



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. PIKAMÄE

van 16 december 2021<sup>1</sup>

**Zaak C-898/19 P**

**Ierland  
tegen**

**Europese Commissie**

„Hogere voorziening – Staatssteun – Door het Groothertogdom Luxemburg ten uitvoer gelegde steunmaatregel – Besluit waarbij de steun onverenigbaar met de interne markt en onrechtmatig wordt verklaard en terugvordering ervan wordt gelast – Fiscale ruling (*advance tax ruling*) – Zakelijkheidsbeginsel – Voordeel – Referentiekader – Zogenaemde ‚normale‘ belastingheffing – Selectiviteit – Vermoeden”

## Inhoud

I.	Inleiding . . . . .	3
II.	Voorgeschiedenis van het geding . . . . .	4
	A. Door de Luxemburgse belastingautoriteiten aan FFT verleende ruling en administratieve procedure bij de Commissie . . . . .	4
	B. Litigieus besluit . . . . .	5
	1. Beschrijving van de wezenlijke inhoud van de betrokken ruling . . . . .	5
	2. Beschrijving van de relevante Luxemburgse regels . . . . .	5
	3. Beoordeling van de betrokken ruling . . . . .	5
	C. Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest . . . . .	7
	D. Procedure bij het Hof en conclusies van partijen in hogere voorziening . . . . .	10
III.	Hogere voorziening . . . . .	11

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Frans.

A.	Eerste, derde, vierde en vijfde middel	11
1.	Relevantie	11
2.	Ontvankelijkheid	12
3.	Gegrontheid	13
a)	Opmerkingen vooraf over het voordeel en selectiviteit op fiscaal gebied	13
1)	„Toegenomen belang” van de vaststelling van het referentiekader bij belastingmaatregelen	13
2)	Vaststelling van het referentiekader (en van de „normale” heffing) in belastingzaken	15
b)	Eerste middel	17
1)	Argumenten van partijen	17
2)	Beoordeling	17
i)	Opmerkingen vooraf: oorsprong van het zakelijkheidsbeginsel	17
ii)	Het zakelijkheidsbeginsel in het bestreden arrest	19
iii)	Grondslag van het zakelijkheidsbeginsel	20
iv)	Reikwijdte van het zakelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel	29
3)	Conclusie met betrekking tot het eerste middel	31
c)	Derde middel	32
1)	Argumenten van partijen	32
2)	Beoordeling	32
d)	Vierde middel	34
1)	Argumenten van partijen	34
2)	Beoordeling	34
e)	Vijfde middel	35
1)	Argumenten van partijen	35
2)	Beoordeling	36
B.	Tweede middel	37
1.	Relevantie	37

2. Gegrondheid .....	38
IV. Beroep voor het Gerecht .....	42
V. Kosten .....	42
VI. Conclusie .....	43

## I. Inleiding

1. „Tax ruling” of „tax rescript” is een gangbare praktijk waarbij ondernemingen de belastingadministratie om een „ruling” (voorafgaande beslissing) kunnen verzoeken betreffende de belasting die zij verschuldigd zullen zijn. De term „ruling” verwijst in het algemeen naar het feit dat een belastingadministratie, meestal op verzoek van de belastingplichtige, een officieel standpunt inneemt over de toepassing van sommige geldende wettelijke bepalingen op een gegeven situatie of op een of meerdere transacties die nog geen fiscale gevolgen hebben gehad. De belastingplichtigen trachten dus om, met betrekking tot de fiscale behandeling van hun transacties, waarborgen te verkrijgen die voor de administratie bindend zijn.

2. In juni 2014 heeft de Europese Commissie een reeks onderzoeken gestart om na te gaan of de praktijken van de belastingautoriteiten van verschillende lidstaten ten aanzien van multinationale ondernemingen, inzonderheid wat betreft de verdeling van de winsten tussen de verschillende staten waar deze ondernemingen actief zijn, in overeenstemming waren met de Verdragsbepalingen betreffende staatssteun. Een van die onderzoeken heeft geleid tot de vaststelling van het besluit betreffende de steun die de Luxemburgse belastingautoriteiten hadden verleend aan het Fiat-concern<sup>2</sup>.

3. Tegelijkertijd hebben de onthullingen van het journalistieke onderzoek dat bekendstaat als „Lux Leaks” dit onderwerp in november 2014 onder de aandacht van het grote publiek gebracht, met vaak verontwaardigde reacties als gevolg.<sup>3</sup> Naar aanleiding van deze onthullingen hebben verscheidene beleidsmakers, zowel op Europees als op internationaal niveau, actie ondernomen om een einde te maken aan wat nu werd gezien als een ernstige schending van de fiscale rechtvaardigheid. De recentste van deze acties heeft de vorm aangenomen van een overeenkomst tot invoering van een wereldwijde belasting op de inkomsten van multinationale ondernemingen.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Besluit (EU) 2016/2326 van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) door Luxemburg ten gunste van Fiat ten uitvoer gelegd (PB 2016, L 351, blz. 1; hierna: „litigieus besluit”).

<sup>3</sup> Het betreft een onderzoek dat gezamenlijk is uitgevoerd door het in Amerika gevestigde International Consortium of Investigative Journalists (internationaal consortium van onderzoeksjournalisten, ICIJ) en veertig andere media. Zie in dit verband met name het artikel in de krant *Le Monde*, dat beschikbaar is op het volgende internetadres: [https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg\\_4518895\\_4862750.html](https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html).

<sup>4</sup> Zie in dit verband met name het document „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, dat tot stand is gekomen binnen het OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, en dat op 8 oktober 2021 is goedgekeurd door 137 deelnemende jurisdicties. Dit document is beschikbaar op het volgende internetadres: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

4. Hoewel het Hof zich bewust is van de politieke, economische en zelfs maatschappelijke context van deze zaak, moet het in zijn te wijzen arrest de vragen die de aanpak van de Commissie in het litigieuze besluit doet rijzen, uitsluitend op juridische gronden onderzoeken. Het arrest van het Gerecht in de zaken Luxemburg en Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie<sup>5</sup>, waarbij deze aanpak is onderschreven, vormt het voorwerp van deze hogere voorziening.

5. Het vernieuwende karakter van de aanpak van de Commissie bestond met name in de invoering van het zakelijkheidsbeginsel bij het onderzoek van het bestaan van een economisch voordeel. Gelet op de betwiste rechtsgrondslag ervan noopt de invoering van dit begrip in de door artikel 107, lid 1, VWEU vereiste analyse het Hof ertoe de door het Verdrag getrokken grens tussen de fiscale autonomie van de lidstaten en het verbod op de toekenning van staatssteun nader te bekijken.

## **II. Voorgeschiedenis van het geding**

### **A. Door de Luxemburgse belastingautoriteiten aan FFT verleende ruling en administratieve procedure bij de Commissie**

6. Op 14 maart 2012 heeft de belastingadviseur van Fiat Chrysler Finance Europe, voorheen Fiat Finance and Trade Ltd (hierna: „FFT”), aan de Luxemburgse belastingautoriteiten een brief gestuurd met het verzoek om goedkeuring van een overeenkomst inzake verrekenprijzen. Ter ondersteuning van dit verzoek heeft hij hun ook een verslag van zijn hand overgelegd met een analyse van de verrekenprijzen die worden toegepast op de door FFT verrichte transacties.

7. Op 3 september 2012 hebben de Luxemburgse belastingautoriteiten in antwoord op het verzoek van FFT een ruling vastgesteld (hierna: „betrokken ruling”). Deze ruling was vervat in een brief waarin was vermeld dat „met betrekking tot de brief van 14 maart 2012 over de groepsinterne financieringsactiviteiten van FFT [werd] bevestigd dat de analyse van de verrekenprijzen [was] verricht overeenkomstig circulaire 164/2 van 28 januari 2011 en [voldeed] aan het zakelijkheidsbeginsel”.

8. Op 19 juni 2013 heeft de Commissie het Groothertogdom Luxemburg een eerste verzoek gestuurd om gedetailleerde inlichtingen over de nationale rulingpraktijken. Dit eerste verzoek om inlichtingen werd gevolgd door een groot aantal uitwisselingen tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Commissie, totdat laatstgenoemde op 24 maart 2014 een besluit heeft vastgesteld waarbij zij het Groothertogdom Luxemburg gelastte om haar inlichtingen te verstrekken.

9. Op 11 juni 2014 heeft de Commissie voor de betrokken ruling de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU ingeleid. Op 21 oktober 2015 heeft de Commissie het litigieuze besluit vastgesteld, waarbij zij verklaarde dat deze ruling staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

<sup>5</sup> Arrest van 24 september 2019 (T-755/15 en T-759/15, EU:T:2019:670; hierna: „bestreden arrest”).

## **B. Litigieus besluit**

### ***1. Beschrijving van de wezenlijke inhoud van de betrokken ruling***

10. De Commissie heeft de betrokken ruling aldus omschreven dat daarbij een methode werd goedgekeurd om binnen het Fiat/Chrysler-concern winst toe te rekenen aan FFT, waardoor FFT jaarlijks het bedrag aan vennootschapsbelasting kon bepalen dat zij verschuldigd was aan het Groothertogdom Luxemburg. De Commissie heeft gepreciseerd dat deze ruling voor de belastingadministratie bindend was gedurende een periode van vijf jaar, namelijk vanaf het belastingjaar 2012 tot en met het belastingjaar 2016.<sup>6</sup>

### ***2. Beschrijving van de relevante Luxemburgse regels***

11. De Commissie heeft aangegeven dat de betrokken ruling was vastgesteld op grond van artikel 164, lid 3, van het Luxemburgse wetboek van inkomstenbelasting (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R); wet van 4 december 1967 betreffende de inkomstenbelasting, zoals gewijzigd; hierna: „belastingwetboek”)<sup>7</sup> en van circulaire L.I.R. nr. 164/2 van de directeur van de Luxemburgse belastingen van 28 januari 2011 (hierna: „circulaire nr. 164/2”). In dit verband heeft de Commissie opgemerkt dat dit artikel de vastlegging in het Luxemburgse belastingrecht vormde van het zakelijkheidsbeginsel, volgens hetwelk transacties tussen vennootschappen van hetzelfde concern moeten worden vergoed alsof zij waren aangegaan tussen onafhankelijke vennootschappen die in vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen. Voorts heeft zij opgemerkt dat in circulaire nr. 164/2 met name wordt gepreciseerd hoe een zakelijke vergoeding moet worden bepaald wanneer deze transacties zijn verricht door groepsfinancieringsmaatschappijen.<sup>8</sup>

### ***3. Beoordeling van de betrokken ruling***

12. Wat de derde en de vierde voorwaarde voor het bestaan van staatssteun betreft, was de Commissie van mening dat de betrokken ruling FFT een selectief voordeel verleende, aangezien deze ruling had geleid tot een vermindering van de door betrokkene in Luxemburg verschuldigde belasting, doordat werd afgeweken van de belasting die FFT krachtens het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting had moeten betalen. Zij is tot deze conclusie gekomen na een gelijktijdig onderzoek van het voordeel en de selectiviteit. Dit onderzoek was gestructureerd volgens de drie door het Hof gedefinieerde stappen om te bepalen of een belastingmaatregel als „selectief” moet worden aangemerkt.

13. In de eerste stap van haar analyse is de Commissie ervan uitgegaan dat het referentiekader het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting in Luxemburg was en dat dit stelsel ertoe strekte de winsten van alle in Luxemburg gevestigde vennootschappen te belasten. Het verschil in de berekening van de belastbare winst van respectievelijk onafhankelijke en geïntegreerde vennootschappen had volgens de Commissie geen gevolgen voor dat doel, namelijk het belasten

<sup>6</sup> Overwegingen 9 en 52 tot en met 54 van het litigieuze besluit.

<sup>7</sup> Dit artikel luidt als volgt: „Verkapte winstuitkeringen moeten in het belastbaar inkomen worden opgenomen. Van verkapte winstuitkeringen is met name sprake indien een deelgerechtigde, vennoot of belanghebbende al dan niet rechtstreeks voordelen van een vennootschap of vereniging ontvangt die hij normalerwijze niet zou hebben ontvangen als hij die hoedanigheid niet had gehad.” Opgemerkt zij dat deze bepaling niet langer van kracht is sinds het Groothertogdom Luxemburg op 1 januari 2017 de nieuwe artikelen 56 en 56 bis betreffende het zakelijkheidsbeginsel in het belastingwetboek heeft ingevoegd.

<sup>8</sup> Overwegingen 74 tot en met 83 van het litigieuze besluit.

van de winst van alle in Luxemburg gevestigde vennootschappen, ongeacht of het geïntegreerde vennootschappen betrof. Hetzelfde gold voor de bijzondere bepalingen voor concerns, die uitsluitend tot doel hadden die twee soorten vennootschappen gelijk te behandelen. Bovendien bevestigde het doel van de betrokken ruling, namelijk het vaststellen van de belastbare winst van FFT voor de vennootschapsbelasting in het kader van het genoemde stelsel, dat dit stelsel het referentiekader vormde, aangezien FFT voor dit doel niet apart werd geplaatst op grond dat zij deel uitmaakte van een concern. De Commissie was dienaangaande van mening dat geïntegreerde en niet-geïntegreerde vennootschappen in een feitelijk en juridisch vergelijkbare positie verkeerden ten aanzien van het doel van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting in Luxemburg.<sup>9</sup>

14. In de tweede stap van haar analyse heeft de Commissie allereerst opgemerkt dat de vraag of een fiscale maatregel een afwijking van het referentiekader vormt, doorgaans inhoudt dat moet worden nagegaan of via deze maatregel een voordeel is verleend aan de begunstigde. Wanneer een belastingmaatregel leidt tot een ongerechtvaardigde vermindering van de belasting die is verschuldigd door een begunstigde die anders uit hoofde van het referentiekader aan een hogere belasting zou zijn onderworpen, vormt die vermindering volgens de Commissie zowel het door die maatregel toegekende voordeel als de afwijking van het referentiekader. Bovendien heeft de Commissie opgemerkt dat, volgens vaste rechtspraak, in geval van een individuele maatregel zoals de betrokken ruling, bij de vaststelling van een voordeel in beginsel kan worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit.<sup>10</sup>

15. Wat de vaststelling van het voordeel in de onderhavige zaak betreft, heeft de Commissie eraan herinnerd dat een fiscale maatregel die ertoe leidt dat een tot een concern behorende vennootschap verrekenprijzen hanteert die lager liggen dan de prijzen die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden worden gehanteerd, die onderneming een voordeel verleent, doordat deze maatregel resulteert in een verlaging van de heffingsgrondslag van de onderneming en dus van de belasting die zij volgens het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting verschuldigd is. Volgens de Commissie heeft het Hof op die manier het zakelijkheidsbeginsel, te weten „[h]et beginsel dat transacties tussen ondernemingen van [de]zelfde groep moeten worden vergoed als waren zij overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die in vergelijkbare omstandigheden onder zakelijke voorwaarden onderhandelen”<sup>11</sup>, aanvaard als ijkpunt om te bepalen of een tot een concern behorende vennootschap een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU geniet. De Commissie heeft derhalve gepreciseerd dat zij moest nagaan of de methode die de Luxemburgse belastingdienst in de betrokken ruling had goedgekeurd, afweek van een methode die leidde tot een betrouwbare benadering van een marktconforme uitkomst en dus van het zakelijkheidsbeginsel. In een dergelijk geval zou, volgens de Commissie, de betrokken ruling worden geacht FFT een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.<sup>12</sup>

16. Gelet op het voorgaande heeft de Commissie geoordeeld dat een aantal keuzen inzake methode en parameters en een aantal aanpassingen die het Groothertogdom Luxemburg had goedgekeurd en die ten grondslag lagen aan de analyse van de verrekenprijzen in de betrokken ruling, hadden geleid tot een vermindering van de vennootschapsbelasting die de onafhankelijke ondernemingen hadden moeten betalen.<sup>13</sup>

<sup>9</sup> Overwegingen 193 tot en met 199 van het litigieuze besluit.

<sup>10</sup> Overwegingen 216 tot en met 218 van het litigieuze besluit.

<sup>11</sup> Overwegingen 225 en 226 van het litigieuze besluit.

<sup>12</sup> Overwegingen 222 tot en met 227 van het litigieuze besluit.

<sup>13</sup> Overwegingen 234 tot en met 301 van het litigieuze besluit.

17. Subsidiair was zij van mening dat de betrokken ruling hoe dan ook een selectief voordeel opleverde, ook in het licht van een beperkter referentiekader waarop het Groothertogdom Luxemburg en FFT zich beriepen en dat bestond uit artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en circulaire nr. 164/2, waarmee het zakelijkheidsbeginsel werd vastgelegd in het Luxemburgse belastingrecht.<sup>14</sup> Voorts heeft de Commissie het argument van FFT afgewezen dat, om aan te tonen dat de betrokken ruling tot een selectieve behandeling in haar voordeel leidde, de Commissie die ruling had moeten vergelijken met de praktijk van de Luxemburgse belastingdienst op grond van circulaire nr. 164/2 en met name met de aan andere financieringsmaatschappijen toegekende rulings die het Groothertogdom Luxemburg aan de Commissie heeft meegedeeld bij wijze van representatief voorbeeld van zijn rullingpraktijk.<sup>15</sup>

18. In de derde stap van haar analyse heeft de Commissie opgemerkt dat noch het Groothertogdom Luxemburg noch FFT enige grond had aangevoerd die de uit de betrokken ruling voortvloeiende selectieve behandeling van FFT kon rechtvaardigen, en dat de Commissie hoe dan ook geen enkele grond had kunnen vaststellen die kon worden geacht rechtstreeks uit de basisbeginselen van het referentiekader voort te vloeien of het resultaat te zijn van aan dat stelsel inherente mechanismen die nodig waren voor de werking en de relevantie ervan.<sup>16</sup>

19. De Commissie is tot de slotsom gekomen dat via de betrokken ruling een selectief voordeel aan FFT was toegekend en dat deze ruling dus staatssteun vormde in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

20. Volgens de Commissie was de begunstigde van dit voordeel het Fiat/Chrysler-autoconcern als geheel, aangezien FFT een economische eenheid vormde met de andere entiteiten van dit concern en deze vermindering van de door FFT verschuldigde belasting noodzakelijkerwijs had geleid tot een verlaging van de prijsvoorwaarden van door FFT binnen het concern toegekende leningen.<sup>17</sup>

### **C. Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest**

21. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 30 december 2015, heeft het Groothertogdom Luxemburg in zaak T-755/15 beroep ingesteld tot nietigverklaring van het litigieuze besluit.

22. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 29 december 2015, heeft FFT in zaak T-759/15 beroep ingesteld, eveneens tot nietigverklaring van het litigieuze besluit.

23. Bij beschikkingen van 25 mei 2016 en 18 juli 2016 heeft de president van de Vijfde kamer van het Gerecht de interventieverzoeken van Ierland en het Verenigd Koninkrijk in de zaken T-755/15 en T-759/15 toegewezen. Aangezien het Verenigd Koninkrijk, bij akte neergelegd ter griffie van het Gerecht op 9 december 2016, zijn interventie heeft ingetrokken, is het bij beschikking van de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht van 15 december 2016 geschrapt als interveniënt in beide zaken.

<sup>14</sup> Overwegingen 315 tot en met 317 van het litigieuze besluit.

<sup>15</sup> Overwegingen 318 tot en met 336 van het litigieuze besluit.

<sup>16</sup> Overwegingen 337 en 338 van het litigieuze besluit.

<sup>17</sup> Overwegingen 341 tot en met 345 van het litigieuze besluit.

24. Bij beschikking van de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht van 27 april 2018 zijn de zaken T-755/15 en T-759/15, partijen gehoord, gevoegd voor de mondelinge behandeling overeenkomstig artikel 68, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht. Voorts heeft het Gerecht, partijen ter terechtzitting gehoord, beslist dat de zaken T-755/15 en T-759/15, overeenkomstig die bepaling, wegens verknochtheid dienen te worden gevoegd voor het eindarrest.

25. Tot staving van hun beroep hebben FFT en het Groothertogdom Luxemburg vijf reeksen middelen aangevoerd die in essentie waren gebaseerd op:

- voor de eerste reeks, schending van de artikelen 4 en 5 VEU, voor zover de analyse van de Commissie tot een verkapte belastingharmonisatie leidt (derde onderdeel van het eerste middel in zaak T-755/15);
- voor de tweede reeks, schending van artikel 107 VWEU, van de motiveringsplicht van artikel 296 VWEU en van de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen, voor zover de Commissie van mening was dat de betrokken ruling een voordeel opleverde, met name op grond dat die ruling niet in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel (tweede onderdeel van het eerste middel en eerste onderdeel van het tweede middel in zaak T-755/15, tweede en derde grief van het eerste onderdeel van het eerste middel, eerste onderdeel van het tweede middel, derde middel en vierde middel in zaak T-759/15);
- voor de derde reeks, schending van artikel 107 VWEU voor zover de Commissie heeft vastgesteld dat dit voordeel selectief was (eerste onderdeel van het eerste middel in zaak T-755/15 en eerste grief van het eerste onderdeel van het eerste middel in zaak T-759/15);
- voor de vierde reeks, schending van artikel 107 VWEU en van de motiveringsplicht van artikel 296 VWEU, voor zover de Commissie heeft vastgesteld dat de betrokken maatregel de mededinging beperkte en het handelsverkeer tussen de lidstaten vervalste (tweede onderdeel van het tweede middel in zaak T-755/15 en tweede onderdeel van het eerste en het tweede middel in zaak T-759/15);
- voor de vijfde reeks, schending van het rechtszekerheidsbeginsel en van de rechten van de verdediging, voor zover de Commissie de terugvordering van de betrokken steun heeft gelast (derde middel in zaak T-759/15).

26. Bij het bestreden arrest heeft het Gerecht al deze middelen en bijgevolg de beroepen in de zaken T-755/15 en T-759/15 in hun geheel verworpen.

27. Wat de tweede reeks middelen betreft, en met name de middelen die waren ontleend aan de onjuiste toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op het toezicht op staatssteun, heeft het Gerecht allereerst opgemerkt dat, in de context van de vaststelling van de fiscale situatie van een geïntegreerde vennootschap, de prijzen van intragroepstransacties niet onder marktvoorwaarden zijn bepaald. Vervolgens heeft het geoordeeld dat, om vast te stellen of er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, de Commissie de uit de toepassing van een belastingmaatregel voortvloeiende belastingdruk van die geïntegreerde onderneming mag vergelijken met de uit de toepassing van de normale nationale belastingregels voortvloeiende belastingdruk van een onderneming die haar activiteiten onder marktvoorwaarden uitoefent, wanneer het nationale belastingrecht geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde en



onafhankelijke ondernemingen voor hun onderwerping aan de vennootschapsbelasting, en dus beoogt de winst van eerstgenoemde ondernemingen te belasten alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties.<sup>18</sup>

28. In dit kader vormt het zakelijkheidsbeginsel, volgens het Gerecht, een „instrument” of een „ijkpunt” om te bepalen of door de nationale autoriteiten goedgekeurde prijzen van intragroepstransacties overeenkomen met de prijzen die onder marktvoorwaarden worden gehanteerd, teneinde te bepalen of een geïntegreerde vennootschap op grond van een belastingmaatregel waarbij haar verrekenprijzen zijn vastgesteld, een voordeel geniet in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.<sup>19</sup>

29. Vervolgens opgemerkt dat de betrokken ruling in casu betrekking heeft op de vaststelling van de belastbare winst van FFT uit hoofde van het Luxemburgse belastingwetboek en dat dit wetboek erop gericht is de winst uit de economische activiteit van de geïntegreerde onderneming te belasten alsof deze voortvloeide uit transacties tegen marktprijzen. Het Gerecht heeft op basis van die vaststelling geoordeeld dat de Commissie de uit de toepassing van de betrokken ruling voortvloeiende belastbare winst van FFT kon vergelijken met de uit de toepassing van de normale regels van het Luxemburgse belastingrecht voortvloeiende belastbare winst van een onderneming die zich in een vergelijkbare feitelijke situatie bevindt en die haar activiteiten uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst.<sup>20</sup>

30. Ten slotte heeft het Gerecht de argumenten van het Groothertogdom Luxemburg en van FFT waarmee deze de laatstgenoemde conclusie aanvochten, afgewezen.

31. Wat de argumenten betreft volgens welke de Commissie geen enkele rechtsgrondslag aan haar zakelijkheidsbeginsel had gegeven en de inhoud ervan niet had gepreciseerd, heeft het Gerecht met betrekking tot het zakelijkheidsbeginsel bevestigd dat de Commissie wel degelijk had aangegeven, ten eerste, dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs deel uitmaakte van het onderzoek, uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU, van de aan de vennootschappen van een concern toegekende belastingmaatregelen en, ten tweede, dat dit beginsel een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de belastingheffing was dat binnen het toepassingsgebied van dit artikel van het Verdrag viel.<sup>21</sup> Wat de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel betreft, was het Gerecht van oordeel dat het blijkens het litigieuze besluit een instrument betrof waarmee kon worden nagegaan of intragroepstransacties werden vergoed alsof zij waren aangegaan tussen onafhankelijke ondernemingen.<sup>22</sup>

32. Wat het argument betreft dat het in het litigieuze besluit toegepaste zakelijkheidsbeginsel een criterium is dat niet voorkomt in het Luxemburgse belastingrecht, zodat de Commissie daardoor dus feitelijk in staat werd gesteld een verkapte harmonisatie op het gebied van de directe belastingen tot stand te brengen die indruiste tegen de fiscale autonomie van de lidstaten, heeft het Gerecht geoordeeld dat dit argument ongegrond was daar het gebruik van dit beginsel was toegestaan aangezien de Luxemburgse belastingregels bepaalden dat geïntegreerde vennootschappen op dezelfde wijze werden belast als onafhankelijke vennootschappen.<sup>23</sup>

<sup>18</sup> Punten 140 en 141 van het bestreden arrest.

<sup>19</sup> Punt 143 van het bestreden arrest.

<sup>20</sup> Punten 145 en 148 van het bestreden arrest.

<sup>21</sup> Punt 150 van het bestreden arrest.

<sup>22</sup> Punt 155 van het bestreden arrest.

<sup>23</sup> Punten 156 tot en met 158 van het bestreden arrest.

33. Wat het argument betreft dat de Commissie in het litigieuze besluit ten onrechte het bestaan heeft bevestigd van een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van belastingheffing, heeft het Gerecht geoordeeld dat deze woorden van de Commissie niet uit hun context mogen worden gelicht en niet aldus mogen worden uitgelegd dat de Commissie het bestaan van een beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting, dat inherent is aan artikel 107, lid 1, VWEU, zou hebben erkend.<sup>24</sup>

#### **D. Procedure bij het Hof en conclusies van partijen in hogere voorziening**

34. In zijn hogere voorziening verzoekt Ierland het Hof:

- het bestreden arrest te vernietigen;
- het litigieuze besluit nietig te verklaren, en
- de Commissie te verwijzen in de kosten.

35. De Commissie verzoekt het Hof:

- de hogere voorziening af te wijzen, en
- Ierland te verwijzen in de kosten.

36. Fiat Chrysler Finance Europe verzoekt het Hof:

- de hogere voorziening toe te wijzen, en
- de Commissie te verwijzen in de kosten van Fiat Chrysler Finance Europe in verband met de memorie van antwoord en de latere deelname van Fiat Chrysler Finance Europe aan de procedure in hogere voorziening.

37. Het Groothertogdom Luxemburg verzoekt het Hof:

- de vorderingen van Ierland toe te wijzen;
- het bestreden arrest te vernietigen;
- het litigieuze besluit nietig te verklaren, en
- de Commissie te verwijzen in de kosten van het Groothertogdom.

38. Ierland, Fiat Chrysler Finance Europe, het Groothertogdom Luxemburg en de Commissie hebben hun mondelinge opmerkingen bij het Hof ingediend tijdens de terechtzitting die op 10 mei 2021 heeft plaatsgevonden voor de zaken C-885/19 P en C-898/19 P samen.

<sup>24</sup> Punten 160 en 161 van het bestreden arrest.

### III. Hogere voorziening

39. Tot staving van zijn hogere voorziening voert Ierland, ondersteund door het Groothertogdom Luxemburg en FFT, vijf middelen aan. Met zijn eerste, derde, vierde en vijfde middel betwist Ierland in verschillende opzichten de analyse die het Gerecht heeft verricht om te bepalen of er sprake was van een economisch voordeel, inzonderheid vanuit het oogpunt van de regels die gelden voor staatssteun (eerste middel), de motiveringsplicht (derde middel), het rechtszekerheidsbeginsel (vierde middel) en de eerbiediging van de verdeling van de bevoegdheden tussen de Unie en de lidstaten (vijfde middel). Ik zal eerst deze middelen onderzoeken en vervolgens ingaan op het tweede middel van Ierland, waarmee het kritiek levert op het onderzoek van de selectiviteit van de litigieuze maatregel zoals dit onderzoek is weergegeven in de punten 351 tot en met 355 van het bestreden arrest.

#### A. Eerste, derde, vierde en vijfde middel

##### 1. Relevantie

40. De Commissie is van mening dat het eerste, het derde, het vierde en het vijfde middel geen doel treffen aangezien, zelfs indien een van deze middelen wordt aanvaard, geen van deze middelen tot vernietiging van het bestreden arrest kan leiden. Deze middelen zijn alle gebaseerd op de stelling dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door ermee in te stemmen dat de Commissie een ad-hoczakelijkheidsbeginsel – dat een onjuiste rechtsgrondslag zou hebben – heeft gebruikt ter ondersteuning van haar voornaamste conclusie dat er sprake was van een selectief voordeel. Zelfs indien deze stelling juist zou zijn, hetgeen de Commissie betwist, bevat het litigieuze besluit echter een subsidiair betoog dat op een andere rechtsgrondslag berust, namelijk artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en circulaire nr. 164/2, en welk betoog door het Gerecht is goedgekeurd zonder dat Ierland daartegen is opgekomen.

41. In dit verband moet er allereerst aan worden herinnerd dat in de overwegingen 315 tot en met 317 van het litigieuze besluit een subsidiair betoog is opgenomen volgens hetwelk de betrokken ruling ook een selectief voordeel aan FFT toekent wanneer deze wordt onderzocht in het licht van het beperktere referentiekader dat bestaat uit alle geïntegreerde ondernemingen die verrekenprijzen toepassen en die binnen de werkingssfeer van de genoemde nationale bepalingen vallen. Dit betoog is door het Gerecht in wezen bekrachtigd in de punten 287 tot en met 299 van het bestreden arrest.

42. Het is evenwel duidelijk dat het Gerecht de kwestie van de grondslag en de reikwijdte van het zakelijkheidsbeginsel hoofdzakelijk heeft onderzocht in de punten 140 tot en met 148 van het bestreden arrest, waaruit zou kunnen worden afgeleid dat de eventuele erkenning van de gegrondheid van een van de door Ierland aangevoerde middelen geen gevolgen zou hebben voor het door het Gerecht in de punten 287 tot en met 299 van dit arrest subsidiair verrichte onderzoek. Bij nadere lezing van het bestreden arrest blijkt echter dat dit onderzoek niet kan worden geacht *los te staan en onafhankelijk te zijn* van de primaire redenering van het Gerecht die is weergegeven in de punten 140 tot en met 148 van dat arrest.

43. Bij de beoordeling van het subsidiaire betoog van de Commissie heeft het Gerecht immers erkend dat de Commissie bepaalde elementen van de analyse uit haar primaire betoog terecht had overgenomen. In de punten 292 en 294 van het bestreden arrest heeft het met name vastgesteld dat het subsidiaire betoog van de Commissie was gebaseerd op haar primair onderzoek van de

betrokken ruling en in het bijzonder op punt 7.2.2 van het litigieuze besluit, dat volgens mij de uiteenzettingen van de Commissie bevat inzake de rechtsgrondslag en de reikwijdte van het zakelijkheidsbeginsel en inzake de toepassing van dit beginsel op de onderhavige zaak.<sup>25</sup> Aangezien de rechtsgrondslag van het subsidiaire betoog van de Commissie, zoals bekrachtigd door het Gerecht, voortvloeit uit haar primair verricht onderzoek, kan dit subsidiaire betoog de onrechtmatigheid van het primaire betoog juridisch niet overleven. Met andere woorden, indien een van de door Ierland aangevoerde middelen zou worden aanvaard, waardoor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel ongeldig zou worden verklaard, zou dit subsidiaire betoog eveneens blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting, zodat de conclusie van het litigieuze besluit, zoals bevestigd bij het bestreden arrest, niet langer geldig zou zijn.

44. Ik ben derhalve van mening dat het eerste, het derde, het vierde en het vijfde middel van de onderhavige hogere voorziening niet zonder meer niet ter zake dienend kunnen worden verklaard.

45. Bovendien ben ik het eens met de door Ierland in zijn memorie van repliek uiteenzette analyse waarin wordt gewezen op de subtiele implicaties van de keuze van de Commissie om in het litigieuze besluit twee alternatieve betogen op te nemen en op het feit dat het als irrelevant beschouwen van de betrokken middelen ongewenste gevolgen zou hebben. In dit verband staat vast dat een middel als irrelevant wordt beschouwd wanneer het is gericht tegen een ten overvloede geformuleerde motivering van een arrest van het Gerecht en dus niet de vernietiging van dit arrest kan meebrengen wanneer geen onjuiste rechtsopvatting is gebleken uit de daarvoor geformuleerde primaire motivering. In deze omstandigheden valt moeilijk in te zien hoe de gestelde irrelevantie van de betrokken middelen kan worden verzoend is met de logica en de redenering van het bestreden arrest in haar geheel. In punt 287 van dit arrest heeft het Gerecht immers verklaard dat zijn onderzoek van het subsidiaire betoog van de Commissie „volledigheidshalve” was verricht, terwijl de kwalificatie van deze middelen als niet ter zake dienend erop zou neerkomen dat de *primaire* redenering van het Gerecht als ten overvloede verricht zou worden gekwalificeerd.

## 2. Ontvankelijkheid

46. De Commissie stelt in wezen dat de kern van de argumentatie van Ierland in het eerste, het derde, het vierde en het vijfde middel beperkt is tot het ter discussie stellen van het litigieuze besluit, de algemene praktijk van de Commissie betreffende fiscale rulings en bepaalde documenten van de Commissie waarin haar benadering van dergelijke rulings wordt uiteengezet. Aangezien deze argumentatie niet specifiek betrekking heeft op de punten van het bestreden arrest, moet het volgens de Commissie niet-ontvankelijk worden verklaard.

47. Het is juist dat bepaalde delen van de argumentatie van Ierland aanzienlijk afwijken van de redenering van het Gerecht in het bestreden arrest, en veeleer betrekking hebben op de methode die de Commissie in het litigieuze besluit en in haar gehele besluitvormingspraktijk op het gebied van fiscale rulings hanteert om het bestaan van een selectief voordeel vast te stellen dan dat zij specifieke bezwaren tegen het bestreden arrest aanvoeren. Het lijkt mij echter niet dat het Hof op grond hiervan deze hogere voorziening zonder meer niet-ontvankelijk moet verklaren. Deze delen van de argumentatie van Ierland zijn immers slechts onderdelen van een algemene argumentatie die duidelijk bedoeld is om de conclusies aan te vechten waartoe het Gerecht in het bestreden arrest is gekomen met betrekking tot de rechtmatigheid van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in het litigieuze besluit. In haar memorie van antwoord geeft de Commissie

<sup>25</sup> Zie punt 7.2.2.1 van het litigieuze besluit („Selectief voordeel door een afwijking van het zakelijkheidsbeginsel”).

overigens zelf toe dat sommige van de in de hogere voorziening aangevoerde argumenten betrekking hebben op specifieke punten van het bestreden arrest. Met name bekritiseert het eerste middel verscheidene keren de punten 141, 142, 147 en 149 van dit arrest. Het derde middel bekritiseert de punten 150 en 161 van het arrest. Het vierde middel bekritiseert de punten 180 tot en met 184 van het arrest. Het vijfde middel bekritiseert punt 113 van het arrest.

48. In die omstandigheden verzoek ik het Hof de door de Commissie opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid te verwerpen.

### **3. Gegrondheid**

#### ***a) Opmerkingen vooraf over het voordeel en selectiviteit op fiscaal gebied***

##### *1) „Toegenomen belang” van de vaststelling van het referentiekader bij belastingmaatregelen*

49. Er zij aan herinnerd dat van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU doorgaans sprake is wanneer de financiële situatie van een onderneming door tussenkomst van de staat wordt verbeterd. Voor de vaststelling daarvan moet een contrafeitelijke beoordeling worden verricht, waarbij de situatie van de begunstigde onderneming zoals deze voortvloeit uit de toepassing van de betrokken overheidsmaatregel wordt vergeleken met de situatie van die onderneming bij afwezigheid van die maatregel.

50. Wat fiscale maatregelen betreft, heeft het Hof verduidelijkt dat, aangezien overheidsmaatregelen in het kader van artikel 107, lid 1, VWEU worden gedefinieerd naargelang de gevolgen ervan, het begrip „staatssteun” niet alleen naar de toekenning van positieve prestaties verwijst, maar ook naar „negatieve” tussenkomsten die, in verschillende vormen, de op een onderneming rustende fiscale lasten verlichten.<sup>26</sup> Een overheidsmaatregel van deze aard die, zonder dat overdracht van staatsmiddelen plaatsvindt, de begunstigde ondernemingen in een gunstiger positie plaatst dan de andere belastingplichtigen, kan die ondernemingen een voordeel verschaffen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.<sup>27</sup>

51. Bij de beoordeling daarvan moet worden nagegaan of de betrokken maatregel de fiscale last verlicht die normaliter op het budget van de begunstigde onderneming rust.<sup>28</sup> Voor de vaststelling van deze fiscale last dient volgens de rechtspraak van het Hof een onderzoek te worden gevoerd naar het toepasselijke nationale belastingstelsel, teneinde de zogenoemde „normale” belasting te bepalen die de onderneming ten gunste waarvan de fiscale maatregel is vastgesteld, had moeten betalen indien er geen sprake was van een dergelijke maatregel.<sup>29</sup> De „normale” belastingheffing is dus de maatstaf die wordt gebruikt in het kader van de contrafeitelijke beoordeling waarbij wordt onderzocht of er sprake is van enig door een fiscale

<sup>26</sup> Zie arrest van 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punten 13 en 14). Zie ook arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 71 en 72).

<sup>27</sup> Zie arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>28</sup> Zie arresten van 26 september 1996, Frankrijk/Commissie (C-241/94, EU:C:1996:353, punt 40), en 12 december 2002, België/Commissie (C-5/01, EU:C:2002:754, punten 38 en 39).

<sup>29</sup> Zie arrest van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 27).

maatregel toegekend voordeel. Pas wanneer deze belastingheffing is gedefinieerd, kan worden bepaald of de onderzochte belastingmaatregel de begunstigde onderneming een voordeel verschaft.

52. Het bestaan van selectiviteit, wat inhoudt dat een overheidsmaatregel „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” begunstigt, kan bij de vaststelling van een economisch voordeel worden vermoed indien die maatregel een individuele maatregel betreft en dus duidelijk is vastgesteld met het doel een dergelijk voordeel toe te kennen.<sup>30</sup> Wanneer de maatregel daarentegen een steunregeling van algemene aard is, hangt het selectieve karakter ervan volgens het Hof af van de vraag of, *binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling*, een nationale maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van deze regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.<sup>31</sup>

53. Om uit te maken of dit het geval is, heeft het Hof in de loop der jaren een analysemethode in drie stappen ontwikkeld en nader geconcretiseerd in de meest recente rechtspraak<sup>32</sup>. Deze methode vereist, in eerste instantie, dat het *referentiekader* wordt vastgesteld, en, in tweede instantie, dat wordt nagegaan of de betrokken belastingmaatregel differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het referentiekader, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Bij een bevestigend antwoord wordt die maatregel geacht a priori selectief te zijn en heeft de betrokken lidstaat alleen nog de mogelijkheid om, in derde en laatste instantie, aan te tonen dat de aldus vastgestelde ongelijke behandeling voortvloeit uit de aard of de algemene opzet van het referentiekader. Met andere woorden, de vraag of de onderzochte belastingmaatregel leidt tot een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling hangt, ingeval van een steunregeling van algemene aard, af van de *voorafgaande vaststelling van het referentiekader*.

54. In dit stadium van deze conclusie moet worden benadrukt dat, volgens de rechtspraak van het Hof, de afbakening van het referentiekader voor de beoordeling van het feit of er sprake is van selectiviteit, „nog belangrijker [is] bij belastingmaatregelen, daar het bestaan van een voordeel als zodanig slechts ten opzichte van een ‚normale’ belasting kan worden vastgesteld”<sup>33</sup>. Het Hof legt dus duidelijk een verband tussen het begrip „voordeel” en het begrip „selectiviteit”. Ik leid hieruit af dat de criteria die het Hof heeft gebruikt om het voor de beoordeling van de selectiviteit te hanteren referentiekader af te bakenen, eveneens moeten worden gebruikt om het referentiekader te bepalen dat als de „normale” belastingheffing kan gelden voor het onderzoek van de vraag of er sprake is van een economisch voordeel.<sup>34</sup> Ik zal trachten deze criteria te definiëren in de volgende sectie.

<sup>30</sup> Zie met name arrest van 4 juni 2015, Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 60).

<sup>31</sup> Zie met name arresten van 6 september 2006, Portugal/Commissie (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56), en 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 41).

<sup>32</sup> Zie arresten van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981); 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505), en 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

<sup>33</sup> Zie arresten van 6 september 2006, Portugal/Commissie (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56); 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55); 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 88), en 7 november 2019, UNESA e.a. (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, punt 62).

<sup>34</sup> Deze criteria zijn volgens mij relevant, of het bij de betrokken overheidsmaatregel nu om een steunregeling dan wel om individuele steun gaat. Het gebruik van die criteria bij de vaststelling van de „normale” belasting bij een individuele steunmaatregel is volgens mij noodzakelijk teneinde het behoud van de exclusieve bevoegdheid van de lidstaten inzake directe belastingen te verzekeren.

## 2) Vaststelling van het referentiekader (en van de „normale” heffing) in belastingzaken

55. In haar mededeling betreffende het begrip „staatssteun”, heeft de Commissie gesteld dat het referentiekader „bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn – op grond van objectieve criteria – voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven”.<sup>35</sup> Het Hof heeft zijnerzijds deze definitie niet overgenomen en heeft de „algemene of ‚normale’ belastingregeling [die] geldt in de betrokken lidstaat” als referentiekader aangemerkt<sup>36</sup>.

56. In het arrest *World Duty Free Group en Spanje/Commissie* heeft het Hof verklaard dat de vaststelling van het referentiekader „moet plaatsvinden na een contradictoir debat met de betrokken lidstaat”, en „moet voortvloeien uit een objectief onderzoek van de inhoud, de onderlinge samenhang en de concrete effecten van de krachtens het nationale recht van die staat toepasselijke normen”<sup>37</sup>. De criteria op basis waarvan een dergelijke vaststelling moet worden verricht, konden reeds uit de bestaande rechtspraak worden afgeleid, maar zijn in dat gesystematiseerd.

57. Ten eerste moeten de regels en beginselen die het referentiekader vormen *volgens objectieve criteria* worden vastgesteld, met name om een rechterlijke toetsing mogelijk te maken van het onderzoek waarop de afbakening ervan is gebaseerd.<sup>38</sup>

58. Ten tweede moet het referentiekader *volledig* zijn in die zin dat het *alle* regels en beginselen moet omvatten die van invloed zijn op de belastingdruk die op de ondernemingen rust, zodat het volgens het Hof niet kan bestaan uit „enkele bepalingen [...] die kunstmatig uit een ruimer rechtskader zijn gelicht”<sup>39</sup>.

59. Ten derde moet het referentiekader worden bepaald via een onderzoek dat strekt tot het opsporen van de bepalingen aan de hand waarvan *de nationale wetgever* de belastingdruk van ondernemingen *heeft willen* vaststellen. Dit betreft de *concreetheid* van dit kader. Zoals terecht is opgemerkt<sup>40</sup>, vloeit dit criterium voort uit het feit dat het referentiekader door de betrokken lidstaat is vastgesteld in het kader van de uitoefening van zijn exclusieve bevoegdheid op het gebied van directe belastingen, en impliceert het dus dat het geheel van regels en beginselen waaruit dit referentiekader bestaat, tot de belastingregeling van die lidstaat behoort.

60. Dit betekent naar mijn mening dat het referentiekader moet worden bepaald op basis van normen van nationaal recht, daaronder begrepen uiteraard het Unierecht en het internationale recht, zoals omgezet in de nationale rechtsorde.

61. De arresten die het Hof in Grote kamer heeft gewezen in de zaken *Commissie/Polen*<sup>41</sup> en *Commissie/Hongarije*<sup>42</sup>, bevestigen de juistheid van deze vaststelling.

<sup>35</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2016, C 262, blz. 1), punt 133.

<sup>36</sup> Zie arrest van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57).

<sup>37</sup> Arrest van 6 oktober 2021 (C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 62).

<sup>38</sup> Zie arrest van 6 oktober 2021, *World Duty Free Group en Spanje/Commissie* (C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 66).

<sup>39</sup> Zie arrest van 6 oktober 2021, *World Duty Free Group en Spanje/Commissie* (C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>40</sup> Conclusie van advocaat-generaal Pitruzzella in de gevoegde zaken *World Duty Free Group en Spanje/Commissie* (C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:51, punt 42) (cursivering van mij).

<sup>41</sup> Arrest van 16 maart 2021, *Commissie/Polen* (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

<sup>42</sup> Arrest van 16 maart 2021, *Commissie/Hongarije* (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

62. De eerste zaak betrof een Poolse maatregel waarbij een belasting op de detailhandel werd ingevoerd die werd geheven op basis van de maandelijkse omzet van iedere detailhandelaar. De tweede zaak had betrekking op een belasting op advertenties die werd geheven op de door de verspreiding van advertenties gegenereerde jaarlijkse netto-omzet van marktdeelnemers die advertenties verspreiden (op enkele uitzonderingen na). In beide gevallen was de Commissie van mening dat de betrokken belastingmaatregel een selectief voordeel verschafte, aangezien het verschil in de gemiddelde belastingtarieven dat voortvloeide uit de in deze maatregel vastgelegde progressiviteit van de tarieven, kleine ondernemingen begunstigde ten opzichte van grote ondernemingen. Volgens de Commissie bestond het referentiekader immers uit een omzetbelasting *tegen één enkel tarief*, terwijl het progressieve tarief per definitie was voorbehouden aan winstbelastingen. Derhalve rees de vraag of de progressiviteit van de tarieven moest worden uitgesloten uit het referentiekader ten aanzien waarvan het bestaan van een selectief voordeel moest worden vastgesteld, dan wel of zij er een integrerend bestanddeel van was.

63. In dit verband heeft het Hof in wezen geoordeeld dat het referentiekader, of de „normale” belastingregeling, in beginsel wordt bepaald door de wezenlijke kenmerken van de betrokken belasting, namelijk het tarief, de heffingsgrondslag en het belastbare feit. Buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, behoort het volgens het Hof tot de beoordelingsbevoegdheid van elke lidstaat om, in het kader van de uitoefening van zijn exclusieve bevoegdheid op het gebied van de directe belastingen, deze kenmerken vast te stellen.<sup>43</sup>

64. Nu het Hof op die manier de majorpremissie (het referentiekader wordt bepaald door de wezenlijke kenmerken van de belasting) en de minorpremissie (de vaststelling van deze kenmerken behoort tot de bevoegdheid van de lidstaten) van het syllogisme heeft vastgesteld, ben ik zo vrij om de conclusie daaruit te trekken. Het referentiekader omvat dus *uitsluitend* de regels en beginselen van de nationale rechtsorde, zonder dat zij mogen worden vervangen door normen die vreemd zijn aan deze rechtsorde, aangezien door een dergelijke vervanging het referentiekader, in de woorden van het Hof, „onvolledig en fictief” zou worden.<sup>44</sup>

65. Ik voeg hieraan toe dat indien een referentiekader dat bestaat uit normen die vreemd zijn aan het nationale recht, of dat zelfs alleen maar is „aangetast” doordat dergelijke normen erin zijn opgenomen, als „fictief” zou worden aangemerkt op grond dat het niet het concrete karakter heeft dat eigen is aan het nationale recht, naar mijn mening hetzelfde moet gelden voor een referentiekader dat is gebaseerd op de *verwijzing naar het doel dat de nationale wetgever* met de vaststelling van de betrokken belastingregeling *heeft nagestreefd*. Zoals ik hierboven reeds heb uiteengezet, worden de contouren van het referentiekader niet door de veronderstelde wil van de nationale wetgever bepaald, maar wel door de *normatieve omzetting* van deze wil.

66. De criteria inzake het objectieve, volledige en concrete karakter van het referentiekader moeten dus ook als leidraad dienen voor de analyse die strekt tot vaststelling van de „normale” belastingheffing in het kader van het onderzoek naar het bestaan van een economisch voordeel van fiscale aard. Hiermee dient rekening te worden gehouden bij de analyse van de onderhavige hogere voorziening.

<sup>43</sup> Zie arresten van 16 maart 2021, Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punten 37-39), en 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punten 43-45).

<sup>44</sup> Zie arresten van 16 maart 2021, Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 45), en 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 51).



## ***b) Eerste middel***

### *1) Argumenten van partijen*

67. Met het eerste middel wordt gesteld dat het Gerecht bij de toepassing van artikel 107 VWEU blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de benadering van de Commissie met betrekking tot het zakelijkheidsbeginsel waar zij heeft onderzocht of er sprake was van een economisch voordeel, goed te keuren. Ter wille van de duidelijkheid van de analyse is het dienstig de door Ierland aangevoerde en door de Commissie weerlegde grieven in twee categorieën in te delen, namelijk enerzijds de argumenten betreffende de rechtsgrondslag van dit beginsel en anderzijds de reikwijdte ervan. Het lijkt mij evenwel noodzakelijk om allereerst de oorsprong van het in het litigieuze besluit toegepaste zakelijkheidsbeginsel na te gaan, de progressieve ontwikkeling van de uitwerking van de inhoud ervan door de Commissie samen te vatten en de inhoud van het relevante deel van het bestreden arrest in herinnering te brengen.

### *2) Beoordeling*

#### *i) Opmerkingen vooraf: oorsprong van het zakelijkheidsbeginsel*

68. Het rechtsinstrument dat bekend staat als het „zakelijkheidsbeginsel”, is een beginsel uit het internationale belastingrecht.

69. Het is momenteel bij artikel 9, lid 1, van het OESO-modelverdrag inzake belastingen gecodificeerd als volgt:

„Indien [...] tussen [...] twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mag winst die een van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.”

70. Volgens dit beginsel moeten transacties tussen verbonden ondernemingen voor belastingdoeleinden worden gewaardeerd alsof zij tussen onafhankelijke ondernemingen onder zakelijke voorwaarden waren aangegaan.

71. Het zakelijkheidsbeginsel wordt toegepast door correcties aan te brengen aan de „verrekenprijzen”, dat wil zeggen aan de prijzen van transacties tussen ondernemingen die tot hetzelfde concern behoren maar in verschillende lidstaten zijn gevestigd. Opgemerkt zij dat de verrekenprijzen de verdeling van de inkomsten en de uitgaven binnen een concern bepalen, en daardoor ook de verdeling van de belastbare winsten tussen verbonden ondernemingen die onder verschillende belastingautoriteiten vallen. Zij dragen op die manier bij aan de vaststelling van het respectieve deel van de wereldwijde winst dat in elk van de staten waarin dat concern vertegenwoordigd is, zal worden belast.

72. Deze correcties zijn nodig omdat, in tegenstelling tot wat het geval is bij onafhankelijke ondernemingen, de berekening van de belastbare winst van deze verbonden ondernemingen niet op de marktwerking is gebaseerd. De schatting van de prijzen van intragroepstransacties die worden verricht tussen niet-concurrerende entiteiten die in verschillende lidstaten zijn gevestigd,

valt immers onder de verantwoordelijkheid van de vennootschap die de groep controleert. Indien er geen dergelijke correcties werden toegepast, zouden vennootschappen die deel uitmaken van een concern bijgevolg de prijs van transacties met andere vennootschappen van dit concern kunnen vaststellen volgens niet-marktconforme voorwaarden en zo de winst van het ene naar het andere land kunnen overdragen.

73. Het zakelijkheidsbeginsel vloeit dus voort uit het internationaal erkende territorialiteitsbeginsel inzake fiscale bevoegdheid. Volgens dit beginsel is elke staat bevoegd om ingezeten vennootschappen te belasten op hun wereldwijde winsten en niet-ingezeten vennootschappen op de winsten die zij verkrijgen uit in deze staat verrichte activiteiten. Het territoriale karakter van de fiscale bevoegdheid houdt immers in dat vennootschappen niet naar eigen goeddunken hun winsten en verliezen van het ene fiscale rechtsgebied naar het andere kunnen overdragen. Het doel van het zakelijkheidsbeginsel is juist om in elk rechtsgebied een passende belastingheffing te waarborgen (en dubbele belastingheffing te voorkomen).<sup>45</sup>

74. Op het gebied van staatssteun is het zakelijkheidsbeginsel door de Commissie genoemd in het kader van de onderzoeken die in 2014 zijn verricht naar de fiscale rulings die door de bevoegde autoriteiten van verscheidene lidstaten werden toegepast ten aanzien van multinationale ondernemingen, alsook in haar mededeling betreffende het begrip „staatssteun”<sup>46</sup>.

75. In deze mededeling heeft de Commissie om te beginnen aangegeven gesteld dat „[w]anneer met een fiscale ruling een uitkomst wordt bekrachtigd die geen betrouwbare afspiegeling is van hetgeen de uitkomst zou zijn van een normale toepassing van de algemene belastingregeling, kan met die ruling een selectief voordeel worden toegekend aan de partij waaraan die ruling wordt afgegeven, voor zover die selectieve behandeling ertoe leidt dat de belasting die [de betrokken partij in die lidstaat] verschuldigd is, wordt verlaagd ten opzichte van vennootschappen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren”.<sup>47</sup> Vervolgens heeft zij gewezen op de rol die het zakelijkheidsbeginsel bij een dergelijke beoordeling speelt waarbij zij, onder verwijzing naar het Forum 187/Commissie-arrest<sup>48</sup>, heeft gepreciseerd dat „met een fiscale ruling waarbij voor het bepalen van de belastbare winst van een concernentiteit een verrekenprijsmethode wordt gehanteerd die *geen betrouwbare benadering van een marktgebaseerde uitkomst oplevert die in overeenstemming is met het zakelijkheidsbeginsel*, een selectief voordeel [wordt] verleend aan de ontvanger ervan”<sup>49</sup>.

76. Wat de juridische kwalificatie van dit beginsel betreft, blijkt de evolutie van de formulering ervan door de Commissie uit een vergelijking tussen het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure<sup>50</sup> uit 2014 en het litigieuze besluit, dan een jaar later is vastgesteld.

<sup>45</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten 2010), blz. 39, punt 1.15.

<sup>46</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2016, C 262, blz. 1).

<sup>47</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, punt 170.

<sup>48</sup> Arrest van 22 juni 2006 (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416; hierna: „arrest Forum 187” of „Forum 187-arrest”).

<sup>49</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, punt 171. Cursivering van mij.

<sup>50</sup> Besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure ten aanzien van steunmaatregel SA.3837 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxemburg, Vermeende steun aan FFT, C(2014) 3627 final.

77. In punt 60 van het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie met betrekking tot de vraag of er sprake is van een economisch voordeel verklaard dat „wanneer een [voorafgaande prijsovereenkomst] betrekking heeft op overeenkomsten inzake verrekenprijzen tussen verbonden ondernemingen binnen een concern, [mogen] [deze overeenkomsten] niet afwijken van de overeenkomst of de vergoeding *die een voorzichtige onafhankelijke marktdeelnemer onder normale marktvoorwaarden zou hebben aanvaard*”<sup>51</sup>, en daar in punt 61 aan toegevoegd dat het „[i]n die context [mogelijk is] *opnieuw tot marktvoorwaarden te komen* door verrekenprijzen vast te stellen volgens het zakelijkheidsbeginsel”<sup>52</sup>, en in punt 62, betreffende de naleving van het zakelijkheidsbeginsel, dat „[a]lvorens een door de belastingplichtige voorgestelde methode voor de berekening van de heffingsgrondslag te aanvaarden, [...] de belastingdienst deze methode [dient] te vergelijken met *de voorzichtige handelwijze van een hypothetische marktdeelnemer* die van een dochteronderneming of een filiaal een marktconforme vergoeding zou vorderen die de normale mededingingsvoorwaarden weerspiegelt”<sup>53</sup>. Het is niet moeilijk om hierin de logica en de terminologie van het *beginsel van de particuliere marktdeelnemer in een markteconomie* te herkennen, in die zin dat de handelwijze van de nationale belastingdienst wordt vergeleken met die van een voorzichtige marktdeelnemer die onder marktvoorwaarden handelt, met dien verstande dat deze marktvoorwaarden worden vastgesteld op basis van de verrekenprijzen die zouden worden aanvaard door een hypothetische marktdeelnemer.

78. In overweging 228 van het litigieuze besluit verklaart de Commissie dat „het zakelijkheidsbeginsel dat de Commissie in het kader van haar staatssteunbeoordeling toepast, [...] niet het beginsel is dat voortvloeit uit artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag, dat een niet-bindend instrument is, maar een *algemeen beginsel van gelijke fiscale behandeling dat valt binnen de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU*, welke bepaling de lidstaten bindt en nationale fiscale regelingen niet van haar werkingssfeer uitsluit”<sup>54</sup>. Het zakelijkheidsbeginsel wordt daarmee aldus gekarakteriseerd dat het betrekking heeft op een gelijke behandeling op het gebied van belastingzaken.

*ii) Het zakelijkheidsbeginsel in het bestreden arrest*

79. Het is nuttig kort de motivering van het bestreden arrest in herinnering te brengen met betrekking tot de vraag of het zakelijkheidsbeginsel in het litigieuze besluit kon worden gebruikt om het bestaan van een economisch voordeel vast te stellen.

80. In de punten 141 tot en met 154 van het bestreden arrest heeft het Gerecht uitgelegd dat, wanneer het nationale belastingrecht geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde en onafhankelijke ondernemingen voor hun onderwerping aan de vennootschapsbelasting, dit recht beoogt de door geïntegreerde ondernemingen gerealiseerde winst te belasten alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties. Dit wordt volgens het Gerecht overigens bevestigd door het Forum 187-arrest, dat juist betrekking had op een belastingregeling waarin was bepaald dat geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen op dezelfde wijze worden behandeld. Het Gerecht heeft eraan herinnerd dat het Hof in punt 95 van dit arrest inderdaad heeft erkend dat een steunregeling moet worden vergeleken met „de algemene regeling, die is gebaseerd op het verschil tussen lasten en baten van een onderneming

<sup>51</sup> Cursivering van mij.

<sup>52</sup> Cursivering van mij.

<sup>53</sup> Cursivering van mij.

<sup>54</sup> Cursivering van mij.

die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst”. In die omstandigheden heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie het zakelijkheidsbeginsel wel degelijk mocht gebruiken als een *instrument* waarmee zij in het kader van haar bevoegdheden krachtens artikel 107, lid 1, VWEU kon nagaan of een belastingmaatregel waarmee de nationale autoriteiten een bepaald prijsniveau voor intragroepstransacties hebben aanvaard, leidt tot een verlichting van de lasten die normaliter op de begroting van de begunstigde geïntegreerde onderneming drukken, waardoor dus een voordeel aan deze onderneming wordt toegekend. Aangezien het Luxemburgse belastingwetboek in casu beoogde geïntegreerde ondernemingen en onafhankelijke ondernemingen op dezelfde wijze te belasten, heeft de Commissie terecht dit instrument gebruikt om deze controle te verrichten.

81. Wat het argument betreft dat de Commissie in het litigieuze besluit de rechtsgrondslag van het zakelijkheidsbeginsel niet heeft vermeld, heeft het Gerecht erkend dat de Commissie had verklaard dat het zakelijkheidsbeginsel geldt los van de vraag of dit beginsel is opgenomen in het nationale recht, en dat het verschilt van het in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag neergelegde beginsel. Het heeft hier echter aan toegevoegd dat de Commissie in dit besluit ook had gepreciseerd dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs deel uitmaakt van het onderzoek uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU van de aan de vennootschappen van een groep toegekende belastingmaatregelen, en dat zij dit beginsel als een binnen de werkingssfeer van deze bepaling van het Verdrag vallend „algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van belastingheffing” had aangemerkt.

82. In de punten 155 tot en met 161 van het bestreden arrest heeft het Gerecht, ten eerste, geantwoord op het argument dat de Commissie de betrokken ruling had onderzocht in het licht van het zakelijkheidsbeginsel dat werd toegepast als een criterium dat vreemd is aan het Luxemburgse belastingrecht, hetgeen zou hebben geleid tot een verkapte harmonisatie die indruist tegen de fiscale autonomie van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen. In dit verband heeft het Gerecht in wezen geoordeeld dat de Commissie haar bevoegdheden niet had overschreden waar zij inderdaad het zakelijkheidsbeginsel had toegepast om na te gaan of de betrokken ruling had geleid tot een verlaging van de belastingdruk van FFT op basis van de nationale belastingregels. Uit die ruling bleek immers dat geïntegreerde ondernemingen onder dezelfde voorwaarden werden belast als onafhankelijke ondernemingen. Ten tweede heeft het Gerecht, wat betreft het argument dat de Commissie in overweging 228 van het litigieuze besluit ten onrechte zou hebben gesteld dat het zakelijkheidsbeginsel „een algemeen beginsel van gelijke fiscale behandeling [is,] dat valt binnen de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU”, geoordeeld dat deze formulering „niet los [mag] worden gezien van de context ervan” en niet impliceert dat de Commissie zou hebben gesteld dat er „een algemeen beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting bestaat dat *inherent* is aan artikel 107, lid 1, VWEU”.<sup>55</sup> Een dergelijke uitlegging zou volgens het Gerecht immers een te ruime strekking aan dit artikel geven.

### *iii) Grondslag van het zakelijkheidsbeginsel*

83. De eerste grief van Ierland in het kader van dit middel van de hogere voorziening heeft specifiek betrekking op punt 161 van het bestreden arrest. Ierland stelt dienaangaande in wezen dat het Gerecht ten onrechte de laatste verklaring van overweging 228 van het litigieuze besluit, volgens welke het zakelijkheidsbeginsel „een algemeen beginsel van gelijke fiscale behandeling [is] dat valt binnen de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU”, heeft bekrachtigd op grond dat deze formulering niet los van de context ervan kon worden beschouwd en derhalve niet aldus

<sup>55</sup> Cursivering van mij.

kon worden uitgelegd dat het zakelijkheidsbeginsel uit deze bepaling van primair recht voortvloeit. Volgens vaste rechtspraak kon het Gerecht immers het litigieuze besluit niet herformuleren, noch de motivering ervan aanvullen. De tweede grief van Ierland betreft dezelfde – door het Gerecht in punt 141 van het bestreden arrest bevestigde – verklaring in het litigieuze besluit. Volgens Ierland bestaat er geen algemeen beginsel van het Unierecht dat een gelijke behandeling van de belastingplichtigen voorschrijft. In dit verband merkt Ierland op dat het Unierecht en de nationale rechtsstelsels op het gebied van de vennootschapsbelasting dikwijls onderscheid maken tussen geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen.

84. Wat de eerste grief van Ierland betreft moet om te beginnen worden opgemerkt dat het bijzonder lastig is om uit te maken hoe punt 7.2.2.1 van het litigieuze besluit, en met name overweging 228 ervan, juist moet worden opgevat, gelet op de onhandige formulering van bepaalde passages in de door de Commissie ontwikkelde redenering. In deze omstandigheden is het des te betreurenswaardiger dat het Gerecht de laatste volzin van deze overweging heeft bekrachtigd door in algemene bewoordingen te verwijzen naar de „context” waarin deze formulering is gebruikt, zonder enige verdere verduidelijking te verstrekken.

85. Dat gezegd zijnde dient thans een standpunt te worden ingenomen ten aanzien van de vraag of het Gerecht op die wijze de grenzen van zijn rechterlijk toezicht heeft overschreden.

86. Zoals Ierland in zijn hogere voorziening opmerkt, is het vaste rechtspraak dat het Gerecht *zijn eigen motivering niet in de plaats mag stellen* van die van de instelling die de bestreden handeling heeft verricht, en dat het *niet met een eigen motivering een hiaat in de motivering van deze handeling mag wegwerken* op zodanige wijze dat zijn eigen onderzoek niet aansluit bij enig oordeel in die handeling.<sup>56</sup> Ik wil hieraan toevoegen dat het eveneens vaststaat dat de *uitlegging* van deze handeling wel degelijk onder het toezicht van het Gerecht valt.<sup>57</sup>

87. Heeft het Gerecht de motivering van het litigieuze besluit herschreven of aangevuld, of heeft het bij de wijze waarop het dit heeft opgevat louter gebruikgemaakt van een legitieme beoordelingsmarge?

88. Ik denk niet dat deze vraag kan worden beantwoord zonder een grondig onderzoek naar de juiste lezing van overweging 228 van het litigieuze besluit te verrichten. Alleen op basis van deze analyse kan de draagwijdte van de door het Gerecht in punt 161 van het bestreden arrest verrichte vaststelling worden begrepen, en kan uitspraak worden gedaan over de grieven van Ierland.

89. Wat de bewoordingen van bedoelde overweging betreft, in de aanhef ervan staat te lezen dat „[h]et zakelijkheidsbeginsel [...] dus noodzakelijkerwijs deel uit[maakt] van de beoordeling door de Commissie van de vraag of belastingmaatregelen ten voordele van groepsondernemingen met artikel 107, lid 1, VWEU, in overeenstemming zijn”. Ik erken dat deze passage de indruk zou kunnen wekken dat het zakelijkheidsbeginsel volgens het litigieuze besluit uit die bepaling van het Verdrag voortvloeit. Naar mijn mening kan die zin echter ook minder ruim worden opgevat, in het licht van de daarna ontwikkelde idee, namelijk dat dit beginsel van toepassing is los van de vraag of het al dan niet tot het recht van de betrokken lidstaat behoort („ongeacht of een lidstaat dit beginsel al dan niet in zijn nationale rechtsorde heeft opgenomen”). Met andere woorden, ook al stelt de Commissie dat het zakelijkheidsbeginsel een integrerend bestanddeel is van voornoemde beoordeling, zelfs indien het niet in het nationale recht is opgenomen, dit betekent

<sup>56</sup> Zie arrest van 24 januari 2013, Frucona Košice/Commissie (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punten 87-90).

<sup>57</sup> Zie arrest van 26 maart 2020, Larko/Commissie (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punten 104 en 105).

niet dat het gebruik van het zakelijkheidsbeginsel in deze context niet aan andere voorwaarden is onderworpen, zoals het feit dat de belastingregeling die de „normale” belastingheffing vormt, geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen op dezelfde wijze moet behandelen.

90. Bovendien geeft de zin van die onderzochte overweging 228 die door het Gerecht in punt 161 van het bestreden arrest wordt getoetst aan dat het zakelijkheidsbeginsel „een algemeen beginsel van gelijke [fiscale] behandeling [is] *dat valt binnen de werkingssfeer van* artikel 107, lid 1, VWEU”<sup>58</sup>, en niet dat het „voortvloeit uit” of „inherent is aan” deze bepaling van het Verdrag.

91. Wat de opzet van het litigieuze besluit betreft, merk ik om te beginnen op dat de overwegingen 224, 226, 227 en 228 van dit besluit, waarin de grondslag en de reikwijdte van het zakelijkheidsbeginsel worden uiteengezet, alle verwijzen naar het feit dat aan de hand van dit beginsel kan worden opgespoord of sprake is van een gunstige fiscale behandeling van geïntegreerde vennootschappen *ten aanzien van het algemene vennootschapsbelastingstelsel*, een precisering die geen enkele relevantie zou hebben indien de Commissie van mening zou zijn dat dit beginsel verankerd is in artikel 107, lid 1, VWEU.

92. Voorts ben ik het eens met het door de Commissie in haar memorie van antwoord ingenomen standpunt dat punt 7.2.2.1 van het litigieuze besluit („Selectief voordeel door een afwijking van het zakelijkheidsbeginsel”), waarvan overweging 228 deel uitmaakt, moet worden gezien in het licht van punt 7.2.1. van dit besluit („Bepalen van het referentiekader”).

93. Punt 7.2.2.1 vormt namelijk het inleidende deel van punt 7.2.2 („Selectief voordeel door een afwijking van het algemene Luxemburgse vennootschapsbelastingstelsel”), waarin de Commissie heeft getracht aan te tonen dat de Luxemburgse belastingadministratie, door een verrekenprijzenregeling overeen te komen waarvan het resultaat lager was dan het resultaat dat voortvloeide uit de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel, een voordeel aan FFT had verleend en daardoor was afgeweken van de nationale regels inzake vennootschapsbelasting. In punt 7.2.1 heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting in Luxemburg het referentiekader vormde waaraan het bestaan van een selectief voordeel moest worden getoetst, en heeft zij tevens aangegeven dat geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden wat de doelstelling van dit stelsel betrof. Gelet op deze vaststelling wordt in punt 7.2.2.1 uiteengezet dat het ijkpunt waarnaar de Commissie in het litigieuze besluit verwijst om te bepalen of een ruling inzake verrekenprijzen een selectief voordeel oplevert, de fiscale behandeling is van onafhankelijke vennootschappen in het kader van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting in Luxemburg.

94. De in punt 161 van het bestreden arrest bedoelde „context” is dus die waarin dit nationale belastingstelsel, dat het referentiekader vormt voor het onderzoek van het bestaan van een selectief voordeel, beoogt geïntegreerde en onafhankelijke vennootschappen op dezelfde wijze te belasten. Het in het litigieuze besluit genoemde zakelijkheidsbeginsel blijkt derhalve onder het nationale recht te vallen, en niet rechtstreeks onder artikel 107, lid 1, VWEU.

<sup>58</sup> Cursivering van mij.

95. Hieruit volgt dat het Gerecht de motivering van het litigieuze besluit niet heeft geherformuleerd of aangevuld, maar het deze louter heeft uitgelegd zonder dat het daarbij de grenzen van zijn rechterlijk toezicht heeft overschreden. Bijgevolg dient de eerste grief van Ierland naar mijn mening te worden afgewezen.<sup>59</sup>

96. Voor het geval dat het Hof mijn voorstel niet zou volgen, dient een laatste opmerking te worden gemaakt. Indien het Hof zou oordelen dat de motivering van het litigieuze besluit, anders dan het Gerecht in het bestreden arrest heeft geoordeeld, aldus moet worden begrepen dat het zakelijkheidsbeginsel voortvloeit uit artikel 107, lid 1, VWEU, is het immers nog de vraag of aan deze bepaling van het Verdrag daadwerkelijk een beginsel van gelijke behandeling van belastingplichtigen kan worden ontleend.

97. Zoals Ierland in zijn hogere voorziening aanvoert, heeft het Hof reeds erkend dat het Verdrag geen algemeen beginsel van non-discriminatie bevat dat verder gaat dan de gevallen die *uitdrukkelijk* worden genoemd in het Verdrag (nationaliteit, geslacht, leeftijd enz.).<sup>60</sup> Het is echter duidelijk dat artikel 107, lid 1, VWEU, waarin een algemeen verbod op de toekenning van staatssteun is vastgelegd, geenszins voorziet in een algemeen beginsel dat een gelijke behandeling van belastingplichtigen voorschrijft. Een dergelijk beginsel kan dus slechts tegen nationale wettelijke bepalingen worden ingeroepen indien het vooraf door de Uniewetgever is neergelegd in een handeling waarin de inhoud van dit beginsel duidelijk is vastgelegd<sup>61</sup>, hetgeen mij niet het geval lijkt te zijn met betrekking tot de gelijke behandeling van geïntegreerde en onafhankelijke ondernemingen.

98. De tweede grief van Ierland is gebaseerd op de premisse dat in punt 141 van het bestreden arrest wordt gesteld dat het zakelijkheidsbeginsel *voortvloeit uit artikel 107, lid 1, VWEU*. Aangezien dit punt daarentegen aangeeft dat het zakelijkheidsbeginsel van toepassing is wanneer het *nationale recht* ertoe strekt geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen in het kader van de vennootschapsbelasting op dezelfde wijze te behandelen, ben ik van oordeel dat ook deze grief moet worden afgewezen.

99. Thans dient de vijfde grief van Ierland te worden onderzocht. Met deze grief voert Ierland aan dat het zakelijkheidsbeginsel alleen dan in een situatie als die van het onderhavige geval kan worden toegepast om na te gaan of er sprake is van een voordeel, indien dit beginsel is opgenomen in het nationale belastingstelsel dat de „normale” belastingheffing vormt, en dat zulks inhoudt dat rekening wordt gehouden met de regels die in de betrokken lidstaat daadwerkelijk gelden, en niet met regels die niet tot dat stelsel behoren. Het Gerecht zou niet aan dit vereiste hebben voldaan waar het in de punten 141 en 145 van het bestreden arrest het gebruik van dit beginsel door de Commissie heeft goedgekeurd op grond van de veronderstelde doelstelling van het Luxemburgse belastingrecht.

100. Eerst moeten de krijtlijnen van de discussie worden getrokken. Partijen zijn het eens over twee belangrijke vaststellingen die voortvloeien uit de redenering van het Gerecht in het bestreden arrest. Om te beginnen is er op het eerste gezicht geen beletsel voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel als „instrument” om na te gaan of er sprake is van een voordeel ten gunste

<sup>59</sup> In dit stadium moet er uitdrukkelijk op worden gewezen dat het aldus voorgestelde antwoord betrekking heeft op een formele grief betreffende de motivering van het litigieuze besluit en niet op de onjuiste rechtsopvatting waarvan het Gerecht mogelijk blijk zou hebben gegeven bij zijn onderzoek van de door de Commissie verrichte beoordeling ten gronde. Dit laatste punt valt uitsluitend onder de vijfde grief, die in de volgende punten van deze conclusie zal worden onderzocht.

<sup>60</sup> Arrest van 18 december 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punt 33).

<sup>61</sup> Zie met name arresten van 15 oktober 2009, Audiolux e.a. (C-101/08, EU:C:2009:626, punt 34), en 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 42).

van een geïntegreerde onderneming. Verder hangt de toepasselijkheid van dit beginsel af van de vraag of het deel uitmaakt van het geheel van de normale belastingregels valt die, indien de betrokken ruling niet bestond, voor die onderneming zouden gelden. Het geschilpunt tussen partijen betreft alleen de wijze waarop het Gerecht deze laatste vraag heeft beantwoord.

101. Op dit punt moet dus een standpunt worden ingenomen, waarbij de criteria voor de vaststelling van deze „normale” belastingheffing in aanmerking moeten worden genomen.

102. Zoals uit mijn bovenstaande uiteenzetting blijkt, kan uit de inhoudelijke gelijkstelling van het begrip „normale” belastingheffing, dat wordt gebruikt bij de beoordeling van het bestaan van een economisch voordeel, met het begrip „referentiekader”, dat wordt gebruikt bij de analyse inzake selectiviteit, worden geconcludeerd dat de criteria die in de rechtspraak worden gehanteerd om de inhoud van dit laatste begrip te bepalen, ook heel goed op het eerste begrip kunnen worden toegepast. Deze criteria hebben betrekking op de objectiviteit, de volledigheid en de concreetheid van het geheel van regels dat de „normale” belastingheffing vormt.

103. Gelet op het voorwerp van deze grief, is volgens mij het criterium inzake de *concreetheid* van de „normale” belastingheffing van bijzonder belang.

104. In dit verband moet allereerst worden opgemerkt dat uit punt 139 van het bestreden arrest, gelezen in samenhang met de verwijzing aan het begin van punt 141 ervan, blijkt dat het Gerecht impliciet het postulaat heeft aanvaard dat de „normale” belastingheffing uitsluitend regels van het nationale recht dient te omvatten.

105. Verder blijkt uit de punten 141 en 145 van dat arrest dat volgens het Gerecht het *doel* van het Luxemburgse belastingwetboek om geïntegreerde en onafhankelijke ondernemingen op dezelfde wijze te belasten wat de vennootschapsbelasting betreft, volstaat om de conclusie te rechtvaardigen dat het zakelijkheidsbeginsel onder de „normale” belastingheffing valt. In punt 141 van het bestreden arrest heeft het Gerecht immers verwezen naar het feit dat, „[w]anneer het nationale belastingrecht geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde en onafhankelijke ondernemingen [...], [...] dit recht [*beoogt*] de winst die voortvloeit uit de economische activiteit van een dergelijke geïntegreerde onderneming te belasten alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties”<sup>62</sup>. In punt 145 van het bestreden arrest heeft het Gerecht bevestigd dat het Luxemburgse belastingwetboek „*tot doel heeft* geïntegreerde ondernemingen en onafhankelijke ondernemingen in Luxemburg op dezelfde wijze te belasten” en dat dit wetboek „*erop is gericht* de winst uit de economische activiteit van een [...] [*geïntegreerde onderneming*] te belasten alsof deze voortvloeide uit transacties tegen marktprijzen”.<sup>63</sup> Het heeft ter ondersteuning van zijn conclusie echter geen enkele specifieke bepaling van het Luxemburgse recht aangevoerd.

106. Zoals ik in de vorige punten van deze conclusie heb aangetoond en zoals uit de meest recente rechtspraak van het Hof volgt, impliceert het concrete karakter van de „normale” belastingheffing dat deze voortkomt uit regels van *positief* recht. Om te voorkomen dat inbreuk wordt gemaakt op de exclusieve bevoegdheid van de lidstaten op het gebied van directe belastingen, kan het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107 VWEU slechts worden nagegaan ten aanzien van het regelgevingskader dat de nationale wetgever bij de *daadwerkelijke* uitoefening van deze bevoegdheid heeft vastgesteld. Alleen deze wetgever kan ervoor zorgen dat het

<sup>62</sup> Cursivering van mij.

<sup>63</sup> Cursivering van mij.



zakelijkheidsbeginsel deel uitmaakt van het geheel van de regels en beginselen die, indien er geen sprake is van de betrokken ruling, van toepassing zijn op de fiscale situatie van een geïntegreerde onderneming zoals FFT.

107. In deze omstandigheden deel ik het standpunt van Ierland dat de door de Commissie in het litigieuze besluit gevolgde benadering die het Gerecht in het bestreden arrest heeft bevestigd, er uiteindelijk op neerkomt dat in het nationale belastingstelsel, dat de „normale” belastingheffing vormt, een regel wordt ingevoerd – namelijk het zakelijkheidsbeginsel – die vreemd is aan dit stelsel. Om de met name in het vorige punt uiteengezette redenen kan de verwijzing naar het vermeende doel dat door de nationale wetgever wordt nagestreefd, immers niet het bewijs opleveren dat dit beginsel deel uitmaakt van dat stelsel.

108. In dit verband moet worden opgemerkt dat Ierland eveneens stelt dat het Gerecht aldus simpelweg is voorbijgegaan aan artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek, waarbij de nationale wetgever het zakelijkheidsbeginsel had opgenomen in het Luxemburgse belastingrecht. Volgens Ierland diende de „normale” belastingheffing louter op basis van deze bepaling te worden vastgesteld.

109. Ik geloof niet dat het Gerecht is voorbijgegaan aan dat artikel. Uit punt 13 van het bestreden arrest blijkt immers dat het Gerecht wel degelijk rekening heeft gehouden met de overwegingen van het litigieuze besluit waarin de Commissie heeft verklaard dat de betrokken ruling was vastgesteld op basis van artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek (en circulaire nr. 164/2) en dat deze bepaling ertoe strekte het zakelijkheidsbeginsel vast te leggen in het Luxemburgse belastingrecht. Het Gerecht heeft echter geoordeeld dat de Commissie terecht had geconcludeerd dat het referentiekader dat de „normale” belastingheffing vormde, op ruimere wijze moest worden bepaald dan via een verwijzing naar dit ene artikel. Ik benadruk dat het dit oordeel is dat blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting.

110. Het is mij niet ontgaan dat, indien de verwijzing naar het zakelijkheidsbeginsel in de nationale rechtsorde was opgenomen, het aantal nationale belastingautoriteiten waarvan de rulings in het kader van staatssteun aan het toezicht van de Commissie konden worden onderworpen, zou verminderen en de OESO-richtsnoeren de facto bindend zouden worden waardoor de beoordelingsmarge van de Commissie bij het onderzoek van die rulings zou worden beperkt. Niettemin is dit de enige redenering die het Gerecht naar mijn mening als juridisch correct kon beschouwen, daar zij de exclusieve bevoegdheid van de lidstaten op het gebied van directe belastingen eerbiedigt.

111. De door de Commissie primair gevolgde en door het Gerecht in het bestreden arrest bekrachtigde juridische redenering bakent het referentiekader dat de „normale” belastingheffing vormt evenwel af met inaanmerkingneming van een versie van het zakelijkheidsbeginsel die is gebaseerd op een niet-gecodificeerd element, te weten het (gestelde) doel van het Luxemburgse belastingrecht. Is dit niet juist de ongeoorloofde inmenging in de fiscale autonomie van de lidstaten die het Hof tot op heden altijd nauwgezet heeft veroordeeld? Ik denk van wel.<sup>64</sup>

112. Gelet op bovenstaande overwegingen ben ik ervan overtuigd dat de vijfde door Ierland aangevoerde grief moet worden aanvaard.

<sup>64</sup> Zie in dit verband Mason, R., „Identifying Illegal Subsidies”, *American University Law Review*, deel 69, nr. 2, artikel 3, blz. 530-531.

113. Met zijn zesde grief bekritiseert Ierland punt 142 van het bestreden arrest, door te stellen dat het Forum 187-arrest geen steun biedt voor de conclusie dat artikel 107, lid 1, VWEU de lidstaten een autonome verplichting oplegt om het zakelijkheidsbeginsel toe te passen, ongeacht of dit beginsel in het nationale recht is opgenomen. Het voert met name aan dat in de zaak die tot het Forum 187-arrest heeft geleid, de afwijking van het zakelijkheidsbeginsel relevant is geacht aangezien dit beginsel was opgenomen in het betrokken nationale recht, namelijk het Belgische recht.

114. Vervolgens dient te worden onderzocht of de lezing van het Forum 187-arrest, zoals weergegeven in punt 142 van het bestreden arrest, correct is.

115. In die zaak diende het Hof een beschikking te onderzoeken waarbij de Commissie had geconcludeerd dat de belastingregeling die in België gold voor erkende coördinatiecentra, een staatssteunregeling was die niet verenigbaar was met de gemeenschappelijke markt.<sup>65</sup> Een van de vele economische voordelen die deze coördinatiecentra in het kader van deze belastingregeling genoten, was de methode om hun belastbaar inkomen te bepalen. De belastbare winst werd forfaitair vastgesteld volgens de zogenoemde „cost plus”-methode en bedroeg een percentage van de uitgaven en de bedrijfskosten, waarvan met name de personeelskosten en de financiële lasten werden uitgesloten. Bij gebreke van enige informatie over de uitgeoefende activiteit, was het in aanmerking te nemen percentage van de winst vastgesteld op 8 %. De op die wijze vastgestelde winst werd belast tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting.

116. Om na te gaan of deze belastingregeling de coördinatiecentra een voordeel verschafte, heeft het Hof het in de door het Gerecht in punt 142 van het bestreden arrest geciteerde passage noodzakelijk geacht deze belastingregeling te vergelijken met de algemene regeling, volgens welke het belastbaar inkomen van een onderneming die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst, overeenkomt met het verschil tussen de inkomsten en de lasten van deze onderneming.<sup>66</sup> Zo heeft het Hof geconcludeerd dat de uitsluiting van de personeelskosten en de financiële lasten, die op doorslaggevende wijze bijdroegen aan de verwezenlijking van de inkomsten van de coördinatiecentra, uit de kosten aan de hand waarvan de belastbare inkomsten van deze centra werden vastgesteld, „niet [kon] leiden tot verrekenprijzen die in de buurt [lagen] van die welke zouden [zijn] gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging [heerste]”<sup>67</sup>.

117. Volgens de Commissie lijkt het geen twijfel dat het Hof op die wijze het zakelijkheidsbeginsel heeft toegepast. Hoewel dit beginsel niet wordt vermeld in de punten 95 en 96 van het Forum 187-arrest, is de Commissie van mening dat het gebruik van de termen „die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst” in punt 95 en „verrekenprijzen” in punt 96 geen ruimte laat voor andere interpretaties.

118. Wat de rechtsgrondslag voor de toepassing van dat beginsel betreft, is de Commissie het met Ierland eens dat het Hof in het Forum 187-arrest de fiscale behandeling van de coördinatiecentra heeft vergeleken met de gewone regels van het Belgische recht. Zij voegt hier evenwel aan toe dat de reden waarom het Hof de fiscale behandeling van onafhankelijke vennootschappen als ijkpunt heeft genomen om het bestaan van een voordeel voor deze centra vast te stellen, dezelfde reden was als die welke het Gerecht in aanmerking heeft genomen in de punten 141 en 145 van het

<sup>65</sup> 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 2003, L 282, blz. 25).

<sup>66</sup> Arrest Forum 187, punt 95.

<sup>67</sup> Arrest Forum 187, punt 96.

bestreden arrest, namelijk dat het ultieme doel van het betrokken nationale belastingstelsel erin bestond te garanderen dat de belastinggrondslag van geïntegreerde vennootschappen op dezelfde wijze wordt beoordeeld als die van onafhankelijke vennootschappen.

119. Tegelijkertijd bevestigt het Forum 187-arrest volgens de Commissie dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel niet afhankelijk is van de opnemings ervan in het nationale recht. De Commissie merkt immers op dat het Hof in dat arrest de vraag of er sprake was van een voordeel voor de coördinatiecentra niet heeft onderzocht aan de hand van een in het Belgische belastingrecht gecodificeerd zakelijkheidsbeginsel.

120. Deze uitlegging van het Forum 187-arrest is naar mijn mening niet overtuigend.

121. In dat arrest wordt nergens gesteld dat de lidstaten verplicht zijn het zakelijkheidsbeginsel toe te passen wanneer dit beginsel niet in het nationale recht is gecodificeerd. Dit is volgens mij niet verwonderlijk, aangezien het niet deze rechtsvraag was die het voorwerp was van de door het Hof te verstrekken uitlegging.

122. Dit blijkt duidelijk uit de opbouw van de redenering van het Hof in dat arrest. Het Hof herinnert in de punten 91 tot en met 93 allereerst aan de wezenlijke kenmerken van de methode voor de vaststelling van de belastbare winst, zoals deze voortvloeit uit de belastingregeling die is vastgesteld bij koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra<sup>68</sup>. Vervolgens merkt het in punt 94 op dat deze methode „is geïnspireerd door de zogenoemde ‚cost plus‘-methode die wordt voorgestaan door de [OESO] voor de belasting van de diensten die werden verricht door een dochteronderneming of een vaste inrichting voor rekening van de in andere staten gevestigde vennootschappen die tot dezelfde groep behoren”, alvorens in de punten 95 en 96 in wezen te concluderen dat het bedrag van de belastbare inkomsten dat voortvloeide uit de toepassing van die belastingregeling moest worden vergeleken met het bedrag dat voortvloeide uit de toepassing van de algemene regeling.

123. Hieruit volgt dat de Belgische wetgever in het nationale recht een methode had opgenomen die vergelijkbaar was met de cost-plusmethode, die een van de methoden voor het berekenen van de verrekenprijzen is die door de OESO worden aanbevolen voor de indirecte vaststelling van de zakelijke prijs van een intragroepstransactie. Zoals advocaat-generaal Léger in punt 257 van zijn conclusie in die zaak heeft benadrukt, had de verzoekende partij niet betwist dat de vraag of er sprake is van een voordeel moest worden beoordeeld aan de hand van het aan de cost-plusmethode van de OESO ten grondslag liggende criterium dat de verrekenprijzen zo moeten worden vastgesteld dat zij overeenkomen met de prijzen die onder normale mededingingsvoorwaarden worden toegepast.<sup>69</sup> Bovendien blijkt uit de beschikking van de Commissie dat de Belgische administratie zich bij de vaststelling van die prijzen moest baseren op de OESO-verslagen.<sup>70</sup>

124. Dit maakt volgens mij duidelijk dat, anders dan de Commissie in haar memorie van antwoord beweert, het feit dat het zakelijkheidsbeginsel in het Forum 187-arrest niet wordt vermeld – ook al kan dit beginsel worden geacht in artikel 26 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 te zijn opgenomen – niet betekent dat de vraag of dit beginsel in het nationale recht is opgenomen, niet ter zake doet in dat arrest.

<sup>68</sup> *Belgisch Staatsblad* van 13 januari 1983.

<sup>69</sup> Conclusie van advocaat-generaal Léger in de gevoegde zaken België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:89).

<sup>70</sup> Beschikking 2003/755/EG, overweging 95. In dit verband verwijst de Commissie naar nr. 26/48 van de commentaar op het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

125. Volgens mij spreekt het Hof zich in dat arrest uit over een andere rechtsvraag waarvan de opnemng van het zakelijkheidsbeginsel in het nationale recht slechts de logische premisse is. Zodra een lidstaat ervoor kiest om in zijn nationale recht een methode voor de vaststelling van de belastbare winst van geïntegreerde vennootschappen op te nemen die vergelijkbaar is met de cost-plusmethode van de OESO *en die dus beoogt deze vennootschappen te belasten op een grondslag die vergelijkbaar is met die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de algemene regeling*, verleent deze lidstaat deze vennootschappen een economisch voordeel wanneer hij in die methode bepalingen opneemt die de belastingdruk verminderen die normaliter krachtens die regeling op die vennootschappen zou rusten.

126. Samenvattend ben ik van mening dat, anders dan het Gerecht in punt 142 van het bestreden arrest heeft geoordeeld, het Forum 187-arrest geen steun biedt aan het standpunt dat het zakelijkheidsbeginsel van toepassing is wanneer het nationale belastingrecht beoogt geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen op dezelfde wijze te belasten, ongeacht of dit beginsel is opgenomen in dit recht.

127. Derhalve dient de zesde grief van Ierland mijns inziens te worden aanvaard.

128. Met zijn zevende grief stelt Ierland dat het zakelijkheidsbeginsel niet zijn oorsprong vindt in de documenten van de OESO en dat het beginsel van de particuliere marktdeelnemer die actief is in een markteconomie, dat de grondslag zou hebben gevormd voor de benadering van deze organisatie ter zake, geen juiste rechtsgrondslag vormt. Ierland wijst er in dit verband op dat de Commissie naar dit beginsel heeft verwezen in de besluiten tot inleiding van de procedure betreffende de rulings die waren vastgesteld ten gunste van Apple, Fiat en Starbucks, en dat deze instelling tijdens de terechtzitting voor het Gerecht in de onderhavige zaak heeft bevestigd dat zij haar theorie van het zakelijkheidsbeginsel niet langer baseert op het beginsel van de particuliere marktdeelnemer in een markteconomie.

129. Ik zal me met betrekking tot deze grief beperken tot de vaststelling dat daarmee op generieke wijze kritiek wordt geleverd op de algemene benadering van de Commissie ten aanzien van de grondslag van het zakelijkheidsbeginsel, zonder dat wordt ingegaan op de redenen voor de goedkeuring van deze benadering in het bestreden arrest. In die omstandigheden verzoek ik het Hof deze grief niet-ontvankelijk te verklaren.

130. Wat de derde en de vierde grief van Ierland betreft, dient de relevante passage van het bestreden arrest in herinnering te worden gebracht. In punt 152 van dit arrest heeft het Gerecht opgemerkt dat de Commissie ter terechtzitting had betoogd dat het zakelijkheidsbeginsel inherent is aan het gewone belastingstelsel van het nationale recht als logisch gevolg van de benadering van de „afzonderlijke juridische entiteit”, volgens welke het nationale recht aanknoopt bij juridische entiteiten en niet bij economische entiteiten. In punt 153 is het Gerecht ingegaan op de bezwaren van het Groothertogdom Luxemburg en FFT dat de Commissie op die manier haar standpunt over het zakelijkheidsbeginsel, zoals uiteengezet in het litigieuze besluit, ter terechtzitting had gewijzigd. Hoewel het Gerecht heeft erkend dat een wijziging van de in het litigieuze besluit gegeven rechtsgrondslag van het zakelijkheidsbeginsel niet rechtmatig zou zijn geweest, was het van oordeel dat daardoor hoe dan ook geen afbreuk werd gedaan aan zijn eerdere vaststelling dat het zakelijkheidsbeginsel een instrument is dat wordt gebruikt bij het op grond van artikel 107, lid 1, VWEU verrichte onderzoek.

131. Ierland stelt dienaangaande, ten eerste, dat de Commissie zich niet rechtsgeldig kon beroepen op het nieuwe argument dat zij op die manier ter terechtzitting naar voren had gebracht, zonder daarbij de rechten van de verdediging te schenden. De benadering van de afzonderlijke juridische entiteit zou in het litigieuze besluit immers niet als rechtsgrondslag voor dat beginsel zijn aangeduid.

132. Ten tweede stelt Ierland dat zelfs indien de Commissie in het litigieuze besluit had aangegeven dat de benadering van de afzonderlijke juridische entiteit de rechtsgrondslag voor het zakelijkheidsbeginsel was, zij blijk zou hebben gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Het zou immers onjuist zijn te beweren dat dit beginsel noodzakelijkerwijs een logisch gevolg is van de benadering van de afzonderlijke entiteit, aangezien andere modellen van belastingheffing zoals het in het voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting bedoelde model van de verdeling volgens een vooraf bepaalde formule, eveneens op die benadering zijn gebaseerd.

133. In dit verband merk ik nu al op dat het Hof zich naar mijn mening niet moet laten meeslepen in een debat dat geen praktisch belang heeft, aangezien het Gerecht zijn beslissing niet heeft gebaseerd op elementen die in de grieven van Ierland worden bekritiseerd. Een dergelijk debat zou immers zuiver theoretisch zijn of zou, nauwkeuriger gezegd, geen enkele invloed hebben op de uitkomst van de bij het Hof ingeleide procedure.

134. In punt 153 van het bestreden arrest heeft het Gerecht zich immers niet uitgesproken over de vraag of de Commissie, door de uitleg die zij ter terechtzitting had gegeven over het verband tussen de toepassing van de benadering van de afzonderlijke juridische entiteit in het nationale belastingstelsel en het zakelijkheidsbeginsel, haar oorspronkelijke, in het litigieuze besluit ingenomen standpunt had gewijzigd. Het Gerecht heeft zich er integendeel toe beperkt in wezen te oordelen dat, zelfs indien de door het Groothertogdom Luxemburg en FFT aangevoerde bezwaren gegrond zouden zijn verklaard, dit geen enkele invloed zou hebben gehad op zijn conclusie betreffende de rechtsgrondslag voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.<sup>71</sup> De onderhavige grieven berusten dus op een onjuiste opvatting van het bestreden arrest.

135. Bijgevolg dienen de derde en de vierde grief van Ierland volgens mij geen doel en moeten zij worden afgewezen.

*iv) Reikwijdte van het zakelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel*

136. In zijn achtste grief stelt Ierland dat de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel dat door de Commissie in het litigieuze besluit is toegepast en door het Gerecht in het bestreden arrest is bekrachtigd, bijzonder moeilijk te vatten is. Ierland merkt dienaangaande op dat, hoewel de enige nauwkeurige definitie van het zakelijkheidsbeginsel is terug te vinden in de documenten die door de OESO zijn opgesteld, uit overweging 229 van het litigieuze besluit en punt 147 van het bestreden arrest blijkt dat het zakelijkheidsbeginsel van de OESO verschilt van dat van de Commissie. Bovendien wordt in punt 149 van het bestreden arrest gesteld dat de Commissie geen rekening hoeft te houden met de wijze waarop het zakelijkheidsbeginsel in het nationale

<sup>71</sup> Ook al lijkt het Gerecht in punt 153 van het bestreden arrest niet naar deze rechtsgrondslag te verwijzen wanneer het zijn conclusie enkel in die zin samenvat dat „het zakelijkheidsbeginsel een rol speelt bij het onderzoek uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU”, het is ook waar dat deze verwijzing volgt uit de gehele redenering van het Gerecht volgens welke de rechtmatigheid van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel als instrument in het kader van dit onderzoek afhangt van de vraag of het *nationale recht* beoogt de winst die voortvloeit uit de economische activiteit van een geïntegreerde onderneming te belasten alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties.

recht is vastgesteld, wat ertoe zou hebben geleid dat zij in casu eraan is voorbijgegaan dat het Groothertogdom Luxemburg dit beginsel wel degelijk had opgenomen in zijn nationale recht. Ten slotte bestaan er volgens Ierland geen handleiding of richtsnoeren waarin de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel, zoals die door de Commissie in het litigieuze besluit is omschreven, wordt gedefinieerd. Het ontbreken van een omschrijving van de inhoud van dit beginsel zou problematisch zijn vanuit het oogpunt van het rechtszekerheidsbeginsel, omdat het aldus voor een belastingplichtige of voor de nationale belastingadministratie onmogelijk zou zijn om de effectief toepasselijke regels te kennen.

137. De Commissie stelt in haar memorie van antwoord met name dat de inhoud van dit beginsel uitermate duidelijk is. Volgens dit beginsel moeten transacties tussen verbonden marktdeelnemers voor belastingdoeleinden immers worden gewaardeerd alsof zij tussen niet-verbonden marktdeelnemers onder zakelijke voorwaarden waren aangegaan.

138. Opgemerkt zij dat het rechtszekerheidsbeginsel, dat een algemeen beginsel van het Unierecht is en dus van toepassing is op de handelingen van de instellingen, organen en instanties van de Unie, volgens vaste rechtspraak vereist dat rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn.<sup>72</sup> Meer specifiek houdt dit beginsel in dat wordt beoordeeld of een rechtshandeling van de Unie de belanghebbenden in staat stelt om nauwkeurig en ondubbelzinnig de omvang van hun rechten en verplichtingen te kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen te treffen.<sup>73</sup> Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een handeling die financiële consequenties kan hebben.<sup>74</sup>

139. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat het rechtszekerheidsbeginsel intrinsiek verbonden is met de regelgevende activiteiten van de Unie en van de nationale autoriteiten bij de tenuitvoerlegging van het Unierecht, en dat het een rechterlijke toetsing toestaat met betrekking tot onvolkomenheden die kunnen leiden tot onzekerheid bij de toepassing van de bestreden normatieve handeling.<sup>75</sup>

140. Het rechtszekerheidsbeginsel heeft een beperktere reikwijdte ten aanzien van een administratieve beschikking, zoals volgt uit de rechtspraak inzake staatssteun. Op dit gebied heeft het Hof alleen een schending van het rechtszekerheidsbeginsel kunnen vaststellen met betrekking tot een handelswijze van de Commissie vóór of tijdens de *procedure* die had geleid tot een beschikking tot terugvordering van de staatssteun.<sup>76</sup>

141. In casu wordt het rechtszekerheidsbeginsel ingeroepen tegen de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bij het onderzoek van de voorwaarde inzake het bestaan van een voordeel, *op grond dat de inhoud van dit beginsel moeilijk te vatten zou zijn*. Het voorwerp van deze betwisting is, met andere woorden, de juistheid van een beoordeling van de Commissie die de *kwalificatie van een overheidsmaatregel als staatssteun* betrof. De juistheid van een dergelijke beoordeling kan naar mijn mening niet ter discussie worden gesteld vanuit het oogpunt van de naleving van het rechtszekerheidsbeginsel. In het andere geval zou het de Commissie verboden zijn om nieuwe benaderingen voor de toepassing van rechtsregels te overwegen en zou zij ertoe veroordeeld zijn haar standpunt te fixeren in de tijd. Een dergelijke benadering zou met name

<sup>72</sup> Arrest van 11 september 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>73</sup> Arrest van 29 maart 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Commissie (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punt 81).

<sup>74</sup> Arrest van 23 september 2020, Spanje e.a./Commissie (T-515/13 RENV en T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, punt 194).

<sup>75</sup> Zie Puissochet, J.-P., en Legal, H., „Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes”, *Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, nr. 11.

<sup>76</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punten 99-108).

betekenen dat de Commissie geen enkel nieuw ijkpunt zou kunnen gebruiken waaraan zij haar beoordeling van de vraag of er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, zou kunnen oriënteren.

142. In dat geval had het beginsel van de particuliere investeerder in een markteconomie niet kunnen worden opgenomen in het onderzoek van de voorwaarde van het bestaan van een voordeel, aangezien de contouren van dit beginsel, toen het begin jaren tachtig voor het eerst in de besluitvormingspraktijk verscheen, nog lang niet definitief vastlagen. Toen dit beginsel in 1986 door het Hof is bekrachtigd, hield het eenvoudigweg in dat moest worden beoordeeld „of een particuliere aandeelhouder in gelijkaardige omstandigheden, op grond van de te verwachten rentabiliteit en afgezien van elke overweging van sociale aard of van regionaal of [sectoraal] beleid, een dergelijke kapitaalbreng zou hebben gedaan”<sup>77</sup>. Pas in de loop der jaren zijn door de besluitvormingspraktijk en de quasi-wetgevende activiteit van de Commissie en door de rechtspraak van het Hof de modaliteiten voor de toepassing van dit beginsel vastgesteld.<sup>78</sup>

143. Evenzo is de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel in wezen door de Commissie vastgesteld in die zin dat transacties tussen geïntegreerde ondernemingen voor fiscale doeleinden moeten worden gewaardeerd als waren zij gesloten tussen onafhankelijke ondernemingen. In casu is dit beginsel in overeenstemming met de OESO-richtsnoeren toegepast. De toepassingsmodaliteiten ervan zullen later worden gepreciseerd door de gecombineerde actie van de aan het einde van het vorige punt vermelde regelgevende en gerechtelijke bewegingen.

144. Ik ben dan ook van mening dat het rechtszekerheidsbeginsel niet kan worden ingeroepen om het Gerecht te verwijten dat het heeft aanvaard dat de Commissie, in een door deze instelling vastgesteld besluit, een onvoldoende nauwkeurige omschrijving heeft gegeven van de inhoud van een ijkpunt, zoals het zakelijkheidsbeginsel.

145. Derhalve moet de achtste door Ierland aangevoerde grief naar mijn mening ongegrond worden verklaard.

### 3) *Conclusie met betrekking tot het eerste middel*

146. Gelet op de voorgaande overwegingen, en met name mijn voorstellen met betrekking tot de vijfde en de zesde door Ierland aangevoerde grief, geef ik het Hof in overweging het eerste middel toe te wijzen voor zover het Gerecht blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door het referentiekader goed te keuren dat de Commissie had vastgesteld om te onderzoeken of er in casu sprake was van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. De rechtspraak van het Hof volgens welke een fout in de vaststelling van dit kader de geldigheid van het gehele onderzoek inzake de selectiviteit aantast<sup>79</sup>, kan volgens mij immers naar analogie worden toegepast op het onderzoek inzake het voordeel.

<sup>77</sup> Arrest van 10 juli 1986, België/Commissie (234/84, EU:C:1986:302, punt 14).

<sup>78</sup> Zie met name de mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2016, [C 262], blz. 1), punt 4.2.

<sup>79</sup> Arrest van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107).

### *c) Derde middel*

#### *1) Argumenten van partijen*

147. Met zijn derde middel stelt Ierland dat het Gerecht zijn motiveringsplicht niet is nagekomen. Ten eerste zou het Gerecht zich niet hebben uitgesproken over de precieze rechtsgrondslag van het zakelijkheidsbeginsel, dat slechts is omschreven als een „instrument” of een „ijkpunt”. Ten tweede stelt Ierland dat de in het bestreden arrest gevolgde redenering tegenstrijdig is voor zover het Gerecht heeft verklaard dat het zakelijkheidsbeginsel, zoals het in het litigieuze besluit is omschreven, wel „een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de belastingheffing” is (punt 150 van het bestreden arrest), maar niet een „een algemeen beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting” is (punt 161 van het bestreden arrest), zonder dit onderscheid te duiden.

148. Volgens de Commissie berust dit middel op een onjuiste lezing van het bestreden arrest en moet het derhalve worden verworpen.

#### *2) Beoordeling*

149. Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak uit de motivering van een arrest van het Gerecht duidelijk en ondubbelzinnig zijn redenering moet blijken, zodat de betrokkenen kennis kunnen nemen van de gronden van de gegeven beslissing en het Hof zijn rechterlijke controle kan uitoefenen.<sup>80</sup>

150. Met betrekking tot de grief inzake de ontbrekende motivering van de rechtsgrondslag van het zakelijkheidsbeginsel, merk ik om te beginnen op dat Ierland, na in algemene bewoordingen te hebben verklaard dat de argumenten van het Groothertogdom Luxemburg en van FFT, waarmee deze rechtsgrondslag wordt bekritiseerd, zijn onderzocht in de punten 126 tot en met 187 van het bestreden arrest, niet naar de relevante punten van dit arrest blijkt te verwijzen. Indien Ierland dit wel zou hebben gedaan, had het volgens mij het Gerecht niet kunnen verwijten de betrokken rechtsgrondslag niet te hebben aangegeven.

151. Zoals ik in deze conclusie reeds heb aangetoond, heeft het Gerecht zich daarover immers uitgesproken in punt 141 van het bestreden arrest. Alvorens de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel uiteen te zetten waar het heeft verklaard dat, wanneer ten behoeve van een geïntegreerde onderneming een fiscale maatregel is vastgesteld, de Commissie de uit de toepassing van deze maatregel voortvloeiende belastingdruk kan vergelijken met die welke voortvloeit uit de toepassing van de „normale” belastingregels van het nationale recht op een onafhankelijke onderneming in een vergelijkbare situatie, heeft het Gerecht erop gewezen dat dit beginsel *wordt afgeleid uit het nationale recht*, en met name dat „[w]anneer het nationale belastingrecht geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde en onafhankelijke ondernemingen voor hun onderwerping aan de vennootschapsbelasting, [...] dit recht [beoogt] de winst die voortvloeit uit de economische activiteit van een dergelijke geïntegreerde onderneming te belasten alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties”. Na op die manier de rechtsgrondslag van het zakelijkheidsbeginsel te hebben aangegeven, heeft het Gerecht, in punt 145 van het bestreden arrest, in wezen geoordeeld dat dit beginsel van

<sup>80</sup> Zie arrest van 29 april 2021, Achemos Grupė en Achema/Commissie (C-847/19 P, niet gepubliceerd, EU:C:2021:343, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).



toepassing is op de onderhavige zaak aangezien het Luxemburgse belastingwetboek geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen uit hoofde van de vennootschapsbelasting op dezelfde wijze beoogde te belasten.

152. Hoewel deze rechtsgrondslag de toets van overeenstemming met de relevante rechtspraak niet doorstaat, zoals blijkt uit het onderzoek van de vijfde grief van het eerste middel van deze hogere voorziening, kan niet worden ontkend dat het Gerecht deze rechtsgrondslag niettemin heeft aangeduid, zodat de grief inzake het ontbreken van enige motivering dienaangaande in het bestreden arrest zonder enige twijfel ongegrond is.

153. Het voorgaande verklaart waarom, zoals Ierland terecht opmerkt, de grondslag van het zakelijkheidsbeginsel niet is aangegeven in de punten 151 tot en met 154 van het bestreden arrest. In de punten 149 tot en met 154 van dat arrest heeft het Gerecht immers juist willen aantonen dat de door het Groothertogdom Luxemburg en FFT aangevoerde argumenten niet konden afdoen aan de conclusie *die reeds getrokken was*, namelijk dat het zakelijkheidsbeginsel zijn oorsprong vindt in het nationale recht.

154. Wat de grief inzake de tegenstrijdige motivering betreft, meen ik dat deze grief voortvloeit uit een onjuist begrip van de punten 150 en 161 van het bestreden arrest. Ierland gaat immers uit van de premisse dat het Gerecht zou hebben geopperd dat er een verschil bestaat tussen de kwalificatie van het zakelijkheidsbeginsel als „algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de belastingheffing”, die volgens punt 150 van toepassing zou zijn op dit beginsel, en de kwalificatie ervan als „algemeen beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting”, die volgens punt 161 niet zou gelden voor dat beginsel. Deze premisse is naar mijn mening onjuist.

155. In punt 150 van het bestreden arrest heeft het Gerecht erop gewezen dat de Commissie in overweging 228 van het litigieuze besluit heeft opgemerkt dat het zakelijkheidsbeginsel „een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de belastingheffing is *dat binnen het toepassingsgebied van artikel 107 VWEU valt*”<sup>81</sup>. In punt 161 van dit arrest heeft het Gerecht geantwoord op een grief van Ierland en FFT door aan te geven dat deze omschrijving van dat beginsel niet aldus kan worden opgevat dat daaruit zou kunnen worden afgeleid dat er een „algemeen beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting bestaat *dat inherent is aan artikel 107, lid 1, VWEU*”<sup>82</sup>. Het Gerecht heeft op die manier alleen maar een van de eventuele opvattingen van overweging 228 van het litigieuze besluit, zoals deze was weergegeven in punt 150 van het bestreden arrest, verworpen, namelijk die volgens welke artikel 107, lid 1, VWEU de rechtsgrondslag van het zakelijkheidsbeginsel vormt. Ik zie dus geen tegenstrijdigheid tussen punt 150 en punt 161 van het bestreden arrest. Derhalve moet deze grief mijns inziens worden afgewezen.

156. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging het derde middel ongegrond te verklaren.

<sup>81</sup> Cursivering van mij.

<sup>82</sup> Cursivering van mij.

#### *d) Vierde middel*

##### *1) Argumenten van partijen*

157. Met zijn vierde middel stelt Ierland dat het Gerecht ten onrechte het in de punten 180 tot en met 184 van het bestreden arrest onderzochte argument heeft afgewezen dat eraan was ontleend dat de Commissie het rechtszekerheidsbeginsel had geschonden doordat zij het door haar gehanteerde zakelijkheidsbeginsel heeft opgelegd. Door in punt 183 van het bestreden arrest te stellen dat het „voorzienbaar” was dat de Commissie, om te bepalen of bij de betrokken ruling een voordeel werd verleend, kon nagaan of de methode voor het bepalen van de verrekenprijzen afweek van een prijs die onder marktvoorwaarden zou zijn vastgesteld, is het Gerecht volgens Ierland eraan voorbijgegaan dat het door de Commissie vastgestelde beginsel een nieuwe norm betrof waarvan de Luxemburgse belastingadministratie niet meteen kon weten wat deze juist inhield. Zelfs indien de Luxemburgse belastingadministratie had kunnen verwachten dat de Commissie zou nagaan of een geïntegreerde vennootschap fiscaal op dezelfde wijze werd behandeld als een onafhankelijke vennootschap, had zij niet kunnen voorzien dat de Commissie haar eigen versie van het zakelijkheidsbeginsel zou toepassen, en evenmin de inhoud daarvan kunnen kennen.

158. De Commissie betwist de redenering van Ierland in haar geheel.

##### *2) Beoordeling*

159. Allereerst dient de reikwijdte van het onderhavige middel zorgvuldig te worden afgebakend. Ierland lijkt mij op te komen tegen de weigering van het Gerecht om te erkennen dat het onderzoek naar het bestaan van een voordeel dat was verricht aan de hand van een volledig nieuw en dus voor de nationale belastingadministratie onvoorzienbaar rechtskader een schending van het rechtszekerheidsbeginsel inhield. De grondslag en de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel zouden immers door de Commissie niet nader zijn uitgewerkt vóórdat het litigieuze besluit werd vastgesteld, met name via de publicatie van soft law zoals een handleiding of richtsnoeren.

160. Het valt zeker niet te ontkennen dat de benadering die de Commissie in het litigieuze besluit heeft gevolgd, een zekere mate van nieuwheid vertoont. In de eerdere besluitvormingspraktijk van de Commissie op het gebied van fiscale steun is namelijk geen spoor te vinden van het zakelijkheidsbeginsel zoals dit door de Commissie in het litigieuze besluit is vastgesteld en door het Gerecht in het bestreden arrest is bekrachtigd. In deze conclusie is dienaangaande reeds een zekere exegese verricht om aan te tonen dat het bestreden arrest ten onrechte de juistheid heeft bevestigd van de in het litigieuze besluit gehanteerde opvatting van het Forum 187-arrest volgens welke dat arrest het gebruik van een dergelijk zakelijkheidsbeginsel voor het onderzoek naar het bestaan van een voordeel zou hebben bekrachtigd.

161. Ik geloof echter niet dat daaruit kan worden afgeleid dat het rechtszekerheidsbeginsel is geschonden.

162. In dit verband zij opnieuw verwezen naar het Forum 187-arrest, namelijk naar de passage waarin het Hof zich achter het standpunt van advocaat-generaal Léger heeft geschaard waar deze stelt dat het weliswaar geen twijfel lijdt dat de Commissie bij de uitoefening van haar taak inzake toezicht op staatssteun het rechtszekerheidsbeginsel in acht moet nemen, maar dat dit vereiste

onlosmakelijk is verbonden met het vereiste inzake de naleving van het *legaliteitsbeginsel* en dus van de bepalingen van de artikelen 107 en 108 VWEU.<sup>83</sup> Het Hof was dus in wezen van oordeel dat er geen schending van de rechtszekerheid kon worden vastgesteld toen de Commissie een andere aanpak koos wat haar beoordeling inzake de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als staatssteun betreft. Het lijkt volgens mij evenwel ook geen twijfel dat voornoemde bevinding betreffende het verband tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel eveneens geldt voor een benadering van de Commissie die vernieuwend is ten opzichte van haar vroegere besluitvormingspraktijk. Hieruit volgt dat het rechtszekerheidsbeginsel zich er niet tegen verzet dat de Commissie, zoals in de onderhavige zaak, een vernieuwende beoordeling verricht met betrekking tot de vraag of een overheidsmaatregel staatssteun vormt, wanneer zij van mening is dat bij een juiste toepassing van artikel 107, lid 1, en artikel 108, VWEU enkel deze conclusie kan worden getrokken. Zoals in punt 142 van deze conclusie is uiteengezet, kan de juistheid van een beoordeling die de Commissie heeft verricht met betrekking tot de kwalificatie van een overheidsmaatregel als staatssteun overigens niet ter discussie worden gesteld uit hoofde van het rechtszekerheidsbeginsel.

163. Evenzo vereist het rechtszekerheidsbeginsel geenszins dat de nieuwe opvatting die de Commissie in het door haar krachtens artikel 107, lid 1, VWEU verrichte onderzoek wenst te introduceren, vooraf wordt uiteengezet in handleidingen of richtsnoeren. Hoewel deze stukken, zoals het Hof herhaaldelijk heeft opgemerkt, ertoe bijdragen dat de doorzichtigheid, de voorspelbaarheid en de rechtszekerheid van het optreden van de Commissie worden gewaarborgd<sup>84</sup>, zijn zij geenszins vereist om de rechtmatigheid van een dergelijk initiatief te rechtvaardigen.

164. In deze omstandigheden ben ik van mening dat de verklaring in punt 183 van het bestreden arrest niet vatbaar is voor juridische bezwaren.

165. Derhalve geef ik het Hof in overweging het vierde middel ongegrond te verklaren.

## ***e) Vijfde middel***

### *1) Argumenten van partijen*

166. Met zijn vijfde middel, dat is gericht tegen de punten 100 tot en met 117 van het bestreden arrest, verwijt Ierland het Gerecht de afwijzing van zijn betoog dat het litigieuze besluit, in strijd met de artikelen 3, 4 en 5 VEU en artikel 114 VWEU, neerkomt op een verkapte harmonisatie die strijdig is met het beginsel van verdeling van de bevoegdheden. Volgens Ierland heeft de Commissie zich in het litigieuze besluit beroepen op regels die geen deel uitmaken van het nationale belastingstelsel, waarbij het de toepasselijke bepalingen van dit stelsel buiten beschouwing heeft gelaten. Ierland merkt op dat, indien de Commissie in deze zaak in het gelijk zou worden gesteld, het zakelijkheidsbeginsel van de Commissie bindend zou worden voor alle lidstaten, ongeacht wat in hun eigen belastingwetgeving is bepaald.

<sup>83</sup> Arrest Forum 187, punten 73-76, en conclusie van advocaat-generaal Léger in de gevoegde zaken België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:89, punt 219).

<sup>84</sup> Zie arrest van 14 november 2018, Commissie/Griekenland (C-93/17, EU:C:2018:903, punt 119 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

167. De Commissie antwoordt dat zij de betrokken ruling wel degelijk heeft beoordeeld in het licht van de algemene regeling van de vennootschapsbelasting in Luxemburg en dat, indien het arrest van het Gerecht wordt bevestigd wat de vaststelling van het bestaan van een selectief voordeel betreft, dit eenvoudigweg betekent dat lidstaten die filialen of dochterondernemingen van multinationale ondernemingen volgens hun gewone regels belasten alsof het afzonderlijke entiteiten betreft, niet aan het toezicht op hun fiscale rulings in het licht van de regelgeving inzake staatssteun kunnen ontsnappen om de enkele reden dat hun belastingwetgeving de objectieve criteria voor de toerekening van winst aan deze filialen of dochterondernemingen niet expliciet codificeert.

## 2) *Beoordeling*

168. Om te beginnen zij opgemerkt dat Ierland niet de gehele in de punten 100 tot en met 117 van het bestreden arrest weergegeven redenering van het Gerecht betwist. Ierland wijst erop dat het instemt met het eerste deel van deze redenering, waarin het Gerecht heeft benadrukt dat de regels inzake staatssteun van toepassing zijn op de nationale belastingmaatregelen. Zijn grieven hebben enkel betrekking op hetgeen het Gerecht in punt 113 van het bestreden arrest heeft verklaard.

169. Na in punt 112 van dit arrest eraan te hebben herinnerd dat de Commissie niet beschikt over de bevoegdheid om autonoom de „normale” belastingheffing voor een geïntegreerde onderneming te bepalen en daarbij de nationale belastingregels buiten beschouwing te laten, zou het Gerecht in punt 113 van het arrest ten onrechte hebben geoordeeld dat de Commissie in het litigieuze besluit slechts had nagegaan of de betrokken ruling de begunstigde ervan een voordeel verleende ten opzichte van de „normale” belastingheffing, *zoals gedefinieerd door het nationale belastingrecht*. De onjuistheid van deze vaststelling wordt volgens Ierland bovendien bevestigd door het feit dat het Gerecht, in punt 149 van het bestreden arrest, heeft erkend dat de Commissie niet had onderzocht of de betrokken ruling in overeenstemming was met het Luxemburgse belastingrecht.

170. Met andere woorden, het onderhavige middel laat zich aldus samenvatten dat daarmee wordt opgekomen tegen het feit dat de Commissie voor de vaststelling van de „normale” belastingheffing een beroep heeft gedaan op het zakelijkheidsbeginsel, zonder daarbij op enige wijze te verwijzen naar het bestaan van dit beginsel in het nationale recht. Bijgevolg valt het antwoord op dit middel samen met het antwoord op de vraag of de beoordelingen van het Gerecht met betrekking tot het voor de vaststelling van het eventuele bestaan van een belastingvoordeel gebruikte referentiekader al dan niet moeten worden bevestigd.

171. In dit verband merk ik op dat het zeker niet verwonderlijk is dat, waar het gaat om een rechtsruimte die wordt gekenmerkt door het naast elkaar bestaan van de Verdragsregels inzake staatssteun en de nationale belastingregels en waarin het voorkomen van het risico dat eerstgenoemde inbreuk maken op laatstgenoemde impliceert dat het eventuele bestaan van een voordeel aan de hand van een nationaal referentiekader wordt beoordeeld, de vraag of inbreuk is gemaakt op de verdeling van de bevoegdheden tussen de Unie en haar lidstaten afhangt van de vraag of dit referentiekader juist is afgebakend.

172. Gelet op het in deze conclusie gedane voorstel om het eerste middel van de hogere voorziening gegrond te verklaren aangezien het in het litigieuze besluit toegepaste zakelijkheidsbeginsel geen regel is die uitdrukkelijk in het nationale recht is gecodificeerd, ben ik net als de verzoekende partij van mening dat punt 113 van het bestreden arrest schending oplevert

van de Verdragsbepalingen die de verdeling van de bevoegdheden tussen de Unie en haar lidstaten regelen (namelijk artikel 3, lid 6, artikel 4, lid 1, en artikel 5, leden 1 en 2) en die voorzien in een verbod op harmonisatie op fiscaal gebied (artikel 114, lid 2, VWEU).

173. Ik verzoek het Hof derhalve om ook het vijfde middel toe te wijzen.

## **B. Tweede middel**

174. Met dit middel stelt Ierland in wezen dat het Gerecht ten onrechte heeft geconcludeerd dat de Commissie zich in casu kon beroepen op het vermoeden van selectiviteit, dat inhoudt dat een maatregel wordt vermoed selectief te zijn wanneer hij een voordeel toekent en het om individuele steun gaat, aangezien fiscale rulings individuele steunmaatregelen zijn.

175. De Commissie stelt dat dit middel irrelevant is en moet worden afgewezen. In het litigieuze besluit is de selectiviteit van de betrokken ruling immers ook bewezen aan de hand van de regel van de analyse in drie stappen die van toepassing is op steunregelingen, en het Gerecht heeft dit bewijs bevestigd in de punten 360 tot en met 366 van het bestreden arrest. Aangezien Ierland in zijn hogere voorziening niet is opgekomen tegen deze punten, blijft de conclusie betreffende de selectiviteit van de betrokken ruling zelfs geldig indien dit middel zou worden aanvaard.

176. Wat dit middel ten gronde betreft, stelt de Commissie dat een individuele ruling niet kan worden geacht te zijn toegekend in het kader van een algemene steunregeling. Volgens de Commissie heeft een belastingadministratie immers de mogelijkheid om, wanneer zij via een ruling een overeenkomst inzake verrekenprijzen goedkeurt, invloed uit te oefenen op het feit of in een individueel geval al dan niet steun wordt toegekend, aangezien zij goedkeuring kan verlenen aan ofwel een overeenkomst die een zakelijke uitkomst oplevert, ofwel een methode waarvan het resultaat afwijkt van een dergelijke uitkomst. Bovendien vloeien de elementen die het voordeel vormen in het onderhavige geval uitsluitend voort uit de betrokken ruling en niet uit bepalingen van Luxemburgs recht op basis waarvan deze ruling is vastgesteld.

### **1. Relevantie**

177. Geconstateerd moet worden dat in het litigieuze besluit de selectiviteit niet alleen op basis van een vermoeden wordt beoordeeld maar ook op basis van de in deze conclusie eerder beschreven analyse in drie stappen. Deze subsidiair verrichte analyse is door het Gerecht bekrachtigd in de punten 360 tot en met 366 van het bestreden arrest.

178. Ik acht het dienaangaande noodzakelijk om, net als het Gerecht in punt 361 van het bestreden arrest heeft gedaan, eraan te herinneren dat de eerste twee stappen van die analyse, namelijk de vaststelling van het referentiekader en het onderzoek of er sprake was van een afwijking daarvan, *tegelijkertijd* zijn verricht met het onderzoek van het economische voordeel, en dat de vraag of de ruling afweek van het referentiekader, ongeacht of het daarbij om het meest ruime dan wel het meest beperkte kader ging, *samenviel* met de vaststelling dat aan de begunstigde onderneming een voordeel werd toegekend.

179. Tegen deze achtergrond wens ik enkel op te merken dat die subsidiaire analyse niet geldig zou blijven indien het Hof in zijn te wijzen arrest zou beslissen om de conclusies van het Gerecht betreffende de grondslag van het zakelijkheidsbeginsel te verwerpen, zoals ik het Hof voorstel in

de onderhavige conclusie, hetgeen op zijn beurt tot gevolg zou hebben dat het gehele onderzoek van het Gerecht naar het selectieve voordeel, zowel wat zijn primaire als zijn subsidiaire redenering betreft, onderuit zou worden gehaald.

180. Ik stel het Hof dan ook voor vast te stellen dat dit middel niet irrelevant is.

## 2. *Gegrontheid*

181. Wat het vermoeden van selectiviteit betreft, moet worden opgemerkt dat dit voor het eerst is vermeld in het arrest *Commissie/MOL*, waarin het Hof heeft verklaard dat „het vereiste van selectiviteit verschilt naargelang de betrokken maatregel bedoeld is als een algemene steunregeling dan wel als individuele steun”, waarna het daaraan heeft toegevoegd dat „[i]n dit laatste geval [...] bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel [kan] worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”<sup>85</sup>. Het betreft dus een weerlegbaar vermoeden, waarvan de toepassing onderworpen is aan de vervulling van een dubbele voorwaarde, namelijk het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU en het individuele karakter van de betrokken maatregel.

182. Dit individuele karakter is met het oog op de toepassing van het vermoeden van selectiviteit tot dusver erkend in drie zaken. In de eerste twee arresten, namelijk het arrest van het Hof in de zaak *Orange/Commissie*<sup>86</sup> en het arrest van het Gerecht in de zaak *Griekenland/Commissie*<sup>87</sup>, had het geschil betrekking op de kwalificatie als staatssteun van *nationale wetgevingsmaatregelen* die waren vastgesteld ten gunste van respectievelijk *France Télécom*<sup>88</sup> en de private vennootschap die houder was van de concessie voor de exploitatie van een deel van de haven van Piraeus<sup>89</sup>. In het derde arrest van het Hof, dat is gewezen in de zaak *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon*, had het geschil betrekking op de kwalificatie als staatssteun van de maatregel die voortvloeide uit een *beschikking in kort geding* waarbij de beëindiging door de Griekse openbare elektriciteitsmaatschappij van een overeenkomst die voordien met een private vennootschap was gesloten en waarbij aan deze laatste een preferentieel elektriciteitstarief werd toegekend, ongeldig was verklaard.<sup>90</sup>

183. Bij mijn weten bestaat er dus geen precedent waarin de rechterlijke instanties van de Unie zijn verzocht om een administratief besluit vanuit deze invalshoek te onderzoeken. Dit onderzoek houdt een complexere beoordeling in, aangezien een dergelijk besluit zowel een individuele maatregel als een op basis van een steunregeling toegekende maatregel kan vormen. Dit is precies de juridische kwestie die centraal staat in de discussie over het onderhavige middel.

<sup>85</sup> Arrest van 4 juni 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 60).

<sup>86</sup> Arrest van 26 oktober 2016, *Orange/Commissie* (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

<sup>87</sup> Arrest van 13 december 2017, *Griekenland/Commissie* (T-314/15, niet gepubliceerd, EU:T:2017:903).

<sup>88</sup> De Franse wet verminderde met name de tegenprestatie die *France Télécom* aan de schatkist diende te betalen met betrekking tot de betaling en het beheer van de pensioenen van haar ambtenaren. Het Hof heeft in zijn arrest de vaststelling van het Gerecht bevestigd dat een vergelijking van de begunstigde met andere marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling die door een dergelijke maatregel wordt nagestreefd, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden, niet relevant was wanneer het ging om „een ad-hocmaatregel die slechts betrekking [had] op één onderneming en die [beoogde] een bepaalde concurrentiedruk die specifiek [was] voor die onderneming, te wijzigen”. Zie arrest van 26 oktober 2016, *Orange/Commissie* (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punten 53 en 54).

<sup>89</sup> Meer bepaald voorzag de Griekse wet tot ratificatie van de tussen de openbare beheerder van de haven van Piraeus en *Piraeus Container Terminal SA* gesloten concessieovereenkomst in een reeks belastingbepalingen ten gunste van laatstgenoemde. Het Gerecht heeft in zijn arrest de bewoordingen overgenomen die het Hof eerder had gebruikt. Zie arrest van 13 december 2017, *Griekenland/Commissie* (T-314/15, niet gepubliceerd, EU:T:2017:903, punt 81).

<sup>90</sup> Arrest van 11 december 2019, *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon* (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, punt 69), waarin het Hof in wezen heeft geoordeeld dat het vermoeden van selectiviteit gold voor zover de gevolgen van deze beschikking „beperkt [bleven] tot uitsluitend de partijen bij het betrokken geding”.

Ierland bekritiseert immers de conclusie van het Gerecht in het bestreden arrest en stelt dat, anders dan in het arrest is geoordeeld, de betrokken ruling moet worden aangemerkt als steun die ten uitvoer is gelegd krachtens een steunregeling, waarbij waarschijnlijk wordt verwezen naar de regeling van artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en circulaire nr. 164/2.

184. Het Gerecht heeft geoordeeld dat de betrokken ruling individueel van aard was, nadat het een analyse heeft verricht die, in de punten 342 en 343 van het bestreden arrest, was gebaseerd op de definities van „individuele steun” en „steunregeling” die zijn vermeld in respectievelijk artikel 1, onder e), en artikel 1, onder d), van verordening nr. 2015/1589<sup>91</sup>.

185. De eerste van deze bepalingen beschrijft individuele steun in wezen als steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling, terwijl de tweede de kwalificatie als „steunregeling” afhankelijk stelt van de vervulling van drie cumulatieve voorwaarden. Ten eerste kan aan ondernemingen individuele steun worden toegekend op grond van een steunregeling. Ten tweede wordt die steun toegekend zonder dat hiervoor verdere uitvoeringsmaatregelen vereist zijn. Ten derde moeten de ondernemingen waaraan de individuele steun kan worden toegekend, „op algemene en abstracte wijze” worden omschreven.<sup>92</sup> Hieraan moet worden toegevoegd dat, zoals het Gerecht in de punten 346 en 347 van het bestreden arrest heeft verklaard en zoals het Hof onlangs nog heeft bevestigd, de vervulling van die voorwaarden met name impliceert dat de essentiële onderdelen van de steunregeling blijken uit de bepalingen die als grondslag van die regeling zijn aangeduid en dat de nationale belastingautoriteit, op het ogenblik dat zij de maatregel vaststelt, niet over een beoordelingsmarge beschikt om het bedrag van de steun, de kenmerken ervan of de voorwaarden waaronder die wordt toegekend, te beïnvloeden.<sup>93</sup>

186. De bezwaren van Ierland betreffen evenwel niet het feit dat deze voorwaarden niet zouden zijn vervuld in de onderhavige zaak. Ierland heeft immers geen enkel element aangevoerd om met name op te komen tegen de vaststellingen van het Gerecht betreffende de rechtsbron van de elementen die de door de betrokken ruling toegekende staatssteun vormden en betreffende de omvang van de beoordelingsmarge waarover de Luxemburgse belastingadministratie bij de vaststelling van de rulings beschikte.<sup>94</sup>

187. Ierland stelt in wezen dat een configuratie waarin alle fiscale rulings eenvoudigweg een wettelijke bepaling toepassen, die overigens de basis vormt voor talrijke andere rulings, impliceert dat er sprake is van een steunregeling en van een reeks op basis van die regeling toegekende individuele maatregelen. Op die manier verleent Ierland het begrip „steunregeling” naar mijn mening een *ruimere* reikwijdte dan die welke is bedoeld in artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589. In zijn verdere redenering verwijt Ierland het Gerecht namelijk dat het dit begrip uit een handeling van afgeleid recht heeft overgenomen in weerwil van het feit dat selectiviteit, als onderdeel van het begrip „staatssteun”, rechtstreeks uit het Verdrag voortvloeit en niet mag afhangen van de definities die in de wetgeving zijn opgenomen.

<sup>91</sup> Verordening van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2015, L 248, blz. 9).

<sup>92</sup> Arrest van 16 september 2021, Commissie/België en Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punt 60).

<sup>93</sup> Arrest van 16 september 2021, Commissie/België en Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punt 105).

<sup>94</sup> Punten 351 en 352 van het bestreden arrest.

188. Volgens Ierland blijkt immers uit het begrip selectiviteit, zoals het door de rechtspraak wordt omschreven, dat in een configuratie als die welke hier wordt onderzocht een vergelijkend onderzoek moet worden verricht waarbij rekening wordt gehouden met de situatie van andere ondernemingen die aanspraak hebben kunnen maken op dezelfde behandeling als de onderneming tot wie de ruling is gericht.

189. Ter ondersteuning van zijn betoog verwijst Ierland naar het arrest Commissie/Hansestadt Lübeck<sup>95</sup>. Het lijkt mij echter duidelijk dat dit arrest dat betoog geenszins bevestigt, aangezien er in de zaak die tot dat arrest heeft geleid geen twijfel over bestond dat de overheidsmaatregel die de Commissie ten onrechte als selectief had aangemerkt, namelijk een door de beheerder van de luchthaven van Lübeck (Duitsland) vastgesteld besluit betreffende de luchthavengelden die verschuldigd waren door alle luchtvaartmaatschappijen die gebruikmaakten van deze luchthaven, een steunregeling was, in welk geval het in het vorige punt van deze conclusie genoemde vergelijkende onderzoek vereist is.

190. Eveneens ter staving van zijn stelling verwijst Ierland ook naar het arrest van het Hof in de zaak Commissie/MOL<sup>96</sup>. Ter herinnering, deze zaak had betrekking op een Hongaarse mijnbouwwet die bepaalde dat een winningsonderneming die haar activiteiten uitoefende op basis van een exploitatievergunning, de autoriteit voor het mijnwezen één keer kon verzoeken om de termijn voor de exploitatie van de betrokken velden te verlengen. Indien die autoriteit daarmee instemde, bepaalde een overeenkomst tussen de bevoegde minister en de betrokken onderneming de hoogte van de op deze velden toegepaste winningsvergoeding, die zich tussen een bij wet vooraf bepaalde minimum- en maximumwaarde moest bevinden.

191. Het is juist dat het Hof, net als het Gerecht, met betrekking tot het selectieve karakter van een tussen voornoemde autoriteit en de onderneming MOL gesloten verlengingsovereenkomst heeft geoordeeld dat de Commissie er niet in was geslaagd om het bestaan van dit selectieve karakter aan te tonen doordat zij niet had geverifieerd of die onderneming een voorkeursbehandeling had genoten ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie konden bevinden. Het staat ook vast dat de nationale autoriteit bij het sluiten van verlengingsovereenkomsten zoals die welke aan de orde waren een bepaling van de mijnbouwwet toepaste en dat deze wet de basis kon vormen voor andere overeenkomsten in soortgelijke situaties. Ik geloof echter niet dat uit dat arrest kan worden afgeleid, zoals Ierland blijkt te doen, dat deze twee elementen volstaan om te concluderen dat het ook in casu gaat om steun die in het kader van een steunregeling is toegekend en dat het vermoeden van selectiviteit derhalve niet van toepassing is. In voornoemde zaak diende het Hof zich immers uit te spreken over de vraag of uit het feit dat de nationale autoriteit over een beoordelingsmarge beschikte wanneer zij bij het sluiten van de verlengingsovereenkomsten de winningsvergoeding vaststelde, kon worden afgeleid dat de betrokken overeenkomst selectief was. Na de aandacht te hebben gevestigd op het bijzondere karakter van de betrokken maatregel („facultatieve bepalingen van nationaal recht die in aanvullende lasten voorzien”), heeft het Hof ontkennend geantwoord, waarbij het heeft uitgelegd dat „de in deze zaak aan de orde zijnde beoordelingsruimte de Hongaarse autoriteiten in staat stelt om een bijkomende last voor de ondernemingen te differentiëren, teneinde rekening te kunnen houden met de vereisten van het beginsel van gelijke behandeling, en zich dus *naar haar aard* onderscheidt van de gevallen waarin de uitoefening van een dergelijke beoordelingsbevoegdheid verband houdt met de toekenning van een voordeel ten gunste van een bepaalde onderneming”<sup>97</sup>.

<sup>95</sup> Arrest van 21 december 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

<sup>96</sup> Arrest van 4 juni 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

<sup>97</sup> Arrest van 4 juni 2015, Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 65). Cursivering van mij.



192. Aangezien de niet-toepasselijkheid van het vermoeden van selectiviteit dus afhangt van de overheidsmaatregel die het voorwerp uitmaakte van het onderzoek<sup>98</sup>, zie ik niet in hoe dat arrest kan worden geacht criteria aan te reiken die buiten het door het Hof in die zaak onderzochte geval kunnen worden toegepast. In de onderhavige zaak zou men volgens mij enkel tot dezelfde slotsom kunnen komen indien werd vastgesteld dat er ook hier sprake is van een „facultatieve bepaling van nationaal recht die in aanvullende lasten voorziet”. In dit verband moet allereerst worden opgemerkt dat, zoals het Groothertogdom Luxemburg ter terechtzitting heeft bevestigd, artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek niet facultatief van aard is, aangezien het zelfs van toepassing is op geïntegreerde ondernemingen indien deze de Luxemburgse belastingautoriteit niet om een ruling verzoeken. Verder lijkt het mij duidelijk dat dit artikel geen aanvullende lasten aan deze ondernemingen oplegt.

193. Concluderend kan worden gesteld dat de rechtspraak inzake selectiviteit waarop Ierland zich beroept, geen uitlegging toelaat die het begrip „steunregeling” een ruimere reikwijdte verleent dan die welke daaraan toekomt volgens verordening 2015/1589, zoals deze lidstaat meent. De kwalificatie van de betrokken ruling als „individuele steun”, zoals deze in de punten 350 tot en met 355 van het bestreden arrest naar voren komt, kan dus niet op grond van deze rechtspraak worden verworpen. Bijgevolg ben ik van oordeel dat het Gerecht geen blijk heeft gegeven van een onjuiste opvatting rechtens waar het heeft geoordeeld dat de Commissie het selectieve karakter van de betrokken ruling op goede gronden had vastgesteld door het vermoeden van selectiviteit toe te passen.

194. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging het tweede door Ierland aangevoerde middel ongegrond te verklaren.

195. Ter wille van de volledigheid moet naar mijn mening nog een precisering worden verstrekt. Toen de verzoekende partijen in eerste aanleg voor het Gerecht hebben gepleit dat de betrokken ruling moest worden aangemerkt als steun die in het kader van een steunregeling werd toegekend, hebben zij niet aangevoerd dat deze regeling was gebaseerd op artikel 164, lid 3, van het belastingwetboek en circulaire nr. 164/2, in samenhang met een vaste praktijk van de Luxemburgse belastingdienst met betrekking tot rulings die aan andere financieringsmaatschappijen dan FFT waren afgegeven. Indien zou worden bevestigd dat die vaste administratieve praktijk inderdaad bestaat, zou ik in het vorige punt waarschijnlijk het tegenovergestelde antwoord hebben bepleit.

196. Dit zou het gevolg zijn van het feit dat dan rekening zou worden gehouden met de uitlegging die het Hof onlangs aan het in artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 vastgestelde begrip „steunregeling” heeft gegeven in het arrest Commissie/België en Magnetrol International, betreffende de belastingvrijstellingen voor overwinst die de Belgische autoriteiten hebben verleend in de vorm van rulings. Bij het onderzoek of was voldaan aan de eerste voorwaarde van dat artikel, heeft het Hof immers verduidelijkt dat de „bepaling” van de regeling die de grondslag voor de toekenning van individuele steun vormt, ook een vaste administratieve praktijk van de belastingautoriteiten van een lidstaat kan zijn, „wanneer uit deze praktijk een ‚stelselmatige benadering’ blijkt, waarvan de kenmerken voldoen aan de vereisten van [voornoemd artikel]”, en dat de inaanmerkingneming van een dergelijke administratieve praktijk niet beperkt is tot situaties waarin geen enkele wettelijke bepaling als grondslag voor die regeling bestaat.<sup>99</sup> Zoals uit dat

<sup>98</sup> Zie wat dit punt betreft ook de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punt 67), volgens welke men, „[g]ezien het hoogst uitzonderlijke karakter van de maatregel in casu dient [...] te waken voor overhaaste analogieën met de analyse van de selectiviteit van regelingen waarmee de Unierechter tot nu toe te maken heeft gehad”.

<sup>99</sup> Arrest van 16 september 2021, Commissie/België en Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punten 79-81).

arrest blijkt, impliceert het bestaan van deze administratieve praktijk over het algemeen dat ook is voldaan aan de andere voorwaarden, aangezien de in artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 vastgestelde voorwaarden door het Hof worden geacht „onlosmakelijk verbonden” te zijn.<sup>100</sup>

#### **IV. Beroep voor het Gerecht**

197. Artikel 61, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie bepaalt dat, wanneer het verzoek om hogere voorziening gegrond is en het Hof de beslissing van het Gerecht vernietigt, het Hof de zaak zelf kan afdoen wanneer zij in staat van wijzen is. Ik meen dat dit hier het geval is.

198. Uit de in de punten 101 tot en met 113 en 167 tot en met 174 van deze conclusie geformuleerde bevindingen volgt dat het Gerecht in het bestreden arrest blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door het onderzoek naar het bestaan van een economisch voordeel te toetsen aan een referentiekader dat een zakelijkheidsbeginsel omvat dat niet uit het nationale belastingrecht voortvloeit, en dat het aldus ook de bepalingen inzake de verdeling van de bevoegdheden tussen de Unie en haar lidstaten heeft geschonden.

199. Ik ben dan ook van mening dat het Hof het eerste en het derde onderdeel van het eerste middel van het Groothertogdom Luxemburg in de zaak T-755/15, en de eerste grief van het eerste middel van FFT in de zaak T-759/15 zou moeten toewijzen en het litigieuze besluit bijgevolg nietig moet verklaren.

#### **V. Kosten**

200. Volgens artikel 184, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof beslist het Hof, wanneer de hogere voorziening gegrond is en het Hof de zaak zelf afdoet, over de kosten.

201. Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering, dat krachtens artikel 184, lid 1, van dit Reglement van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Zoals Ierland, FFT en het Groothertogdom Luxemburg hebben gevorderd, dient de Commissie te worden verwezen in de kosten die het Groothertogdom Luxemburg heeft gemaakt in de procedure bij het Gerecht en de kosten die Ierland heeft gemaakt in het kader van de onderhavige hogere voorziening. Bovendien dient de Commissie te worden verwezen in de kosten van FFT voor het Gerecht en in onderhavige procedure in hogere voorziening.

202. Krachtens artikel 140, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering dragen de lidstaten en de instellingen die in het geding hebben geïntervenieerd hun eigen kosten. Het Groothertogdom Luxemburg, dat in het geding heeft geïntervenieerd, dient derhalve zijn eigen kosten in het kader van de onderhavige hogere voorziening te dragen.

<sup>100</sup> Zie met name arrest van 16 september 2021, Commissie/België en Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punten 106 en 121).

## VI. Conclusie

203. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om te beslissen als volgt:

- „1) Het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 24 september 2019, Luxemburg en Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie (T-755/15 en T-759/15, EU:T:2019:670), wordt vernietigd.
- 2) De door het Groothertogdom Luxemburg en Fiat Chrysler Finance Europe bij het Gerecht van de Europese Unie ingestelde beroepen worden toegewezen.
- 3) Besluit (EU) 2016/2326 van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) door Luxemburg ten gunste van Fiat ten uitvoer gelegd, wordt nietig verklaard.
- 4) De Europese Commissie wordt verwezen in haar eigen kosten alsook in de kosten die het Groothertogdom Luxemburg heeft gemaakt in het kader van de procedure bij het Gerecht en de kosten die Ierland heeft gemaakt in het kader van de onderhavige hogere voorziening. Bovendien wordt zij verwezen in de kosten van Fiat Chrysler Finance Europe in de procedure bij het Gerecht en in de onderhavige procedure in hogere voorziening.
- 5) Het Groothertogdom Luxemburg draagt zijn eigen kosten in het kader van de onderhavige hogere voorziening.”