



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 10 maart 2022¹

Zaak C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited

tegen

Commissioner of Income Tax

[verzoek om een prejudiciële beslissing van de Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) (rechter bevoegd voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting Gibraltar, Verenigd Koninkrijk)]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Staatssteun – Staatssteun in de vorm van het niet belasten van passieve rente en royalty's – Besluit (EU) 2019/700 – Nationale bepaling die niet het voorwerp uitmaakte van het staatssteunonderzoek van de Commissie – Omzeiling van het besluit van de Commissie inzake een steunmaatregel – Verrekening van buitenlandse belastingen ter voorkoming van dubbele belasting als verboden steun”

I. Inleiding

1. De achtergrond van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is een besluit van de Commissie waarbij een „belastingvrijstelling voor inkomsten uit passieve rente en royalty's” in de belastingwetgeving van Gibraltar als steunmaatregel werd aangemerkt.² Dit besluit wordt momenteel nog door het Gerecht getoetst als gevolg van een beroep dat is ingesteld door een andere onderneming.³ In wezen gaat het verzoek om een prejudiciële beslissing over de draagwijdte van dit besluit. Tegelijkertijd blijkt hieruit echter de huidige onzekerheid over de omgang met de nationale belastingwetgeving in relatie tot het staatssteunrecht van de Europese Unie.

2. De onzekerheid over de vraag wanneer een belastingbepaling verboden steun vormt, was in Gibraltar blijkbaar zo groot dat de belastingautoriteit aldaar de Commissie voorafgaand aan de toepassing van de nationale belastingwetgeving heeft gevraagd of de betrokken belastingbepaling kon worden toegepast. Zij heeft dit gedaan hoewel deze norm niet het voorwerp uitmaakte van het voornoemde besluit inzake een steunmaatregel.

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Besluit (EU) 2019/700 van de Commissie van 19 december 2018 inzake steunmaatregel SA.34914 (2013/C) die ten uitvoer is gelegd door het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot het vennootschapsbelastingstelsel in Gibraltar, kennisgeving geschied onder nummer C(2018) 7848 (PB 2019, L 119, blz. 151).

³ De zaak is bij het Gerecht aanhangig onder zaaknummer T-508/19.

3. Een saillant detail is dat de regeling in kwestie een soort verrekening is van in het buitenland betaalde belasting over inkomsten die ook in Gibraltar worden belast. Dit is een techniek die in de internationale belastingwetgeving veel wordt gebruikt om dubbele belasting te voorkomen. Aangezien de Commissie echter op het verzoek van de belastingautoriteit heeft geantwoord dat haar besluit in de weg stond aan een verrekening van belastingen, heeft deze laatste geweigerd de regeling in het voordeel van de belastingplichtige toe te passen. Dit leidde weer tot een beroep door de belastingplichtige, die ervan uitging dat de nationale belastingwetgeving van toepassing was.

4. Het Hof krijgt hier opnieuw⁴ de gelegenheid om zich uit te spreken over de toetsing door de Commissie aan het staatssteunrecht van de algemeen toepasselijke nationale belastingwetgeving en de gevolgen daarvan voor de belastingplichtige.

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

5. Het rechtskader vloeit voort uit artikel 108 VWEU alsmede uit verordening (EU) 2015/1589 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.⁵

6. Overweging 25 van verordening 2015/1589 luidt:

„In gevallen van niet met de interne markt verenigbare onrechtmatige steun, dient de daadwerkelijke mededinging te worden hersteld. Het is hiertoe noodzakelijk dat de steun, met inbegrip van de rente, onverwijld wordt teruggevorderd. Het is passend de terugvordering overeenkomstig de procedures van nationaal recht te doen geschieden. De toepassing van die procedures mag, door verhindering van de onverwijilde en daadwerkelijke uitvoering van het besluit van de Commissie, het herstel van daadwerkelijke mededinging niet beletten. De lidstaten moeten daartoe dan ook alle nodige maatregelen treffen om de effectiviteit van dat besluit te verzekeren.”

7. Artikel 16 heeft als opschrift „Terugvordering van steun” en bepaalt in lid 1:

„Indien negatieve besluiten worden genomen in gevallen van onrechtmatige steun besluit de Commissie dat de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen dient te nemen om de steun van de begunstigde terug te vorderen (,terugvorderingsbesluit’). De Commissie verlangt geen terugvordering van de steun indien zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Unierecht.”

⁴ Recentelijk heeft het Hof zich uitgesproken over de heffing van een progressieve, op de omzet gebaseerde belasting door de Republiek Polen en door Hongarije – zie arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁵ PB 2015, L 248, blz. 9.

B. Status en recht van Gibraltar

8. Gibraltar werd in het kader van de verdragen tot beëindiging van de Spaanse Successieoorlog, bij het Verdrag van Utrecht van 13 juli 1713 tussen de Spaanse koning en de koningin van Groot-Brittannië, door eerstgenoemde afgestaan aan de Britse Kroon. Gibraltar is een Britse kroonkolonie. Het maakt geen deel uit van het Verenigd Koninkrijk.

9. In het internationale recht staat Gibraltar op de lijst van de niet-zelfbesturende gebieden in de zin van artikel 73 van het Handvest van de Verenigde Naties. Volgens het recht van de Unie is Gibraltar een van de Europese grondgebieden waarop de bepalingen van de Verdragen in beginsel van toepassing zijn en waarvan de buitenlandse betrekkingen door een lidstaat worden behartigd (artikel 355, lid 3, VWEU).

10. Het bestuur en de regering van Gibraltar zijn geregeld in de Gibraltar Constitution Order 2006 (verordening houdende de grondwet van Gibraltar van 2006), die op 1 januari 2007 in werking is getreden. Krachtens die verordening wordt de uitvoerende macht er uitgeoefend door een door de koningin benoemde gouverneur en, voor bepaalde interne bevoegdheden, door Her Majesty's Government of Gibraltar; de wetgevende macht is in handen van de koningin en het parlement van Gibraltar. In Gibraltar zijn eigen rechterlijke instanties ingesteld. Tegen beslissingen van de hoogste rechterlijke instantie van Gibraltar kan beroep worden ingesteld bij de Judicial Committee of the Privy Council (rechter in laatste aanleg voor overzeese gebieden, direct van de Britse Kroon afhankelijke gebieden en bepaalde landen van het Gemenebest, Verenigd Koninkrijk).

11. Gibraltar heeft, in het kader van de door het Verenigd Koninkrijk verleende autonomie, in 2010 een nieuwe wet op de inkomsten- en vennootschapsbelasting (Income Tax Act 2010; hierna: „ITA 2010”) vastgesteld. Deze is op 1 januari 2011 in werking getreden.

12. De ITA 2010 is gebaseerd op een stelsel van territoriale belasting van in Gibraltar gerealiseerde of ontvangen winsten en baten. Tabel C in bijlage 1 bij de ITA 2010 bevat een lijst van verschillende soorten inkomsten die worden belast. In de oorspronkelijke versie van de ITA 2010 stonden inkomsten uit passieve rente en royalty's daar niet in vermeld en vormden dus geen belastbaar inkomen. In 2019 werd evenwel in de wet opgenomen dat met terugwerkende kracht belasting kon worden geheven over inkomsten uit royalty's die zijn verkregen vanaf 1 januari 2011 tot en met 31 december 2013.

13. Bovendien voorziet section 37 van deze wet, met het opschrift „Relief in respect of foreign tax paid”, in een vorm van belastingverrekening voor die belastingplichtigen die zowel in Gibraltar als in andere staten inkomstenbelasting hebben betaald over dezelfde winsten uit bronnen in Gibraltar of andere staten. Op grond daarvan heeft de belastingplichtige recht op een vrijstelling die gelijk is aan het bedrag van de in het buitenland betaalde belasting tot het bedrag van de in Gibraltar daarover verschuldigde belasting.

III. Feiten

14. Aan het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ligt een geschil ten grondslag tussen Fossil (Gibraltar) Limited (hierna: „verzoekster”) en de belastingautoriteit van Gibraltar over de verplichting om op grond van de ITA 2010 belasting te betalen in Gibraltar terwijl reeds in de Verenigde Staten belasting over inkomsten uit royalty's is betaald.

15. Verzoekster is een dochteronderneming die volledig in handen is van Fossil Group Inc., een in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap. Verzoekster zelf is een in Gibraltar gevestigde vennootschap die royalty's ontvangt uit het wereldwijde gebruik van bepaalde merken en immateriële aspecten van de ontwerpen die verband houden met de merken waarvan zij eigenaar is.

16. De achtergrond van dit geschil is het feit dat de Commissie op 16 oktober 2013 een formele onderzoeksprocedure heeft ingeleid om na te gaan of de omstandigheid dat de ITA 2010 niet voorziet in de belasting van inkomsten uit passieve rente en royalty's, voor bepaalde ondernemingen een selectief voordeel inhoudt.

17. Artikel 1 van het daarop op 19 december 2018 vastgestelde besluit inzake een steunmaatregel⁶ (hierna: „besluit 2019/700”) luidt:

„1. De staatssteunregeling in de vorm van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor inkomsten uit passieve rente die van 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2013 van toepassing was in Gibraltar op grond van de Income Tax Act 2010 en die onrechtmatig ten uitvoer is gelegd door Gibraltar in strijd met artikel 108, lid 3, [VWEU], is onverenigbaar met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 1, [VWEU].

2. De staatssteunregeling in de vorm van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor inkomsten uit royalty's die van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2013 van toepassing was in Gibraltar op grond van de Income Tax Act 2010 en die onrechtmatig ten uitvoer is gelegd door Gibraltar in strijd met artikel 108, lid 3, [VWEU], is onverenigbaar met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 1, [VWEU].”

18. Artikel 5, lid 1, van besluit 2019/700 luidt:

„Het Verenigd Koninkrijk vordert alle op grond van de in artikel 1 bedoelde steunregelingen of op grond van de in artikel 2 bedoelde fiscale rulings verleende onverenigbare steun terug van de begunstigen van die steun.”

19. In de volgende overwegingen van besluit 2019/700 wordt de onderzochte maatregel beschreven:

„(30) De ITA 2010 is gebaseerd op een territoriaal belastingstelsel, wat betekent dat winsten slechts worden belast indien de inkomsten ‚zijn opgebouwd in of voortkomen uit’ Gibraltar. [...]

[...]

(33) Volgens de ITA 2010 zoals die oorspronkelijk luidde, waren inkomsten uit passieve rente en royalty's niet belastbaar [(voetnoot 17: In tabel C van bijlage 1 bij de ITA 2010, zoals deze oorspronkelijk luidde, was deze categorie inkomsten niet opgenomen)], ongeacht de bron van de inkomsten of de toepassing van het territorialiteitsbeginsel. [...]

⁶ Besluit (EU) 2019/700 van de Commissie van 19 december 2018 inzake steunmaatregel SA.34914 (2013/C) die ten uitvoer is gelegd door het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot het vennootschapsbelastingstelsel in Gibraltar; kennisgeving geschied onder nummer C(2018) 7848 (PB 2019, L 119, blz. 151).

20. De Commissie motiveert het selectieve voordeel van deze maatregel op deze wijze:

„(82) In de onderhavige zaak is de maatregel in tegenspraak met het algemene beginsel dat vennootschapsbelasting wordt geïnd van alle belastingplichtigen die inkomsten ontvangen die zijn opgebouwd in of voortkomen uit Gibraltar. In overeenstemming met dat beginsel zijn inkomsten uit passieve rente en royalty's normaliter belastbaar, behoudens toepassing van het territorialiteitsbeginsel. [...]

(83) Als gevolg daarvan leidt de vrijstelling tot een beperking van lasten die ondernemingen die de vrijstelling genieten anders zouden moeten dragen. Dit creëert een voordeel, aangezien de ondernemingen worden ontheven van kosten die inherent zijn aan hun economische activiteiten en zich derhalve in een gunstiger financiële positie bevinden dan andere belastingplichtigen (die actieve inkomsten ontvangen).”

21. De aangevoerde rechtvaardigingen worden onder meer als volgt verworpen:

„(107) Bovendien gaat het argument dat de toepassing van het territorialiteitsbeginsel berust op de noodzaak om dubbele belasting te voorkomen niet op, omdat rente of royalty's over het algemeen fiscaal aftrekbaar zijn voor de (buitenlandse) betalende entiteit. [...] Gezien het beperkte risico van dubbele belasting is een volledige en automatische vrijstellingsmaatregel derhalve onevenredig en kan het vermijden van dubbele belasting niet worden gezien als een aanvaardbare rechtvaardiging.”

22. Daarnaast worden ook concrete aanwijzingen gegeven voor de terugvordering van het voordeel:

„(223) Met betrekking tot onrechtmatige staatssteun wordt het terug te vorderen bedrag berekend op basis van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en het bedrag dat bij ontstentenis van de fiscale voorkeursbehandeling had moeten worden betaald.

(224) In dit geval moeten de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk, om te komen tot een belastingbedrag dat bij ontstentenis van de fiscale voorkeursbehandeling had moeten worden betaald, een nieuwe inschatting maken van de belastingplichtigheid van de entiteiten die door de betrokken maatregelen zijn begunstigd voor elk belastingjaar dat zij van die maatregelen hebben geprofiteerd.

[...]

(226) Het bedrag van de gederfde belasting met betrekking tot een specifiek belastingjaar moet als volgt worden berekend:

- in de eerste plaats dienen de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk de totale winst van de betrokken onderneming voor dat belastingjaar (inclusief de winst uit inkomsten uit passieve rente en/of royalty's) te berekenen;
- op basis van die winst dienen de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk de belastinggrondslag van de betrokken onderneming voor dat belastingjaar te berekenen;
- de belastinggrondslag dient te worden vermenigvuldigd met het in dat belastingjaar geldende tarief van de vennootschapsbelasting;

– tot slot dienen de Britse autoriteiten de vennootschapsbelasting die de onderneming (in voorkomend geval) reeds heeft betaald voor dat belastingjaar, op het resulterende bedrag van de vennootschapsbelasting in mindering te brengen.”

23. Verzoekster was niet een van de 165 ondernemingen die de Europese Commissie heeft onderzocht en die onderaan het besluit zijn vermeld. Zij had echter inkomsten uit royalty's die tot dusver niet waren belast onder de ITA 2010. Alle inkomsten uit royalty's die verzoekster heeft ontvangen, zijn evenwel door Fossil Group Inc. bij de belastingdienst van de Verenigde Staten aangegeven. Over die inkomsten werd in de Verenigde Staten belasting betaald tegen een tarief van 35 %.

24. Met de publicatie van de Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (reglement tot wijziging van de inkomsten- en vennootschapsbelastingwet; hierna: „reglement”) werd ter uitvoering van besluit 2019/700 de wet aldus gewijzigd dat met terugwerkende kracht belasting werd geheven over de inkomsten uit royalty's die waren verkregen vanaf 1 januari 2011 tot en met 31 december 2013.

25. Dit resulteerde voor verzoekster met terugwerkende kracht in een belastingschuld. Verzoekster vordert thans, met toepassing van section 37 van de ITA 2010, dat haar een belastingvermindering wordt toegekend voor de belasting die Fossil Group Inc. in de Verenigde Staten heeft betaald over verzoeksters inkomsten uit royalty's (belastingverrekening). De met terugwerkende kracht gelaste belastingheffing over de royalty's zou aldus in haar geval gedeeltelijk op niets uitlopen.

26. Waarschijnlijk om deze reden heeft de belastingautoriteit contact opgenomen met het directoraat-generaal Concurrentie van de Commissie en dit DG om advies gevraagd alvorens verzoekster belastingverrekening toe te kennen op grond van section 37 van de ITA 2010. Op 26 maart 2020 schreef DG Concurrentie aan de belastingautoriteit dat deze in de belastingaanslagen geen rekening kon houden met de in de Verenigde Staten betaalde belasting over verzoeksters inkomsten uit royalty's. Daarop heeft de belastingautoriteit geweigerd om verzoekster belastingverrekening toe te kennen op grond van section 37 van de ITA 2010.

27. Daartegen heeft verzoekster beroep ingesteld. Volgens haar staat besluit 2019/700 niet in de weg aan een belastingverrekening op grond van section 37 van de ITA 2010.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

28. Tegen deze achtergrond heeft de Income Tax Tribunal of Gibraltar (rechter bevoegd voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting Gibraltar, Verenigd Koninkrijk) de behandeling geschorst en het Hof – bij beslissing van 16 december 2020, ingekomen op 21 december 2020, naar eigen zeggen voor „het eerst (en wegens het vertrek van het Verenigd Koninkrijk uit de Unie ook voor het laatst)” – in het kader van een prejudiciële procedure krachtens artikel 267 VWEU een vraag voorgelegd, te weten:

„Is de toekenning van belastingvrijstelling door de Commissioner of Income Tax (dienst voor inkomsten- en vennootschapsbelasting, Gibraltar) op grond van de ITA 2010 voor in de Verenigde Staten betaalde belasting over verzoeksters inkomsten uit royalty's in strijd met het besluit of verzet het besluit zich anderszins daartegen?”

29. In de procedure bij het Hof hebben verzoekster, de belastingautoriteit van Gibraltar en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering heeft het Hof beslist om geen pleitzitting te houden.

V. Juridische beoordeling

A. *Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing*

30. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ontvankelijk. In de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de aanpassing van de Verdragen⁷ is weliswaar bepaald dat sommige delen van het Verdrag niet van toepassing zijn op Gibraltar, maar toezicht op staatssteun overeenkomstig de artikelen 107 en volgende VWEU valt daar niet onder.

31. Ook al heeft het Verenigd Koninkrijk zich op het tijdstip van ontvangst van het verzoek om een prejudiciële beslissing uit de Unie teruggetrokken, dan nog blijft het Hof krachtens artikel 86, lid 2, van het Akkoord inzake de terugtrekking⁸ bevoegd voor verzoeken om een prejudiciële beslissing die tot het einde van de overgangperiode (dat wil zeggen tot en met 31 december 2020) zijn ingediend. Dat was hier het geval.

B. *Prejudiciële vraag*

32. In wezen verzoekt de verwijzende rechter met zijn vraag om verduidelijking van de draagwijdte van besluit 2019/700 van de Commissie inzake staatssteun. Dit besluit laakt het ontbreken van belastingheffing op inkomsten uit passieve rente en royalty's in de wetgeving van Gibraltar. De Commissie noemt dit in besluit 2019/700 een belastingvrijstelling⁹ of een impliciete vrijstelling.¹⁰ Strikt genomen gaat het om het niet-belasten van bepaalde inkomsten.

33. Of het niet-belasten van bepaalde soorten inkomsten daadwerkelijk een met de interne markt onverenigbare steun in de zin van artikel 107 VWEU vormt, behoeft hier niet te worden beslist.¹¹ Ook de vraag of het Unierecht daadwerkelijk kan verlangen dat tot dusverre wettelijk niet-belastbare inkomsten met terugwerkende kracht worden belast, behoeft hier evenmin te worden opgehelderd.¹²

34. Geen van beide vragen hoeft te worden beantwoord, omdat verzoekster niet verzoekt om niet-belasting van deze inkomsten, maar om verrekening van de belasting die in de Verenigde Staten over deze royalty's is betaald. In section 37 van de ITA 2010 is in beginsel in een dergelijke verrekening voorzien. Gibraltar heeft dus gekozen voor de verrekeningsmethode (in tegenstelling

⁷ PB 1972, L 73, blz. 14.

⁸ Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (PB 2019, C 384 I, blz. 1).

⁹ Zie overweging 2 van besluit 2019/700 (PB 2019, L 119, blz. 151).

¹⁰ Zie overweging 93 van besluit 2019/700 (PB 2019, L 119, blz. 166).

¹¹ Deze kwestie is boeiend, aangezien de wetgeving inzake inkomstenbelasting onder de bevoegdheid van de lidstaten valt en een belastingplicht van alle denkbare belastingbronnen en dus alle denkbare belastbare inkomsten enz. eigenlijk niet bestaat, althans niet onder het Unierecht.

¹² Artikel 16, lid 1, van *verordening 2015/1589 verbiedt de terugvordering van steun* indien zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Unierecht. Belastingheffing met terugwerkende kracht zonder rechtsgrondslag ten aanzien van reeds gerealiseerde belastbare feiten zou evenwel in strijd kunnen zijn met algemene beginselen van de rechtsstaat (zoals rechtszekerheid, bepaaldheid en wettigheid).

tot de vrijstellingsmethode). Beide methoden zijn gebruikelijk in het internationale belastingrecht¹³ en dienen om ongewenste dubbele belastingheffing te voorkomen. Volgens de verwijzende rechter is ook aan de voorwaarden voor deze verrekening voldaan.

35. De Commissie en de belastingautoriteit betwisten dit in hun memories. Volgens vaste rechtspraak van het Hof voorziet artikel 267 VWEU evenwel in een procedure van rechtstreekse samenwerking tussen het Hof en de rechterlijke instanties van de lidstaten. In het kader van die procedure behoort elke beoordeling van de feiten van de zaak tot de bevoegdheid van de nationale rechter, die, gelet op de bijzonderheden van de zaak, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof stelt, dient te beoordelen. Het Hof is daarentegen uitsluitend bevoegd om zich op basis van de door de nationale rechter vermelde feiten over de uitlegging of de geldigheid van een Unietekst uit te spreken.¹⁴ Bij de beantwoording van de prejudiciële vraag moet er dus van worden uitgegaan dat is voldaan aan de voorwaarden voor een belastingverrekening op grond van section 37 van de ITA 2010.

36. Tegen de regeling in section 37 is door de Commissie in besluit 2019/700 geen bezwaar gemaakt. De verrekening van de in het buitenland betaalde belasting met de na de wijziging van de ITA 2010 met terugwerkende kracht geheven belasting op inkomsten uit royalty's leidt echter tot een vergelijkbaar resultaat. Verzoekster hoeft over deze inkomsten in Gibraltar geen belasting te betalen.

37. Waarschijnlijk om die reden heeft de Commissie, in antwoord op vragen van de belastingautoriteit, in een brief het standpunt ingenomen dat het besluit inzake een steunmaatregel ook betrekking had op deze verrekening op grond van section 37 van de ITA 2010. Daarom ziet de belastingautoriteit zich nu verhinderd de huidige parlementaire belastingwet toe te passen.

38. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn brieven die de Commissie na de vaststelling van haar besluit aan de lidstaat zendt om de uitvoering van deze beschikking te verzekeren, evenwel niet bindend.¹⁵ In het bijzonder zijn dergelijke stellingnames niet vermeld bij de handelingen die op grond van verordening 2015/1589 kunnen worden vastgesteld.¹⁶ Bindend is (bestreden) besluit 2019/700, zolang het niet door de rechterlijke instanties van de Unie nietig wordt verklaard.

39. Bijgevolg moet eerst de draagwijdte van besluit 2019/700 worden verduidelijkt (zie onder C). Mocht de belastingverrekening op grond van section 37 van de ITA 2010 niet onder dat besluit vallen, moet worden verduidelijkt of dit een omzeiling van dit besluit zou kunnen vormen (zie onder D) of zou kunnen worden aangemerkt als andere verboden steun in de zin van artikel 107 VWEU (zie onder E).

¹³ Zie alleen al de zogenoemde methode-artikelen (artikelen 23A en 23B) in het OESO-modelverdrag.

¹⁴ Vaste rechtspraak, zie bijvoorbeeld arresten van 25 oktober 2017, *Polbud – Wykonawstwo* (C-106/16, EU:C:2017:804, punt 27); 16 juni 2015, *Gauweiler e.a.* (C-62/14, EU:C:2015:400, punt 15), en 11 september 2008, *Eckelkamp e.a.* (C-11/07, EU:C:2008:489, punt 52).

¹⁵ In die zin uitdrukkelijk in arrest van 13 februari 2014, *Mediaset* (C-69/13, EU:C:2014:71, punt 24).

¹⁶ Zie arrest van 13 februari 2014, *Mediaset* (C-69/13, EU:C:2014:71, punt 26).

C. Draagwijdte van het staatssteunbesluit van de Commissie van 19 december 2018 (besluit 2019/700)

40. Beslissend is dus waar besluit 2019/700 betrekking op heeft. Omvat het ook de verrekening van buitenlandse belasting met een in Gibraltar verschuldigde belasting op bepaalde inkomsten – zoals de Commissie stelt – of alleen de niet-belastbaarheid (niet-belasten) van die inkomsten – zoals verzoekster stelt? Het eerste veronderstelt noodzakelijkerwijs een belastingschuld waarmee een andere belastingschuld kan worden verrekend, het tweede juist niet.

41. Artikel 1, lid 2, van besluit 2019/700 bepaalt dat er bij de „staatssteunregeling in de vorm van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor inkomsten uit royalty’s” sprake is van verboden steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Ook al wordt hiermee niet gespecificeerd welke bepaling in de ITA 2010 het selectieve voordeel toekent, uit de overwegingen – met name overweging 33 – blijkt duidelijk dat met de „vrijstelling voor royalty’s” wordt bedoeld dat dit soort inkomsten niet is opgenomen in tabel C van bijlage 1 bij de ITA 2010.

42. Uit overweging 82 blijkt duidelijk dat de Commissie het selectieve voordeel ziet in het feit dat deze niet-belasting „in tegenspraak [is] met het algemene beginsel dat vennootschapsbelasting wordt geïnd van alle belastingplichtigen die inkomsten ontvangen die zijn opgebouwd in of voortkomen uit Gibraltar”. Volgens de Commissie „zijn inkomsten uit passieve rente en royalty’s normaliter belastbaar”. In overweging 107 stelt de Commissie dat bij niet-belasting het argument van de noodzaak om dubbele belasting te voorkomen niet opgaat, „omdat rente of royalty’s over het algemeen fiscaal aftrekbaar zijn voor de (buitenlandse) betalende entiteit”. Gezien het „beperkte risico van dubbele belasting” is „een volledige en automatische vrijstellingsmaatregel derhalve onevenredig en kan het vermijden van dubbele belasting niet worden gezien als een aanvaardbare rechtvaardiging”.

43. Hieruit blijkt dat de Commissie in besluit 2019/700 het niet-belasten van bepaalde soorten inkomsten als het selectieve voordeel beschouwt, aangezien deze soorten inkomsten in een samenhangend belastingstelsel eigenlijk belast hadden moeten worden. Of dit juist is, kan in het midden worden gelaten. Beslissend is dat de inhoud van het besluit uitsluitend betrekking heeft op de niet-belastbaarheid van bepaalde inkomsten.

44. Section 37 van de ITA 2010 heeft daarentegen betrekking op de verrekening van in het buitenland betaalde belasting over inkomsten uit royalty’s met de in Gibraltar verschuldigde belasting ter zake van die royalty’s. Deze verrekening vereist echter dat de inkomsten in Gibraltar belastbaar zijn, temeer daar de verrekening beperkt is tot het bedrag ervan. In zoverre is section 37 van de ITA 2010 in overeenstemming met besluit 2019/700. In het bijzonder werd, anders dan de belastingautoriteit van Gibraltar in haar opmerkingen stelt, het bedrag van de terugvordering berekend overeenkomstig overweging 226 van het besluit. Het concrete bedrag (dat wil zeggen de belasting op deze inkomsten) lijkt derhalve precies zo te zijn berekend als de Commissie daar heeft voorgesteld. Het besluit is in dit opzicht dus nageleefd.

45. De hier aan de orde zijnde verrekening van buitenlandse belastingen op grond van section 37 speelt daarentegen pas in een tweede stap een rol. Hetzelfde zou bijvoorbeeld gelden voor de verrekening met een belastingkrediet uit een andere bron of voor de verrekening met later vastgestelde verliezen.

46. Hoewel het resultaat hetzelfde is (er is geen belasting verschuldigd in Gibraltar), heeft section 37 van de ITA 2010 betrekking op een heel ander geval dan het geval dat de Commissie in besluit 2019/700 tot de bevinding bracht dat er sprake was van verboden steun. Uit overweging 107 van besluit 2019/700 blijkt immers dat de Commissie haar besluit rechtvaardigt op grond van het feit dat het beperkte risico van dubbele belasting op zichzelf geen volledige en automatische „vrijstellingsmaatregel” rechtvaardigt. Dit betreft echter de oude rechtssituatie. Op grond hiervan werden bepaalde inkomsten in het algemeen niet belast. Section 37 van de ITA 2010 daarentegen gaat uit van belastingheffing en speelt dus alleen in het geval van daadwerkelijke dubbele belasting. Er wordt ook niet automatisch verrekend, maar de belastingplichtige moet bewijzen dat aan de voorwaarden ervoor – de andere belastingheffing in het specifieke geval – is voldaan.

47. Derhalve worden inkomsten uit royalty's, niettegenstaande section 37 van de ITA 2010, in Gibraltar belast (dat wil zeggen dat zij belastbaar zijn). Alleen belasting die reeds elders (in casu in de Verenigde Staten) is betaald, wordt met deze belastingschuld verrekend. Bijgevolg valt de verrekening van in het buitenland betaalde belasting over inkomsten uit royalty's met de overeenkomstige belasting in Gibraltar niet onder besluit 2019/700. Besluit 2019/700 staat dus niet in de weg aan de toepassing van section 37 van de ITA 2010.

D. Omzeiling van het besluit van de Commissie van 19 december 2018 door verrekening op grond van section 37 van de ITA 2010

48. Iets anders zou alleen denkbaar zijn als de verrekening op grond van section 37 van de ITA 2010 een omzeiling van besluit 2019/700 zou vormen. Zoals blijkt uit overweging 25 van verordening 2015/1589 moet de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen treffen om de effectiviteit van het besluit van de Commissie te verzekeren.

49. Dit sluit omzeiling door compenserende maatregelen uit. Een dergelijke omzeiling zou echter in de tijd alleen denkbaar zijn indien section 37 na vaststelling van dit besluit zou zijn vastgesteld om de daarin gelaste rechtsgevolgen (te weten de belasting met terugwerkende kracht) hun werking te ontnemen. Mijns inziens lijkt dit in casu niet het geval te zijn. Een reeds bestaande regeling, waartegen de Commissie in het besluit geen bezwaar heeft gemaakt, kan bezwaarlijk als omzeiling van het besluit worden aangemerkt. Een dergelijke regeling zou hooguit zelf een steunmaatregel kunnen zijn.

50. Zelfs indien section 37 later zou zijn ingevoegd, zou er slechts sprake kunnen zijn van een omzeiling van besluit 2019/700 indien deze verrekeningsbepaling zelf als steunmaatregel zou moeten worden beschouwd. Indien section 37 van de ITA 2010 op zichzelf geen verboden steun uitmaakt, kan deze bepaling immers ook niet worden gebruikt om de vaststelling te omzeilen dat een andere bepaling steun vormt die moet worden teruggevorderd.

E. Bestaan van een staatssteunmaatregel overeenkomstig artikel 107 VWEU door de verrekening op grond van section 37 van de ITA 2010

51. Bijgevolg moet alleen nog worden uitgemaakt of de staatssteunregels in de weg staan aan de toepassing van section 37 van de ITA 2010, dat wil zeggen of de verrekening van een in het buitenland betaalde belasting over inkomsten uit royalty's waarin bij wet is voorzien in section 37

van de ITA 2010, moet worden beschouwd als verboden staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU. Dit lijkt de veronderstelling van de Commissie te zijn in haar opmerkingen. Volgens de informatie waarover het Hof beschikt, moet deze vraag evenwel ontkennend worden beantwoord.

52. In dit verband volgt uit de vaste rechtspraak van het Hof dat een nationale maatregel slechts kan worden aangemerkt als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU indien is voldaan aan alle hiernavolgende voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat of die met staatsmiddelen bekostigd is. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet die maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de betreffende maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.¹⁷

53. Wat betreft de voorwaarde dat een selectief voordeel wordt verschaft, moet worden nagegaan of de betreffende nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde juridische regeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen of productietakken die zich uit het oogpunt van de met die regeling nagestreefde doelstelling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, waardoor zij een verschillende behandeling ondergaan die in wezen als discriminerend kan worden aangemerkt.¹⁸

54. Wanneer de aan de orde zijnde maatregel bedoeld is als een steunregeling – zoals in casu section 37 – en niet als een individuele steunmaatregel, moet de Commissie bovendien aantonen dat die maatregel weliswaar een voordeel van algemene strekking verschaft, doch enkel aan bepaalde ondernemingen of sectoren.¹⁹

55. Als staatssteun wordt dan ook met name een maatregel beschouwd die de normaal gesproken op het budget van een onderneming drukkende lasten verlicht en daardoor – zonder een subsidie in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard is en identieke gevolgen heeft.²⁰ Een belastingvoordeel dat voortvloeit uit een algemene maatregel die zonder onderscheid geldt voor alle marktdeelnemers, vormt daarentegen geen staatssteun in de zin van die bepaling.²¹

56. Op het gebied van fundamentele vrijheden binnen de interne markt heeft het Hof geoordeeld dat het de lidstaten bij de huidige stand van harmonisatie van het belastingrecht van de Unie vrijstaat om het belastingstelsel in te voeren dat zij het meest geschikt achten.²² Dit geldt eveneens op het gebied van staatssteun.²³

¹⁷ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 33), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 27), en 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 53).

¹⁸ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 34), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 28), en arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 35).

¹⁹ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 35), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 29), en arrest van 30 juni 2016, België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punt 49).

²⁰ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 36), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 30), en 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, punt 71).

²¹ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 36), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 30); zie in die zin ook arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 23).

²² Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 43), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 37), en arresten van 3 maart 2020, Vodafone Magyarorszá g (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49), en Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 69).

²³ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 43), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 37); zie ook arrest van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 50 en aangehaalde rechtspraak).

57. Hieruit volgt dat buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, de fiscale autonomie van de lidstaten met zich meebrengt dat het tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort om de wezenlijke kenmerken van elke belasting vast te stellen. Dit geldt met name voor de keuze van het belastingtarief, maar ook voor de vaststelling van zowel de belastinggrondslag als het belastbare feit.²⁴ Die wezenlijke kenmerken bepalen dus in beginsel het referentiestelsel of de „normale” belastingregeling op basis waarvan de selectiviteitsvoorwaarde moet worden onderzocht.²⁵

58. Het is evenwel niet uitgesloten dat ook die kenmerken in bepaalde gevallen een kennelijk discriminerend element kunnen vertonen, wat de Commissie echter moet aantonen.²⁶ Algemene differentiaties die zonder onderscheid voor alle ondernemingen gelden en deel uitmaken van een coherent belastingstelsel, kunnen derhalve normaliter geen selectief voordeel zijn.²⁷

59. De beslissing over welke buitenlandse belastingen kunnen worden verrekend met de binnenlandse belastingschuld en onder welke voorwaarden dit mogelijk moet zijn, is echter een dergelijke algemene beslissing die binnen de bovengenoemde beoordelingsbevoegdheid van de lidstaat valt. Het doel ervan is dubbele belastingheffing te voorkomen. Dit is een erkende doelstelling, zowel binnen de OESO²⁸ als in de Unie.²⁹ Dubbele belasting tast de mededingingsneutraliteit aan en werpt belemmeringen op voor grensoverschrijdende investeringen en diensten.

60. De mate waarin een lidstaat dubbele belasting van zichzelf en een andere staat tracht te voorkomen door unilaterale maatregelen (bv. verrekenings- of vrijstellingsregels in de nationale wetgeving) of bilaterale maatregelen (bv. het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting) is derhalve een beslissing die elke belastingwetgever moet nemen bij de vormgeving van zijn eigen belastingwetgeving. Het feit dat deze basisbeslissing „slechts” betrekking heeft op ondernemingen die grensoverschrijdend actief zijn – dat wil zeggen ook onder twee belastingregimes vallen – ligt in de aard der zaak.

61. Zoals de belastingautoriteit van Gibraltar in haar opmerkingen terecht stelt, zijn unilaterale maatregelen zoals section 37 van de ITA 2020 de gebruikelijke manier voor landen die geen ontwikkeld netwerk van belastingverdragen hebben, om dubbele belasting te voorkomen.

62. Uit het feit dat alleen belastingplichtigen die aan de voorwaarden voor dubbele belasting voldoen, voor verrekening in aanmerking komen, kan niet worden afgeleid dat er sprake is van selectiviteit. Het enkele feit dat voor een maatregel alleen belastingplichtigen in aanmerking komen die voldoen aan de voorwaarden voor de toepassing van deze maatregel, heeft op zich nog

²⁴ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 44), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 38).

²⁵ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 45), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 39).

²⁶ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 48), en Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 42).

²⁷ Zie in dit verband reeds mijn conclusie in de zaken Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punten 53 e.v.), Commissie/Polen (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punten 46 e.v.), en Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 150).

²⁸ Zie alleen al de titel van het OESO-modelverdrag (versie: juli 2017): „OESO-modelverdrag tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan en ontduiken van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen”.

²⁹ Zie de derde overweging van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 1990, L 225, blz. 6), wat betreft dubbele belasting bij uitkeringen binnen de groep. Uit de rechtspraak: arresten van 16 juli 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punt 28), en 11 september 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, punt 62).

niet tot gevolg dat die maatregel selectief is.³⁰ Dat de verrekening van in het buitenland betaalde belastingen over inkomsten die ook in het binnenland worden belast, inconsistent is, lijkt mij uitgesloten te zijn. In casu kan geenszins worden vastgesteld, noch heeft de Commissie aangetoond, dat section 37 kennelijk discriminerende parameters bevat waarmee het verbod op staatssteun zou worden omzeild.

63. Voor zover de Commissie daarentegen van mening is dat een selectief voordeel niet ophoudt te bestaan louter omdat het voordeel bepaalde lasten compenseert, overtuigt dit niet. Ten eerste bevinden ondernemingen die met bijzondere lasten worden geconfronteerd (hier bijvoorbeeld door een extra belastingschuld in de Verenigde Staten) zich zeker in een andere positie wat betreft de doelstelling van maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting dan ondernemingen die slechts eenmaal (in Gibraltar) worden belast. Ten tweede staat het aan een lidstaat om te beslissen in hoeverre hij rekening houdt met belastingschulden in andere staten en aldus dubbele belastingheffing vermijdt. Bovendien is, zoals hierboven is opgemerkt, het vermijden van dubbele belasting een erkende doelstelling van de Unie. Waarom Gibraltar hier aldus de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid zou hebben overschreden, wordt door de Commissie evenmin in haar opmerkingen toegelicht.

64. Bijgevolg kan de verrekening van de in de Verenigde Staten betaalde belasting over inkomsten uit royalty's op grond van section 37 noch worden beschouwd als steun, noch als omzeiling van besluit 2019/700.

VI. Conclusie

65. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door de Income Tax Tribunal of Gibraltar gestelde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„Noch besluit 2019/700 van de Commissie van 19 december 2018, noch artikel 107 VWEU staat eraan in de weg dat de in de Verenigde Staten betaalde belasting over verzoeksters inkomsten uit royalty's op grond van section 37 van de Income Tax Act 2010 wordt verrekend met de in Gibraltar verschuldigde belasting.”

³⁰ Arresten van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 58); 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59), en 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).