1, AB 2004, nr. 40, m.nt. *J.M. Verschuuren*, r.o. 2.4.2 en HvJ EG 11 oktober 2007, Zaak nr. C-241/06, *Laemmerzahl*, Jur. 2007, blz. I-8415, r.o. 63. Zie ook *B. Hofstötter*, 'Non-compliance of national courts', T.M.C. Asser Press, Den Haag, 2005, blz. 27 e.v.

⁵⁵ Zie ook *Jans e.a.*, a.h.w., blz. 103.

⁵⁶ HvJ EG *Comet*, reeds aangehaald, r.o. 13-16 en *Rewe*, reeds aangehaald, r.o. 5. Zie punt 5.13 van de conclusie van A-G *Wattel* van 18 september 2003 bij HR 23 januari 2004, rolnr. 38.653, AB 2004/258, m.nt. *Widdershoven*. Zie in dit kader bovendien *J.J.P. Swinkels* in "De teruggaaf van in strijd met het Europees recht betaalde Nederlandse belasting", Weekblad nr. 2003/6538 en *G.J. van Slooten* in "Zijn niet-onredelijke beroepstermijnen wel doeltreffend?" in Weekblad nr. 6568, 2004, blz. 389, *J.A.R. van Eijnsden* "De invloed van recente jurisprudentie van het HvJ EG op het formele belastingrecht", Weekblad 2004/6588, blz. 1143 e.v. en Weekblad 2004/589, blz. 1183 e.v., alsmede *Van Scheijndel* a.h.w., blz. 259 e.v.

doeltreffendheidsbeginsel voldoet.⁵⁷ Dit laatste beginsel geldt derhalve als een "ondergrens". Anders gezegd: de (gelijkwaardige) aanvullend rechtelijke bepalingen van nationaal procesrecht blijven *slechts dan* buiten toepassing wanneer dit (kennelijk) strijdigheid met het communautaire *doeltreffendheidsbeginsel* tot gevolg zou hebben.

Voor de hiervoor gestelde vragen betekent een en ander dat er voor de nationale rechter slechts in hoogst uitzonderlijke gevallen ruimte zal zijn om buiten het door de nationale wetgever geschapen procedurele kader te treden en de terugbetaling of terugvordering in goede justitie te bewerkstelligen. Tegelijkertijd betekent dit echter ook dat aan een regeling tot terugvordering van onrechtmatige fiscale steun, zoals vervat in het hier besproken wetsvoorstel, hoge eisen moeten worden gesteld, opdat in voorkomend geval de terugvordering steeds op die wijze zal geschieden dat deze zowel materieel als procedureel op de voor belastingplichtigen minst bezwarende wijze zal plaatsvinden.

3 Het wetsvoorstel nader bezien

3.1 Geen terugvordering zonder terugvorderingsbeschikking

Het eerste opvallende aspect aan dit wetsvoorstel is dat terugvordering steeds een terugvorderingsbeschikking van de Europese Commissie vereist. Dit betekent dat van terugvordering op basis van dit wetsvoorstel slechts sprake zal kunnen zijn indien en voor zover de Commissie deze terugvordering gelast.

3.1.1 Art. 88, lid 3 EG heeft rechtstreekse werking

Dat voor toepassing van de regeling van het wetsvoorstel steeds een terugvorderingsbeschikking van de Commissie is vereist, heeft tot gevolg dat terugvordering met toepassing van deze regeling niet aan de orde komt indien de terugvordering niet door de Commissie wordt gelast, maar door bijvoorbeeld de nationale rechter.⁵⁸ Dit laatste is een reële mogelijkheid.⁵⁹ Want anders dan art. 87, lid 1 EG, heeft art. 88, lid 3, laatste volzin EG volgens de Gemeenschapsrechter

⁵⁷ Ook in HvJ *Deutsche Milchkontor*, reeds aangehaald, r.o. 32 brengt het Hof de nuancering van het *doeltreffendheidsbeginsel* aan op het *gelijkwaardigheidsbeginsel*.

⁵⁸ Zie in dit kader de 'Bekendmaking van de Commissie betreffende samenwerking tussen nationale rechterlijke instanties en de Commissie op het gebied van steunmaatregelen van de Staten' van de Commissie, opgenomen in Pb. nr. C 312 van 23 november 1995, blz. 8-13. Zie ook de bijdrage van A.W.H. Meij in *Den Ouden red.*, a.h.w., blz. 19 e.v.

⁵⁹ Zie ook het advies van de Raad van State, Kamerstukken II, nr. 31 418, nr. 4, p. 2. Zie ook R.M. D'Sa, 'European Community Law on State Aid', Sweet & Maxwell, London, 1998, §4.01, blz. 428 e.v.

wel rechtstreekse werking.⁶⁰ Dit betekent voor de nationale rechter een beroep kan worden gedaan op schending van het laatstgenoemde verbod op tenuitvoerlegging van onrechtmatige steunmaatregelen.⁶¹ Wanneer de nationale rechter vaststelt dat daarvan inderdaad sprake is,⁶² dan moet deze, overeenkomstig het nationale recht met de toepassing waarvan hij belast is, uit deze vaststelling alle consequenties trekken, zowel wat betreft de geldigheid van de handelingen tot uitvoering van de betrokken steunmaatregelen, als wat betreft de terugvordering van de verleende financiële steun.⁶³ Met de Raad van State ben ik van mening dat de voorgestelde regeling in dit opzicht dan ook aanpassing behoeft in die zin, dat zij ook de terugvordering mogelijk maakt van onrechtmatige steun waarvan de terugvordering niet door de Commissie maar door de nationale rechter is gelast.

Blijft deze aanpassing achterwege, dan betekent dit evenwel niet dat de hier besproken regeling geen toepassing kan vinden. In dat geval brengt de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht namelijk mee dat deze regeling toch moet worden toegepast (par. 2.5). Als uitvloeisel van het gelijkwaardigheidsbeginsel, vereist het belang van de volle werking immers dat de nationale rechter in dat geval deze regeling toch in goede justitie toepast.

3.1.2 Rechtsgang bij een beroep op art. 88, lid 3 EG

Heeft art. 88, lid 3 EG rechtstreekse werking, dan gebieden het *doeltreffendheidsbeginsel* en het beginsel van effectieve rechterlijke controle dat concurrerende ondernemingen de aan deze bepaling te ontnemen rechten ook daadwerkelijk en binnen een redelijke termijn moeten kunnen invoeren (zie par. 2.5.3). Dit lijkt echter niet het geval te zijn. Zo is bij begunstiging door bestuursorganen niet altijd duidelijk hoe deze rechten daadwerkelijk kunnen worden afgedwongen.⁶⁴ Ook lijkt het

⁶⁰ HvJ EG 16 december 1992, Gevoegde zaken nrs. C-144/91 en C-145/91, *Demoor*, Jur. 1992, blz. I-6613, r.o.26 en arrest *FNCE*, reeds aangehaald, r.o. 12. Zie ook *Jans e.a.*, a.h.w., blz. 96 e.v.

⁶¹ HR 19 april 1996, V-N 1996, blz. 1865.

⁶² Bij een beroep op toepassing van deze bepaling kan de nationale rechter onderzoeken of de aanmelding bij de Commissie inderdaad ten onrechte achterwege is gebleven. Daarbij kan de nationale rechter zich zelfs genooddacht zien het begrip steunmaatregel in de zin van art. 87 EG uit te leggen. In dat kader kan deze rechter zich bovendien op de voet van art. 234 EG met uitleggingsvragen tot het HvJ EG wenden, ook kan de nationale rechter zich tot de Europese Commissie wenden.

⁶³ HvJ EG 11 juli 1996, Zaak nr. C-39/94, *SFEI e.a.*, Jur. 1996, blz. I-3547, r.o. 39. Zie *Adriaanse*, a.h.w., blz. 145 e.v.

⁶⁴ Zie *Hessel, Van Angeren, Den Ouden en Van Slooten*, a.h.w., blz. 180 e.v. Anders: *R.J.M. van den Tweel* in zijn bijdrage in *Den Ouden red.*, a.h.w., blz. 37.

fiscale procesrecht geen rechtsingang te bieden. Allereerst wordt voor een gang naar de rechter een voor bezwaar vatbare beschikking verlangd.⁶⁵ Die wordt echter niet door de Awr geboden. Daarnaast kan een dergelijke beroepsmogelijkheid ook moeilijk in het fiscale procesrecht worden ingepast.⁶⁶ Daar wordt namelijk het criterium van het *processueel belang* gehanteerd.⁶⁷ Op grond van dit criterium wordt een beroep afgewezen wanneer de beschikking door het volgen van die beroepsgang niet in een voor appelland gunstige zin kan worden aangepast (bijvoorbeeld een verlaging van een aanslag).⁶⁸ Dat het beroep overigens, op zichzelf bezien, gegrond kan zijn, doet hieraan niet af.⁶⁹

In dit verband is ook het communautaire *legaliteitsbeginsel* van belang.⁷⁰ Dit beginsel, dat de lidstaten, net als andere communautaire rechtsbeginselen,⁷¹ bij de toepassing van het gemeenschapsrecht in acht

⁶⁵ Art. 26, lid 1, sub b Awr.

⁶⁶ HvJ EG 21 mei 1987, Gevoegde zaken nrs. 133-136/85, *Walter Rau*, Jur. 1987, blz. 2289, r.o. 11. Overeenkomstig het beginsel van procedurele autonomie, moet derhalve worden aangeknoopt bij hetgeen het nationale procesrecht hieromtrent bepaalt.

⁶⁷ Zie *E.B. Pechler*, 'Belastingprocesrecht', Fiscale Monografieën nr. 107, Kluwer Deventer 2003, blz. 108 e.v. Ook het communautaire recht kent een dergelijk vereiste. Zie in dat kader HvJ EG 19 oktober 1995, Zaak nr. C-19/93P, *Rendo*, Jur. 1995, blz. I-3319, r.o. 13). Meer algemeen geldt dat het communautaire vereiste van procesbelang verlangt dat de uitkomst van de rechtsgang in het voordeel van de verzoeker kan zijn. Wanneer een onderneming geen concurrent is van het begunstigde bedrijf, ontbreekt een processueel belang en kan de onderneming niet in haar beroep kan worden ontvangen (Gerecht 18 december 1997, Zaak nr. T-178/94, *ATM*, Jur. 1997, blz. II-2529, r.o. 35). Ook wordt een procesbelang geacht te ontbreken wanneer door de nietigverklaring de positie van de steunontvangende concurrent verbetert. Het verbeteren van de positie van de concurrent betekent immers tegelijkertijd een verslechtering van de rechtstreeks en individueel geraakte concurrent, zodat de appelland door de uitkomst van de procedure niet in een betere processuele positie kan geraken (Gerecht 30 april 1998, Zaak nr. T-16/96, *Cityflyer Express*, Jur. 1998, blz. II-757, r.o. 27).

⁶⁸ Zie *M.W.C. Feteris* 'Formeel belastingrecht', Fiscale Hand en Studietoeken, nr. 9 Kluwer-Deventer 1999, §X.2.2, blz. 288, en *Meyjes, Van Soest, Van den Berge en Van Gelderen* 'Fiscaal procesrecht', Fiscale Hand en Studietoeken, nr. 6 Kluwer-Deventer 1997, blz. 64.

⁶⁹ Zie voor de communautaire rechtspleging op dit punt *R. Barents*, 'Procedures en procesvoering voor het Hof van Justitie en het Gerecht van de EG', Europese Monografieën nr. 45, tweede druk, Kluwer-Deventer 2002, blz. 575.

⁷⁰ HvJ EG 4 juli 1985, Zaak nr. 134/84, *Calvin E. Williams*, Jur. 1985, blz. 2225, r.o. 14.

⁷¹ HvJ EG van 26 april 1988, Zaak nr. 316/86, *Krücken*, Jur. 1988, blz. 2213, r.o. 22 en 29 april 2004, Gevoegde zaken nrs. C-487/01 en C-7/02, *Gemeente Leusden/Holin Groep*, BNB 2004/260* m.nt. *B.G. van Zadelhoff*, r.o. 57.

hebben te nemen,⁷² staat er aan in de weg dat een onderneming zich ten eigen voordele beroept op een onwettigheid waarvan de begunstigde van de steunmaatregel heeft of dreigt te kunnen profiteren. Hierdoor zal een beroep op art. 88, lid 3 EG in het beste geval de toekenning van de steun op kunnen schorten. Het voorziet echter niet in de verplichting die faciliteit eveneens aan de klagende onderneming toe te kennen die de nationale rechter aanzocht wegens schending van art. 88, lid 3 EG.

Het voorgaande betekent dat een onderneming inderdaad slechts opschorting van een onrechtmatige steunmaatregel kan vorderen en derhalve van die maatregel in fiscale zin zelf niet beter zal kunnen worden. Het voor de *fiscale* rechter noodzakelijke voldoende processuele belang zal derhalve in dat geval ontbreken. Om die reden zal de fiscale rechter zich gedwongen zien het beroep af te wijzen. Aldus zal een klagende concurrent van de onrechtmatig begunstigde onderneming (en uit dien hoofde een voldoende belang heeft bij een dergelijke procedure),⁷³ zich de gang naar de fiscale rechter kunnen besparen en in plaats daarvan een andere rechter moeten adieren.⁷⁴

3.1.3 Conclusie

Het komt mij voor dat het toezicht op het verlenen van steunmaatregelen kan worden bevorderd door hierbij een nadrukkelijke rol in te ruimen voor concurrenten van de begunstigde ondernemingen. Art. 88, lid 3 EG voorziet in deze mogelijkheid. Toch blijkt deze mogelijkheid in de praktijk nauwelijks te worden gebruikt.⁷⁵ Dit wordt ook bepaald niet bevorderd door het ontbreken van een fiscale rechtsgang enerzijds en een ondoorzichtige en daardoor onvoldoende effectieve rechtsgang voor de bestuursrechter anderzijds. Naar mijn mening zou het dan ook recht doen aan de hiervoor in par. 1 genoemde uitgangspunten zoals die ten grondslag liggen aan de terugvordering van onrechtmatige staatssteun, dat alsnog wordt voorzien in een effectieve rechtsgang voor op het rechtstreeks werkende art. 88, lid 3 EG gebaseerde vorderingen.

⁷² Zie punt 65 van de conclusie van 24 oktober 2002 van A-G *Geelhoed* bij HvJ EG 29 april 2004, Zaak nr. C-17/01, *Sudholz*, Jur. 2004, blz. I-4243.

⁷³ Zie voor de (on)mogelijkheid van beroep door concurrerende ondernemingen nader *E.M. Vermeulen* in 'Nederlandse rechtsbescherming in communautaire context', Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2001, blz. 61 e.v. en *Adriaanse*, a.h.w., blz. 186. Zie ook het voorwoord van *M.J. Kuiper* in *Den Ouden red.*, a.h.w., blz. IX.

⁷⁴ Zie in dit kader *Hessel, Van Angeren, Den Ouden en Van Slooten*, a.h.w. 184-185. *Pechler*, a.h.w., blz. 76 wijst op de mogelijkheid van beroep bij de burgerlijke rechter.

⁷⁵ Zie in dit kader *Hessel, Van Angeren, Den Ouden en Van Slooten*, a.h.w. blz. 173. Zie ook *J. Flynn* in *A. Biondi, P. Eeckhout en J. Flynn*, 'The Law of State Aid in the European Union', Oxford University Press, 2004, blz. 330.

3.2 Terugvordering als belastbaar feit

3.2.1 Algemeen

In het wetsvoorstel is er voor gekozen om terugvordering van fiscale steun door middel van fiscale procedures te doen plaatsvinden.⁷⁶ Om daadwerkelijke terugvordering mogelijk te maken, moet deze terug te vorderen fiscale steun dan ook in alle opzichten worden aangemerkt als een fiscale heffing per se. Zoals hiervoor in par. 3.1.1 aan de orde kwam, dient de Nederlandse regeling tot terugvordering van fiscale steun te voorzien in een belastbaar feit en vervolgens in een voor bezwaar vatbare beschikking. Door aan te sluiten bij de regels over navordering en naheffing, lijkt het wetsvoorstel er van uit te gaan, dat aan dit voorstel is voldaan. De vraag is echter of deze insteek een oplossing kan vormen voor alle problemen die in dit verband zouden kunnen worden opgeworpen. Het volgende is namelijk het geval.

Tegen de hiervoor in par. 2.3 genoemde terugvorderingsbeschikking van de Commissie staat beroep open bij het Gerecht van Eerste aanleg. In deze procedure kan echter alleen een beroep worden gedaan op feiten en omstandigheden die het handelen van de Commissie als gemeenschapsinstelling betreffen.⁷⁷ Daarentegen kunnen handelingen van de nationale autoriteiten niet aan de Commissie worden tegengeworpen.⁷⁸ Dit betekent dat om alle facetten van een terugvorderingsprocedure in rechte te kunnen laten toetsen, zowel beroep bij het Gerecht, als bij de bevoegde nationale rechter zal moeten worden ingesteld. Twee rechtsingangen impliceert echter ook twee beschikkingen. Hierdoor is voor de terugvordering van (fiscale) begunstiging, naast de terugvorderingsbeschikking van de Commissie, tevens een nationale beschikking noodzakelijk.⁷⁹ Op basis van het beginsel van de procedurele autonomie wordt het nemen van deze beschikking, alsmede de rechtsgevolgen die daarvan het gevolg zijn, beheerst door het nationale procesrecht (par. 2.5).

Een nationale beschikking veronderstelt een adequate titel om tot terugvordering over te gaan. Wordt de onrechtmatige fiscale steun als belasting teruggevorderd, dan dient voorzien te zijn in een belastbaar feit dat terugvordering ook daadwerkelijk mogelijk maakt. Zo bezien komt het mij voor dat

bijvoorbeeld verrekening als zodanig niet een dergelijke adequate titel vormt.⁸⁰ Verrekening geldt immers volgens de Hoge Raad als betaling van een belastingschuld.⁸¹ Betaling kan evenwel pas aan de orde zijn wanneer die schuld ook daadwerkelijk is ontstaan. Voordat van verrekening sprake zal kunnen zijn, zal zich derhalve een belastbaar feit moeten hebben voorgedaan.⁸²

Ook is van belang dat er slechts beperkte eisen worden gesteld aan de terugvorderingsbeschikking van de Commissie. Deze eisen gaan niet verder dan dat de motivering van die beschikking de Gemeenschapsrechter in staat moet stellen zijn controle uit te oefenen.⁸³ Indien dezelfde beschikking door een andere, bijvoorbeeld de nationale rechter op andere gronden wordt beoordeeld, zal dit in de regel leiden tot het constateren van motiveringsgebreken door deze andere rechter moeten leiden. Deze gebreken zouden aan de terugvordering in de weg kunnen staan. Zo mogen in de terugvorderingsbeschikking van de Commissie, naast de gedeelten van de motivering die uitsluitend voor een procedure ten overstaan van de nationale rechter van belang zijn, ook bepaalde elementen ontbreken die essentieel zijn voor de terugvordering van de onrechtmatige staatssteun.⁸⁴ Die elementen moeten vervolgens door de autoriteiten van de desbetreffende lidstaat worden aangevuld.⁸⁵ Zeker onder die omstandigheden zal de terugvorderingsbeschikking van de Commissie niet steeds kunnen dienen als basis voor de daadwerkelijke terugvordering van de onverenigbare staatssteun. In plaats daarvan zal, als uitvloeisel van de procedurele autonomie, in ieder geval voor wat de Nederlandse rechtspraak betreft, een naar behoren gemotiveerde (en in voorkomend geval aangevulde) beschikking van de nationale autoriteiten vereist zijn. Daartoe dient uiteraard in een (voldoende)

⁷⁶ Zie *Adriaanse*, a.h.w., blz. 154.

⁷⁷ Gerecht 15 december 1999, Gevoegde zaken nrs. T-132/96 en 143/96, *Freistaat Sachsen, Volkswagen AG en Volkswagen Sachsen GmbH tegen de Commissie*, Jur. 1999, blz. II-3663, r.o. 300, Gerecht 6 maart 2002, Gevoegde zaken nrs. T-92/00 en T-103/00, *Territorio Histórico de Álava e.a.*, Jur. 2002, blz. II-1385, r.o. 54 en Gerecht 14 januari 2004, Zaak nr. T-109/01, *Fleuren Compost*, Jur. 2004, blz. II-127, r.o. 81.

⁷⁸ Gerecht *Fleuren Compost*, reeds aangehaald, r.o. 137.

⁷⁹ Zie ook *Adriaanse*, a.h.w., blz. 121.

⁸⁰ A-G *Wattel* wijst in zijn conclusie van 23 november 2004, rolnr. 38 701, pnt. 7.10 op de figuur van verrekening ex art. 24, lid 2 Invorderingswet 1990.

⁸¹ Zie HR 29 oktober 2004, rolnr. C03/002HR, AB 2005/31, m.nt. *F.J. van Ommeren* en met name pnt. 5 van die aantekening en *H. Vermeulen* in 'De geldschuldenregeling in de vierde tranche Awb voor het belastingrecht', Weekblad 2005/6607, blz. 39.

⁸² Op grond van art. 104 Grondwet worden belastingen immers slechts uit kracht van (formele) wet geheven.

⁸³ HvJ EG 10 mei 1960, Gevoegde zaken nrs. 3/58 t/m 18/58 en 25/58 t/m 26/58, *Barbara Erzbergbau e.a.*, Jur. 1960, blz. 369 en 15 juli 1960, Gevoegde zaken nrs. 36-38 en 40/59, *Nold e.a.*, Jur. 1960, blz. 857.

⁸⁴ HvJ EG 13 juni 2002, Zaak nr. C-382/99, *Grenspomphouders*, Jur. 2002, blz. I-5163, r.o. 91. Zie voor deze casus de bijdrage van *P.C. Adriaanse* in *W. den Ouden red.*, 'Staatssteun en de Nederlandse rechter', Kluwer Deventer 2005, blz. 66-67.

⁸⁵ *Ibidem*, r.o. 92.

rechtsgeldige titel tot terugvordering van die staatssteun te zijn voorzien.

Wordt een en ander in onderlinge samenhang gezien, dan doet dit de vraag rijzen of voor de terugvordering van fiscale staatssteun steeds dient te worden voorzien in een op het fiscale recht gebaseerde regeling voor terugvordering van onrechtmatige fiscale steun. Dat is niet het geval, zo blijkt uit rechtspraak van het HvJ EG.⁸⁶ Wordt echter, zoals met het hier besproken wetsvoorstel het geval is, gekozen voor een fiscale regeling, dan dient deze regeling echter een belastbaar feit te bevatten dat terugvordering ook daadwerkelijk mogelijk maakt.⁸⁷ In de volgende paragraaf zal nader op een en ander worden ingegaan.

3.2.2 *Geen afbakening ten opzichte van andere vormen van begunstiging*

Uit de opzet van het wetsvoorstel volgt dat het inleiden van deze procedures uitsluitend is gebaseerd op het bestaan van de terugvorderingsbeschikking. Zoals hiervoor echter aan de orde kwam, kunnen aan deze beschikking ernstige motiveringsgebreken kleven, die in voorkomend geval door de autoriteiten van de desbetreffende lidstaten moeten worden aangevuld. Dit doet de vraag rijzen of zich de situatie zou kunnen voordoen dat de motivering van deze beschikking zodanig vaag is dat gezegd moet worden dat geen sprake is van een voldoende titel voor de terugvordering van de onrechtmatige fiscale steun. De enkele omstandigheid dat het wetsvoorstel voorziet in bepalingen betreffende de heffingssystematiek, kan in dit verband niet toereikend worden geacht. Belasting kan immers pas geheven worden als van een belastbaar feit sprake is. Het hier besproken voorstel voorziet daar niet in. Het voorziet slechts in bepalingen die antwoord geven op het "hoe" en niet op het "wat".

In dit verband acht ik het van belang dat, door het ontbreken van essentiële elementen in de terugvorderingsbeschikking, het niet op voorhand valt uit te sluiten dat de terugvorderingsbeschikking geen duidelijk antwoord geeft op de vraag of de terug te vorderen onrechtmatige steun wel het karakter heeft van een fiscale steunmaatregel. Voldoende is immers dat de beschikking van de Commissie de gegevens bevat aan de hand waarvan de adressaat van de beschikking

zonder buitensporige moeilijkheden dit bedrag zelf kan vaststellen.⁸⁸ Voor de toepassing van de voorgestelde regeling is het vaststellen van het rechtskarakter van het terug te vorderen bedrag echter van essentieel belang. Uit het voorgestelde art. 4:80b Awb vloeit immers voort dat niet-fiscale steun door middel van de voorgestelde bepalingen van de Awb moet worden teruggevorderd en dat langs de voorgestelde wegen van de Awr uitsluitend fiscale steun kan worden teruggevorderd.⁸⁹ Bovendien heeft de terugvordering als fiscale steun andere rechtsgevolgen dan de terugvordering van andere vormen van steun. Zo kan, zoals ook in de volgende paragraaf aan de orde komt, de terugvordering van fiscale steun ook van rechtstreekse invloed zijn op de belastingheffing in andere jaren.

Om onduidelijkheden te voorkomen, lijkt het mij wenselijk dat in de voorgestelde regeling een ook op dit punt duidelijke regeling wordt opgenomen.

3.2.3 *Geen afbakening in de tijd*

Het wetsvoorstel ontbeert ook een andere afbakeningsregeling. Zoals ook in het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: "het NOB-commentaar") wordt opgemerkt,⁹⁰ geeft het wetsvoorstel namelijk geen antwoord op de vraag of en, zo ja, hoe de terugvordering doorwerkt in de belastingheffing van de begunstigde over andere jaren.

Zoals hiervoor in par. 2.3 werd opgemerkt, geldt als uitgangspunt dat door middel van de terugvordering zoveel mogelijk de oorspronkelijke situatie moet worden hersteld, zoals deze zou zijn geweest indien de onrechtmatige fiscale steun niet zou zijn verleend. Die aanpassing kan echter, zelfs indien deze incidenteel van aard is, met name voor aanslagbelastingen gevolgen hebben voor de belastingheffing in andere jaren. Hoewel dit op grond van dit uitgangspunt het geval zou moeten zijn, wordt niet duidelijk of de belastingplichtige steeds een recht kan doen gelden op nadere vaststelling van aanslagen in andere jaren dan die waarop de terugvordering betrekking heeft. Zo voorziet het voorgestelde art. 5a Awr weliswaar in de mogelijkheid van herziening (zie par. 3.3), maar de redactie van deze bepaling maakt allereerst niet duidelijk of deze ook in dit soort situaties kan worden toegepast en lijkt daarnaast niet toe te staan dat herziening ook in rechte kan worden afgedwongen.

Vanwege de omstandigheid dat de in dit verband relevante termijnen over het

⁸⁶ HvJ EG 10 juni 1993, Zaak nr. C-183/91, *Commissie/Griekenland*, Jur. 1993, blz. I-3131, r.o. 17.

⁸⁷ Uit nationale rechtspraak blijkt namelijk dat de enkele aanduiding op het biljet dat het om een aanslag zou gaan, dat biljet nog niet tot een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking maakt (zie *Ch.J. Langereis en I. de Roos*, 'Hoofdlijnen fiscaal procesrecht', FED Fiscale Studietoets, Kluwer Deventer, tweede druk, 2006, blz. 26-27 en). Overigens werd in de procedure van 14 november 2000 (uitspraak procedure nr. 0089/97 TC, opgenomen in UTC 2001/44*) het beroep tegen meerdere biljetten die ieder het opschrift "uitnodiging tot betaling" droegen, maar betrekking hadden op hetzelfde belastbare feit, gevoegd behandeld.

⁸⁸ HvJ EG 12 oktober 2000, Zaak nr. C-480/98, *Spanje/Commissie*, Jur. 2000, blz. I-8717, r.o. 25 en 12 mei 2005, Zaak nr. C-415/03, *Commissie/Griekenland*, Jur. blz. I-3875, r.o. 39.

⁸⁹ Zie par. 7, blz. 12 van de Memorie van Toelichting bij dit wetsvoorstel (Kamerstukken TK 2007-2008, 31 418, nr. 3; hierna: de MvT).

⁹⁰ Zie het NOB-commentaar, blz. 2-3.

algemeen reeds lang verstreken zullen zijn, zou het toe te juichen zijn geweest wanneer in dit voorstel een regeling was opgenomen die na terugvordering van de fiscale steunmaatregelen ook zou voorzien in werkelijk herstel van de situatie zoals deze zou zijn geweest wanneer die steun niet zou zijn verleend.

3.2.4 *Geen afbakening ten opzichte van andere belastingplichtigen*

Naar maatstaven van nationaal procesrecht bezien, is voor navordering of naheffing niet alleen een belastbaar feit vereist, ook moeten een of meerdere belastingplichtigen worden aangewezen. Deze zijn tot betaling gehouden van de na te vorderen of te heffen belasting. Voor het langs fiscale weg terugvorderen van onrechtmatige staatssteun is dit niet anders. Een complicerende factor hierbij is dat terugvordering dient te geschieden ten laste van de door de onrechtmatige steun begunstigde ondernemingen. Blijkens de situatie van de *grenspomphouders*, is de onderneming aan wie in eerste instantie de steun werd verleend evenwel niet steeds de uiteindelijke begunstigde daarvan.⁹¹ In die gevallen waarin de oorspronkelijke belastingplichtige in het geheel is overgegaan in een andere belastingplichtige, zal dit over het algemeen niet tot problemen leiden. De situatie kan zich echter voordoen dat de fiscale aansprakelijkheden niet mee over gaan naar de verkrijgende vennootschap. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een zogenaamde "activa/passiva transactie". Zeker wanneer bepaalde in dit opzicht essentiële gegevens in de terugvorderingsbeschikking ontbreken, zou het onmogelijk kunnen blijken te zijn om met de thans voorgestelde regeling in dergelijke gevallen de fiscale steun terug te vorderen van die andere belastingplichtige. In dat kader had in de voorgestelde regeling een medeaansprakelijkheidsbepaling opgenomen moeten worden om terugvordering van onrechtmatige fiscale staatssteun ook in die gevallen van de uiteindelijk begunstigde mogelijk te maken.

3.3 **Herziening of een nieuwe aanslag: twee wegen die naar hetzelfde doel leiden?**

Vertrekpunt voor de voorgestelde regeling is de terugvorderingsbeschikking van de Commissie. Zoals in de MvT wordt opgemerkt is deze gericht aan de lidstaten en strekt deze tot terugvordering van de ten onrechte verleende begunstiging.⁹²

Het voorstel geeft invulling aan het uitgangspunt dat de oorspronkelijke situatie moet worden gerealiseerd, waarbij de begunstiging buiten beschouwing moet worden gelaten. Voor aanslagbelastingen is

hierbij het uitgangspunt gekozen dat de aanslag moet (kunnen) worden herzien. Daartoe kan het nodig zijn dat de verliesbeschikking bedoeld in art. 20 Wet Vpb wordt herzien. Het voorgestelde art. 5a Awr beoogt in de mogelijkheid daartoe te voorzien.⁹³ Deze bepaling lijkt daarentegen niet bedoeld om te dienen als zelfstandige basis voor de terugvordering van de begunstiging, bijvoorbeeld door de hoogte van een eerder opgelegde aanslag te herzien in die zin dat het bedrag van die aanslag wordt verhoogd met het bedrag van de terug te vorderen begunstiging. In plaats daarvan volgt uit het wetsvoorstel dat steeds een navorderingsaanslag, dan wel een naheffingsaanslag moet worden opgelegd om aan de door de Commissie opgelegde verplichting tot terugvordering daadwerkelijk invulling te geven.

Overigens zal bij belastingen die worden geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte herziening niet snel aan de orde zijn, nu bij de voldoening of afdracht dit soort beschikkingen geen rol speelt. Bovendien heeft de HR bepaald dat vrijstellingsbeschikkingen waar herziening aan de orde zou kunnen komen, door het intreden van het belastbare, maar door die beschikking vrijgestelde feit uitgewerkt zijn, zodat deze niet behoeven te worden ingetrokken voordat tot naheffing kan worden overgegaan, zodat ook geen grond of aanleiding voor herziening bestaat.⁹⁴

3.4 **Terugvordering van fiscale steun**

3.4.1 *Terugvordering door middel van navordering*

Voor de terugvordering van onrechtmatige fiscale steun in de sfeer van de belastingen die op aanslag moeten worden voldaan, voorziet het wetsvoorstel in een wijziging van art. 16 Awr. Als uitgangspunt geldt dat op grond van art. 16, lid 1 Awr van navordering slechts sprake kan zijn, indien en voor zover sprake is van een "nieuw feit".⁹⁵ Een dergelijk feit is een feit dat of omstandigheid die voor het vaststellen van de aanslag van belang is, maar ten tijde van het vaststellen van de aanslag niet aan de inspecteur bekend was of redelijkerwijs kon zijn. Wanneer het Europese recht van belastingplichtigen verlangt dat zij rekening houden met de mogelijkheid van terugvordering, valt moeilijk in te zien waarom

⁹¹ HvJ EG *Grenspomphouders*, reeds aangehaald, r.o. 91. Zie *Adriaanse*, a.h.w., blz. 122 e.v.

⁹² Zie de MvT, blz. 5.

⁹³ Zie de MvT, blz. 21: "Deze terugvordering kan invloed hebben op de hoogte van de winst of het verlies welke door de ondernemer gemaakt is in het jaar waarover teruggevorderd wordt. Het kan nodig zijn dat hierdoor bijvoorbeeld een met de aanslag samenhangende beschikking gewijzigd moet worden, zoals bijvoorbeeld de verliesbeschikking die door de inspecteur op grond van artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt vastgesteld en die op basis van artikel 20b van diezelfde wet herzien kan worden".

⁹⁴ HR 9 juli 2004, rolnr. 39 666, BNB 2004/364*, m.nt. *Van Slooten*.

⁹⁵ Art. 16, lid 1 Awr.

dat niet zou gelden voor de inspecteur. Dit zou echter betekenen dat van het vereiste "nieuwe feit" bij terugvordering geen sprake zou zijn, zodat de mogelijkheid van terugvordering illusoir zou zijn.⁹⁶ Daarmee doet het vereiste van het "nieuwe feit" afbreuk aan de volle werking van het gemeenschapsrecht en staat het doeltreffendheidsbeginsel in de weg aan het hanteren ervan.⁹⁷

Gesteld zou kunnen worden dat het voorgaande voorkomen had kunnen worden door de terugvorderingsbeschikking te beschouwen als het nieuwe feit. In de regel zal deze terugvorderingsbeschikking immers nog niet zijn genomen op het moment dat de oorspronkelijke, te corrigeren aanslag werd vastgesteld.⁹⁸ Deze benadering voorziet echter niet in een oplossing voor het geval bij de begunstiging de "standstill"-bepaling niet in acht werd genomen. Werd de steunmaatregel aangemeld, maar ging de inspecteur in weerwil daarvan over tot begunstiging, dan kan toch moeilijk worden volgehouden dat het nemen van de terugvorderingsbeschikking een omstandigheid vormde die de inspecteur niet kon kennen of waarop hij niet bedacht had kunnen zijn.

Om reden van het voorgaande heeft de nationale wetgever er voor gekozen om de mogelijkheid van navordering vorm te geven door middel van een uitbreiding van het bepaalde in art. 16, lid 2 Awr. Op grond van deze bepaling vindt navordering plaats naast de gevallen waarin sprake is van een "nieuw feit". Hierdoor wordt bereikt dat de vraag of en, zo ja, in hoeverre sprake is van een "nieuw feit" buiten beschouwing wordt gelaten en de onrechtmatige fiscale steun steeds zal kunnen worden nagevorderd.

3.4.2 Terugvordering door middel van naheffing

Ten aanzien van de naheffingstermijn geldt voor belastingen die worden geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte iets vergelijkbaars. Ook hier blijft op grond van het nieuw in te voeren vijfde lid van art. 20 Awr de naheffingstermijn van vijf jaar na het kalender jaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggave is verleend is verleend buiten toepassing in geval van terugvordering van onrechtmatige fiscale steun.⁹⁹

⁹⁶ Zie in deze zin *R.H.C. Luja*, 'Een gerechtvaardigd vertrouwen in belastingfaciliteiten', Weekblad 1999/104. Zie ook *Luja*, 'Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO', Hoofdstuk VII, §3.1.4, blz. 236-237.

⁹⁷ HvJ EG *Rewe* en *Comet*, beide reeds aangehaald. Zie ook HvJ EG *Alcann Deutschland*, eveneens reeds aangehaald.

⁹⁸ Zou dit anders zijn, dan zou hierdoor strijdigheid ontstaan met het in art. 10 EG vervatte beginsel van gemeenschapstrouw.

⁹⁹ Voor de heffing van belasting ingevolge de Wet belastingen op rechtsverkeer geldt op grond van art. 20, lid 4 een naheffingstermijn van 12 jaar. Ook

Voor omzetbelasting¹⁰⁰ en accijnzen,¹⁰¹ geldt dat deze door middel van een naheffingsaanslag moeten worden nageheven (zie evenwel par. 2.4.4).¹⁰² Deze belastingen worden op geüniformeerde communautaire grondslag geheven. Dit betekent dat voor de structuur, de tarieven en de heffingsystematiek is voorzien in communautaire richtlijnen. Deze richtlijnen zijn bindend ten aanzien van het te bereiken resultaat maar moeten door de nationale wetgever worden omgezet in nationaal recht.¹⁰³ Ondanks deze noodzaak tot omzetting kunnen richtlijnbevestigingen in bepaalde gevallen "rechtstreekse werking" hebben.¹⁰⁴ Dit is het geval wanneer een richtlijnbevestiging een verplichting inhoudt die (vanuit de administratie gezien) naar haar aard rechtstreeks toepasselijk is.¹⁰⁵ Hiervan is sprake wanneer de richtlijnbevestiging gezien de aard, opzet en bewoordingen ervan een onvoorwaardelijke en eenduidige verplichting inhoudt, waarop door belastingplichtigen een beroep zou kunnen worden gedaan.¹⁰⁶ Dit is niet anders wanneer een onvoorwaardelijke en eenduidige bepaling ruimte laat voor de nationale wetgever om bij de implementatie in aanvullende bepalingen te voorzien.¹⁰⁷ Zolang deze bevoegdheid geen afbreuk doet aan de onvoorwaardelijkheid en daarmee aan de toetsbaarheid door de rechter, blijft aan de desbetreffende richtlijnbevestiging "rechtstreekse werking" toekomen.¹⁰⁸ Voorbeelden hiervan

deze blijft buiten toepassing bij naheffing van onrechtmatige fiscale steun.

¹⁰⁰ Richtlijn nr. 77/388/EEG (de Zesde richtlijn), thans vervangen door Richtlijn nr. 2006/112/EG (de BTW-richtlijn).

¹⁰¹ Zie voor de heffing van accijnzen de Horizontale richtlijn (Richtlijn 92/12/EEG).

¹⁰² Als voorbeeld van een onderneming die moest ontdekken dat ook bij de heffing van omzetbelasting de staatssteunproblematiek kan spelen, geldt het in par. 2.2.2 reeds aangehaalde voorbeeld van de beschikking van de Commissie in de procedure betreffende *Umicore*. Zie overigens de in voetnoot 14 aangehaalde literatuur.

¹⁰³ Art. 249 van het EG. Zie *Kapteyn-VerLoren van Themaat*, a.h.w. blz. 237.

¹⁰⁴ Zie *S. Prechal*, 'Directives in EC law', Oxford EC Library, Oxford University Press, 2005, tweede druk, blz. 2216 e.v.

¹⁰⁵ HvJ EG 17 december 1970, Zaak no. 33/70, *Spa Sace*, Jur. 1970, blz. 1213, van 4 december 1974, Zaak nr. 41/74, *Van Duyn*, Jur. 1974, blz. 1337, en van 5 april 1979, Zaak nr. 148/78, *Tullio Ratti*, Jur. 1979, blz. 1629.

¹⁰⁶ Uit de communautaire beginselen van rechtszekerheid en van rechtsbescherming (HvJ EG 21 juni 1988, Zaak nr. 257/86, *Commissie/Italië*, Jur. 1988, blz. 3249, r.o. 12) volgt dat in dergelijke gevallen belastingplichtigen in een procedure voor een nationale rechter ook een beroep op een dergelijke rechtstreekse werking moeten kunnen doen.

¹⁰⁷ HvJ EG 20 oktober 1993, Zaak nr. C-10/92, *Balocchi*, Jur. 1993, blz. I-5105, r.o. 34.

¹⁰⁸ Zie de arresten van het Hof van Justitie van de EG van 10 november 1992, Zaak nr. C-

zijn te vinden in bepaalde vrijstellingen voor de heffing van omzetbelasting.¹⁰⁹ In geval van toepassing van deze rechtstreeks werkende bepalingen van gemeenschapsrecht, kan aan het constateren van steunmaatregelen niet worden toegekomen, nu in dat geval van begunstiging *door de lidstaten*,¹¹⁰ geen sprake zal zijn. Bij op richtlijnen gebaseerde nationale regelingen kan dit namelijk pas aan de orde komen wanneer de nationale autoriteiten een aan hen toekomende discretionaire bevoegdheid uitoefenen,¹¹¹ en wel op een wijze die leidt tot *selectiviteit*.¹¹² Gezien het hiervoor sub par. 2.2.2 gemaakte onderscheid, kan onrechtmatige fiscale steun bij rechtstreeks werkende richtlijnbevestigingen derhalve niet voortvloeien uit de regeling zelf, doch hoogstens uit de toepassing ervan in de nationale praktijk.

Wat de eventuele terugvordering van onrechtmatige fiscale steun betreft, uit recente rechtspraak valt af te leiden dat niet alle begunstiging door middel van (in ieder geval) omzetbelasting voor terugvordering in aanmerking kan komen. Zo oordeelde het Gerechtshof Den Haag (in navolging overigens van het Gerechtshof te Arnhem) in een uitspraak van 23 mei 2008 dat bepaalde omzetbelastingbedragen niet kunnen worden nageheven.¹¹³ Meer in het bijzonder gaat het hierbij om ambtshalve verleende teruggaven. Wanneer dergelijke bedragen worden betaald in het kader van een zogenaamde suppletie aangifte, kunnen deze, wanneer achteraf blijkt dat deze ten onrechte zijn verleend, volgens het hof niet door de inspecteur worden gecorrigeerd en vervolgens worden

nageheven.¹¹⁴ Wat betreft de heffing van omzetbelasting hangt deze onmogelijkheid samen met de omstandigheid dat de Nederlandse wetgever geen gebruik heeft willen maken van de door de BTW-richtlijn geboden mogelijkheid om te voorzien in een wettelijke regeling voor de teruggave van omzetbelasting achteraf, maar in plaats daarvan heeft gekozen voor een regeling waarbij teruggave in voorkomend geval ambtshalve wordt verleend.¹¹⁵

3.5 Teruggevorderde steun blijkt alsnog verenigbaar: wat nu?

Hiervoor kwam in par. 2.2.1 reeds aan de orde dat onrechtmatige steun achteraf, dat wil zeggen nadat deze steun is teruggevorderd, alsnog verenigbaar wordt verklaard met de gemeenschappelijke markt. In dat geval kan de eerder teruggevorderde steun alsnog worden verleend.

Dit betekent dat de maatregel waarvan de toepassing eerder ongedaan werd gemaakt, opnieuw moet worden toegepast. Hiertoe moet de belastingheffing over het desbetreffende jaar andermaal kunnen worden herzien (vgl. in omgekeerde zin par. 3.2). Er zal echter rekening gehouden moeten worden met de mogelijkheid dat de in dat kader geldende termijn dikwijls reeds zal zijn verstreken. Om deze reden lijkt het aangewezen dat in het wetsvoorstel ook een regeling wordt opgenomen die de verlening mogelijk maakt van steunmaatregelen die eerder worden ingetrokken.

Bovendien zou deze regeling ook van toepassing moeten worden verklaard op steunmaatregelen die niet worden toegepast in afwachting van de beoordeling ervan door de Commissie. De situatie zou zich immers voor kunnen doen dat in overeenstemming met de "standstill"-verplichting, een steunmaatregel niet ten uitvoer kan worden gelegd, maar dat nadat de Commissie tot het oordeel is gekomen dat die maatregel verenigbaar is, de termijnen voor het ten uitvoer leggen ervan inmiddels zijn verstreken. Een oplossing voor dit probleem zou kunnen zijn gelegen in het "bevrozen" van lopende termijnen voor de duur van de termijn van de "standstill"-verplichting.

*_*_*

156/91, *Hansa Fleisch Ernst Mundt*, Jur. 1992, blz. I-5567, r.o. 17, 24 september 1998, Zaak nr. C-76/97, *Walter Tögel*, Jur. 1998, blz. I-5357, r.o. 46 en van 9 september 1999, Zaak nr. C-374/97, *Anton Freyrer*, Jur. 1999, blz. I-5153, r.o. 24.

¹⁰⁹ Zie de in voetnoot 106 aangehaalde rechtspraak. Zie ook *M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren*, 'Omzetbelasting', Kluwer Deventer 2007, elfde druk, blz. 35; *D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet*, 'Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting', Fiscale Monografieën nr. 46, Kluwer Deventer, derde druk, blz. 110 e.v. en, met name, *B. Terra*, 'Europees Indirect Belastingrecht', Ars Aequi Libri, 2002, tweede druk, blz. 57.

¹¹⁰ Zie arrest Hof van 16 mei 2002, *Frankrijk/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 24 en Gerecht van 5 april 2006, Zaak nr. T-351/02, *Deutsche Bahn*, Jur. 2006, blz. II-1047, r.o. 101-102.

¹¹¹ Volgens het HvJ EG kan ook één enkel uitstel van belastingbetaling een steunmaatregel van de staat vormen (HvJ EG *DM Transport*, reeds aangehaald). Overigens vereist art. 87, lid 1 EG niet dat sprake moet zijn van discriminatie (zie HvJ EG 26 september 2002, *Spanje/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 57).

¹¹² Zie par. 2.2.3. Zie ook Gerecht *Territorio Histórico de Álava e.a.*, reeds aangehaald r.o. 59-60.

¹¹³ Zie Gerechtshof Arnhem 27 juni 2007, nr. 04/02129, LJN: BB0989 en VN 2007/40.1.1 en Gerechtshof 's-Gravenhage 23 mei 2008, nr. BK-07/00485, LJN: BD2423.

¹¹⁴ Het Hof verwijst in dit kader naar Kamerstukken II, 1955-1956, 4080, nr. 5, blz. 9.

¹¹⁵ Art. 180 van de BTW-richtlijn. Deze bepaling heeft thans de vorm van een "kan-bepaling". Onder de vigeur van art. 18, lid 3 Zesde richtlijn was dit anders. Zie in dat kader *G.J. van Slooten*, 'Aftrek van voorbelasting achteraf: de gebrekkige implementatie van artikel 18, lid 3 van de Zesde Richtlijn in de Nederlandse wetgeving', Weekblad 4 december 2003, nr. 6555, p. 1902 en 'Het arrest Charles-Tijmens en teruggaaf van voorbelasting achteraf: formele rechtskracht, maar pas na een redelijke termijn?', BTW Brief 2005, nr. 8/9, blz. 7.