



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

15 september 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Staatssteun – Steunregelingen die door de regering van Gibraltar ten uitvoer zijn gelegd met betrekking tot de vennootschapsbelasting – Besluit (EU) 2019/700 – Niet-belasten van inkomsten uit passieve rente en royalty's – Besluit van de Europese Commissie waarbij de steunregeling onrechtmatig en onverenigbaar met de interne markt wordt verklaard – Verplichting tot terugvordering – Omvang – Nationale bepaling die niet was opgenomen in het onderzoek door de Commissie naar de litigieuze staatssteun – Verrekening van in het buitenland betaalde belasting ter voorkoming van dubbele belasting”

In zaak C-705/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Income Tax Tribunal of Gibraltar (rechter bevoegd voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting Gibraltar) bij beslissing van 16 december 2020, ingekomen bij het Hof op 21 december 2020, in de procedure

Fossil (Gibraltar) Ltd

tegen

Commissioner of Income Tax,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (rapporteur) en M. L. Arastey Sahún, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Fossil (Gibraltar) Ltd, vertegenwoordigd door D. Feetham, KC, M. Levy, solicitor, en R. Pennington-Benton, barrister,

* Procestaal: Engels.

- de Commissioner of Income Tax, vertegenwoordigd door M. Llamas, KC, M. Petite, avocat, T. Rocca en Y. Sanguinetti, barristers,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Flynn, P. Němečková en B. Stromsky als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 maart 2022,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 (PB 2019, L 119, blz. 151).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Fossil (Gibraltar) Ltd en de Commissioner of Income Tax (dienst voor inkomsten- en vennootschapsbelasting Gibraltar) over de tenuitvoerlegging van de verplichting tot terugvordering van de in artikel 1 van besluit 2019/700 bedoelde staatssteun.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Verordening 2015/1589

- 3 Overweging 25 van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 VWEU (PB 2015, L 248, blz. 9) vermeldt:

„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 onverwijld en daadwerkelijke uitvoering van het besluit van de [Europese] 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.”

- 4 Artikel 16, met als opschrift „Terugvordering van steun”, bepaalt:

„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 [...]. De Commissie verlangt geen terugvordering van de steun indien zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Unierecht.

[...]

3. Onverminderd een beschikking van het Hof van Justitie van de Europese Unie overeenkomstig artikel 278 VWEU, dient terugvordering onverwijld en in overeenstemming met de nationaalrechtelijke procedures van de betrokken lidstaat te geschieden, voor zover die procedures een onverwijld en daadwerkelijke tenuitvoerlegging van de beschikking van de Commissie toelaten. Daartoe nemen de betrokken lidstaten in geval van een procedure voor een nationale rechterlijke instantie alle nodige maatregelen, met inbegrip van voorlopige maatregelen, waarover zij binnen hun nationale rechtsstelsel beschikken om dit doel te bereiken, onverminderd het Unierecht.”

Besluit 2019/700

- 5 Op 16 oktober 2013 heeft de Commissie een formele onderzoeksprocedure ingeleid om na te gaan of het niet-belasten van inkomsten uit passieve rente en royalty's – zoals dat is vastgelegd in de Income Tax Act 2010 (wet van 2010 op de inkomsten- en vennootschapsbelasting van Gibraltar; hierna: „ITA 2010”) – in strijd met de staatssteunregels van de Unie, een selectief voordeel verschafte aan bepaalde ondernemingen.
- 6 Op 1 oktober 2014 heeft de Commissie het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland in kennis gesteld van haar besluit om de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU uit te breiden om daarin ook de praktijk van fiscale rulings in Gibraltar op te nemen, en meer in het bijzonder de afgifte van 165 fiscale rulings.
- 7 Op 19 december 2018 heeft de Commissie besluit 2019/700 vastgesteld. De Commissie heeft in wezen geconstateerd, ten eerste, dat de „vrijstelling” voor inkomsten uit passieve rente en royalty's, die in Gibraltar tussen 2011 en 2013 op grond van de ITA 2010 van toepassing was, een onrechtmatig ten uitvoer gelegde en met de interne markt onverenigbare staatssteunregeling vormde en, ten tweede, dat de fiscale behandeling die de regering van Gibraltar op grond van de fiscale rulings heeft verleend ten gunste van vijf vennootschappen in Gibraltar die belangen in Nederlandse commanditaire vennootschappen hadden en inkomsten uit passieve rente en royalty's ontvingen, onrechtmatige en met de interne markt onverenigbare individuele staatssteunmaatregelen vormden.
- 8 Artikel 1 van besluit 2019/700 luidt als volgt:

„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 [ITA 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 [ITA 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].”

9 Artikel 2 van dat besluit bepaalt:

„De individuele staatssteun die de regering van Gibraltar op grond van de fiscale rulings [...] heeft verleend aan vijf Gibraltarrese ondernemingen die belangen hadden in Nederlandse commanditaire vennootschappen en daaruit inkomsten uit passieve rente en royalty's ontvingen, en die door het Verenigd Koninkrijk onrechtmatig ten uitvoer is gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, [VWEU], is onverenigbaar met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 1, [VWEU].”

10 Krachtens artikel 5, lid 1, van besluit 2019/700 dient het Verenigd Koninkrijk met name alle op grond van onder meer de in artikel 1 van dat besluit bedoelde steunregelingen verleende onverenigbare steun terug te vorderen.

11 Artikel 7, lid 1, van besluit 2019/700 luidt:

„1. Binnen twee maanden na de datum van kennisgeving van dit besluit verstrekt het Verenigd Koninkrijk de Commissie de volgende informatie:

[...]

b) een lijst van begunstigden die steun hebben ontvangen op grond van de in artikel 1 bedoelde steunregelingen, vergezeld van de volgende informatie voor elk van hen en voor elk desbetreffend belastingjaar:

- het bedrag van de gerealiseerde winst (met afzonderlijke vermelding van de gerealiseerde winst uit inkomsten uit passieve rente en van de gerealiseerde winst uit inkomsten uit royalty's), de belastinggrondslag, het toepasselijke tarief van de vennootschapsbelasting, het bedrag van betaalde vennootschapsbelasting en het bedrag van de gedeerde belasting;
- het totaalbedrag van de ontvangen steun;

[...]

d) het totale van elke begunstigde terug te vorderen bedrag (hoofdsom en terugvorderingsrente) voor alle belastingjaren waarvoor bedragen moeten worden teruggevorderd;

[...]

f) documenten waaruit blijkt dat de begunstigden zijn gelast de steun terug te betalen.”

12 Punt 10 van besluit 2019/700, met als opschrift „Terugvordering van de steun”, bevat gegevens over het bedrag van de individuele steun dat de nationale autoriteiten van de steunbegunstigden moeten terugvorderen. De overwegingen 223, 224 en 226 in het bijzonder vermelden:

„(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.”

Nationaal recht

Gibraltar Constitution Order 2006

- 13 Gibraltar wordt bestuurd overeenkomstig de Gibraltar Constitution Order 2006 (verordening houdende de grondwet van Gibraltar van 2006), die op 1 januari 2007 in werking is getreden.
- 14 Artikel 47, lid 3, van deze verordening bepaalt:

„Onverminderd de verantwoordelijkheid van het Verenigd Koninkrijk om ervoor te zorgen dat Gibraltar het Unierecht naleeft, blijven de ministeries van de regering van Gibraltar aansprakelijk voor elke aangelegenheid die krachtens deze Grondwet onder hun bevoegdheid valt, ook als die zich binnen de Unie voordoet.”

ITA 2010

- 15 De ITA 2010 is op 1 januari 2011 in werking getreden ter vervanging van de voormalige Income Tax Act 1952 (wet van 1952 op de inkomsten- en vennootschapsbelasting van Gibraltar). Bij de ITA 2010 werd een algemeen tarief in de inkomstenbelasting van 10 % ingevoerd voor alle ondernemingen van Gibraltar, met uitzondering van nutsbedrijven, telecommunicatiedienstverleners en ondernemingen die een dominante marktpositie hebben en daar misbruik van maken, waarvoor een tarief van 20 % geldt.

- 16 De op grond van de ITA 2010 belastingplichtige ondernemingen zijn de ondernemingen die gewoonlijk in Gibraltar zijn gevestigd, alsook die welke daar niet gewoonlijk zijn gevestigd maar er via een filiaal of agentschap handelsactiviteiten uitoefenen.
- 17 De ITA 2010 voert een territoriaal belastingstelsel in, in die zin dat winsten of meerwaarden slechts kunnen worden belast indien de daaruit verkregen inkomsten „zijn opgebouwd in of voortkomen uit” Gibraltar. Volgens section 74 ITA 2010 verwijst de uitdrukking „zijn opgebouwd in of voortkomen uit” naar de plaats van de activiteiten waar de winst of de meerwaarde is ontstaan, hetgeen normaal per geval wordt bepaald. In die bepaling worden ook activiteiten waarvoor een vergunning nodig is en die onder enige wet van Gibraltar vallen, geacht in Gibraltar plaats te vinden.
- 18 Volgens de oorspronkelijke versie van de ITA 2010 (in werking getreden op 1 januari 2011) waren inkomsten uit passieve rente en royalty’s niet belastbaar, ongeacht de bron van de inkomsten of de toepassing van het territorialiteitsbeginsel. Als gevolg van in 2013 aan de ITA 2010 aangebrachte wijzigingen die per 1 juli 2013 in werking zijn getreden, werd op alle rente over intragroepsleningen belasting geheven tegen het algemene tarief van 10 % voor zover de ontvangen of te ontvangen rente per brononderneming het bedrag van 100 000 pond sterling (GBP) per jaar overschreed. Als gevolg van in 2013 aan de ITA 2010 aangebrachte wijzigingen die per 1 januari 2014 in werking zijn getreden, zijn ook alle door in Gibraltar geregistreerde ondernemingen ontvangen of te ontvangen inkomsten uit royalty’s belastbaar tegen datzelfde tarief van 10 %.
- 19 Section 37 ITA 2010, met als opschrift „Belastingvermindering wegens in het buitenland betaalde belasting”, bepaalt in lid 1:
- „Onder voorbehoud van de leden 2 en 8, wordt op grond van deze wet aan eenieder die, door vrijstelling of anderszins, de krachtens deze wet ter zake van winsten uit bronnen in Gibraltar of in enig ander land, grond- of rechtsgebied verschuldigde belasting heeft betaald of verschuldigd is en die aan de Commissioner [of Income Tax] bewijst in het andere land, grond- of rechtsgebied ter zake van diezelfde winsten, door vrijstelling of anderszins, inkomsten- of vennootschapsbelasting te hebben betaald of verschuldigd is, een belastingvermindering toegekend ter zake van diezelfde winsten en dit tot een bedrag dat overeenkomt met het laagste van de volgende twee bedragen:
- a) de krachtens deze wet ter zake van winsten verschuldigde belasting, of
- b) de inkomsten- of vennootschapsbelasting in het andere land, grond- of rechtsgebied ter zake van die inkomsten.”
- 20 Section 37, lid 8, ITA 2010 bepaalt:
- „Deze section is slechts van toepassing op de belasting die is betaald in een land waar de inkomsten uit de onderliggende handelsactiviteit die aanleiding geeft tot de in lid 1 bedoelde winsten, worden gegenereerd of haar oorsprong vinden.”
- 21 Ter uitvoering van besluit 2019/700 werd bij de Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (reglement tot wijziging van de inkomsten- en vennootschapsbelastingwet van 2019) de ITA 2010 gewijzigd om met terugwerkende kracht belasting te kunnen heffen over de inkomsten uit royalty’s die waren verkregen tussen 1 januari 2011 en 31 december 2013.

Hoofding en prejudiciële vraag

- 22 Fossil (Gibraltar) – een in Gibraltar gevestigde vennootschap die als dochteronderneming volledig in handen is van Fossil Group Inc., een vennootschap met zetel in de Verenigde Staten van Amerika – ontwerpt en vervaardigt modeartikelen. Fossil (Gibraltar) ontvangt royalty's uit het wereldwijde gebruik van meerdere merken, tekeningen en modellen waarvan Fossil Group eigenaar is.
- 23 Fossil (Gibraltar), die niet is opgenomen in de in punt 6 van dit arrest bedoelde lijst van 165 fiscale rulings, heeft inkomsten uit royalty's verkregen die op grond van de ITA 2010 niet zijn belast. Zij heeft daarentegen al deze inkomsten bij de belastingdienst van de Verenigde Staten aangegeven en over die inkomsten is in de Verenigde Staten belasting betaald tegen een tarief van 35 %.
- 24 Op 19 februari 2019 heeft de Commissioner of Income Tax, die in Gibraltar verantwoordelijk is voor de inning van de inkomsten- en vennootschapsbelasting, de Commissie een lijst van steunbegunstigden toegezonden, waarop Fossil (Gibraltar) stond, en haar de berekening van het van Fossil (Gibraltar) terug te vorderen steunbedrag meegedeeld.
- 25 Bij brief van 8 april 2019 heeft de Commissioner of Income Tax de Commissie voorgesteld het van Fossil (Gibraltar) terug te vorderen steunbedrag aan te passen. Bij de voorgestelde aanpassing werd rekening gehouden met een extra belasting die Fossil Group in de Verenigde Staten had betaald naar aanleiding van de toepassing van de Amerikaanse regels inzake gecontroleerde buitenlandse vennootschappen.
- 26 Bij brieven van 13 mei en 6 juni 2019 heeft het directoraat-generaal (DG) Concurrentie van de Commissie gemeend dat deze aanpassing moest worden geweigerd.
- 27 Bij brief van 26 maart 2020 heeft DG Concurrentie gepreciseerd dat de Commissioner of Income Tax voor de vaststelling van de verschuldigde belasting geen rekening mocht houden met de in de Verenigde Staten betaalde belasting over de inkomsten uit royalty's van Fossil (Gibraltar).
- 28 Volgens DG Concurrentie wordt met de in overweging 226 van besluit 2019/700 beschreven methode voor de berekening van de verschuldigde belasting met het oog op de terugvordering van de steun niet beoogd de aftrek toe te staan van de belastingen die in de Verenigde Staten werden betaald op grond van de Amerikaanse regels betreffende de gecontroleerde buitenlandse vennootschappen. De belasting waarin die regels voorzien, beantwoordt immers aan een eigen fiscale logica, namelijk fraudebestrijding, zodat zij niet van invloed is op de redenering die aan besluit 2019/700 ten grondslag ligt en op de methode voor de berekening van de van Fossil (Gibraltar) terug te vorderen steun. De diensten van de Commissie hebben er met name op gewezen dat punt 102 van de mededeling van de Commissie betreffende de terugvordering van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun (PB 2019, C 247, blz. 1) – op grond waarvan een lidstaat bij de berekening van het terug te vorderen steunbedrag rekening kan houden met de vraag of de ontvanger van onrechtmatige steun al dan niet belasting over de ontvangen steun heeft voldaan – in het hoofding niet van toepassing was, omdat Fossil (Gibraltar) geen dergelijke belastingen had betaald.
- 29 Op 31 oktober 2020 heeft de Commissioner of Income Tax, nadat de Commissie niet had ingestemd met de berekening van de van Fossil (Gibraltar) terug te vorderen steun, nieuwe terugvorderingsbevelen gestuurd naar Fossil (Gibraltar).

- 30 Op 4 december 2020 heeft Fossil (Gibraltar) tegen deze terugvorderingsbevelen bij de verwijzende rechter beroep ingesteld.
- 31 Ten overstaan van deze rechter is de Commissioner of Income Tax van mening dat hij het standpunt van DG Concurrentie moet volgen. Hij oordeelt dat de belastingvermindering waarin section 37 ITA 2010 voorziet, weliswaar als zodanig niet door DG Concurrentie is onderzocht, maar dat het standpunt van dit DG tot gevolg heeft dat de toepassing van die bepaling onmogelijk wordt.
- 32 Fossil (Gibraltar) betoogt dat de in punt 21 van dit arrest vermelde nationale regeling inzake inkomstenbelasting weliswaar thans toestaat dat de tussen 2011 en 2013 gegenereerde inkomsten uit royalty's met terugwerkende kracht worden belast, maar dat de Commissioner of Income Tax krachtens het nationale recht en in overeenstemming met artikel 16, lid 3, van verordening 2015/1589 bevoegd blijft om bij de heffing van belasting over deze inkomsten elke krachtens de ITA 2010 beschikbare belastingvermindering toe te kennen. Zij merkt in dit verband op dat in besluit 2019/700 geen uitspraak is gedaan over de toepassing van section 37 ITA 2010 of over de verenigbaarheid van die section met het Unierecht. Volgens Fossil (Gibraltar) verwacht de Commissioner of Income Tax de berekening van de verschuldigde belasting met het oog op de terugvordering van de steun, zoals bepaald in besluit 2019/700, met de belastingverminderingen die de autoriteiten van Gibraltar overeenkomstig de ITA 2010 kunnen toepassen op het terug te vorderen brutobedrag.
- 33 In deze context heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is de toekenning van een belastingvermindering door de Commissioner of Income Tax op grond van de [ITA 2010] voor in de Verenigde Staten betaalde belasting over [de] inkomsten uit royalty's [van Fossil (Gibraltar)] in strijd met [besluit 2019/700] of verzet dat besluit zich anderszins daartegen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 34 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of besluit 2019/700 aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de nationale autoriteiten die belast zijn met het van de begunstigde terugvorderen van onrechtmatige en met de interne markt onverenigbare steun, een nationale bepaling toepassen die voorziet in een regeling waarbij de door die begunstigde in het buitenland betaalde belastingen worden verrekend met die welke hij in Gibraltar verschuldigd is.
- 35 Van meet af aan zij opgemerkt dat de vraag, zoals die door de verwijzende rechter is geformuleerd en waarop het Hof is verzocht te antwoorden, berust op de veronderstelling dat section 37 ITA 2010 – dat ter voorkoming van dubbele belasting voorziet in een regeling voor verrekening van de in een derde land betaalde belasting – in het hoofdgeding van toepassing is.
- 36 De Commissioner of Income Tax en de Commissie hebben weliswaar betoogd dat in het hoofdgeding niet is voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de verrekeningsregeling van section 37 ITA 2010. Met de in dit verband aangevoerde overwegingen

beogen zij evenwel op te komen tegen de beoordeling van het nationale recht door de verwijzende rechter, die tot de slotsom is gekomen dat in het hoofdgeding was voldaan aan de toepassingsvoorwaarden van section 37 ITA 2010.

- 37 Toch staat het uitsluitend aan de verwijzende rechter en niet aan het Hof om na te gaan of deze beoordeling van het nationale recht juist is. Artikel 267 VWEU brengt immers een procedure van rechtstreekse samenwerking tot stand tussen het Hof en de rechterlijke instanties van de lidstaten. In het kader van deze procedure, waarbij de taken van de nationale rechterlijke instanties en de taken van het Hof duidelijk zijn afgebakend, behoort elke beoordeling van de feiten van de zaak tot de bevoegdheid van de nationale rechter, die – gelet op de bijzonderheden van het geval – zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de aan het Hof voorgelegde vragen dient te beoordelen, terwijl het Hof uitsluitend bevoegd is om zich op basis van de door de nationale rechter vermelde feiten uit te spreken over de uitlegging of de geldigheid van een Uniebepaling (arresten van 16 juni 2015, Gauweiler e.a., C-62/14, EU:C:2015:400, punt 15, en 20 april 2021, Repubblika, C-896/19, EU:C:2021:311, punt 28).
- 38 Uitgaande van de veronderstelling dat section 37 ITA 2010 in het hoofdgeding van toepassing is, moet in casu worden vastgesteld of door een vermindering van het van Fossil (Gibraltar) terug te vorderen steunbedrag op grond van deze bepaling de daadwerkelijke tenuitvoerlegging van het in besluit 2019/700 vervatte terugvorderingsbevel in gevaar kan worden gebracht.
- 39 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de ongedaanmaking van onrechtmatige steun door middel van terugvordering het logische gevolg is van de vaststelling dat de steun onrechtmatig is. Een lidstaat die bij besluit wordt gelast onrechtmatige steun terug te vorderen, is dus op grond van artikel 288 VWEU verplicht alle nodige maatregelen te nemen om dat besluit uit te voeren. Hij dient de verschuldigde bedragen daadwerkelijk terug te vorderen om de verstoring van de mededinging op te heffen die voortkomt uit het concurrentievoordeel dat door de onrechtmatige steun wordt verschaft (arrest van 24 januari 2013, Commissie/Spanje, C-529/09, EU:C:2013:31, punten 90 en 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Door de terugbetaling van de steun wordt aan de begunstigde het voordeel ontnomen dat hij op de markt ten opzichte van zijn concurrenten had genoten en wordt de situatie hersteld zoals die bestond voordat de steun werd verleend (arrest van 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punt 113).
- 40 Volgens artikel 16, lid 3, van verordening 2015/1589 dient de terugvordering van steun die bij een besluit van de Commissie onrechtmatig en met de interne markt onverenigbaar is verklaard, zoals ook uit overweging 25 van die verordening blijkt, onverwijld en overeenkomstig de nationaalrechtelijke procedures van de betrokken lidstaat te geschieden, voor zover deze procedures de onverwijld en daadwerkelijke uitvoering van dat besluit mogelijk maken, welke voorwaarde een weerspiegeling vormt van de eisen van het in de rechtspraak van het Hof verankerde doeltreffendheidsbeginsel (zie naar analogie arrest van 24 januari 2013, Commissie/Spanje, C-529/09, EU:C:2013:31, punt 92 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Bij de berekening van het terug te vorderen steunbedrag moet de nationale rechter rekening houden met alle relevante gegevens die hem ter kennis zijn gebracht. Rekening houdend met al deze gegevens kan niet worden uitgesloten dat deze berekening die de nationale rechter uitvoert, resulteert in een steunbedrag dat lager is dan indien louter rekening wordt gehouden met het besluit van de Commissie waarbij de terugvordering van de met de interne markt onverenigbaar verklaarde steun wordt gelast, of zelfs in een bedrag gelijk aan nul (zie in die zin arrest van 13 februari 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, punten 36 en 37).

- 42 Zo heeft het Hof gepreciseerd dat het herstel van de vroegere toestand betekent dat zo veel mogelijk wordt teruggegaan naar de situatie die zou hebben bestaan indien de betrokken transacties waren verricht zonder dat de litigieuze steunmaatregel was toegekend (zie in die zin arrest van 15 december 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, punt 117).
- 43 Ofschoon het bedrag dat moet worden terugbetaald niet kan worden bepaald aan de hand van hypothetische transacties die de ondernemingen hadden kunnen verrichten indien zij niet hadden gekozen voor de transactie waarmee de steun gepaard gaat, kunnen de begunstigden van een steunregeling bij de terugvordering van de steun zich beroepen op de aftrek en verminderingen waarin het nationale recht voorziet indien, gelet op de concrete transacties, blijkt dat zij er daadwerkelijk recht op hadden. Het herstel van de vroegere toestand vereist immers enkel dat bij de terugvordering van de steun door de nationale instanties rekening wordt gehouden met een eventueel gunstiger fiscale behandeling dan die van de algemene regeling, die wanneer er geen sprake was van onwettige steun en krachtens nationale regels die verenigbaar zijn met het Unierecht, op de daadwerkelijk verrichte transactie van toepassing zou zijn geweest (zie in die zin arrest van 15 december 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, punten 114-119).
- 44 Wat in de eerste plaats de vraag betreft of besluit 2019/700 als zodanig in de weg staat aan de op grond van section 37 ITA 2010 gevorderde belastingvermindering, zij eraan herinnerd dat de Commissie bij dat besluit, ten eerste, de regeling in de vorm van het niet-belasten van inkomsten uit passieve rente en royalty's en, ten tweede, de individuele steunmaatregelen van vijf van de 165 fiscale rulings waarvan sprake in het in punt 6 van dit arrest vermelde besluit van de Commissie van 1 oktober 2014 om de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU, uit te breiden, onrechtmatig en onverenigbaar met de interne markt heeft verklaard.
- 45 Wat de maatregelen betreft die zijn genomen in de vorm van het niet-belasten van inkomsten uit passieve rente en royalty's, welke de enige zijn die in het hoofdgeding aan de orde zijn, blijkt uit besluit 2019/700 dat die maatregelen zijn gekwalificeerd als door artikel 107, lid 1, VWEU verboden staatssteun, met name omdat zij een selectief voordeel verschaffen.
- 46 In het bijzonder is rekening gehouden met de omstandigheid dat dit niet-belasten in strijd was met het algemene beginsel dat vennootschapsbelasting wordt geïnd van alle belastingplichtigen die inkomsten ontvangen die zijn opgebouwd in of voortkomen uit Gibraltar. Dit brengt volgens de Commissie met zich mee dat „inkomsten uit passieve rente en royalty's normaliter belastbaar [zijn]” (overweging 82 van besluit 2019/700). De beperking van lasten die de ondernemingen anders zouden moeten dragen, creëert echter een voordeel (overweging 83 van dat besluit) dat a priori selectief is, aangezien het vooral ten goede komt aan multinationale groepen (overwegingen 103 en 104 van dat besluit). De Commissie heeft in overweging 107 van datzelfde besluit verklaard dat bij een geval van 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”.
- 47 Uit deze overwegingen volgt dat besluit 2019/700 uitsluitend betrekking heeft op de vaststelling dat bepaalde categorieën inkomsten – in casu die uit passieve rente en royalty's – in Gibraltar niet aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen.
- 48 Weliswaar verplicht besluit 2019/700 de bevoegde nationale autoriteiten dus tot invordering van de belasting die zonder de vrijstelling voor inkomsten uit passieve rente en royalty's had moeten worden geïnd (overweging 223 van dat besluit), maar het behandelt niet de eventuele

mogelijkheid om zich te beroepen op de in de wetgeving van Gibraltar vastgestelde aftrek en verminderingen, die bij de berekening van de verschuldigde belasting hadden kunnen worden toegepast. Dat besluit, en met name overweging 226 ervan, staat er dus niet aan in de weg dat een beroep wordt gedaan op een regeling als die van section 37 ITA 2010, overeenkomstig het beginsel dat is neergelegd in de in punt 43 van dit arrest aangehaalde rechtspraak. Het doet dus evenmin afbreuk aan de mogelijkheid voor de belastingdienst van Gibraltar om op grond van deze regeling in het buitenland betaalde belasting over inkomsten uit royalty's te verrekenen met de in Gibraltar verschuldigde belasting over die royalty's.

- 49 De in de punten 26 tot en met 28 van dit arrest vermelde standpunten die de Commissie heeft ingenomen in de brieven die zij aan de nationale autoriteiten heeft gezonden tijdens de discussies die ertoe strekten besluit 2019/700 onverwijld en daadwerkelijk uit te voeren, en die niet behoren tot de handelingen die op grond van verordening 2015/1589 kunnen worden vastgesteld, kunnen er niet toe leiden dat het besluit inhoudelijk wordt aangevuld of gewijzigd, en moeten worden geacht geen bindende kracht te hebben (zie in die zin arrest van 13 februari 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, punten 24-28).
- 50 In de tweede plaats moet worden onderzocht of indien bij de terugvordering van de steun rekening wordt gehouden met een op grond van section 37 ITA 2010 verleend belastingkrediet, dit ertoe leidt dat wordt afgedaan aan de effectiviteit van besluit 2019/700, aangezien op deze manier Fossil (Gibraltar) in een gunstiger situatie zou worden geplaatst dan indien de betrokken transacties waren verricht zonder dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde steunmaatregelen waren toegekend.
- 51 In dit verband moet de betrokken lidstaat, zoals in overweging 25 van verordening 2015/1589 is vermeld, „alle nodige maatregelen treffen om de effectiviteit [...] te verzekeren” van het besluit van de Commissie waarbij de terugvordering van met de interne markt onverenigbare steun wordt gelast.
- 52 Zoals in punt 39 van dit arrest in herinnering is gebracht, dient de betrokken lidstaat de verschuldigde bedragen daadwerkelijk terug te vorderen om de verstoring van de mededinging op te heffen die voortkomt uit het concurrentievoordeel dat door de onrechtmatige steun wordt verschaft. Alhoewel een dergelijk vereiste noodzakelijkerwijs impliceert dat een lidstaat de draagwijdte van een besluit van de Commissie niet kan omzeilen door compenserende maatregelen te nemen die beogen de gevolgen van dat besluit ongedaan te maken, kan het de begunstigden van de betrokken steunmaatregelen niet beletten om zich bij de terugvordering te beroepen op de aftrek en verminderingen waarin het nationale recht voorziet indien, gelet op de concrete transacties, blijkt dat zij ten tijde van die transacties daadwerkelijk daarop recht hadden.
- 53 In het bijzonder doet dit vereiste a priori niet af aan de toepassing van een regeling als die van section 37 ITA 2010, op grond waarvan, ter voorkoming van dubbele belasting over eenzelfde inkomen, een belastingvermindering kan worden toegekend voor de belasting die een rechtspersoon of natuurlijke persoon heeft betaald in een land of gebied waarin deze inkomsten zijn opgebouwd of waaruit zij voortkomen.
- 54 In de derde en laatste plaats moet worden onderzocht of besluit 2019/700 – waarbij de regeling van het niet-belasten van inkomsten uit passieve rente en royalty's als staatssteun wordt aangemerkt, met name omdat daarin wordt afgeweken van het in de belastingwetgeving van Gibraltar neergelegde territorialiteitsbeginsel – bij uitbreiding impliceert dat section 37 ITA

2010, waarop Fossil (Gibraltar) zich in het hoofdgeding beroept, moet worden gelijkgesteld met een dergelijke regeling en bijgevolg als verboden staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moet worden beschouwd.

- 55 Ingeval Fossil (Gibraltar) zich ten tijde van de betrokken transacties daadwerkelijk op de toepassing van section 37 ITA 2010 kon beroepen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, moet dus worden onderzocht of de verrekening van in het buitenland betaalde belasting over royalty's als bedoeld in die bepaling, verboden staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan vormen.
- 56 In dit verband moet worden benadrukt dat het vaste rechtspraak is dat het Hof in het kader van een overeenkomstig artikel 267 VWEU ingeleide procedure weliswaar niet bevoegd is om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van het nationale recht met het Unierecht of om het nationale recht uit te leggen, doch daarentegen wel bevoegd is om de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht te verschaffen die hem in staat stellen deze verenigbaarheid te beoordelen bij de beslechting van het bij hem aanhangige geding. Op het gebied van staatssteun kan het Hof de verwijzende rechter met name alle uitleggingsgegevens verschaffen die hem in staat stellen te beoordelen of een nationale maatregel als staatssteun in de zin van het Unierecht kan worden gekwalificeerd (arrest van 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 34 en 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 57 Een nationale maatregel kan slechts worden aangemerkt als een „steunmaatregel van de staat” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU wanneer is voldaan aan alle hierna genoemde voorwaarden: ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat of om een maatregel die met staatsmiddelen is bekostigd, ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen en ten vierde moet die maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (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 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 58 Met name moet met betrekking tot nationale maatregelen die een belastingvoordeel verschaffen, worden opgemerkt dat een dergelijke maatregel, die weliswaar niet gepaard gaat met een overdracht van staatsmiddelen maar de situatie van de begunstigden wel verbetert ten opzichte van de overige belastingplichtigen, die begunstigden een selectief voordeel kan verschaffen en bijgevolg een „steunmaatregel van de staat” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan vormen. 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. 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 (arrest van 16 maart 2021, *Commissie/Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 59 Buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, brengt de fiscale autonomie van de lidstaten overigens met zich mee dat het tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort om de wezenlijke kenmerken van elke belasting vast te stellen, met dien verstande dat deze bevoegdheid hoe dan ook moet worden uitgeoefend met eerbiediging van het Unierecht. Dit geldt met name voor de vaststelling van zowel de belastinggrondslag als het belastbare feit (arrest van 16 maart 2021, *Commissie/Polen*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 38).

- 60 Zoals de advocaat-generaal in punt 59 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, is de beslissing over welke buitenlandse belastingen kunnen worden verrekend met de binnenlandse belastingschuld en onder welke voorwaarden deze verrekening mogelijk is, een algemene beslissing die valt onder de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaat om de wezenlijke kenmerken van belastingen vast te stellen.
- 61 Een maatregel als die bedoeld in section 37 ITA 2010 – die dubbele belasting beoogt te vermijden via een regeling waarbij de door een belastingplichtige in het buitenland betaalde belastingen worden verrekend met die welke hij in Gibraltar verschuldigd is – valt in beginsel onder de fiscale autonomie van de lidstaten en kan, tenzij wordt aangetoond dat hij op discriminerende parameters berust, niet als verboden staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt. In dit verband zij eraan herinnerd dat het Unierecht op dit gebied enkel strekt tot opheffing van de selectieve voordelen die bepaalde ondernemingen zouden kunnen genieten ten nadele van andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden (arrest van 16 maart 2021, Commissie/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 41).
- 62 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat besluit 2019/700 aldus moet worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat de nationale autoriteiten die belast zijn met het van de begunstigde terugvorderen van onrechtmatige en met de interne markt onverenigbare steun, een nationale bepaling toepassen die voorziet in een regeling waarbij de door die begunstigde in het buitenland betaalde belastingen worden verrekend met die welke hij in Gibraltar verschuldigd is, indien blijkt dat deze bepaling van toepassing was ten tijde van de betrokken transacties.

Kosten

- 63 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

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

moet aldus worden uitgelegd dat:

het er niet aan in de weg staat dat de nationale autoriteiten die belast zijn met het van de begunstigde terugvorderen van onrechtmatige en met de interne markt onverenigbare steun, een nationale bepaling toepassen die voorziet in een regeling waarbij de door die begunstigde in het buitenland betaalde belastingen worden verrekend met die welke hij in Gibraltar verschuldigd is, indien blijkt dat deze bepaling van toepassing was ten tijde van de betrokken transacties.

ondertekeningen