IV

(Handelingen die vóór 1 december 2009 zijn aangenomen krachtens het EG-Verdrag, het EU-Verdrag en het Euratom-Verdrag)

BESCHIKKING VAN DE COMMISSIE

van 28 oktober 2009

betreffende de door Hongarije ten uitvoer gelegde steunmaatregel C 10/07 (ex NN 13/07) inzake belastingaftrek voor groepsrente

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2009) 8130)

(Slechts de tekst in de Hongaarse taal in authentiek)

(Voor de EER relevante tekst)

(2010/95/EG)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Unie, en met name op artikel 88, lid 2, eerste alinea,

Gelet op de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name op artikel 61, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig de genoemde artikelen [1] te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken, en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

I. PROCEDURE

(1) Met ingang van januari 2003 hebben de Hongaarse autoriteiten nieuwe bepalingen ingevoerd inzake een gunstige fiscale behandeling van de nettorentebaten van verbonden ondernemingen die tot dezelfde groep behoren. De maatregel was niet bij de Commissie aangemeld. De Commissie heeft de Hongaarse autoriteiten bij brief van 19 november 2004 om inlichtingen verzocht. Deze inlichtingen werden op 14 december 2004 verstrekt.

(2) Op 21 maart 2007 heeft de Commissie Hongarije in kennis gesteld van haar besluit om de procedure van artikel 88, lid 2, van het EG-Verdrag in te leiden ten aanzien van deze maatregel. Nadat de uiterste termijn tweemaal was verlengd, antwoordde Hongarije bij brief van 20 juni 2007.

(3) Het besluit van de Commissie tot inleiding van de procedure is in het *Publicatieblad van de Europese Unie* [2] bekendgemaakt. De Commissie heeft de belanghebbenden uitgenodigd hun opmerkingen te maken. Er zijn opmerkingen ingediend door de Amerikaanse Kamer van Koophandel in Hongarije op 20 juli 2007, door Nederland op 26 juli 2007 en door MOL Plc op 26 juli 2007. De Commissie heeft deze voor een reactie aan Hongarije doorgezonden en heeft per e-mail van 6 september 2007 diens opmerkingen ontvangen.

(4) De Commissie heeft de Hongaarse autoriteiten om aanvullende inlichtingen verzocht bij brief van 12 februari 2008. Hongarije beantwoordde dit verzoek bij brieven van 28 april, 19 juni en 13 oktober 2008.

(5) Bij brief van 24 juni 2009 stelden de Hongaarse autoriteiten de Commissie in kennis van hun voornemen om de maatregel per 1 januari 2010 af te schaffen.

(6) Op 29 juni 2009 keurde het Hongaarse parlement de wijzigingen in de belastingwet voor 2010 goed, waaronder de afschaffing van de verlaging met 50 % van de vennootschapsbelasting op financieringsinkomsten binnen een groep. De wet is op 9 juli 2009 in het Hongaarse staatsblad bekendgemaakt.

(7) De Hongaarse autoriteiten hebben per e-mail van 1 oktober 2009 verdere informatie verstrekt.

[1] PB C 142 van 27.6.2007, blz. 12.

[2] Zie voetnoot 1.

II. GEDETAILLEERDE BESCHRIJVING VAN DE MAATREGEL

(8) De maatregel biedt de mogelijkheid om 50 % van de van verbonden ondernemingen ontvangen nettorentebaten, dat wil zeggen de van verbonden ondernemingen ontvangen rente minus de aan dergelijke ondernemingen betaalde rente, van de heffingsgrondslag in Hongarije af te trekken ([3]). Aldus wordt slechts de helft van de ontvangen nettorentebaten belast, terwijl bij normale toepassing van het belastingstelsel het gehele bedrag aan nettobaten zou moeten worden belast. Op het niveau van de verbonden onderneming die de nettorente betaalt wordt 50 % van de rentelasten aan de belastbare grondslag toegevoegd ([4]). In plaats van een volledige aftrek van de betaalde nettorente volgens het normale belastingstelsel, brengen ondernemingen derhalve slechts de helft van dit bedrag op de belastbare grondslag in mindering. De maatregel geldt enkel voor rente die tussen verbonden ondernemingen wordt betaald.

(9) Onder een verbonden onderneming wordt verstaan ([5]):

a) een onderneming waarin de belastingplichtige direct of indirect een meerderheidsbelang heeft;

b) een onderneming die direct of indirect een meerderheidsbelang heeft in de belastingplichtige;

c) enige andere onderneming indien een derde onderneming direct of indirect een meerderheidsbelang heeft in de belastingplichtige en die andere onderneming;

d) een buitenlandse onderneming en haar permanente vestiging in Hongarije, de permanente vestiging in Hongarije van een buitenlandse onderneming en de rechtspersoon waarmee zij betrekkingen onderhoudt zoals omschreven in de punten a) tot en met c).

De term „meerderheidsbelang" is ook van toepassing in situaties waar een van de partijen het recht heeft om de meerderheid van de leden van de raad van bestuur en van de raad van commissarissen te benoemen of te ontslaan. Bovendien worden, om te bepalen of er sprake is van een meerderheidsbelang, de stemrechten van naaste verwanten gezamenlijk in aanmerking genomen.

([3]) Bijvoorbeeld: als een onderneming 100 rente ontvangt van verbonden ondernemingen en 60 rente betaalt aan dergelijke ondernemingen bedraagt het saldo 40; dit is de ontvangen nettorente.

([4]) Als een onderneming 100 rente ontvangt van verbonden ondernemingen en 160 rente betaalt aan dergelijke ondernemingen, bedraagt het saldo 60; dit is de betaalde nettorente.

([5]) Artikel 4, lid 23, van Wet LXXXI van 1996 betreffende de vennootschaps- en dividendbelasting.

Maximaal aftrekbaar bedrag

(10) Het totale bedrag van bijzondere verlagingen, inclusief de aftrek van groepsrente, beloopt maximaal 50 % van de winst vóór belasting ([6]).

De mogelijkheid om van deelname aan de maatregel af te zien („opt-out")

(11) Een belastingplichtige kan jaarlijks beslissen of hij dan niet aan de maatregel deelneemt. Wanneer een onderneming die nettorente betaalt besluit om niet deel te nemen, hoeft zij haar heffingsgrondslag niet op bovenbedoelde wijze te verhogen en kan zij het normale belastingregime toepassen en het gehele bedrag van de betaalde groepsrente in mindering brengen, op voorwaarde dat zij alle verbonden ondernemingen (in binnen- en buitenland) waaraan rente is betaald (of betaald moet worden), of waarvan rente is ontvangen (of ontvangen moet worden), op de hoogte brengt ([7]). In dit geval houden de verbonden ondernemingen bij de vaststelling van hun heffingsgrondslag met betrekking tot rentebetalingen, geen rekening met de rente ontvangen van of betaald aan de onderneming die van de opt-out-mogelijkheid gebruikmaakt ([8]).

(12) De Hongaarse autoriteiten hebben geen discretionaire bevoegdheden, aangezien de beslissing om al of niet aan de maatregel deel te nemen met betrekking tot de rentebetalingen genomen wordt door de in de bovenstaande overweging bedoelde verbonden onderneming.

Begunstigden

(13) De wetgeving is van toepassing op rechtspersonen, Europese vennootschappen (SE), Europese coöperatieve vennootschappen (SCE), coöperaties en permanente vestigingen van buitenlandse ondernemingen. De bepaling geldt niet voor verzekeringsondernemingen, financiële instellingen, investeringsmaatschappijen of kleine en micro-ondernemingen ([9]).

Rechtsgrondslag

(14) De volgende bepalingen van Wet LXXXI van 1996 betreffende de vennootschaps- en dividendbelasting vormen de rechtsgrondslag van de maatregel: Artikel 7, lid 1, onder k), artikel 7, leden 14 en 16, artikel 8, lid 1, onder k), artikel 8, lid 2 en artikel 29/D, lid 15.

([6]) Artikel 7, lid 14, van Wet LXXXI van 1996 betreffende de vennootschaps- en dividendbelasting.

([7]) Artikel 29/D, lid 15, van Wet LXXXI van 1996 betreffende de vennootschaps- en dividendbelasting.

([8]) Als onderneming A rente ontvangt van twee verbonden ondernemingen, 50 van onderneming B en 60 van onderneming C, en B ervoor kiest niet deel te nemen en haar heffingsgrondslag niet te verhogen, kan onderneming A alleen de rente van 60 die zij van onderneming C heeft ontvangen, gebruiken voor de toepassing van de maatregel. Als gevolg daarvan is onderneming A volledig belastbaar over het bedrag van 50 aan ontvangen rente van onderneming B, terwijl zij slechts voor de helft belastbaar is voor het bedrag aan rente van 60, ontvangen van onderneming C.

([9]) Onder „kleine onderneming" wordt een onderneming verstaan met minder dan 50 werknemers en een jaarlijkse omzet en/of een jaarlijks balanstotaal van maximaal 10 miljoen EUR. Een „micro-onderneming" wordt gedefinieerd als een onderneming met minder dan 10 werknemers en een jaaromzet en/of een jaarlijks balanstotaal van maximaal 2 miljoen EUR.

(15) Ten aanzien van de in aanmerking komende begunstigden bevat de huidige wetgeving bepaalde wijzigingen ten opzichte van de oorspronkelijke maatregel. Deze wijzigingen zijn op 1 januari 2003 van kracht geworden. In de oorspronkelijke wetgeving behoorden Europese vennootschappen en Europese coöperatieve vennootschappen niet tot de begunstigden, aangezien Hongarije nog geen lid van de Europese Unie was. Het statuut van de Europese vennootschap trad op 8 oktober 2004 in werking, en het statuut van de Europese coöperatieve vennootschap werd op 22 juli 2003 aangenomen en trad op 16 augustus 2006 in werking. Aangezien risicokapitaalondernemingen per 1 juni 2004 niet meer in Hongarije gevestigd mogen zijn, verdwenen deze ondernemingen van de lijst met in aanmerking komende ondernemingen.

Duur

(16) Oorspronkelijk was er geen beperking gesteld aan de duur van de maatregel. Zoals hierboven is vermeld is de maatregel echter per 1 januari 2010 officieel afgeschaft.

Begroting

(17) Hongarije heeft de volgende cijfers verstrekt over het effect van de maatregel op de Hongaarse begroting:

(in 1 000 HUF) [1]

Jaar	Saldo wijzigingselementen heffingsgrondslag (verlaging/verhoging) als gevolg van de maatregel	Effect van de maatregel op de belastingheffing
2003	2 280 424	410 476
2004	4 478 141	716 503
2005	7 279 164	1 164 666
2006	125 992 638	20 158 822

[1] Hongaarse forint — in de betrokken jaren bedroeg de wisselkoers ongeveer 250 HUF voor 1 EUR.

(18) In totaal bedraagt het effect van de maatregel in de betrokken jaren ongeveer 24 miljard HUF (96 miljoen EUR) [10].

III. **REDENEN VOOR DE INLEIDING VAN DE PROCEDURE**

(19) In haar inleidingsbesluit verklaarde de Commissie dat zij betwijfelde of de maatregel wel een algemene maatregel was, aangezien het voordeel van de preferentiële fiscale behandeling van rentebetalingen binnen groepen ondernemingen niet op gelijke wijze voor alle ondernemingen in Hongarije geldt.

(20) Met betrekking tot het bestaan van een economisch voordeel was de Commissie van mening dat, op het niveau van de afzonderlijke onderneming die tot een groep behoort, de maatregel een voordeel inhoudt voor ondernemingen die een positieve nettorente van verbonden ondernemingen ontvangen.

(21) Op het niveau van de groep als geheel meende de Commissie dat de maatregel een voordeel oplevert in grensoverschrijdende situaties waarbij rente het land binnenkomt en de renteontvangende onderneming wel, maar de rentebetalende onderneming niet in Hongarije gevestigd is.

(22) De Commissie zette verder uiteen dat in een grensoverschrijdende situatie waarbij de rente het land verlaat, en de renteontvangende onderneming dus niet in Hongarije is gevestigd maar het rentebetalende bedrijf wel, de maatregel geen extra voordeel inhoudt. Evenzo zal een dergelijk voordeel in een nationale situatie — beide ondernemingen zijn in Hongarije gevestigd — in principe niet ontstaan op groepsniveau.

(23) Met betrekking tot het selectiviteitscriterium merkte de Commissie in de eerste plaats op dat verzekeringsmaatschappijen, financiële instellingen, investeringsmaatschappijen en risicokapitaalondernemingen evenals kleine ondernemingen de jure van de maatregel zijn uitgesloten. Ten tweede kunnen op het niveau van de afzonderlijke onderneming alleen bedrijven die onderdeel vormen van een groep profiteren van de lagere belasting op groepsrente waarin de maatregel voorziet. Ten derde lijkt de maatregel op groepsniveau voordelig te zijn in grensoverschrijdende situaties waarbij rente het land binnenkomt en de renteontvangende onderneming zich dus in Hongarije bevindt en het de rentebetalende onderneming in het buitenland is gevestigd. Ten vierde is de mogelijkheid om af te zien van deelname aan de maatregel, waarvoor jaarlijks kan worden gekozen, een bijkomende reden om de maatregel als uitzondering op het in Hongarije toepasselijke belastingstelsel te beschouwen.

(24) De Commissie betwijfelde ook of de hierboven genoemde afwijkingen gerechtvaardigd zijn „door de aard of de opzet" van het belastingstelsel, en zij beschouwde de maatregel daarom als onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt.

(25) Ten slotte was de Commissie van mening dat de maatregel niet als bestaande steun kon worden beschouwd, aangezien hij aan geen van de voorwaarden van bijlage IV.3 bij de Toetredingsakte voldoet.

[10] Over de volgende jaren heeft Hongarije geen informatie verstrekt.

IV. **OPMERKINGEN VAN DE HONGAARSE AUTORITEITEN**

Rechtsgrondslag voor de beoordeling

(26) De Hongaarse autoriteiten zijn van mening dat, omdat in de Gemeenschap de wetgeving op het gebied van directe belastingen niet is geharmoniseerd, de maatregel beoordeeld moet worden op basis van de regels van het EG-Verdrag inzake de harmonisatie van wetgeving overeenkomstig de artikelen 96 en 97 van het EG-Verdrag, en niet op grond van de staatssteunregels. De Hongaarse autoriteiten verwijzen naar de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie, waarin is geoordeeld dat directe belastingen onder de bevoegdheid van de lidstaten vallen, maar dat de lidstaten deze bevoegdheid conform het Gemeenschapsrecht inzake directe belastingen moeten uitoefenen. In dit verband betoogt Hongarije dat de inachtneming van het beginsel inzake de vrijheid van vestiging de kenmerken van de maatregel in sterke mate heeft bepaald.

Doel van de maatregel

(27) Het doel van de maatregel is om leningfinanciering binnen de groep mogelijk te maken — waardoor een optimale allocatie van liquiditeit wordt bereikt — zonder dat operationele en financiële beslissingen door belastingen worden beïnvloed.

(28) In tegenstelling tot de meeste andere lidstaten kent Hongarije geen belasting van groepen ondernemingen. Groepsbelasting biedt de mogelijkheid om het verlies van een (binnenlands) lid van de groep te compenseren met de winst van een ander (binnenlands) groepslid in hetzelfde jaar. De begrotingssituatie staat de invoering van een volledige groepsbelastingregeling in de weg. De Hongaarse maatregel werd daarom geïntroduceerd als alternatief voor groepsbelasting, om het concurrentienadeel ten opzichte van andere lidstaten die wel een volledige groepsbelastingregeling hebben, gedeeltelijk op te heffen.

(29) Door de aftrek van 50 % van de ontvangen rente toe te staan evenals — om de fiscale beleidsdoelstelling te verwezenlijken — een toename van de winst met 50 % van de rentebetalingen aan verbonden ondernemingen, wordt het verschil tussen leningfinanciering met eigen en vreemd vermogen binnen de groep beperkt, omdat dividend als vergoeding voor het verstrekken van eigen vermogen vrijgesteld is van belasting terwijl de rente voor financiering met vreemd vermogen wel wordt belast.

(30) Volgens de Hongaarse autoriteiten komt de maatregel neer op een vorm van partiële groepsbelasting, die alleen van toepassing is op rentebaten. Het is een algemeen toepasselijke regel, die niet bepaalde ondernemingen of producties begunstigt. Groepsbelasting is een algemeen kenmerk van het belastingstelsel in sommige lidstaten, en voor zover de Hongaarse autoriteiten bekend is heeft de Commissie de verenigbaarheid hiervan met het EG-Verdrag niet betwist.

Aanwezigheid van staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag

(31) De Hongaarse autoriteiten zijn van mening dat de betrokken maatregel geen staatssteun vormt in de zin van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag, aangezien hij niet voldoet aan de criteria betreffende i) economisch voordeel, ii) selectiviteit en iii) staatsmiddelen.

Economisch voordeel

(32) Volgens het inleidingsbesluit kent de maatregel een voordeel toe i) op het niveau van de afzonderlijke onderneming dankzij de mogelijkheid om 50 % van de nettorentebaten van de heffingsgrondslag af te trekken, en ii) op groepsniveau in gevallen waarin een Hongaars lid van de groep een buitenlands groepslid een lening verstrekt en hiervoor rente ontvangt, die eveneens voor 50 % in mindering kan worden gebracht.

(33) De Hongaarse autoriteiten betogen dat de maatregel een voordeel kan opleveren voor een afzonderlijke onderneming, maar een nadeel voor de andere bij de leningtransactie betrokken partij, en dat hij daarom bij louter binnenlandse transacties symmetrisch is. Hij kan ook een voordeel opleveren voor de gehele groep, maar dit voordeel behelst slechts een snellere compensatie van het renteverlies bij het ene lid van de groep met de rentebaten van het andere, zoals ook het geval is bij andere belastingstelsels.

(34) De Hongaarse autoriteiten merken voorts op dat in grensoverschrijdende situaties waarbij een groepsonderneming die een lening van een ander groepslid ontvangt en daar rente over betaalt, in het buitenland is gevestigd, het verkregen voordeel zal afhangen van het in de lidstaat waar die onderneming is gevestigd geldende belastingtarief. Het voordeel vloeit niet voort uit het steunkarakter van de Hongaarse maatregel, maar is louter een gevolg van de verschillende belastingregels in de lidstaten, die niet in aanmerking kunnen worden genomen bij de beoordeling van de maatregel. Indien de buitenlandse wetgeving gelijk was aan de Hongaarse, dan zou het volgens de Commissie aanwezige voordeel niet meer bestaan.

(35) Bovendien moet het bestaan van een voordeel in het kader van de staatssteunregels uitsluitend op nationaal niveau worden beoordeeld, overeenkomstig de beschikking van de Commissie over internationale financieringsactiviteiten in Nederland ([11]). In het licht daarvan merkt Hongarije op dat de maatregel in binnenlandse situaties de mededinging niet vervalst en geen voordeel toekent, aangezien hij fiscaal neutraal is.

([11]) Overweging 82 van Beschikking 2003/515/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van internationale financieringsactiviteiten (PB L 180 van 18.7.2003, blz. 52).

(36) De Hongaarse autoriteiten zijn het niet met de Commissie eens dat de maatregel een voordeel biedt in het geval van grensoverschrijdende transacties (met inkomende rente). Hongarije wijst erop dat het effectieve tarief van de vennootschapsbelasting van 16 % al een stimulans kan vormen voor groepen ondernemingen om activiteiten naar Hongarije te verplaatsen. Een potentieel voordeel is geen fiscale prikkel voor multinationale ondernemingen, maar vloeit voort uit de vrijheid van vestiging. Dit principe zou geweld zijn aangedaan indien de Hongaarse autoriteiten groepen ondernemingen met leden buiten Hongarije van de maatregel hadden uitgesloten.

(37) Daarnaast wordt opgemerkt dat de maatregel groepen helpt om een efficiëntere allocatie van hun financiële middelen te bewerkstelligen, vergelijkbaar met het belastingregime voor groepen in andere lidstaten. De maatregel is minder flexibel dan belastingconsolidatiestelsels, waarbij alle soorten verliezen over een administratieve eenheid mogen worden gespreid.

(38) Als een maatregel een algemeen toepasselijk onderdeel van de normale vennootschapsbelasting vormt, is er geen sprake van een voordeel. De Hongaarse autoriteiten zijn van mening dat de betrokken maatregel een bijzondere belastingregeling voor groepen is die even algemeen is als het belastingregime voor groepen in andere lidstaten, zonder dat hierdoor bepaalde ondernemingen of producties worden begunstigd. Voor zover de Hongaarse autoriteiten bekend is heeft de Commissie nooit de verenigbaarheid met het EG-Verdrag van de belastingregelingen voor groepen van andere lidstaten betwist. De maatregel is een integraal onderdeel van de algemene regels voor de vaststelling van de heffingsgrondslag. Daarom levert hij geen economisch voordeel op.

Staatsmiddelen

(39) Ten eerste is Hongarije van mening dat de maatregel algemeen is en deel uitmaakt van de regels van het belastingstelsel. Daar de normale belastingplichtigheid niet verandert is er geen sprake van het gebruik van aanvullende staatsmiddelen.

(40) De Hongaarse autoriteiten merken ook op dat de Commissie in haar inleidingsbesluit heeft verklaard dat het voordeel van de maatregel op groepsniveau zich voordoet in situaties waar de rentebetalende partij in het buitenland wordt belast met een effectief tarief dat hoger is dan 8 %. Een dergelijk voordeel kan niet aan de Hongaarse staat worden toegerekend, en is evenmin een derving van Hongaarse staatsmiddelen. Het voordeel wordt toegekend door de andere staat, die een volledige aftrek van betaalde rente toestaat. Derhalve wordt het eventuele voordeel niet met Hongaarse staatsmiddelen bekostigd, met name niet in de gevallen waarin volgens de Commissie sprake is van een dergelijk voordeel.

(41) Daarnaast merken de Hongaarse autoriteiten op dat de vennootschapsbelasting die afgedragen wordt door het renteontvangende lid van de groep inkomsten voor de staat vormt, welke zonder de maatregel waarschijnlijk niet zouden zijn ontvangen.

Selectiviteit

(42) De Hongaarse autoriteiten verklaren dat de maatregel deel uitmaakt van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting, en daarom niet selectief is.

(43) De vaststelling van de Commissie dat de begunstigden in verschillende economische sectoren actief zijn bevestigt de opvatting van Hongarije dat de maatregel niet selectief is. In iedere sector van de Hongaarse economie zijn er ondernemingen (in totaal meer dan duizend) die de maatregel toepassen. De maatregel wordt ook toegepast in sectoren waar doorgaans geen multinationale of grote ondernemingen actief zijn (bijvoorbeeld landbouw, onderwijs, catering).

(44) De Hongaarse autoriteiten wijzen erop dat zij een maatregel niet als selectief kunnen beschouwen als hij niet onder dezelfde voorwaarden voor iedere belastingplichtige geldt. Vanuit het oogpunt van de toepassing van de maatregel bevinden enkel ondernemingen die tot een groep behoren zich rechtens en feitelijk in een vergelijkbare situatie.

(45) Het feit dat de maatregel noodzakelijkerwijs moet worden toegepast door ondernemingen die tenminste één verbonden onderneming hebben lijkt de maatregel selectief te maken. De Hongaarse autoriteiten betogen echter dat een onderneming die leningen binnen een groep verstrekt zich niet in een vergelijkbare situatie bevindt als een bedrijf dat leningen verstrekt aan onafhankelijke partijen. De laatstgenoemde activiteit kan alleen worden uitgeoefend door een erkende financiële instelling, zoals bepaald in de Hongaarse wet op kredietinstellingen conform de bankenrichtlijn ([12]). Ondernemingen die de financiering van derde partijen als kernactiviteit hebben, kunnen niet worden vergeleken met ondernemingen die financiering binnen de groep verschaffen met het oog op een optimale verdeling van de liquiditeit binnen die groep.

(46) Hongarije verwijst naar het 27e verslag van de Commissie over het mededingingsbeleid uit 1997 ([13]), waarin een Nederlandse maatregel wordt genoemd inzake een verlaging van de loonbelasting voor werkgevers in de sector onderzoek en ontwikkeling. De maatregel was niet gekwalificeerd als overheidssteun, aangezien de toepassing ervan niet beperkt was tot een bepaalde regio, sector of onderneming en was onderworpen aan objectieve criteria.

1. De jure uitzonderingen

(47) De Hongaarse autoriteiten zijn van mening dat er bij de meeste algemene belastingregels sprake is van uitzonderingen wat het toepassingsgebied betreft, die gebaseerd zijn op economische beleidsoverwegingen, en die stroken met de aard en de opzet van het belastingstelsel.

([12]) Richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen (PB L 177 van 30.6.2006, blz. 1).

([13]) http://ec.europa.eu/competition/annual_reports/rap97_en.html

(48) Met betrekking tot de uitzondering voor kleine ondernemingen merken de Hongaarse autoriteiten op dat 1) kleine ondernemingen doorgaans geen groepsfinanciering verrichten, 2) de uitbreiding van de maatregel met die ondernemingen hoge administratieve kosten met zich zou brengen die niet in verhouding zouden staan tot de potentiële voordelen die hiermee daadwerkelijk kunnen worden bereikt, en 3) de Hongaarse Wet op de vennootschapsbelasting verscheidene speciaal op kleine ondernemingen toegesneden belastingvoordelen bevat. Hongarije verwijst naar het arrest in de zaak GIL ([14]), waarbij het Hof het argument onderschreef dat verschillende belastingplichtigen op uiteenlopende fiscaalrechtelijke grondslag kunnen worden behandeld.

(49) Wat de financiële sector betreft verklaart Hongarije verder dat het niet zijn bedoeling was om financiering binnen groepen ondernemingen te bevorderen. Ondanks economische moeilijkheden in Hongarije hebben de betrokken ondernemingen een aanzienlijke winst geboekt, en de Hongaarse regering heeft hun bijzondere belastingen opgelegd in plaats van steun te verlenen. Daarnaast hebben deze ondernemingen een bijzondere fiscale status en zijn zij aan bijzondere financiële en boekhoudregels onderworpen. In dit verband verwijzen de Hongaarse autoriteiten ook naar punt 27 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen ([15]): „Specifieke bepalingen die geen discretionaire elementen bevatten, bijvoorbeeld bepalingen die het mogelijk maken de belasting op forfaitaire grondslag vast te stellen (bijvoorbeeld in de landbouw- of visserijsector), kunnen worden gerechtvaardigd door de aard en opzet van het stelsel wanneer zij met name rekening houden met bijzondere vereisten op het gebied van de boekhouding of met het belang van de grond bij activa die kenmerkend zijn voor bepaalde sectoren; dergelijke bepalingen vormen derhalve geen steunmaatregelen (…)".

(50) De Hongaarse regering is van mening dat de uitbreiding van de maatregel tot financiële dienstverleners, verzekeringsmaatschappijen, investeringsmaatschappijen en risicokapitaalondernemingen juist een de-factoselectiviteit had betekend, aangezien financiële dienstverleners vanwege hun speciale status (hun activiteiten omvatten doorgaans/vrijwel uitsluitend leningtransacties met gebruikmaking van externe middelen) een onevenredig groot voordeel zouden hebben gehad bij toepassing van de maatregel.

2. Toepasselijkheid op groepen als kenmerk van de maatregel

(51) Zoals hierboven aangegeven kunnen niet-financiële ondernemingen de maatregel als gevolg van beperkende regelgeving enkel toepassen op verbonden ondernemingen, aangezien alleen erkende financiële instellingen leningen mogen verstrekken aan onafhankelijke partijen. Daarnaast moet worden opgemerkt dat de belastingstelsels van sommige andere lidstaten een aantal regels bevatten die uitsluitend van toepassing zijn op groepen ondernemingen (bijvoorbeeld groepsbelasting).

(52) Derhalve betekent het feit dat de maatregel niet van toepassing is op de rente die van onafhankelijke derden wordt ontvangen volgens de Hongaarse autoriteiten dat in de praktijk alleen financiële instellingen van de maatregel zijn uitgesloten als gevolg van de strenge regelgeving op het gebied van financiële diensten, die evenwel gerechtvaardigd is op grond van overwegingen van fiscaal en economisch beleid.

(53) Toepassing van de Hongaarse maatregel vereist niet dat een onderneming in meer dan een lidstaat actief is. Volgens Hongarije bevinden alleen ondernemingen die tot dezelfde groep behoren zich in een voor de toepassing van de maatregel vergelijkbare wettelijke en feitelijke situatie. Aangezien alle ondernemingen binnen de groep de maatregel kunnen toepassen, kan hij niet als selectief worden beschouwd. Hongarije merkt eveneens op dat, in de praktijk, ieder bedrijf kan worden getransformeerd tot groep. Volgens eerdere beschikkingenpraktijk van de Commissie is de aard van de deelneming geen voldoende reden om een maatregel als selectief te beschouwen ([16]). Bijzondere voordelen voor groepen ondernemingen kunnen niet als selectief worden beschouwd, aangezien een groep geen sector of functie is, maar slechts een rechtsvorm. Wanneer een belastingvoordeel duidelijk van toepassing is binnen groepen ondernemingen in alle economische sectoren, is het een algemene maatregel en niet een bijzonder voordeel dat aan een specifieke sector is voorbehouden.

3. Voordeel van verschillende buitenlandse regelingen

(54) De Commissie is van mening dat de maatregel op selectieve wijze groepen bevoordeelt waarvan tenminste één onderneming buiten Hongarije is gevestigd. Volgens Hongarije is een dergelijke situatie geen voordeel, maar slechts een gevolg van het gebrek aan harmonisatie van de belastingregelgeving in de verschillende lidstaten waarop de Hongaarse staat geen invloed heeft. Zoals hierboven is verklaard, wordt een dergelijk voordeel niet met Hongaarse staatsmiddelen toegekend, en kan het evenmin aan Hongarije worden toegerekend. Wat directe belastingen betreft blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat ingezetenen en niet-ingezetenen over het algemeen niet in een vergelijkbare situatie verkeren.

4. Jaarlijks geboden mogelijkheid om van deelname aan de maatregel af te zien

(55) Met betrekking tot de opt-out-mogelijkheid merken de Hongaarse autoriteiten op dat dit aspect noodzakelijkerwijs voortvloeit uit het jaarlijks terugkerend karakter van de vennootschapsbelasting, evenals uit andere belastingvoorschriften. De feitelijke keuze met betrekking tot de toepassing van de maatregel wordt noch door de Hongaarse autoriteiten, noch door de begunstigde gemaakt, maar door een verbonden onderneming waar zich een belastingnadeel zou kunnen voordoen.

([14]) C-308/01 *GIL Insurance Ltd e.a./Commissarissen van Douane en Accijnzen*, Jurispr. 2004, blz. I-4777.

([15]) PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

([16]) Beschikking van de Commissie in zaak N 354/04 — Ierland, Company Holding Regime (PB C 131 van 28.5.2005, blz. 11).

Het onwettige karakter van de maatregel, bestaande versus nieuwe steun

(56) In het inleidingsbesluit concludeerde de Commissie dat de maatregel niet beschouwd kan worden als bestaande steun, aangezien hij aan geen van de drie criteria van bijlage IV.3 van de Toetredingsakte voldoet. De Hongaarse autoriteiten zijn echter van mening dat deze bijlage niet alle soorten bestaande steun omvat, zoals beschreven in artikel 1, onder b), van de procedureverordening. Bijlage IV.3 van de Toetredingsakte bevat alleen bepalingen inzake steun die vóór de toetredingsdatum van kracht is geworden en beoordeeld, waarnaar verwezen wordt in artikel 1, onder b), i), van de procedureverordening ([17]). Er moet echter ook rekening worden gehouden met de regels van artikel 1, onder b), ii) tot en met v), van de verordening om bestaande steun te identificeren die in de Toetredingsakte buiten beschouwing blijft. Deze interpretatie wordt bevestigd door bijlage II bij de Akte, die alleen artikel 1, onder b), i), van de verordening wijzigt. Een andere interpretatie zou de rechtszekerheid en legitieme verwachtingen in het geding brengen en tot een ongelijke behandeling van lidstaten leiden.

(57) Aangezien de Commissie vasthoudt aan haar standpunt dat de maatregel op grond van bijlage IV bij de Toetredingsakte geen bestaande steun vormt, zijn de Hongaarse autoriteiten van mening dat de maatregel beoordeeld moet worden op grond van artikel 1, onder b), van de verordening en als bestaande steun moet worden aangemerkt, en wel om twee redenen.

(58) Ten eerste wordt, overeenkomstig artikel 1, onder b), v), van de procedureverordening, een maatregel die op het moment van inwerkingtreding geen steun vormde, maar vervolgens steun is geworden vanwege de ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt, zonder dat de betrokken lidstaat er wijzigingen in heeft aangebracht, als bestaande steun beschouwd. Hongarije verwijst verder naar de zaak van de Belgische Coördinatiecentra (BCC) ([18]), die tot op zekere hoogte vergelijkbaar is met de betrokken maatregel, en waarin de Commissie in 1984 en 1987 oordeelde dat de BCC-regeling niet als staatssteun kon worden beschouwd. Daarnaast was de Commissie, naar aanleiding van een vraag van een lid van het Europees Parlement, eveneens van mening dat de BCC-maatregel geen staatssteun betrof en dat vergelijkbare maatregelen van lidstaten evenmin als staatssteun kunnen worden aangemerkt ([19]). De Commissie wijzigde haar mening met betrekking tot de BCC-regeling pas bij beschikking van 17 februari 2003, na de inwerkingtreding van de Hongaarse maatregel.

(59) Hongarije heeft, na overleg met de bevoegde afdeling van het Hongaarse ministerie van financiën, tevens bevestigd dat het Hongaarse bureau voor toezicht op staatssteun (SAMO) de maatregel in de zomer van 2002, voorafgaand aan de aanname, heeft onderzocht. In het licht van de van toepassing zijnde rechtspraak en de eerdere beschikking van de Commissie met betrekking tot de BCC-regeling kwam dit bureau tot de conclusie dat de maatregel geen staatssteun betrof en het heeft de regeling daarom niet bij de Commissie aangemeld.

(60) Daarnaast brengen de Hongaarse autoriteiten in herinnering dat de Commissie in een brief van 19 november 2004 om informatie over de maatregel heeft verzocht, en dat Hongarije heeft geantwoord op 8 december 2004. Aangezien Hongarije geen verdere vragen of enig officieel commentaar van de Commissie heeft ontvangen, is het van mening dat het alle reden had om aan te nemen dat de maatregel niet als staatssteun kon worden beschouwd, of als dat wel het geval was, het bestaande staatssteun was in de zin van artikel 1, onder b), v), van de verordening.

(61) Ten tweede stelt Hongarije dat de maatregel wordt geacht te zijn toegestaan op basis van artikel 1, onder b), iii) van de procedureverordening. Hongarije is van mening dat indien de maatregel na zijn toetreding als onrechtmatige steun was gekwalificeerd, het verzoek om informatie van de Commissie uit 2004 als begin van de onderzoeksprocedure zou hebben gefungeerd. Hongarije merkt op dat krachtens artikel 4, lid 5, van de verordening de beslissingen van de Commissie binnen twee maanden genomen moeten worden. Verder wordt de steun, volgens artikel 4, lid 6, van de verordening als goedgekeurd beschouwd indien de Commissie binnen die termijn geen besluit heeft genomen. Volgens artikel 1, onder b), iii) van de verordening moet steun die geacht wordt op grond van artikel 4, lid 6 van de verordening te zijn goedgekeurd, beschouwd worden als bestaande steun.

(62) Hoewel de uiterste termijn van twee maanden in deze procedure niet van toepassing is, is de andere verplichting wel van toepassing, namelijk dat de Commissie haar onderzoek moet afronden. Op basis van de jurisprudentie van het Hof concludeert Hongarije dat de Commissie binnen een redelijke termijn stappen had moeten nemen om de staatssteun te onderzoeken. Hongarije verwijst naar de uitspraak van het Gerecht van eerste aanleg in zaak T-190/00 ([20]), waarin het Hof oordeelde dat een periode van 28 maanden mogelijk te lang is voor

([17]) Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1).

([18]) Beschikking 2003/755/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra (PB L 282 van 30.10.2003, blz. 25).

([19]) PB C 63 van 11.3.1991, blz. 37.

([20]) Arrest van 27 november 2004 in zaak T-190/00 *Regione Siciliana/Commissie*, Jurispr. 2003, blz. II-5015, punt 136; zie zaak 120/73 *Gebrüder Lorenz GmbH/Duitsland en Rheinland-Pfalz*, Jurispr. 1973, blz. 1471, punt 4.

een eerste onderzoeksprocedure indien de Commissie de betrokken lidstaat slechts eenmaal om informatie heeft verzocht. Volgens de Hongaarse autoriteiten moeten deze beginselen a fortiori ook in eerste onderzoeksprocedure worden toegepast, waarin de Commissie slechts onderzoekt of er twijfels bestaan met betrekking tot de verenigbaarheid van de maatregel met artikel 87 van het EG-Verdrag. Aangezien de Commissie niet binnen een redelijke termijn een besluit heeft genomen — en in overeenstemming met de beginselen van rechtszekerheid en behoorlijk bestuur — moet de maatregel, in zoverre hij als steun wordt beschouwd, derhalve als bestaande steun worden aangemerkt overeenkomstig artikel 1, onder b), iii), van de procedureverordening.

Terugvordering en eventuele overgangsperiode met het oog op de geleidelijke afschaffing van de maatregel

(63) De Hongaarse regering meent dat de Commissie zou moeten afzien van terugvordering van de mogelijke steun, aangezien dit strijdig zou zijn met een algemeen principe van gemeenschapsrecht, namelijk het vertrouwensbeginsel. Hongarije verwijst naar de rechtspraak waaruit bij herhaling blijkt dat „iedere justitiabele bij wie een gemeenschapsinstelling gegronde verwachtingen heeft gewekt, zich op het vertrouwensbeginsel kan beroepen" ([21]). Zij haalt ook het arrest van het Hof in de zaak Van den Bergh & Jürgens aan ([22]), waarin de volgende test werd toegepast om te bepalen of een verwachting gegrond is: „Wanneer echter een voorzichtig en bezonnen handelaar de vaststelling van een voor zijn belangen nadelige communautaire maatregel kan voorzien, kan hij zich niet op dit beginsel beroepen wanneer die maatregel wordt vastgesteld.". Onder verwijzing naar de zaak van de Belgische coördinatiecentra betogen de Hongaarse autoriteiten dat de Commissie het stelsel in 1984 en 1987 als verenigbaar beschouwde, en haar beslissing pas op 17 februari 2003 wijzigde, nadat de Hongaarse maatregel van kracht was geworden. Daarnaast was het systeem van de Belgische coördinatiecentra uitsluitend van toepassing op multinationale ondernemingen, in tegenstelling tot de Hongaarse maatregel, die een bredere toepassing heeft.

(64) De Hongaarse autoriteiten verwijzen naar het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure met betrekking tot de Spaanse wetgeving inzake vennootschapsbelasting, waarin de Commissie verklaarde dat het besluit slechts op een voorlopige aanname was gebaseerd. In haar eindbeschikking stelde de Commissie dat zelfs de meest voorzichtige en goed geïnformeerde partijen niet hadden kunnen voorzien dat de maatregel als staatssteun zou worden bestempeld, en dat de partijen zich terecht konden beroepen op het vertrouwensbeginsel ([23]). Het besluit in die zaak werd ruim vier jaar na het verzoek om informatie genomen. Gezien het feit dat Hongarije op 19 november 2004 om informatie was verzocht, een verzoek dat het op 8 december 2004 volledig beantwoordde, zijn de Hongaarse autoriteiten van mening dat zij erop konden vertrouwen dat de maatregel in kwestie geen staatssteun betrof, conform het standpunt van de Commissie in Beschikking 2001/168/EGKS.

(65) Hongarije wijst erop dat gedurende die periode de gedragscodegroep van de Raad de maatregel heeft onderzocht en niet heeft geconcludeerd dat het een schadelijke belastingmaatregel was. In het kader van de besprekingen had de Commissie als lid van deze groep Hongarije om verdere informatie kunnen verzoeken indien zij van mening was dat de maatregel staatssteun inhield.

(66) Hongarije wijst er verder op dat, volgens de procedureverordening, de Commissie voorafgaand aan de inleiding van een formele onderzoeksprocedure de verenigbaarheid van een bepaling met de lidstaat moet bespreken via een voorlopige procedure. Het is een inbreuk op de procedureverordening indien de Commissie een formele onderzoeksprocedure inleidt op grond van artikel 88, lid 2, van het EG-Verdrag, zonder een voorlopige beoordeling te hebben uitgevoerd op basis van de verordening; een dergelijke stap schendt het beginsel van samenwerking in goed vertrouwen als bedoeld in artikel 10 van het EG-Verdrag.

(67) De Hongaarse autoriteiten betogen verder dat uit de vaste beschikkingenpraktijk van de Commissie voortvloeit dat de bescherming van het vertrouwensbeginsel zich ook uitstrekt tot de lidstaten ([24]).

(68) Hongarije benadrukt voorts dat de Commissie in bepaalde beschikkingen ([25]) met betrekking tot het vertrouwensbeginsel heeft gewezen op de overeenkomsten van de desbetreffende regelingen met de zaak van de Belgische coördinatiecentra (BCC), die oorspronkelijk als verenigbaar was beschouwd, en daarom van terugvordering heeft afgezien.

(69) De Hongaarse autoriteiten concluderen dat „noch Hongarije, noch Hongaarse ondernemingen die de maatregel toepasten konden voorzien — zelfs indien zij redelijk voorzichtig waren — dat de Commissie vier jaar na de invoering van de maatregel en drie jaar na toetreding van Hongarije tot de Europese Unie een procedure ten aanzien van de maatregel zou inleiden omdat zij twijfels had over de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht".

([21]) Gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, *Koninkrijk België en Forum 187/Commissie*, Jurispr. 2003, blz. I-6887, punt 147.

([22]) Zaak 265/85 *Van den Bergh en Jurgens BV en Van Dijk Food Products (Lopik) BV/Commissie*, Jurispr. 1987, blz. 1155, punt 44.

([23]) Overwegingen 27-28 van Beschikking 2001/168/EGKS van de Commissie van 31 oktober 2000 betreffende de Spaanse wetgeving inzake de vennootschapsbelasting (PB L 60 van 1.3.2001, blz. 57).

([24]) Overweging 43 van de Engelse versie van Beschikking 2003/512/EG van de Commissie van 5 september 2002 betreffende staatssteun van Duitsland voor controle- en coördinatiecentra (PB L 177 van 16.7.2003, blz. 17).

([25]) Beschikking 2003/81/EG van de Commissie (PB L 31 van 6.2.2003, blz. 26) en Beschikking 2003/501/EG van de Commissie (PB L 170 van 9.7.2003, blz. 20).

(70) Hongarije verklaart dat een negatieve beslissing van de Commissie kan leiden tot een enorme hoeveelheid schadevergoedingszaken tegen Hongarije van belastingplichtigen die de maatregel hebben toegepast, en het investeerdersvertrouwen in de economische transformatie die het land tot dusver heeft bewerkstelligd, zou kunnen aantasten.

(71) Ten slotte betoogt Hongarije dat indien de Commissie besluit dat de maatregel onverenigbaar is met gemeenschapsrecht, een overgangsperiode moet worden vastgesteld waarin de maatregel van toepassing blijft, tenminste voor de ondernemingen die de maatregel tot dusver hebben toegepast. In de zaak *Koninkrijk België en Forum 187 ASBL* tegen *Commissie* oordeelde het Hof dat, waar de Commissie zonder een dwingend algemeen belang bij de opheffing van een regeling niet tegelijkertijd overgangsmaatregelen heeft vastgesteld ter bescherming van het gerechtvaardigde vertrouwen dat de marktdeelnemer mocht hebben in de gemeenschapsregeling, zij een hogere rechtsregel heeft geschonden ([26]).

(72) De Hongaarse autoriteiten verzoeken daarom dat de Commissie, zelfs in het geval van een negatieve beschikking, uit hoofde van de bescherming van het vertrouwensbeginsel de toepassing van de maatregel toestaat tot het eind van het vijfde belastingjaar volgend op het jaar van de beschikking. Deze overgangsperiode is nodig om de belastingplichtigen in staat te stellen zich voor te bereiden op de nieuwe situatie die als gevolg van het afschaffen van de maatregel is ontstaan. In dit verband merkt Hongarije op dat de Commissie een overgangsperiode van bijna acht jaar heeft vastgesteld in haar beschikking betreffende Nederlandse internationale financieringsactiviteiten voor entiteiten die de betrokken regels reeds toepasten ([27]).

Aanvullende informatie van de Hongaarse autoriteiten

1. Rechtvaardiging door de aard of opzet van het stelsel

(73) In hun antwoord op het verzoek om informatie van de Commissie van 12 februari 2008 onderstrepen de Hongaarse autoriteiten dat „indien de Commissie nog steeds van mening is dat de maatregel selectief is, kan deze in ieder geval niet als staatssteun worden beschouwd, aangezien selectiviteit wordt gerechtvaardigd door de aard of opzet van het stelsel". De maatregel is ingevoerd om bepaalde negatieve gevolgen tegen te gaan van de omstandigheid dat Hongarije geen belasting voor groepen ondernemingen kent.

(74) Ter zake heeft Hongarije opgemerkt dat de maatregel veel minder afwijkt van de zogenaamde „klassieke" methode van individuele (dat wil zeggen: niet-geconsolideerde) heffingsgrondslag dan frequent gebruikte groepsbelastingregimes in andere lidstaten. Daarom verklaren de Hongaarse autoriteiten dat de maatregel bedoeld is om (op bijzondere wijze) een ingeburgerd en veelgebruikt modern stelsel van inkomstenbelasting ten uitvoer te leggen.

(75) Hongarije verwees ook naar de twee andere vormen van financiering, namelijk met eigen en met vreemd vermogen, en de verschillende fiscale behandeling die daaruit voortvloeit, en merkte op dat in beide gevallen de inkomsten belast worden met hetzelfde percentage (16 % en 4 % toeslag), maar dat de belastbare entiteit verschilt (voor dividend is het de dochteronderneming en voor rente is het de moederonderneming die belastingplichtig is).

2. Statistieken inzake de toepassing van de maatregel

(76) Hongarije heeft de Commissie statistische informatie verstrekt over de toepassing van de maatregel op basis van in de belastingaangiften van de belastingjaren 2003 tot en met 2006 vermelde gegevens, en meent dat het feit dat de maatregel in verschillende sectoren is toegepast, aantoont dat de maatregel sectorneutraal is.

(77) De Hongaarse autoriteiten hebben eveneens statistische informatie verstrekt over het aantal ondernemingen dat voor de maatregel in aanmerking komt en het aantal dat in de praktijk is overgegaan tot wijziging van de heffingsgrondslag. Uit deze cijfers blijkt dat in 2006 8 181 ondernemingen ([28]) de maatregel konden toepassen, terwijl 1 738 dit ook daadwerkelijk gedaan hebben ([29]).

([26]) Gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03 *Koninkrijk België en Forum 187/Commissie,* Jurispr. 2003, blz. I-6887, punt *149*.

([27]) Beschikking 2003/515/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende een steunmaatregel van Nederland ten gunste van internationale financieringsactiviteiten (PB L 180 van 18.7.2003, blz. 52).

([28]) Het aantal potentiële begunstigden is gebaseerd op een ruwe schatting, aangezien er geen gegevens zijn over het exacte aantal bedrijven dat in aanmerking komt voor de maatregel; de belastingdienst beschikt niet over informatie inzake het aantal belastingplichtigen die verbonden ondernemingen bezitten. Met „ondernemingen die de maatregel kunnen toepassen" bedoelt Hongarije iedere onderneming die geen kleine of micro-onderneming, kredietinstelling, investeringsmaatschappij of verzekeringsonderneming is, ongeacht of het een verbonden onderneming is of niet.

([29]) In 2006 was het totale aantal bedrijven dat onderworpen was aan de Wet LXXXI van 1996 betreffende vennootschaps- en dividendbelasting 316 498.

Aantal ondernemingen dat de maatregel kan toepassen en ondernemingen die in de praktijk tot correctie van de heffingsgrondslag zijn overgegaan

	Jaar 2003		Jaar 2004		Jaar 2005		Jaar 2006	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Aantal ondernemingen dat de maatregel kan toepassen	8 975	100,0 %	7 774	100,0 %	8 236	100,0 %	8 181	100,0 %
Aantal en percentage ondernemingen dat daadwerkelijk overgaat tot correctie van de heffingsgrondslag	1 198	13,3 %	1 532	19,7 %	1 573	19,1 %	1 738	21,2 %

(78) Hongarije heeft ook het effect gepresenteerd dat naar voren komt uit de geaggregeerde gegevens inzake de 50 afzonderlijke ondernemingen die de meeste nettogroepsrente hebben ontvangen. Het effect dat is berekend op basis van de geaggregeerde gegevens inzake de 50 afzonderlijke ondernemingen die als gevolg van de maatregel de grootste verlaging van de heffingsgrondslag hebben bereikt, is als volgt ([30]):

(in 1 000 HUF)

Jaar	Verlaging heffingsgrondslag als gevolg van de maatregel	Effect van de maatregel op de belastingheffing
2003	9 403 458	1 692 622
2004	25 747 203	4 119 552
2005	13 585 244	2 173 639
2006	118 790 256	19 006 441

V. **OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN**

Amerikaanse Kamer van Koophandel in Hongarije

(79) De Amerikaanse Kamer van Koophandel in Hongarije (AmKam) is van mening dat de maatregel een gedeeltelijke consolidatie inhoudt met betrekking tot rentebaten. Het is onderdeel van het normale belastingstelsel in Hongarije. Een grensoverschrijdend voordeel wordt niet veroorzaakt door de Hongaarse belastingwetgeving maar door verschillen tussen de wetgevingen van de lidstaten. Het is in strijd met de fundamentele vrijheden van het Verdrag om grensoverschrijdende rente die door een Hongaarse onderneming wordt ontvangen of betaald, van de maatregel uit te sluiten.

(80) Wat betreft de verlening van steun uit staatsmiddelen is AmKam van mening dat in grensoverschrijdende situaties met inkomende rente, de renteaftrek wordt uitgevoerd door de in het andere land gevestigde verbonden onderneming.

(81) Met betrekking tot het voordeel onderstreept AmKam dat er geen sprake is van een afwijking van het normale belastingregime. Of er een voordeel ontstaat in een multinationaal scenario hangt af van het tarief van de vennootschapsbelasting in het land van de leningnemer; voor het onderzoek naar overheidssteun moet het voordeel echter uitsluitend op nationaal niveau worden beoordeeld.

(82) Met betrekking tot selectiviteit verklaart AmKam dat indien de Commissie bepaalt dat een belastingvoorschrift selectief kan zijn om de redenen die in het inleidingsbesluit worden genoemd, onder andere ook fiscale afschrijvingsprogramma's, bepalingen inzake personeelsuitgaven en regels inzake „thin capitalisation" onder de staatssteunregels zouden vallen. Uitsluiting van kleine ondernemingen is gerechtvaardigd door de aard en opzet van de Hongaarse belastingwetgeving (omdat voor het midden- en kleinbedrijf specifieke gelijkwaardige belastingregels gelden ([31]) en omdat de maatregel op deze ondernemingen slechts een beperkt effect zou hebben. Verder zou de uitbreiding van de maatregel tot financiële dienstverleners deze ondernemingen onevenredig bevoordelen.

([30]) Gegevens over de hiernavolgende jaren zijn door de Hongaarse autoriteiten niet verstrekt.

([31]) Deze voordelen omvatten extra amortisatieaftrek voor bepaalde investeringen zoals onroerend goed, machines, voertuigen, en intellectuele eigendom, bijzondere toeslagen voor de lonen van bepaalde werknemers, en vrijstelling van innovatiebelasting.

(83) De rechtens en feitelijk vergelijkbare ondernemingen zijn groepen, aangezien de maatregel een methode is om het belasten van transacties binnen groepen gedeeltelijk te consolideren.

(84) Het is onjuist te beweren dat de maatregel selectief is, omdat hij niet van toepassing is op ondernemingen die zelfstandig opereren. In principe is het voor iedere onderneming mogelijk om te herstructureren en een groep te vormen. Het feit dat groepsrente niet belast wordt is echter geen stimulans voor zelfstandig opererende bedrijven om te herstructureren. Een mogelijk voordeel in het kader van een multinationaal scenario kan niet worden toegeschreven aan de maatregel, maar aan het verschil in belastingwetgeving tussen lidstaten. Indien de opt-outmogelijkheid wordt geacht tot selectiviteit te leiden, zouden ook verschillende andere belastingmaatregelen die een keuze-element bevatten ter discussie kunnen worden gesteld.

(85) Volgens AmKam betreft bijlage IV.3 van de Toetredingsakte alleen steun van vóór de toetreding die „op het moment van toetreding" reeds van toepassing was en die anders onder artikel 1, onder b), i), van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad ([32]) zou vallen. Bij de vaststelling van bestaande steun moet tevens rekening worden gehouden met de overige bepalingen van artikel 1, onder b). Zou de maatregel staatssteun inhouden, dan zou dit bestaande steun zijn in de zin van artikel 1, onder b), iii) en v) van Verordening (EG) nr. 659/1999. Indien de Commissie tot de onjuiste conclusie zou komen dat de maatregel onwettige en onverenigbare nieuwe steun is, dan zou zij geen terugvorderingsbeschikking moeten geven. Op grond van het vertrouwensbeginsel dient de Commissie verder een termijn te aanvaarden waarbinnen de maatregel ongewijzigd van toepassing kan zijn.

MOL Plc.

(86) MOL Plc is de moederonderneming van de MOL Group in Hongarije. Zij heeft de maatregel sinds de invoering ervan toegepast op financieringstransacties binnen de groep met 30 leden. De firma past de maatregel met name op binnenlandse transacties toe (waarmee een bedrag is gemoeid van ruim 10 miljard HUF), en voor een significant lager bedrag op transacties met groepsleden in het buitenland (minder dan 1 miljard HUF). Hieruit blijkt dat de maatregel, in tegenstelling tot de aanname van de Commissie, niet uitsluitend wordt toegepast ter verkrijging van een belastingvoordeel in het kader van internationale transacties binnen de groep.

(87) MOL Plc betoogt dat de maatregel gedeeltelijk de doelstelling verwezenlijkt die met geconsolideerde of groepsbelasting wordt beoogd, een stelsel dat Hongarije niet kent. Indien geconsolideerde of groepsbelasting in verschillende lidstaten wordt geaccepteerd, kan volgens MOL redelijkerwijs worden aangenomen dat de onderhavige maatregel geen steun is, vooral omdat de toepassing ervan niet leidt tot een lagere belastingverplichting op groepsniveau.

([32]) PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1.

(88) De Commissie vergist zich indien zij beweert dat de maatregel een selectief voordeel oplevert. Het is een algemene maatregel met beperkte uitzonderingen die van toepassing is op iedere belastingplichtige, ongeacht het soort activiteiten. Het feit dat de maatregel van toepassing is op financiering binnen groepen veronderstelt uiteraard dat dergelijke transacties met verbonden ondernemingen plaatsvinden, te vergelijken met de situatie waarin de mogelijkheid om afschrijvingen van de heffingsgrondslag af te trekken de eigendom van een passend activum veronderstelt.

(89) MOL Plc meent verder, dat het voor de leningverstrekkende onderneming in Hongarije irrelevant is of zij financiering in het buitenland of in Hongarije verschaft.

(90) Voor zover MOL Plc bekend is heeft de Commissie de maatregel reeds in december 2004 onderzocht. Het zou onredelijk zijn en in strijd met de rechtspraktijk inzake goede trouw om te verwachten dat Hongarije en Hongaarse belastingplichtigen de maatregel als staatssteun zouden beschouwen, in tegenstelling tot het standpunt dat de Commissie eerder ten aanzien van de maatregel had ingenomen. Terugvordering zou ongegrond zijn en bijzonder onrechtvaardig voor ondernemingsgroepen, en zou resulteren in hogere fiscale verplichtingen voor bepaalde groepsleden, terwijl ondernemingen die niet meer bestaan of thans geen deel meer uitmaken van de groep, een bepaald bedrag aan belastingen terug zouden krijgen. MOL is van mening dat een dergelijke correctie juist zou leiden tot oneerlijke fiscale voor- en nadelen.

Nederland

(91) De Nederlandse regering is van mening dat de Commissie consequent moet zijn bij de toepassing van de vier criteria voor staatssteun wanneer zij een keuze maakt tussen de individuele of de groepsbenadering.

(92) Voor wat betreft de individuele-vennootschapsbenadering erkent Nederland dat er sprake is van een voordeel, met staatsmiddelen bekostigd, voor de onderneming die groepsrente ontvangt. De maatregel is echter niet selectief omdat de rechtens en feitelijk vergelijkbare ondernemingen ondernemingen zijn die per saldo groepsrente in Hongarije ontvangen.

(93) Met betrekking tot de benadering op groepsniveau staat de voordelige grensoverschrijdende situatie met inkomende rente los van Hongaarse staatsmiddelen, en is deze evenmin een gevolg van de Hongaarse maatregel. De maatregel is ook niet selectief, aangezien het referentiekader betrekking heeft op ondernemingen die zijn gevestigd in de fiscale jurisdictie van Hongarije.

(94) Volgens de Nederlandse autoriteiten is de mogelijkheid van opting-out niet van belang voor de categorieën ondernemingen waarvoor de Commissie de Hongaarse maatregel potentieel voordelig acht.

(95) Ten slotte onderstreept Nederland dat verschillen inherent zijn aan het naast elkaar bestaan van niet-geharmoniseerde belastingstelsels. Dit blijkt uit het feit dat het voordeel in grensoverschrijdende situaties met inkomende rente zou blijven bestaan, ook indien de Hongaarse maatregel zou worden afgeschaft (ten opzichte van de landen die een hoger effectief tarief van de vennootschapsbelasting hebben dan de Hongaarse 16 %).

VI. **REACTIE VAN HONGARIJE OP DE OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN**

(96) De Hongaarse autoriteiten verklaren dat de opmerkingen en redenering van de belanghebbenden volledig aansluiten bij de argumenten die Hongarije naar voren heeft gebracht. Zij ondersteunen eveneens het argument dat, doordat harmonisatie van de wetgeving op het gebied van directe belastingen op EU-niveau ontbreekt, de maatregel beoordeeld zou moeten worden op grond van artikel 96 en 97 van het EG-Verdrag.

(97) Hongarije benadrukt dat het volledig instemt met de analyse die belanghebbenden hebben gemaakt, volgens welke de maatregel niet voldoet aan de criteria voor staatssteun.

(98) De Hongaarse autoriteiten herhalen dat de maatregel eventueel gekwalificeerd zou moeten worden als bestaande steun, en dat, indien de Commissie zou concluderen dat de maatregel onwettige staatssteun vormt, geen terugbetaling plaats zou moeten vinden aangezien de begunstigden te goeder trouw hebben gehandeld.

VII. **BEOORDELING**

VII.1. **Het bestaan van steun in de zin van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag**

(99) Om te bepalen of de betrokken maatregel steun vormt in de zin van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag moet de Commissie beoordelen of de maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt door het verlenen van een voordeel van economische aard, of een dergelijk voordeel de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen, of het voordeel met staatsmiddelen wordt bekostigd, en of het voordeel het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt.

Selectiviteit van de maatregel: inleidende opmerkingen

(100) Om als staatssteun te worden aangemerkt, moet een maatregel specifiek of selectief zijn, in die zin dat hij alleen bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt.

(101) Volgens de toepasselijke rechtspraak moet, om vast te stellen of een maatregel selectief is, worden onderzocht of deze binnen het kader van een bepaald rechtsstelsel, een voordeel verschaft aan bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere ondernemingen die zich rechtens en feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden ([33]). Het kan dus voorkomen dat een belastingregeling geen staatssteun is, zelfs indien deze niet in alle opzichten aansluit bij het algemene stelsel van vennootschapsbelasting van de lidstaat. Het Hof heeft ook herhaaldelijk geoordeeld dat artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag geen onderscheid maakt naar de oorzaken of de doeleinden van steunmaatregelen, maar deze definieert aan de hand van hun gevolgen ([34]). Met name fiscale maatregelen, waarbij het niet om een aanpassing van het algemene stelsel aan de bijzondere kenmerken van bepaalde ondernemingen gaat maar die speciaal zijn ontworpen om de concurrentiepositie van die ondernemingen te verbeteren, vallen binnen de werkingssfeer van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag ([35]).

(102) Het begrip „staatssteun" is echter niet van toepassing op steunmaatregelen die onderscheid maken tussen ondernemingen, wanneer dit onderscheid voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan zij deel uitmaken. Zoals in de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op het gebied van directe belastingen op ondernemingen ([36]) („de belastingmededeling") wordt uiteengezet, kunnen sommige voorwaarden worden gerechtvaardigd door objectieve verschillen tussen de belastingplichtigen.

(103) Eerst moet worden uitgemaakt op welk niveau (groep of onderneming) de beoordeling van het referentiestelsel moet plaatsvinden. In haar inleidingsbesluit ([37]) gaf de Commissie als haar voorlopige standpunt dat op het niveau van de afzonderlijke ondernemingen die deel uitmaken van een groep, de maatregel een voordeel verschaft aan die ondernemingen die een positieve nettorentebaten ontvangen van verbonden ondernemingen, omdat zij 50 % van dat bedrag van hun heffingsgrondslag kunnen aftrekken. Omgekeerd heeft de Commissie opgemerkt dat op het niveau van de groep als geheel, de maatregel een voordeel inhoudt voor grensoverschrijdende situaties waarbij rente het land binnenkomt en dus de renteontvangende onderneming wel, maar de rentebetalende onderneming niet in Hongarije is gevestigd. Terwijl in dit geval het ontvangende bedrijf 50 % van de netto inkomende rente van de heffingsgrondslag mag aftrekken (dat wil zeggen dat de rentebaten effectief met de helft van het vennootschapsbelastingtarief van 16 % worden belast), is de rentebetalende onderneming onderworpen aan de belastingregels van haar vestigingsland, en kan zij in principe 100 % van de betaalde rente aftrekken.

([33]) Zie onder meer het arrest in de zaak C-487/06 *P, British Aggregates/Commissie,* Jurispr. 2008, punt 82; zaak C-409/00 *Spanje/Commissie,* Jurispr. 2003, blz. I-1487, punt 47; zaak C-88/03, *Portugal/Commissie,* Jurispr. 2006, blz. I-7115, punt 54; en gevoegde zaken C-428/06 tot en met C-434/06 *UGT-Rioja e.a.,* nog niet bekendgemaakt, punt 46.

([34]) Zie bijvoorbeeld zaak C-56/93 *België/Commissie,* Jurispr. 1996, blz. I-723, punt 79; zaak C-241/94 *Frankrijk/Commissie,* Jurispr. 1996, blz. I-4551, punt 20; Zaak C-75/97 *België/Commissie,* Jurispr. 1999, blz. I-3671, punt 25; en zaak C-409/00 *Spanje/Commissie,* Jurispr. 2003, blz. I-10901, punt 46.

([35]) Zie bijvoorbeeld zaak C-66/02 *Italië/Commissie,* Jurispr. 2005, blz. I-10901, punt 101.

([36]) PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

([37]) Zie punt 15 tot en met 17 van het inleidingsbesluit.

(104) De Commissie merkt op dat de betrokken maatregel betrekking heeft op een specifieke operatie (financiering van verbonden ondernemingen), en niet op consolidatie op groepsniveau. Een tariefverlaging wordt afzonderlijk toegepast op ondernemingen, op basis van het saldo van hun rentebaten en -lasten. Hoewel men mag aannemen dat financieringsbesluiten in het belang van de groep als geheel worden genomen, vindt een analyse op groepsniveau geen grond in het Hongaarse belastingrecht, dat geen belastingconsolidatieregeling voor groepen kent. De Hongaarse vennootschapsbelasting wordt geheven op de afzonderlijke entiteiten, niet op groepen.

(105) Daarom is de Commissie van mening dat de beoordeling van de maatregel op het niveau van de afzonderlijke ondernemingen moet geschieden.

Beoordeling van de selectieve aard van de maatregel

(106) De Commissie is van mening dat het, voor het belasten van specifieke soorten inkomsten, belangrijk kan zijn om na te gaan of een regeling op niet-discriminerende wijze algemene categorieën transacties bestrijkt. Iedere discriminatie die niet door objectieve verschillen tussen belastingplichtigen kan worden gerechtvaardigd kan tot concurrentievervalsing leiden.

(107) Los daarvan moet worden nagegaan of op leningtransacties tussen verbonden ondernemingen objectief gezien een verlaagd belastingtarief mag worden toegepast. De Hongaarse autoriteiten betogen, net als de Amerikaanse Kamer van Koophandel, dat een onderneming die leningen verstrekt aan andere ondernemingen binnen een groep zich niet in een vergelijkbare situatie bevindt als een bedrijf dat leningen aan derden verstrekt. Laatstgenoemde activiteit kan uitsluitend worden verricht door een erkende financiële instelling als bedoeld in de Hongaarse wet op kredietinstellingen conform de bankenrichtlijn ([38]). Ondernemingen die de financiering van derde partijen als hoofdactiviteit hebben kunnen derhalve niet worden vergeleken met ondernemingen die financiering binnen de groep verschaffen met het oog op een optimale verdeling van de liquiditeit binnen die groep.

(108) Volgens de Hongaarse autoriteiten beperkt de maatregel het verschil tussen financiering met eigen en vreemd vermogen binnen de groep.

(109) De Commissie is van mening dat, los van de vraag of bepaalde sectoren worden gediscrimineerd, de betrokken maatregel zal leiden tot een beperking van deze arbitrage (in binnenlandse situaties), aangezien de belasting van groepsrente de belasting op groepsdividend zal benaderen, waardoor de technische neutraliteit van het belastingstelsel wordt versterkt.

(110) Bovendien worden op zichzelf staande ondernemingen die geen krediet- of financiële instellingen zijn, omdat zij zich in principe niet geregeld bezighouden met het verstrekken van leningen aan onafhankelijke partijen, niet gediscrimineerd ten opzichte van verbonden ondernemingen voor zover het de verstrekking van leningen aan verbonden ondernemingen betreft.

(111) Wat de gevolgen van de maatregel betreft kan het voordeel voor een onderneming die een lening aan een verbonden onderneming verstrekt echter niet als discriminerend worden beschouwd, aangezien een lening aan een verbonden onderneming niet kan worden vergeleken met een lening aan een niet-verbonden onderneming. Met betrekking tot financieringsactiviteiten met vreemd vermogen verkeren verbonden ondernemingen in een situatie die feitelijk en juridisch niet vergelijkbaar is met die van niet-verbonden ondernemingen. Wanneer verbonden ondernemingen financiering met vreemd of met eigen vermogen binnen de groep trachten te verkrijgen, betreft het namelijk, in tegenstelling tot niet-verbonden ondernemingen, niet een louter commerciële transactie. De moeder- en de dochteronderneming hebben dezelfde belangen, wat niet het geval is bij commerciële transacties met een derde kredietverschaffer, waarbij elke partij ten koste van de andere partij een zo groot mogelijke winst tracht te behalen.

(112) De Commissie merkt evenwel op dat de maatregel niet openstaat voor iedere onderneming die aan vennootschapsbelasting is onderworpen en die rente ontvangt en betaalt in het kader van de betrekkingen binnen de groep. Hoewel de maatregel geen beperking omvat met betrekking tot het land waarin de transactie zal plaatsvinden, is de Commissie van mening dat de maatregel discriminerende elementen bevat op drie verschillende niveaus.

1. Uitsluiting van de financiële sector

(113) Hongarije verklaart dat het niet de intentie had om financiering binnen groepen te stimuleren, aangezien deze ondernemingen aanzienlijke winsten hebben behaald. Daarnaast hebben deze ondernemingen een bijzondere fiscale status, en speciale financiële en boekhoudregels.

(114) Hongarije en de Amerikaanse Kamer van Koophandel zijn van mening dat het uitbreiden van de maatregel tot financiële dienstverleners, verzekeringsmaatschappijen, investeringsmaatschappijen en risicokapitaalondernemingen juist tot de-factoselectiviteit zou hebben geleid, omdat deze financiële dienstverleners vanwege hun bijzondere status onevenredig van de maatregel zouden profiteren.

([38]) Richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen (PB L 177 van 30.6.2006, blz. 1).

(115) Over het algemeen, en bij iedere belastingmaatregel, kan niet worden uitgesloten dat tot een groep behorende ondernemingen in specifieke sectoren meer van de maatregel profiteren doordat er in de betrokken sectoren meer financiële transacties plaatsvinden. Dit geldt met name voor ondernemingen in de financiële sector, die het verstrekken van leningen als hoofdactiviteit hebben en die naar aanleiding van de maatregel wel eens meer zouden kunnen gaan lenen aan verbonden ondernemingen. Deze situatie rechtvaardigt als zodanig echter niet dat de financiële sector wordt uitgesloten. Hongarije zou misbruik van de maatregel door specifieke sectoren of ondernemingen kunnen voorkomen door een grens te stellen aan het bedrag dat tegen het verlaagde tarief kan worden belast/afgetrokken. Daarnaast heeft de Commissie in haar belastingmededeling verklaard: „Het feit dat sommige ondernemingen of sectoren meer dan andere van een aantal van deze belastingmaatregelen profiteren, heeft niet noodzakelijk tot gevolg dat zij binnen de werkingssfeer van de mededingingsregels voor staatssteun komen te vallen.".

2. Uitsluiting van kleine ondernemingen

(116) De Hongaarse autoriteiten merken op dat 1) kleine ondernemingen meestal niet aan financiering binnen de groep doen, 2) de uitbreiding van de maatregel tot die ondernemingen hoge administratieve kosten met zich mee zou brengen die niet in verhouding staan tot de voordelen die er daadwerkelijk mee kunnen worden bereikt, 3) de Hongaarse wet op de vennootschapsbelasting verscheidene belastingvoordelen bevat die speciaal bedoeld zijn voor kleine ondernemingen.

(117) De Commissie merkt op dat Hongarije geen gegevens heeft verstrekt die bevestigen dat kleine Hongaarse ondernemingen inderdaad geen groepsfinanciering verstrekken of ontvangen. Het kan daarom niet worden uitgesloten dat een significant aantal kleine ondernemingen zijn georganiseerd in de vorm van een groep en rente ontvangen en betalen in het kader van de betrekkingen binnen die groep.

(118) Daarnaast is het feit dat kleine ondernemingen profiteren van belastingmaatregelen die speciaal voor hen zijn vastgesteld niet relevant voor de beoordeling van de selectiviteit van de maatregel.

3. Optionele aard van de maatregel

(119) Doordat de maatregel optioneel van aard is, kan de belastingplichtige jaarlijks beslissen of hij al dan niet aan de maatregel deelneemt. De Hongaarse autoriteiten wijzen erop dat een dergelijk kenmerk logischerwijs voortvloeit uit de jaarlijks terugkerend karakter van de vennootschapsbelasting, evenals andere bepalingen van het belastingrecht.

(120) De Commissie is echter van mening dat een dergelijk kenmerk tot gevolg heeft dat verschillende tot een groep behorende ondernemingen verschillend worden behandeld, aangezien de maatregel niet van toepassing is op alle tot een groep behorende ondernemingen (die leningtransacties binnen de groep verrichten), maar enkel op die ondernemingen die hebben besloten in het betrokken fiscale jaar aan de maatregel deel te nemen.

Rechtvaardiging door de aard of de opzet van het stelsel

(121) In punt 23 van de belastingmededeling merkt de Commissie op: „Het feit dat sommige maatregelen differentieel van aard zijn, betekent niet noodzakelijk dat zij als steunmaatregelen moeten worden beschouwd. Dit geldt voor maatregelen die door hun economische rationaliteit noodzakelijk of functioneel voor de doeltreffendheid van het belastingstelsel zijn. Het is echter de taak van de lidstaat een dergelijke rechtvaardiging aan te voeren.".

(122) Volgens de Hongaarse autoriteiten is de maatregel bedoeld om bepaalde negatieve gevolgen van het feit dat er in Hongarije geen groepsbelasting bestaat, tegen te gaan. De maatregel wijkt veel minder af van de zogenaamde „klassieke" methode van individuele (dat wil zeggen: niet-geconsolideerde) heffingsgrondslag dan frequent gebruikte groepsbelastingregimes in andere lidstaten. Derhalve beoogt de maatregel (op bijzondere wijze) een ingeburgerd en veelgebruikt modern stelsel van inkomstenbelasting ten uitvoer te leggen.

(123) De Commissie merkt echter op, dat de afwezigheid van een stelsel van belastingconsolidatie voor groepen in Hongarije geen rechtvaardiging vormt voor de selectieve toekenning van staatssteun aan een beperkt aantal ondernemingen. Dit beginsel is vastgelegd in het arrest van het Hof van Justitie in zaak 173/73 ([39]).

(124) Hongarije verwijst ook naar de verschillende fiscale behandeling van financiering met eigen en met vreemd vermogen, en merkt op dat in beide gevallen het inkomen belast wordt met hetzelfde tarief maar dat de belastingplichtige verschilt (voor dividend is het de dochteren voor rente de moederonderneming).

(125) De Commissie is van mening dat de betrokken maatregel tot gevolg heeft dat verscheidene sectoren van het voordeel van verlaagde belastingen worden uitgesloten, en dat hij niet beschouwd kan worden als een simpele technische maatregel om een deel van de belastingdruk van de renteontvangende onderneming over te hevelen naar de rentebetalende onderneming.

(126) Voor wat betreft de uitsluiting van de financiële sector verwijzen de Hongaarse autoriteiten eveneens naar punt 27 van de belastingmededeling: „Specifieke bepalingen die geen discretionaire elementen bevatten, bijvoorbeeld bepalingen die het mogelijk maken belasting op forfaitaire basis vast te stellen (bijvoorbeeld in de landbouw- of visserijsector), kunnen worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel wanneer zij met name rekening houden met vereisten op het gebied van de boekhouding of met het belang van de grond bij activa die kenmerkend zijn voor bepaalde sectoren; dergelijke bepalingen vormen derhalve geen steunmaatregelen (…).".

([39]) Zaak 173/73, *Italië/Commissie*, Jurispr. 1974, blz. 709, punt 22-33.

(127) De Commissie merkt echter op dat de bepalingen waarnaar verwezen wordt in punt 27 van de belastingmededeling, niet bedoeld zijn om de belastingdruk in specifieke sectoren te verhogen of te verlagen, maar om specifieke kenmerken van de desbetreffende sectoren in aanmerking te nemen, zoals boekhoudkundige vereisten, die de tenuitvoerlegging van eenvoudiger regels voor het beoordelen van de heffingsgrondslag zouden kunnen rechtvaardigen.

Conclusie betreffende selectiviteit

(128) De differentiatie tussen de financiële sector en kleine ondernemingen aan de ene kant en de andere sectoren aan de andere kant, zowel als de optionele aard van het regime, worden niet gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het Hongaarse belastingstelsel.

(129) Derhalve moet de Commissie concluderen dat de betrokken maatregel selectief is.

Economisch voordeel

(130) De Hongaarse autoriteiten betogen dat de maatregel een voordeel kan opleveren voor afzonderlijke ondernemingen, maar een nadeel voor de andere partij van de leningtransactie. Daarom is hij in louter binnenlandse betrekkingen symmetrisch.

(131) De Commissie is echter van mening dat een voordeel voor de ene onderneming niet kan worden gecompenseerd door een nadeel voor een andere, zelfs als die onderneming tot dezelfde groep behoort. Of er sprake is van een voordeel moet beoordeeld worden op het niveau van de afzonderlijke onderneming, niet van de groep. Daarnaast moet worden benadrukt dat groepen ondernemingen eenvoudig hun financieringsactiviteiten kunnen reorganiseren en het resultaat van de toepassing van de maatregel kunnen beïnvloeden.

(132) Bovendien is de Commissie van mening dat de symmetrie van de maatregel en het neutrale effect ervan op groepsniveau niet uitsluiten dat afzonderlijke ondernemingen een voordeel kunnen genieten. Evenmin kan een lagere belasting van rente voor één entiteit binnen een groep worden gerechtvaardigd door een hoger belastingtarief — door een geringere aftrekbaarheid van rente — voor een andere onderneming ([40]).

([40]) In dit verband moet worden vermeld, dat bij de beoordeling van de belastingregeling voor de coördinatiecentra in België (zie gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, punt 86-118) het Hof van Justitie heeft gesteld dat de forfaitaire vaststelling van het belastbaar inkomen volgens de zogenoemde „cost plus"-methode een economisch voordeel is in de zin van artikel 87 van het EG-Verdrag en dat „aan deze analyse noch [kan] worden afgedaan door het feit dat de opneming van de financiële lasten in bepaalde gevallen zou kunnen leiden tot een te hoge heffingsgrondslag, noch door de omvang van de fiscale last die bij de groep zou kunnen komen te liggen, en evenmin door de omstandigheid dat een centrum kan worden belast zonder winst te hebben gemaakt". Het Hof oordeelde voorts dat de vrijstelling van onroerende voorheffing de coördinatiecentra een economisch voordeel oplevert. „De omstandigheid dat slechts 5 % van de coördinatiecentra er echt van profiteren omdat alle andere centra hun onroerend goed huren, doet aan deze beoordeling niet af, aangezien de keuze tussen het verwerven en huren van onroerend goed uitsluitend ter discretie van deze centra staat.".

(133) Uit de jurisprudentie waarnaar hierboven wordt verwezen blijkt dat het feit dat sommige groepen ondernemingen een nadeel ondervinden niet wegneemt dat er sprake kan zijn van een voordeel voor een andere onderneming.

Staatsmiddelen

(134) In deze zaak staat de Commissie op het standpunt dat het voordeel dat de staat verschaft heeft door een belastingverlaging (verlaging van het belastbare bedrag met 50 %) beschouwd moet worden als een verlies van belastinginkomsten, die op hetzelfde neerkomt als het verbruik van staatsmiddelen in de vorm van fiscale uitgaven.

Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten

(135) Aangezien de begunstigden ondernemingen zijn die in verschillende economische sectoren actief zijn, in markten die open staan voor concurrentie, kan de maatregel de mededinging vervalsen en het intracommunautaire handelsverkeer ongunstig beïnvloeden.

(136) Steun die bedoeld is om een onderneming te vrijwaren van kosten die zij normaal gesproken in het kader van haar lopend beheer of haar normale activiteiten had moeten dragen, vervalst in beginsel de mededingingsvoorwaarden ([41]). Daarnaast is geoordeeld dat elke vorm van steun aan een onderneming die op de gemeenschappelijke markt actief is, de mededinging kan verstoren en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden ([42]).

(137) Daarom is de Commissie, zonder dat het nodig is een economische analyse van de huidige situatie op de betrokken markten uit te voeren ([43]) en gezien het feit dat de belastingmaatregel die door Hongarije is ingevoerd de positie van de marktdeelnemers die ervan profiteren versterkt ten opzichte van andere marktdeelnemers die in de intracommunautaire handel met hen concurreren, van mening dat de maatregel het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt en de mededinging tussen die marktdeelnemers verstoort.

(138) In het licht van alle bovenstaande overwegingen is de Commissie van oordeel dat de renteaftrek binnen groepen ondernemingen overeenkomstig Wet LXXXI van 1996 betreffende vennootschaps- en dividendbelasting, steun vormt in de zin van artikel 87, lid 1, van het Verdrag.

([41]) Zaak C-156/98, *Duitsland/Commissie*, Jurispr. 2000, blz. I-6857, punt 30, en de jurisprudentie die daarin wordt geciteerd.

([42]) Zaak 730/79, *Philip Morris/Commissie*, Jurisprudentie 1980, blz. 2671, rechtsoverwegingen 11 en 12.

([43]) Zaak C-372/97 *Italië/Commissie*, Jurispr. 2004, blz. I-3679, punten 44 en 45, en over de onwettigheid van de betrokken regeling, punten 153-155.

VII.2. **Kwalificatie van de maatregel als onwettige of bestaande steun**

(139) Overeenkomstig bijlage IV.3 van de Toetredingsakte dienen de volgende steunmaatregelen en individuele steun van de overheid die vóór de toetredingsdatum van kracht werden en daarna van toepassing zijn gebleven, als bestaande steun te worden beschouwd in de zin van artikel 88, lid 1, van het EG-Verdrag:

a) vóór 10 december 1994 ten uitvoer gebrachte steunmaatregelen;

b) in het aanhangsel bij deze bijlage opgenomen steunmaatregelen;

c) steunmaatregelen die vóór de toetredingsdatum zijn beoordeeld door de toezichthoudende autoriteit inzake overheidssteun van Hongarije, en verenigbaar met het acquis zijn bevonden, waartegen de Commissie geen bezwaar heeft aangetekend vanwege ernstige twijfel aan de verenigbaarheid van de maatregel met de gemeenschappelijke markt.

(140) Volgens bijlage IV.3 worden verder alle maatregelen die na de datum van toetreding nog van toepassing zijn en die staatssteun vormen en niet aan de hierboven genoemde voorwaarden voldoen, voor de toepassing van artikel 88, lid 3, van het EG-Verdrag bij de toetreding als nieuwe steun beschouwd.

(141) De bewuste maatregel was niet van kracht vóór 10 december 1994, hij is niet opgenomen in het aanhangsel van bijlage IV.3 van de Toetredingsakte en viel bij toetreding evenmin onder de procedure van het interimmechanisme.

(142) De Hongaarse autoriteiten en de Amerikaanse Kamer van Koophandel zijn van mening dat deze bijlage slechts bepalingen bevat inzake steunmaatregelen die voorafgaand aan de toetredingsdatum van kracht zijn geworden en beoordeeld, als bedoeld in artikel 1, onder b), i), van de procedureverordening ([44]). Derhalve dienen ook de bepalingen van artikel 1, onder b), ii) tot en met v), van de verordening in aanmerking te worden genomen om vast te stellen of het om bestaande steun gaat.

(143) De Commissie is het eens met deze interpretatie van bijlage IV bij de Toetredingsakte. Zij wordt bevestigd door de bewoordingen van artikel 1, onder b), i), van de procedureverordening. Derhalve is de Commissie van mening dat de kwalificatie van de steun als bestaande steun moet worden beoordeeld op grond van artikel 1, onder b), ii) tot en met v), van de procedureverordening.

(144) Met betrekking tot de toepassing van artikel 1, onder b), ii) en iii), is de Commissie het niet met Hongarije eens dat de betrokken maatregel door de Commissie zou zijn goedgekeurd, aangezien hij niet was aangemeld overeenkomstig artikel 88, lid 3, van het EG-Verdrag en artikel 2 van de procedureverordening.

([44]) Verordening (EG) nr. 659/1999.

(145) De Commissie is van mening dat artikel 1, onder b), iv), evenmin van toepassing is omdat de steun die ingevolge de maatregel is toegekend niet binnen de gestelde termijn van tien jaar valt.

(146) Artikel 1, onder b), v), is in het onderhavige geval evenmin als zodanig van toepassing, omdat niet kan worden aangenomen dat de maatregel op het moment van inwerkingtreding geen steun vormde maar vervolgens steun is geworden vanwege de ontwikkeling van de markt.

(147) De Commissie verklaart evenwel dat de maatregel enige gelijkenis vertoont met de regeling inzake de Belgische coördinatiecentra (BCC). In dit verband is het zinvol om de eerdere beschikkingen van de Commissie van 2 mei 1984 ([45]) en 9 mei 1987 in herinnering te brengen, waarin de Commissie oordeelde dat de Belgische regeling geen steun vormde in de zin van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag.

(148) Evenals de regeling betreffende de Belgische coördinatiecentra, die uitsluitend van toepassing was op multinationale ondernemingen, heeft de Commissie op basis van de door de Hongaarse autoriteiten ingediende gegevens geconcludeerd dat de voornaamste begunstigden van de onderhavige maatregel eveneens multinationale ondernemingen zijn. Daarnaast vertoont de Hongaarse maatregel nog andere overeenkomsten met de Belgische regeling in zoverre beide maatregelen betrekking hebben op het belasten van activiteiten binnen een groep ondernemingen.

(149) Derhalve was de kwalificatie van dit type maatregel inzake groepsactiviteiten als steunmaatregel, op het moment dat hij van kracht werd niet vanzelfsprekend.

(150) Hongarije wijst erop dat de maatregel in de zomer van 2002, voorafgaand aan de aanneming ervan, door het Hongaarse bureau voor het toezicht op staatssteun (SAMO) is onderzocht. In het licht van de toepasselijke rechtspraak en de eerste beschikking van de Commissie betreffende de BCC-regeling kwam dit bureau tot de conclusie dat de maatregel geen staatssteun vormde en had het daarom de maatregel niet bij de Commissie aangemeld.

(151) Ondanks het feit dat de maatregel staatssteun inhield toen hij in werking trad is de Commissie van mening dat, vanwege de zeer specifieke omstandigheden van de onderhavige zaak, met name de pretoetredingssituatie en de eerdere beschikkingen van de Commissie van 1984 en 1987 betreffende de Belgische regeling, het Hongaarse

([45]) Hoewel deze beschikking niet is gepubliceerd werd in het 14e mededingingsverslag en in antwoord op een parlementaire vraag die in 1991 is gepubliceerd, verklaard dat de Commissie geen bezwaar had gemaakt tegen de betrokken regeling.

bureau voor het toezicht op staatssteun geen reden had om aan te nemen dat de maatregel steun betrof in de zin van artikel 87, lid 1, van het Verdrag, met name omdat de maatregel was aangenomen voordat de Commissie haar standpunt met betrekking tot de Belgische regeling heeft herzien ([46]). Zij is derhalve van oordeel dat de Hongaarse autoriteiten, als gevolg van een uitzonderlijke samenloop van omstandigheden, wellicht ten onrechte meenden dat de maatregel in een pretoetredingssituatie geen staatssteun vormde. Onder deze omstandigheden had Hongarije, op het moment dat de maatregel werd aangenomen, geldige redenen om de maatregel niet bij de Commissie aan te melden zoals overeenkomstig de procedure van het interimmechanisme in bijlage IV bij de Toetredingsakte wordt voorgeschreven.

(152) De Commissie merkt verder op dat na de toetreding van Hongarije tot de Europese Unie, noch het toepassingsgebied van de maatregel, noch de aard van het verkregen voordeel substantieel zijn gewijzigd. Weliswaar zijn er, zoals vermeld in overweging 14 van de onderhavige beschikking, een aantal wijzigingen aangebracht. Deze bestaan echter met name uit technische aanpassingen met het oog op de opneming van bepaalde soorten ondernemingen die vóór de toetreding niet bestonden in Hongarije (Europese vennootschappen en Europese coöperatieve vennootschappen) en de uitsluiting van bepaalde andere soorten ondernemingen (risicokapitaalondernemingen). De betrokken maatregel is dus na de toetreding van Hongarije tot de Europese Unie niet substantieel gewijzigd, en moet daarom als bestaande steun worden beschouwd.

VIII. **CONCLUSIE**

(153) Gezien de bijzondere omstandigheden van deze zaak en de pre-toetredingssituatie zoals hierboven beschreven moet de groepsrentemaatregel worden beschouwd als bestaande steun in de zin van artikel 1, onder b), v), van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad.

(154) Aangezien de procedure betreffende bestaande regelingen in de artikelen 17 tot en met 19 van die verordening is vastgesteld, is de procedure met betrekking tot de onderhavige maatregel die op 21 maart 2007 werd ingeleid overbodig geworden.

(155) Daar de Hongaarse autoriteiten de maatregel per 1 januari 2010 afschaffen, acht de Commissie het niet nodig om de samenwerkingsprocedure van artikel 17 van de procedureverordening in te leiden,

HEEFT DE VOLGENDE BESCHIKKING GEGEVEN:

Artikel 1

Het besluit van de Commissie van 21 maart 2007 tot inleiding van de procedure van artikel 88, lid 2, van het EG-Verdrag betreffende de door Hongarije ten uitvoer gelegde maatregel inzake de belasting van groepsrente is overbodig geworden omdat de betrokken maatregel als een bestaande steunregeling moet worden beschouwd.

Artikel 2

Deze beschikking is gericht tot de Republiek Hongarije.

Gedaan te Brussel, 28 oktober 2009.

Voor de Commissie
Neelie KROES
Lid van de Commissie

([46]) Zie voetnoot 19. Hierbij zij opgemerkt dat in het geval van bestaande steun alleen eindbeschikkingen van de Commissie rechtsgevolgen hebben (zie zaak T-276/02, *Forum 187 asbl* tegen *Commissie*).