



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 3 december 2020¹

Zaak C-337/19 P

Europese Commissie

tegen

Koninkrijk België,

Magnetrol International

„Hogere voorziening – Staatssteun – Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (*advance tax rulings*) – Aanpassing van de winst op grond van zogenoemde winstoverschotten – Verordening (EU) 2015/1589 – Artikel 1, onder d) – Steunregeling – Begrip regeling – Vaste administratieve praktijk van de fiscus als regeling – Bewijs, door de Europese Commissie, van het bestaan van een vaste administratieve praktijk – Representatieve steekproef – Ontbreken van verdere uitvoeringsmaatregelen – Algemene en abstracte omschrijving van de begunstigde vennootschappen – Ontvankelijkheid van een incidentele hogere voorziening”

I. Inleiding

1. Kan het begrip „steunregeling” in de zin van artikel 1, onder d), van verordening (EU) 2015/1589 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het VWEU² ook een vaste administratieve praktijk van autoriteiten in een lidstaat omvatten? Zo ja, welke eisen moeten dan door de Europese Commissie worden gesteld aan het bewijs dat er van een dergelijke vaste administratieve praktijk sprake is?

2. Deze twee vragen staan centraal in de onderhavige hogere voorziening van de Commissie tegen het arrest van het Gerecht van 14 februari 2019³. Achtergrond van het geding is de, verder dan de wettelijke regeling aldaar gaande, praktijk van de Belgische fiscus van 2004 tot en met 2014, om de winst van vennootschappen die deel uitmaken van grensoverschrijdend actieve groepen op grond van zogenoemde overwinst door middel van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (*tax rulings*) aan te passen (soms ook belastingvrijstelling van overwinst genoemd). In dat kader wordt op verzoek in plaats van de eigenlijke winst van de betrokken vennootschap de winst van een

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Verordening van de Raad van 13 juli 2015 (PB 2015, L 248, blz. 9).

³ België en Magnetrol International/Commissie (T-131/16 en T-263/16, EU:T:2019:91).

vergelijkbare onafhankelijke vennootschap in aanmerking genomen voor de belastingheffing. De Commissie heeft dit bij besluit (EU) 2016/1699 van 11 januari 2016⁴ als verboden steun aangemerkt.

3. Voorwerp van de hogere voorziening is niet of dergelijke voorafgaande beslissingen in fiscale zaken in feite verboden steun vormen.⁵ Het gaat veeleer om de vraag of, en zo ja onder welke voorwaarden, de Commissie een groot aantal van dergelijke voorafgaande beslissingen in fiscale zaken „als pakket” kan aanvechten als steunregeling. De grote praktische betekenis van deze vraag blijkt uit de omstandigheid dat het in casu gaat om een proefproces, terwijl voor het Gerecht de behandeling van 28 beroepsprocedures van andere begunstigden van de vermoedelijke steun is geschorst.⁶

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Het Unierechtelijk kader van deze hogere voorziening wordt gevormd door de artikelen 107 en 108 VWEU en door verordening 2015/1589.

5. Artikel 1 van verordening 2015/1589 bevat verschillende omschrijvingen. Volgens artikel 1, onder d), wordt onder „steunregeling” verstaan: „elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn, alsmede elke regeling op grond waarvan steun die niet gebonden is aan een specifiek project voor onbepaalde tijd en/of voor een onbepaald bedrag aan een of meer ondernemingen kan worden toegekend”.

6. Volgens artikel 1, onder e), wordt onder „individuele steun” verstaan: „steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling, alsook steun die op grond van een steunregeling wordt toegekend en moet worden aangemeld”.

B. Belgisch recht

1. *Wetboek van de inkomstenbelastingen*

7. In België zijn de regels inzake inkomstenbelastingen gecodificeerd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: „WIB 92”). Volgens artikel 1, § 1, WIB 92 wordt onder meer een inkomstenbelasting geheven op het totale inkomen van binnenlandse vennootschappen, de zogenoemde „vennootschapsbelasting”.

⁴ Besluit betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB 2016, L 260, blz. 61), artikel 1.

⁵ Zie daartoe de aanhangige zaken C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie; C-898/19 P, Ierland/Commissie e.a., en C-465/20 P, Commissie/Ierland e.a.

⁶ Zie alleen al de beroepsprocedures van de interveniënten in de onderhavige hogere voorziening in de zaken T-201/16, Soudal/Commissie; T-278/16, Atlas Copco Airpower en Atlas Copco/Commissie; T-335/16, Esko-Graphics/Commissie; T-370/16, Anheuser-Busch Inbev en Ampar/Commissie; T-467/16, Flir Systems Trading Belgium; T-637/16, Wabco Europe/Commissie, en T-832/16, Celio International/Commissie.

8. Artikel 185 WIB 92 bepaalt dienaangaande dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.

2. Wet van 24 december 2002

9. Op 24 december 2002 heeft België de wet tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken afgekondigd.⁷

10. Artikel 20 van die wet bepaalt dat de Federale Overheidsdienst Financiën zich bij voorafgaande beslissing uitspreekt over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten. Een voorafgaande beslissing wordt omschreven als de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.

11. Artikel 22 van de wet van 24 december 2002 bepaalt dat een voorafgaande beslissing met name niet kan worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager.

3. Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

12. Bij de wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92 en de wet van 24 december 2002⁸ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van verbonden entiteiten van een multinationale groep, waarbij met name werd voorzien in een correctie van de aan belasting onderworpen winst, „correlatieve aanpassing” genoemd.

13. Volgens de memorie van toelichting in het wetsontwerp dat de Belgische regering bij de Kamer van volksvertegenwoordigers heeft ingediend, strekt die wet er allereerst toe het WIB 92 aan te passen teneinde het internationaal algemeen aanvaarde arm’s-length-beginsel (hierna: „zakelijkheidsbeginsel”) er expliciet in op te nemen. Voorts strekt hij tot wijziging van de wet van 24 december 2002 teneinde de Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken de bevoegdheid te verlenen om deze beslissingen te nemen. Het zakelijkheidsbeginsel is opgenomen in de Belgische belastingwetgeving door toevoeging van § 2 aan artikel 185 van het WIB 92, welke paragraaf is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.

14. Artikel 185, § 2, WIB 92 beoogt te verzekeren dat de belastinggrondslag van in België belastingplichtige vennootschappen kan worden aangepast door correcties van de winst die het resultaat is van grensoverschrijdende intragroepsverrichtingen, wanneer de toegepaste verrekenprijzen de marktmechanismen en het zakelijkheidsbeginsel niet weerspiegelen. Voorts wordt het door artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 ingevoerde begrip „correlatieve aanpassing” gerechtvaardigd door het doel om een (mogelijke) dubbele belasting te vermijden of op te heffen.

⁷ *Belgisch Staatsblad* nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁸ *Belgisch Staatsblad* van 9 juli 2004.

Verder wordt erop gewezen dat die aanpassing op een geval-per-gevalbasis moet gebeuren aan de hand van de beschikbare elementen die onder andere door de belastingplichtige worden aangereikt en dat slechts tot de correlatieve aanpassing moet worden overgegaan voor zover de belastingadministratie van mening is dat de primaire aanpassing in een andere staat wat het principe en het bedrag ervan betreft, is gerechtvaardigd.

15. Artikel 185, § 2, WIB 92 bepaalt:

„[Voor] twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”⁹

4. Standpunt van de Belgische fiscus

16. Het standpunt van de Belgische fiscus blijkt uit een circulaire van 4 juli 2006 over de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel en uit meerdere antwoorden van de toenmalige Belgische minister van Financiën op parlementaire vragen.

17. De circulaire van 4 juli 2006 is in naam van de minister van Financiën verstuurd naar de ambtenaren van de algemene belastingadministratie en geeft onder andere toelichting bij de invoering van § 2 in artikel 185 WIB 92 en de dienovereenkomstige aanpassing van dat wetboek. In de circulaire wordt erop gewezen dat die wijzigingen, die sinds 19 juli 2004 van kracht zijn, ertoe strekken het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische fiscale recht om te zetten. Zij vormen de juridische basis die de mogelijkheid biedt tot het aanpassen van de belastbare winst die het resultaat is van grensoverschrijdende relaties tussen verbonden vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep.

18. In de eerste plaats wordt in de circulaire vermeld dat de positieve aanpassing waarin artikel 185, § 2, onder a), WIB 92 voorziet, een verhoging toelaat van de winst van de binnenlandse vennootschap die deel uitmaakt van een multinationale groep. Dat dient om de winst die de binnenlandse vennootschap ter gelegenheid van een bepaalde verrichting in een arm's-length-situatie zou moeten hebben verwezenlijkt erin op te nemen.

⁹ Het tweede lid van artikel 185, § 2, WIB 92 ontbreekt in punt 8 van het bestreden arrest, terwijl het wel in punt 29 van de overwegingen van het litigieuze besluit is vermeld.

19. Verder wordt in de circulaire verklaard dat de negatieve correlatieve aanpassing, waarin artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 voorziet, ertoe strekt een (mogelijke) dubbele belasting te vermijden. Deze aanpassing moet gebeuren op een geval-per-gevalbasis aan de hand van de beschikbare gegevens die onder meer door de belastingplichtige worden aangereikt. Er moet slechts tot een correlatieve aanpassing worden overgegaan voor zover de belastingadministratie of de Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken van mening is dat de aanpassing wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is. Artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 vindt geen toepassing indien de winst in de partnerstaat dermate werd verhoogd dat deze de winst overtreft die zou zijn behaald indien het zakelijkheidsbeginsel zou zijn toegepast.

20. In antwoord op parlementaire vragen over de vrijstelling van overwinst heeft de Belgische minister van Financiën op 13 april 2005 om te beginnen bevestigd dat artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 betrekking had op de situatie waarin een voorafgaande beslissing was verleend over een methodiek om te komen tot de vaststelling van een zakelijke winst. Vervolgens heeft hij bevestigd dat de winst die via de Belgische financiële rapportering van een multinationale groep in België werd getoond en die de zakelijke winst te boven ging niet in de Belgische fiscale winstbepaling moest worden opgenomen. Ten slotte stemde hij in met het standpunt dat het niet de taak van de Belgische fiscus was om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen die bedoelde meerwinst in de winst moest worden opgenomen.

21. In het kader van een nieuwe reeks parlementaire vragen over de toepassing van artikel 185, § 2, onder a) en b), WIB 92 heeft de Belgische minister van Financiën op 11 april 2007 verklaard dat tot dan toe alleen verzoeken voor een neerwaartse aanpassing waren ontvangen. Voorts heeft hij verklaard dat om in het kader van de voorafgaande beslissingen de methodiek te bepalen voor de vaststelling van een zakelijke winst van de Belgische onderneming, rekening was gehouden met de functies die zouden worden uitgeoefend, de risico's die zouden worden gedragen en de activa die zouden worden aangewend met betrekking tot activiteiten die in België nog geen fiscale gevolgen hadden gehad. Dienaangaande moest de winst die via de Belgische financiële rapportering van de multinationale groep in België was aangetoond en die de zakelijke winst te boven ging niet worden opgenomen in de fiscale winst die in België belastbaar was. Ten slotte heeft de Belgische minister van Financiën er wederom op gewezen dat het niet de taak is van de Belgische fiscus om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst zou moeten worden opgenomen. Het is niet mogelijk om in dat verband informatie uit te wisselen met buitenlandse belastingadministraties.

22. De Belgische minister van Financiën heeft op 6 januari 2015 bevestigd dat het beginsel waarop de voorafgaande beslissingen steunden, bestond in het belasten van de winst die overeenstemde met een zakelijke winst voor de betrokken onderneming en de antwoorden gevalideerd die zijn voorganger op 11 april 2007 had gegeven met betrekking tot het feit dat het niet de taak was van de Belgische fiscus om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de niet in België belaste meerwinst in de winst moest worden opgenomen.

III. Feiten en procedure bij het Gerecht

A. Achtergrond van het geschil

23. Van 2004 tot 2014 heeft de Belgische fiscus, door middel van 66 voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, de winst van 55 in België gevestigde vennootschappen van „grensoverschrijdende concerns” neerwaarts aangepast.

24. De fiscus heeft zich daarbij gebaseerd op artikel 185, § 2, onder b), WIB 92. Die bepaling maakt het mogelijk de winst tussen twee vennootschappen die deel uitmaken van een concern aan te passen, indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen.

25. Volgens de Commissie werden de vergoedingen voor prestaties tussen twee verbonden vennootschappen niet opnieuw beoordeeld aan de hand van het zakelijkheidsbeginsel, zoals bepaald in artikel 185, § 2, WIB 92, maar heeft de Belgische fiscus de winst van een in een „grensoverschrijdende groep” opgenomen vennootschap uiteindelijk vergeleken met die van een stand-alone-vennootschap. Concreet wordt die overwinst vastgesteld door een raming te maken van de hypothetische gemiddelde winst die een stand-alone-vennootschap met vergelijkbare activiteiten in vergelijkbare omstandigheden kan worden verwacht te maken en dat bedrag in mindering te brengen op de winst die de betrokken Belgische groepsentiteit daadwerkelijk heeft geboekt.¹⁰ Volgens de Belgische autoriteiten vloeit het overblijvende bedrag voort uit synergie-effecten, schaalvoordelen of andere voordelen wegens het behoren tot een multinationale groep en die niet zouden bestaan voor een vergelijkbare stand-alone-vennootschap.¹¹

26. Bij besluit van 11 januari 2016 heeft de Commissie vastgesteld dat de door België door middel van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, die waren gebaseerd op artikel 185, § 2, onder b), WIB 92, verleende aanpassingen een steunregeling in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormden die onverenigbaar was met de interne markt en die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU op onwettige wijze ten uitvoer was gelegd.

27. Voorts gelastte de Commissie de terugvordering van de verstrekte steun van de begunstigden, waarvan de definitieve lijst later door België diende te worden opgesteld. Uit de bijlage bij het litigieuze besluit blijken echter reeds 55 begunstigden, waaronder Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB en Celio International NV.

28. In de overwegingen 94 tot en met 110 van het litigieuze besluit heeft de Commissie de betrokken voorafgaande beslissingen in fiscale zaken bij elkaar aangemerkt als een steunregeling, gebaseerd op artikel 185, § 2, onder b), WIB 92, zoals toegepast door de Belgische fiscus. Voorts zijn deze vrijstellingen toegekend zonder dat de basisbepalingen uitvoeringsmaatregelen vereisten, aangezien de Belgische autoriteiten de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken volgens een samenhangende benadering hebben goedgekeurd. Verder zijn de begunstigden van de vrijstellingen in de bepalingen waarop de regeling was gebaseerd op algemene en abstracte wijze omschreven. Die bepalingen zagen immers op entiteiten die onderdeel waren van een multinationale groep van ondernemingen.¹²

B. Procedure bij het Gerecht

29. België en Magnetrol International hebben respectievelijk op 22 maart en 25 mei 2016 beroep ingesteld tegen het litigieuze besluit. Het Gerecht heeft deze beroepen gevoegd voor de mondelinge behandeling. Ierland is toegelaten tot interventie aan de zijde van België.

¹⁰ Overweging 13 van het litigieuze besluit.

¹¹ Overweging 14 van het litigieuze besluit.

¹² Zie punt 17 van het bestreden arrest.

30. België en Magnetrol International hebben de volgende middelen aangevoerd, waarmee zij in wezen betogen:

- dat de Commissie inbreuk heeft gemaakt op de exclusieve bevoegdheden van België op het gebied van directe belastingen;
- dat de Commissie ten onrechte heeft vastgesteld dat er sprake was van een steunregeling;
- dat de Commissie de voorafgaande beslissingen inzake overwinst ten onrechte als staatssteun heeft aangemerkt, en het legaliteitsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen heeft geschonden.

31. Met het bestreden arrest heeft het Gerecht het litigieuze besluit nietig verklaard. Weliswaar heeft het het middel inzake de vermeende inmenging van de Commissie in de fiscale bevoegdheid van België afgewezen (punten 59 tot en met 74 van het bestreden arrest), maar het Gerecht heeft vastgesteld dat de middelen van België en Magnetrol International betreffende schending van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 met betrekking tot het vermeende bestaan van een steunregeling, gegrond waren (punten 75 tot en met 135 van het bestreden arrest). Dientengevolge behoeften de andere daartegen aangevoerde middelen niet meer te worden onderzocht (punt 136 van het bestreden arrest).

IV. Procedure bij het Hof

32. Op 24 april 2019 heeft de Commissie hogere voorziening ingesteld tegen het arrest van het Gerecht.

33. Op 18 juli 2019 heeft België incidenteel hogere voorziening ingesteld.

34. Bij besluiten van 15 oktober 2019 heeft de president van het Hof Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev en Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower en Atlas Copco, evenals Celio International toegelaten tot interventie aan de zijde van Magnetrol International.

35. De Commissie concludeert tot:

- vernietiging van het bestreden arrest voor zover het Gerecht heeft geoordeeld dat de regeling inzake overwinst in het litigieuze besluit ten onrechte is beschouwd als steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589;
- terugverwijzing van de zaak naar het Gerecht voor een uitspraak over de resterende middelen;
- aanhouding van de beslissing omtrent de kosten.

36. België, Magnetrol International en de interveniënten concluderen tot:

- afwijzing van de hogere voorziening;
- verwijzing van de Commissie in de kosten van de procedure.

37. In het kader van de incidentele hogere voorziening concludeert België tot:

- vernietiging van het bestreden arrest voor zover het Gerecht het eerste middel van België heeft afgewezen, en het doen van uitspraak over dat middel;
- bevestiging van het bestreden arrest voor het overige;
- verwijzing van de Commissie in de kosten van de incidentele hogere voorziening.

38. De Commissie concludeert tot afwijzing van de incidentele hogere voorziening.

39. De Commissie, België, Magnetrol International en interveniënten hebben schriftelijk en tijdens de terechtzitting van 24 september 2020 mondeling opmerkingen gemaakt met betrekking tot de hogere voorziening.¹³

V. Beoordeling

A. Ontvankelijkheid van de hogere voorziening

40. België, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics en Wabco Europe achten de hogere voorziening van de Commissie in haar geheel niet-ontvankelijk. In de eerste plaats kritiseren zij de conclusies van de Commissie. In de tweede plaats zijn zij van mening dat de Commissie uit is op een nieuwe beoordeling van de feiten van de zaak. In de derde plaats zet de Commissie volgens hen niet uiteen op welke punten het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

1. Conclusies van de Commissie

41. Om te beginnen zijn Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics en Wabco Europe van mening dat de conclusies van de Commissie niet-ontvankelijk zijn. De Commissie heeft alleen verzocht om vernietiging van het deel van het arrest dat haar bezwaart. Het betwiste deel van het dictum, waarmee het Gerecht het litigieuze besluit nietig heeft verklaard, is echter ondeelbaar.

42. Overeenkomstig artikel 169, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof strekken de conclusies van de hogere voorziening tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de beslissing van het Gerecht zoals deze in het dictum van deze beslissing voorkomt.

43. De Commissie concludeert „tot vernietiging van het bestreden arrest voor zover het Gerecht heeft geoordeeld dat de regeling inzake overwinst in het litigieuze besluit ten onrechte is beschouwd als steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589”. Dienaangaande blijkt uit de conclusie van de Commissie ondubbelzinnig dat deze is gericht op de vernietiging van het dictum, waarmee het Gerecht het litigieuze besluit nietig heeft verklaard. Dat komt overeen met de volledige vernietiging van het oordeel van het Gerecht, waarmee het de beroepen van België en Magnetrol International geheel gegrond heeft verklaard. Het Gerecht heeft deze beroepen namelijk beslist niet gedeeltelijk verworpen.

¹³ Celio International heeft zich alleen mondeling uitgelaten.

44. Aangezien daaruit duidelijk blijkt dat de hogere voorziening is gericht op de vernietiging van het bestreden arrest¹⁴, zijn de conclusies van de Commissie wat dat betreft niet-ontvankelijk.

2. Grief dat de Commissie uit is op een nieuwe beoordeling van de door het Gerecht vastgestelde feiten

45. België, Soudal en Esko-Graphics klagen bovendien dat de Commissie uit is op een nieuwe beoordeling van de feiten door het Hof. Zij stellen dat de Commissie met haar hogere voorziening uiteindelijk tracht de motivering van het litigieuze besluit te vervangen.

46. Overeenkomstig artikel 256, lid 1, tweede alinea, VWEU en artikel 58, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie, is de hogere voorziening beperkt tot rechtsvragen. Het Gerecht is dus bij uitsluiting bevoegd om de relevante feiten vast te stellen en te beoordelen, alsook om de bewijsstukken te beoordelen. De beoordeling van deze feiten en deze bewijsstukken levert dus, behoudens het geval van een onjuiste opvatting daarvan, geen rechtsvraag op die als zodanig vatbaar is voor toetsing door het Hof in hogere voorziening.¹⁵

47. De Commissie beperkt zich evenwel juist niet tot het kritiseren van de vaststelling en de beoordeling van de relevante feiten door het Gerecht. Integendeel, zij voert herhaaldelijk aan dat het Gerecht de feiten onjuist heeft opgevat. Afgezien daarvan beperkt de Commissie zich niet tot kritiek op feitelijk niveau, maar voert zij eveneens aan dat het Gerecht op meerdere punten blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, zoals ik hierna zal uiteenzetten.¹⁶

3. Voldoende motivering van de hogere voorziening

48. België, Soudal en Esko-Graphics klagen ten slotte dat de Commissie niet heeft gemotiveerd in hoeverre het Gerecht artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft uitgelegd.

49. Volgens vaste rechtspraak volgt met name uit artikel 168, lid 1, onder d), en artikel 169, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering dat een hogere voorziening nauwkeurig moet aangeven tegen welke onderdelen van de beslissing waarvan de vernietiging wordt gevorderd, zij is gericht, en welke juridische argumenten die vordering specifiek ondersteunen. Een hogere voorziening waarin slechts de reeds voor het Gerecht aangevoerde middelen en argumenten letterlijk worden herhaald, voldoet niet aan die motiveringsvereisten.¹⁷

50. De Commissie kritiseert evenwel bepaalde delen van het bestreden arrest en noemt dienaangaande specifieke punten.¹⁸ Bovendien verduidelijkt zij in hoeverre het Gerecht volgens haar blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de toepassing van de afzonderlijke voorwaarden van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589.

51. Daarmee is de hogere voorziening voldoende gemotiveerd.

¹⁴ Zie bijvoorbeeld arrest van 7 april 2016, Akhras/Raad (C-193/15 P, EU:C:2016:219, punt 34).

¹⁵ Zie recentelijk arresten van 28 november 2019, Brugg Kabel en Kabelwerke Brugg/Commissie (C-591/18 P, niet gepubliceerd, EU:C:2019:1026, punt 32); 4 maart 2020, Buonotourist/Commissie (C-586/18 P, EU:C:2020:152, punt 67), en 28 mei 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Commissie (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punt 10).

¹⁶ Punt 58 van deze conclusie.

¹⁷ Zie recent arrest van 4 april 2019, OZ/EIB (C-558/17 P, EU:C:2019:289, punt 33), en besluiten van 15 januari 2020, BS/Parlement (C-642/19 P, niet gepubliceerd, EU:C:2020:32, punt 17), en 3 september 2020, ZW/EIB (C-50/20 P, niet gepubliceerd, EU:C:2020:652, punt 15).

¹⁸ Zie het overzicht in de punten 17 tot en met 20 van het verzoekschrift in hogere voorziening.

4. Conclusie aangaande de ontvankelijkheid van de hogere voorziening

52. Bijgevolg is de hogere voorziening ontvankelijk.

B. Gegrondheid van de hogere voorziening

53. De hogere voorziening van de Commissie berust op één middel, waarmee zij stelt dat het Gerecht met de uitlegging van het begrip steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en daarenboven het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat, aangezien de voorwaarden van een steunregeling niet zijn uiteengezet.

54. Volgens het Gerecht heeft de Commissie ten onrechte vastgesteld dat de stelselmatige, verder dan de werkingssfeer van artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 gaande praktijk inzake bijstelling van de winst door de Belgische autoriteiten een steunregeling vormt (punt 135 van het bestreden arrest). De Commissie heeft niet alle vastgestelde voorafgaande beslissingen in fiscale zaken getoetst, maar alleen een streekproef daarvan. Daarmee heeft zij volgens het Gerecht echter niet bewezen dat de Belgische fiscus in alle voorafgaande beslissingen in fiscale zaken een stelselmatige benadering heeft gevolgd (punt 134 van het bestreden arrest).

55. Overeenkomstig artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 is een steunregeling een regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn.

56. Onder het begrip „individuele steun” moet daarentegen volgens artikel 1, onder e), van deze verordening steun worden verstaan die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling, alsmede steun die op grond van een steunregeling wordt toegekend en moet worden aangemeld.

57. Dientengevolge kent een steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 drie voorwaarden: in de eerste plaats moet het om een regeling gaan. In de tweede plaats moet de individuele steun zonder verdere uitvoeringsmaatregelen worden toegekend. En in de derde plaats moeten de ondernemingen, waaraan de steun wordt toegekend, in de regeling op algemene en abstracte wijze worden omschreven. Aan deze voorwaarden moet cumulatief zijn voldaan.

58. Het Gerecht is tot de conclusie gekomen dat aan geen van deze voorwaarden was voldaan. Volgens de Commissie heeft het Gerecht daarmee alle drie de voorwaarden van artikel 1, onder d), onjuist uitgelegd (eerste tot en met het derde deel van het middel). Alleen indien dit voor alle drie de voorwaarden het geval is, kan de hogere voorziening van de Commissie uiteindelijk slagen.

59. Het vierde en laatste deel van het middel, volgens hetwelk het Gerecht bovendien de geest en het doel van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 heeft miskend, is daarentegen in feite geen zelfstandig deel van het middel. Integendeel, bij de uitlegging van elk van de voorwaarden van een bepaling moet rekening worden gehouden met de geest en het doel ervan. Dit deel wordt derhalve samen met de andere drie delen onderzocht.

1. Eerste voorwaarde, betreffende het bestaan van een „regeling” (eerste deel van het middel in hogere voorziening)

60. Met het eerste deel van het middel verwijt de Commissie het Gerecht in de punten 78 e.v. van het bestreden arrest de eerste voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, betreffende het begrip „regeling”, onjuist te hebben uitgelegd. Daarenboven heeft het de overwegingen 94 tot en met 110 van het litigieuze besluit onjuist opgevat, doordat het in punt 94 van het bestreden arrest heeft aangenomen dat alleen de in overweging 99 aangevoerde handelingen de grondslag van de omstreden regeling vormden.

61. In overweging 99 van het litigieuze besluit heeft de Commissie uiteengezet dat artikel 185, § 2, onder b), WIB 92, de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, de circulaire van 2 juli 2006 en de antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de toepassing van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 de regelingen vormen op grond waarvan de vrijstelling van overwinst wordt toegekend.

62. Het eerste deel van het middel bevat op zijn beurt twee argumenten. In de eerste plaats kan het begrip „regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, anders dan het Gerecht meent, eveneens een vaste administratieve praktijk omvatten (zie onder a). In de tweede plaats heeft het Gerecht miskend dat de Commissie deze vaste administratieve praktijk ook toereikend heeft bewezen (zie onder b).

a) Begrip „regeling”

63. Volgens de Commissie heeft het Gerecht het begrip „regeling” te strikt uitgelegd. Het begrip „regeling” kan volgens haar eveneens – anders dan het Gerecht meent – een vaste administratieve praktijk omvatten.

64. Het begrip „regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 moet ruim worden uitgelegd.¹⁹ Hoewel slechts in enkele taalversies wordt vermeld dat een wettelijke regeling vereist kan zijn²⁰, lijkt het volgens de meeste taalversies²¹ voldoende te zijn dat er een rechtsgevolg is vastgesteld²² - al dan niet bij wet.

65. Ook de doeltreffendheid in de praktijk van het toezicht op de steun pleit voor een ruime uitlegging. Terwijl punt e) betrekking heeft op individuele steun, omvat punt d) een groot aantal gelijksoortige gevallen. De effectiviteit van het werk van de Commissie zou in gevaar komen wanneer de lidstaten de controle van een abstracte steunregeling zouden kunnen verhinderen, door deze van het wettelijke naar het administratieve niveau te verschuiven. De Commissie zou in dat geval alle beslissingen afzonderlijk moeten controleren, hoewel ze gelijksoortig zijn.

66. Het argument van de Commissie lijkt daarentegen te berusten op een onvolledige lezing van het bestreden arrest. Het Gerecht heeft om te beginnen in de punten 80 e.v. van zijn arrest onderzocht of de in overweging 99 van het litigieuze besluit vermelde rechtshandelingen de grondslag vormen voor de toegekende negatieve aanpassingen. Die vraag heeft het Gerecht in

¹⁹ Zie met name in de Engelse taalversie „act”, in de Italiaanse „atto” en in de Portugese „ato”.

²⁰ In het Spaans „dispositivo” en in het Frans „disposition”.

²¹ In het Deens „retsakt”, in het Duits „Regelung”, in het Nederlands „regeling” en in het Zweeds „rättsakt”.

²² Zie de conclusie van advocaat-generaal Wathelet in de gevoegde zaken Scuola Elementare Maria Montessori/Commissie en Commissie/Scuola Elementare Maria Montessori en Ferracci (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:229, punten 34 e.v.).

punt 96 van het arrest ontkennend beantwoord, met het argument dat deze handelingen niet de dragende bestanddelen bevatten van de door de Commissie gekritiseerde regeling. Vervolgens heeft het Gerecht in de punten 121 e.v. onderzocht of het betoog van de Commissie met betrekking tot het bestaan van een vaste administratieve praktijk deze conclusie ter discussie stelt. Het Gerecht kwalificeert een dergelijke vaste administratieve praktijk als een „stelselmatige benadering”.

67. Het Gerecht verwijst in de punten 79-122 van het bestreden arrest terecht naar het arrest Duitsland en Pleuger Worthington/Commissie. Volgens dat arrest kan de Commissie, indien er geen rechtshandeling tot invoering van een steunregeling wordt geïdentificeerd, op basis van een geheel van omstandigheden tot de conclusie komen dat er een steunregeling bestaat.²³ Anders dan sommige betrokkenen menen, kan uit het arrest Pleuger²⁴ echter niet worden afgeleid dat een administratieve praktijk alleen een steunregeling kan vormen wanneer een wettelijke regeling ontbreekt. Het is juist dat het Hof in die zaak alleen hoefde te oordelen over een situatie waarin geen rechtshandeling kon worden geïdentificeerd waarop de steunregeling was gebaseerd. Het Hof deed daarmee echter geen uitspraak over gevallen waarin een rechtshandeling door de administratie buiten de bewoordingen ervan om op een bepaalde wijze uniform wordt toegepast. Dienovereenkomstig sluit het Gerecht in punt 123 van het bestreden arrest in het geheel niet uit dat de Commissie tot de slotsom kan komen dat er sprake is van een steunregeling, wanneer zij een stelselmatige benadering kan aantonen, waarvan de kenmerken voldoen aan de eisen van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589. Het Gerecht heeft daarentegen in punt 124 alleen vastgesteld dat de Commissie niet heeft aangetoond dat deze stelselmatige benadering een vaste administratieve praktijk was.

68. Dientengevolge houdt dit in het kader van het eerste deel van haar middel door de Commissie aangevoerde argument geen steek.

b) Bewijs van het bestaan van een vaste administratieve praktijk

69. Het is dientengevolge doorslaggevend of het Gerecht - zoals de Commissie betoogt - blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te hoge eisen te stellen aan het bewijs van het bestaan van een vaste administratieve praktijk. Wat dat betreft heeft het Gerecht in punt 134 van zijn arrest vastgesteld dat de Commissie in het litigieuze besluit niet heeft aangetoond dat er sprake was van een stelselmatige benadering door de Belgische fiscus, die in alle voorafgaande beslissingen in fiscale zaken zou zijn gevolgd.

70. Zoals hierboven is uiteengezet²⁵, levert de beoordeling van de feiten door het Gerecht in principe geen rechtsvraag op, die als zodanig vatbaar is voor toetsing door het Hof. Wanneer het Gerecht de feiten heeft vastgesteld of beoordeeld, is het Hof krachtens artikel 256 VWEU echter bevoegd om toezicht uit te oefenen op de wijze waarop het Gerecht de feiten juridisch heeft gekwalificeerd en op de rechtsgevolgen die het daaraan heeft verbonden.²⁶

²³ Arrest van 13 april 1994, Duitsland en Pleuger Worthington/Commissie (C-324/90 en C-342/90, EU:C:1994:129, punten 14, 15 en 23).

²⁴ Arrest van 13 april 1994, Duitsland en Pleuger Worthington/Commissie (C-324/90 en C-342/90, EU:C:1994:129, punten 14, 15 en 23).

²⁵ Punt 46 van deze conclusie.

²⁶ Arresten van 14 december 2017, EBMA/Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, punt 33); 4 februari 2020, Uniwersytet Wrocławski en Polen/REA (C-515/17 P en C-561/17 P, EU:C:2020:73, punt 47), en 18 juni 2020, Commissie/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, punt 93).

71. Inzonderheid is het Gerecht van mening dat de Commissie niet rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat er sprake was van een dergelijke stelselmatige benadering (punt 126 van het bestreden arrest). Zij heeft noch de keuze van de steekproef, noch de redenen waarom die steekproef als representatief voor alle voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd beschouwd, nader toegelicht (punt 127 van het bestreden arrest). Er zijn representatieve voorbeelden gegeven voor alle voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, maar er is niet toegelicht waarom die voorbeelden zijn gekozen en waarom zij een voldoende representatieve basis zouden vormen (punt 128 van het bestreden arrest).

72. Zoals hieronder wordt toegelicht, mag de Commissie zich voor het bewijzen van een regeling beperken tot het onderzoeken van een steekproef (zie hierna onder 1). Derhalve moet worden onderzocht of het Gerecht de keuze van de steekproef door de Commissie terecht heeft gekritiseerd (zie hierna onder 2).

1) Bewijs van het bestaan van een steunregeling door middel van een steekproef

73. De Commissie beschouwt voorafgaande beslissingen in fiscale zaken over het algemeen als individuele steun.²⁷ Dat sluit evenwel niet uit dat de Commissie ook bij voorafgaande beslissingen in fiscale zaken het bestaan van een vaste administratieve praktijk van de fiscus van een lidstaat kan bewijzen. Daartoe moet de Commissie echter bewijzen dat de fiscus stelselmatig te werk gaat.

74. Bij een administratieve praktijk gaat het om een in zekere mate constante en algemene praktijk.²⁸ Een dergelijke praktijk is een vaste praktijk wanneer deze zich zodanig heeft ontwikkeld dat de indruk wordt gewekt dat een bepaalde categorie gevallen altijd op deze wijze wordt behandeld.

75. Bij het bewijzen van een vaste administratieve praktijk is er natuurlijk sprake van bepaalde onnauwkeurigheden, met name wanneer de staat met betrekking tot die praktijk geen administratieve voorschriften heeft vastgesteld. Niettemin is louter de schijn van een administratieve praktijk niet voldoende. Integendeel, de Commissie dient, wanneer er wetgeving bestaat, te bewijzen dat de administratieve praktijk consequent verder is gegaan dan het louter uitoefenen van de wettelijke bevoegdheden. Anders zou de wet zelf de steunregeling vormen.

76. In het onderhavige geval verwijt de Commissie België dat de Belgische fiscus artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 systematisch onjuist heeft toegepast. Immers, terwijl ingevolge deze bepaling een herziening van de winst mogelijk is voor overeenkomsten tussen twee vennootschappen die deel uitmaken van een groep, heeft de Belgische fiscus de vrijstelling los van dergelijke overeenkomsten verleend.

77. Volgens de vaststellingen van het Gerecht volstond het dat de winst verband hield met een nieuwe situatie, zoals een reorganisatie die leidt tot de verplaatsing van een „central entrepreneur” naar België, de creatie van werkgelegenheid of investeringen.²⁹ De Belgische fiscus

²⁷ Zie arrest Gerecht van 24 september 2019, Nederland e.a./Commissie (T-760/15, EU:T:2019:669), evenals de aanhangige zaken C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie; C-898/19 P, Ierland/Commissie e.a., en C-465/20 P, Commissie/Ierland e.a.

²⁸ Arresten van 29 april 2004, Commissie/Duitsland (C-387/99, EU:C:2004:235, punt 42), en 26 april 2005, Commissie/Ierland (C-494/01, EU:C:2005:250, punt 28).

²⁹ Punt 90 van het bestreden arrest respectievelijk de overwegingen 103 en 139 van het litigieuze besluit.

maakte zelfs reclame - iets wat de Commissie ter terechtzitting nogmaals duidelijk heeft gemaakt - met de mogelijkheid om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken te verkrijgen, waarbij de winst neerwaarts werd aangepast (soms ook vrijstelling van overwinst genoemd).³⁰

78. Wanneer echter op grond van de uiterlijke schijn een groot aantal beslissingen dezelfde benaderingswijze en motivering vertoont, vormt dat een indicatie voor een vaste administratieve praktijk.

79. De Commissie hoeft daarvoor niet alle gekritiseerde beslissingen afzonderlijk te onderzoeken, maar kan het bewijs van het bestaan van een vaste administratieve praktijk ook baseren op een steekproef.³¹ De Commissie moet echter motiveren dat de keuze van haar steekproef representatief is. De steekproef moet voor het concrete geval voldoende ruim zijn.³² De steekproef kan zuiver toevallig worden gekozen, maar ook zodanig dat uit een bepaalde deelsteekproef zo betrouwbaar mogelijke conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van het geheel.

80. Bij de laatste methode moeten alle voor de keuze van de steekproef relevante parameters uit het litigieuze besluit blijken. De door de Commissie in haar hogere voorziening gegeven uitleg waarom de steekproef representatief is, is pas achteraf aangevoerd en kan derhalve niet in aanmerking worden genomen.

2) Bewijs van het bestaan van een vaste administratieve praktijk in het onderhavige geval

81. Derhalve staat ter discussie of het Gerecht in punt 126 van het bestreden arrest terecht heeft vastgesteld dat de Commissie in het litigieuze besluit het bestaan van een vaste administratieve praktijk niet genoegzaam heeft aangetoond.

82. Het Gerecht zet in punt 127 van het bestreden arrest uiteen dat de Commissie een steekproef van 22 van de 66 betrokken voorafgaande beslissingen in fiscale zaken heeft onderzocht. Zij heeft echter noch de keuze van deze steekproef, noch de redenen waarom deze steekproef als representatief voor alle voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd beschouwd, nader toegelicht. De Commissie heeft zich ertoe beperkt om met de onderzochte beslissingen de periode van de gekritiseerde beslissingen te bestrijken.

83. Voorts kritiseert het Gerecht in punt 128 van het bestreden arrest het feit dat het ontbreekt aan nadere gegevens aangaande de redenen waarom zes voorafgaande beslissingen in fiscale zaken uit deze steekproef in het litigieuze besluit beknopt werden beschreven. In het litigieuze besluit wordt op geen enkele wijze toegelicht waarom deze zes voorafgaande beslissingen in fiscale zaken voldoende representatief zouden zijn voor alle 66 voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

³⁰ Voetnoot 52 van het litigieuze besluit.

³¹ Zie arresten van 14 oktober 1987, Duitsland/Commissie (248/84, EU:C:1987:437, punt 18), en 20 december 2017, Spanje/Commissie (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punt 77).

³² Arrest van 20 december 2017, Spanje/Commissie (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punt 77).

84. Anders dan het Gerecht meent, kan het litigieuze besluit wat dat betreft niet worden gekritiseerd, omdat het bij de zes tot voorbeeld dienende voorafgaande beslissingen in fiscale zaken - in de woorden van het Gerecht - alleen gaat om „representatieve voorbeelden”.³³ Representatieve voorbeelden vormen immers juist niet de motivering waarop een besluit is gebaseerd, maar dienen alleen ter illustratie daarvan.

85. Wat echter de motivering betreft waarop het litigieuze besluit is gebaseerd, moet de keuze van de Commissie, zoals hierboven is uiteengezet, representatief zijn. Daartoe dienen alle parameters in aanmerking te worden genomen die hebben geleid tot de keuze van de steekproef. Deze moeten worden onderworpen aan een totaalbeoordeling.³⁴

86. In het onderhavige geval heeft de Commissie om te beginnen 22 van de 66 betrokken voorafgaande beslissingen in fiscale zaken onderzocht, zodat de steekproef een derde van alle beslissingen omvatte. Dat aantal kan niet worden gekritiseerd. Voorts waren alle beslissingen afkomstig van dezelfde ondertekenaar, namelijk de Belgische Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

87. Bovendien bevatten alle 22 gekozen en onderzochte voorafgaande beslissingen aanpassingen van de winst ten gunste van de verzoekers, die deel uitmaakten van een multinationalaal opererende groep. Daardoor paste de Belgische fiscus een - zoals de Commissie het noemt - fictieve winstbelasting voor bepaalde vennootschappen toe, die niet voortkomt uit artikel 185, § 2, WIB 92.

88. Ten slotte heeft de Commissie beslissingen gekozen uit de jaren 2004, 2007, 2010 en 2013. Deze informatie blijkt alleen uit overweging 3 van het litigieuze besluit, die niet in het deel van het litigieuze besluit staat dat betrekking heeft op het toetsingskader, maar zich beperkt tot de beschrijving van de procedure.

89. Uit de in overweging 59 van het litigieuze besluit prominent weergegeven tabel blijkt echter dat deze 22 beslissingen van de steekproef alle beslissingen vormen van de gekozen jaren. Aangezien in 2004 geen beslissing is vastgesteld, heeft de Commissie teruggegrepen op het jaar 2005, het eerste jaar van dit soort voorafgaande beslissingen. Dienaangaande heeft het Gerecht in punt 127 van het bestreden arrest de uiteenzetting van de Commissie juist weergegeven, namelijk dat zij met het onderzoek van deze jaren de beslissingen omvatte die in het begin, in het midden en aan het einde van de periode zijn vastgesteld.

90. Bijgevolg heeft de Commissie in het litigieuze besluit gesteld dat de steekproef in zijn geheel representatief was en dientengevolge volstond als bewijs van een vaste administratieve praktijk.

91. Ook de omstandigheid dat afzonderlijke verzoeken na het vooronderzoek zijn ingetrokken, doet daaraan niets af. Zoals blijkt uit punt 112 van het bestreden arrest, leidden in 2014 slechts ongeveer 50 % van de verzoeken uiteindelijk tot een voorafgaande beslissing. De andere helft van de aanvragen heeft niet geleid tot een beslissing.

³³ Punt 128 van het bestreden arrest.

³⁴ Zie algemeen voor de vaste rechtspraak aangaande de motiveringsplicht, arresten van 2 april 1998, Commissie/Sytraval en Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, punt 63); 11 december 2008, Commissie/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, punt 43); 10 maart 2016, HeidelbergCement/Commissie (C-247/14 P, EU:C:2016:149, punt 16), en 4 juni 2020, Hongarije/Commissie (C-456/18 P, EU:C:2020:421, punt 57).

92. Dat is evenwel niet van belang, aangezien de Commissie enerzijds het jaar 2014 helemaal niet in haar steekproef heeft opgenomen. Anderzijds hebben de Belgische autoriteiten de Commissie meegedeeld „dat zij sedert de invoering van de omstreden regeling nooit een aanvraag hebben geweigerd voor een [voorafgaande beslissing in fiscale zaken] om de vrijstelling van overwinst te krijgen”.³⁵ De Commissie mocht er tegen deze achtergrond van uitgaan dat zij de volledige beslissingspraktijk van de Belgische fiscus bestreek.

93. In het kader van het toezicht op de steun moet er wat dat betreft aan worden herinnerd dat de Commissie is aangewezen op de medewerking van de betrokken lidstaat. Zij kan overeenkomstig de artikelen 5, 12 en 20 van verordening 2015/1589 verzoeken om informatie richten aan de lidstaat. Daarbij mag de Commissie ervan uitgaan dat de door de lidstaat verstrekte informatie juist en volledig is. Verdergaande onderzoeken behoeft zij niet te verrichten.

94. Bijgevolg heeft de Commissie in het litigieuze besluit de keuze van de steekproef en de redenen waarom die steekproef als representatief voor alle voorafgaande beslissingen in fiscale zaken werd beschouwd, voldoende toegelicht. Derhalve behoeft niet nader te worden ingegaan op het argument van de Commissie dat reeds een verwijzing naar het inleidingsbesluit in het litigieuze besluit volstaat om te voldoen aan de informatievereisten.³⁶

95. Alles bij elkaar genomen, heeft het Gerecht derhalve blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de steekproef ten onrechte te kwalificeren als rechtens niet genoegzaam representatief en ontoereikend om een vaste administratieve praktijk te bewijzen.

c) Conclusie aangaande het eerste deel van het middel

96. Het eerste deel van het middel is derhalve gegrond.

2. Tweede voorwaarde, betreffende de toekenning „zonder verdere uitvoeringsmaatregelen” (tweede deel van het middel)

97. In het tweede deel van het middel voert de Commissie aan dat het Gerecht de tweede voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, namelijk dat er geen verdere uitvoeringsmaatregelen zijn vereist, onjuist heeft uitgelegd.

98. In punt 120 van het bestreden arrest komt het Gerecht tot de conclusie dat de Commissie ten onrechte tot de slotsom is gekomen dat de aan de orde zijnde Belgische vrijstellingsregeling voor overwinst geen verdere uitvoeringsmaatregelen vereiste.

99. Daarvoor heeft het Gerecht in punt 86 van het bestreden arrest de voorwaarde van een steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, namelijk dat individuele steun wordt toegekend zonder dat er nog uitvoeringsmaatregelen zijn vereist, juist omschreven. Beslissend is in dit verband dat de belangrijkste elementen van de betrokken steunregeling blijken uit de bepalingen die als grondslag voor die regeling zijn vastgesteld.

³⁵ „Wij wijzen erop dat er geen afwijzende beslissing is vastgesteld”, overweging 59, respectievelijk voetnoot 41 van het litigieuze besluit.

³⁶ Dat dat tot de context van het litigieuze besluit behoort, is niet duidelijk. Bij het inleidingsbesluit en het negatief besluit gaat het om twee verschillende rechtshandelingen met betrekking tot verschillende tijdstippen en vanuit verschillende gezichtspunten, die vallen onder verschillende gerechtelijke toezichtmaatregelen.

100. Nochtans heeft de hierboven vastgestelde³⁷ onjuiste rechtsopvatting van het Gerecht eveneens gevolgen voor dit deel van het middel. Aangezien het Gerecht van oordeel was dat de vaste administratieve praktijk van de Belgische fiscus niet genoegzaam was aangetoond, heeft het de voorwaarde inzake de ontbrekende uitvoeringsmaatregelen alleen onderzocht met het oog op de wettelijke grondslag voor herzieningen van de winst op grond van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92.

101. Indien de grondslag van de steunregeling een wet is, vormt de toepassing ervan door de administratie over het algemeen een mogelijke verdere uitvoeringsmaatregel. Van dergelijke verdere uitvoeringsmaatregelen is evenwel geen sprake wanneer individuele steun zonder individuele beslissingsbevoegdheid van het bestuur reeds op grond van de wet wordt toegekend.

102. Het Gerecht neemt in punt 87 van het bestreden arrest in principe terecht aan dat de nationale autoriteiten niet mogen beschikken over een „beoordelingsmarge” en dat hun bevoegdheid zich daarentegen moet beperken tot een technische toepassing. Alleen op deze wijze is het uitgesloten dat er sprake is van verdere uitvoeringsmaatregelen. Het is derhalve belangrijk of de autoriteiten over een echte beslissingsmarge beschikken of alleen over een gebonden beslissingsbevoegdheid. Dat een verzoek van de belastingplichtige noodzakelijk is, is voor de behoefte aan verdere uitvoeringsmaatregelen niet van belang. Het Gerecht wijst daar terecht op in punt 100 van het bestreden arrest.

103. Indien het echter - zoals in casu - een vaste administratieve praktijk is die de regeling vormt, zijn er over het algemeen geen verdere uitvoeringsmaatregelen, aangezien de vaste administratieve praktijk reeds bestaat uit een pakket van maatregelen met betrekking tot de toekenning van de individuele steun.

104. Bij een vaste administratieve praktijk kan een verdere uitvoeringsmaatregel er alleen in bestaan dat elk administratief ambtenaar in het kader van deze praktijk een individuele beslissingsbevoegdheid wordt toegekend, die hem toestaat af te wijken van de feitelijk in de praktijk gebrachte behandeling.

105. Dat is in casu niet het geval. Voor zover de Belgische fiscus, buiten de bewoordingen van artikel 185, § 2, WIB 92 om, de winst heeft vergeleken met die van een niet in een groep verbonden vennootschap, is er altijd een aanpassing gevolgd aan de lagere winst van een vergelijkbare, niet in een groep verbonden vennootschap. Aangezien deze aanpassing zonder uitzondering volgens dezelfde methode geschiedde, was er derhalve geen sprake van een zelfstandige, individuele beslissingsmarge van de autoriteiten.

106. In de onderhavige procedure zijn er meer in het bijzonder geen aanwijzingen voor dat de Belgische fiscus de winst verschillend kan aanpassen, wanneer twee identieke in een groep verbonden vennootschappen verzoeken om een voorafgaande beslissing in fiscale zaken, omdat zij van mening zijn dat de ene vennootschap meer moet worden begunstigd dan de andere.

107. Dienaangaande geeft het Gerecht met de vaststelling dat in het onderhavige geval verdere uitvoeringsmaatregelen vereist zouden zijn geweest, blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Bijgevolg is ook het tweede deel van het middel gegrond.

³⁷ Punten 81 e.v. van deze conclusie.

3. Derde voorwaarde, inzake de algemene en abstracte omschrijving van de begunstigen in de regeling (derde deel van het middel)

108. Met het derde deel van het middel verwijt de Commissie het Gerecht dat het de derde voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, namelijk de algemene en abstracte omschrijving van de begunstigen, onjuist heeft uitgelegd en de overwegingen 66, 102, 103 en 109 evenals 139 en 140 van het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat, door ervan uit te gaan dat er verdere uitvoeringsmaatregelen vereist waren om de door de vrijstellingsregeling voor overwinst begunstigen te bepalen.

109. De omschrijving van de begunstigen behandelt het Gerecht in de punten 114 tot en met 119 van het bestreden arrest. Het komt in punt 119 van het bestreden arrest tot de conclusie dat de omschrijving van de begunstigen noodzakelijkerwijs nog verdere uitvoeringsmaatregelen vereist. De begunstigen konden volgens punt 115 van het bestreden arrest niet alleen op basis van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 worden geïdentificeerd. Volgens punt 116 van het bestreden arrest stemden de door de Commissie geïdentificeerde begunstigen van de regeling overeenkomstig overweging 102 van het litigieuze besluit overeen met een veel specifiekere categorie dan de in de wet omschreven categorie. De andere door de Commissie geïdentificeerde handelingen bevatten echter geen nadere toelichting (punt 117 van het bestreden arrest).

110. Ook wat dat betreft heeft het Gerecht blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Het Gerecht hanteert in punt 115 van het bestreden arrest in principe het juiste criterium voor de algemene en abstracte omschrijving van de begunstigen in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589. Een dergelijke omschrijving is algemeen en abstract wanneer de begunstigen alleen op grond van de regeling en zonder verdere uitvoeringsmaatregelen kunnen worden geïdentificeerd.

111. In hetzelfde punt heeft het Gerecht ook terecht gesteld dat volgens artikel 185, § 2, onder d), WIB 92 gebruikmaking van de fiscale regeling is beperkt tot vennootschappen die deel uitmaken van een „multinationale groep van verbonden vennootschappen”. Dienaangaande is de gelijklopende overweging 109 van het litigieuze besluit niet onjuist opgevat.

112. Evenwel miskent het Gerecht in punt 116 van het bestreden arrest dat de nadere beschrijving van de begunstigen in overweging 102 van het litigieuze besluit zelf deel uitmaakt van de steunregeling.³⁸ Dat de door de Commissie geïdentificeerde begunstigen van de regeling zich onderscheiden van de in artikel 185, § 2, WIB 92 genoemden, vloeit simpelweg voort uit het feit dat de Commissie niet artikel 185, § 2, WIB 92 als steunregeling aanmerkt, maar de vaste administratieve praktijk.

113. Het Gerecht heeft bijgevolg de omschrijving van de begunstigen in de regeling - in casu de vaste administratieve praktijk - ten onrechte als niet algemeen en abstract gekwalificeerd. Derhalve is ook het derde deel van het middel gegrond.

4. Conclusie aangaande de gegrondheid van de hogere voorziening

114. Bijgevolg is het Gerecht er ten onrechte van uitgegaan dat in het onderhavige geval niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589. Integendeel, de Commissie heeft in het litigieuze besluit toereikend uiteengezet dat de Belgische praktijk inzake

³⁸ Punt 78 van deze conclusie.

de neerwaartse aanpassing van de winst van een multinationale groep van vennootschappen een steunregeling vormt in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589. De hogere voorziening is derhalve gegrond.

C. Beroepsprocedure bij het Gerecht

115. Ingevolge artikel 61, eerste alinea, van het Statuut kan het Hof in geval van vernietiging van de beslissing van het Gerecht de zaak zelf afdoen wanneer deze in staat van wijzen is, dan wel haar voor afdoening verwijzen naar het Gerecht.

116. In het onderhavige geval is de zaak niet in staat van wijzen. Zelfs indien het Hof vaststelt dat aan alle voorwaarden van een steunregeling is voldaan, moet het Gerecht immers nog beoordelen of de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken met betrekking tot de neerwaartse aanpassing van de winst staatssteun vormen en of de terugvordering van de vermeende steun, omdat zij ten onrechte is bevolen, met name het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel schendt.

117. Het Gerecht heeft de desbetreffende middelen niet onderzocht. Ook in de met het onderhavige proefproces verwante geschorste procedures zijn over de overeenstemmende middelen voor het Gerecht geen standpunten uitgewisseld. Het onderzoek ervan vereist verdere maatregelen tot organisatie van de procesgang.³⁹ Bijgevolg moet de zaak voor afdoening worden terugverwezen naar het Gerecht.

D. Niet-ontvankelijkheid van de incidentele hogere voorziening

118. Verder moet worden onderzocht of de door België ingestelde incidentele hogere voorziening ontvankelijk is.

119. Ingevolge artikel 56, tweede alinea, eerste volzin, van het Statuut kan een partij die geheel of gedeeltelijk in het ongelijk is gesteld, hogere voorziening instellen. In het onderhavige geval concludeert België tot vernietiging van de beslissing van het Gerecht, voor zover het Gerecht het eerste middel van België heeft afgewezen.

120. Hoewel de conclusies van de incidentele hogere voorziening overeenkomstig artikel 178, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering kunnen „strekken tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de beslissing van het Gerecht”, heeft het Hof geoordeeld dat het een fundamenteel beginsel inzake hogere voorziening vormt dat deze moet zijn gericht tegen het dictum van de beslissing van het Gerecht en niet uitsluitend ertoe kan strekken dat bepaalde overwegingen van die beslissing worden gewijzigd.⁴⁰

³⁹ Zie arrest van 8 september 2020, Commissie en Raad/Carreras Sequeros e.a. (C-119/19 P en C-126/19 P, EU:C:2020:676, punt 130), voor de tegenovergestelde situatie.

⁴⁰ Arresten van 14 november 2017, British Airways/Commissie (C-122/16 P, EU:C:2017:861, punt 51); 25 juli 2018, Société des produits Nestlé e.a./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P en C-95/17 P, EU:C:2018:596, punt 41), en 16 juli 2020, Inclusion Alliance for Europe/Commissie (C-378/16 P, EU:C:2020:575, punt 57).

121. Dat stemt overeen met de formulering in de algemene bepaling inzake de conclusies van de hogere voorziening, artikel 169, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering. Een hogere voorziening die niet strekt tot een zelfs maar gedeeltelijke vernietiging van het bestreden arrest, te weten van het dictum ervan, maar enkel tot wijziging van bepaalde rechtsoverwegingen van dit arrest, is dienovereenkomstig niet-ontvankelijk.⁴¹

122. De achtergrond hiervan is dat elke rekwirant een procesbelang moet hebben. Dat volgt reeds uit artikel 56, tweede alinea, eerste volzin, van het Statuut en geldt ook voor incidentele hogere voorzieningen.

123. Daaraan ontbreekt het in casu. Ofwel wordt de hogere voorziening van de Commissie afgewezen, waardoor de nietigverklaring van het litigieuze besluit - geheel zoals België wenst - in kracht van gewijsde gaat, ofwel wordt de zaak door het Hof terugverwezen naar het Gerecht. Aangaande diens overwegingen betreffende de fiscale bevoegdheid van de lidstaten, zal het Hof zich pas in het kader van een andere hogere voorziening uitspreken.

124. De incidentele hogere voorziening van België is derhalve niet-ontvankelijk.

VI. Kosten

125. Krachtens artikel 184, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering beslist het Hof over de kosten, wanneer de hogere voorziening gegrond is en het de zaak zelf afdoet. Aangezien dat in casu niet het geval is, wordt de beslissing omtrent de kosten aangehouden.

VII. Conclusie

126. Ik geef het Hof in overweging als volgt te oordelen:

- „1) De incidentele hogere voorziening van het Koninkrijk België wordt niet-ontvankelijk verklaard.
- 2) Het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 14 februari 2019, België en Magnetrol International/Commissie (T-131/16 en T-263/16, EU:T:2019:91), wordt vernietigd.
- 3) De zaak wordt naar het Gerecht terugverwezen voor een uitspraak over de resterende middelen.
4. De beslissing omtrent de kosten wordt aangehouden.”

⁴¹ Arresten van 15 november 2012, Al-Aqsa/Raad (C-539/10 P en C-550/10 P, EU:C:2012:711, punten 44 en 50), en 25 juli 2018, Société des produits Nestlé e.a./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P en C-95/17 P, EU:C:2018:596, punten 42 en 43).