ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

16 september 2021 *

„Hogere voorziening – Staatssteun – Steunregeling die door het Koninkrijk België ten uitvoer is gelegd – Vrijstelling van overwinst – Voorafgaande beslissing in fiscale zaken (taxruling) – Vaste administratieve praktijk – Verordening (EU) 2015/1589 – Artikel 1, onder d) – Begrip ‚steunregeling' – Begrip ‚regeling' – Begrip ‚verdere uitvoeringsmaatregelen' – Omschrijving van de begunstigden ‚op algemene en abstracte wijze' – Incidentele hogere voorziening – Ontvankelijkheid – Fiscale autonomie van de lidstaten"

In zaak C-337/19 P,

betreffende een hogere voorziening krachtens artikel 56 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, ingesteld op 24 april 2019,

**Europese Commissie**, vertegenwoordigd door P.-J. Loewenthal en F. Tomat als gemachtigden,

rekwirante,

andere partijen in de procedure:

**Koninkrijk België**, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux, C. Pochet en M. Jacobs als gemachtigden, bijgestaan door M. Segura en M. Clayton, advocaten,

**Magnetrol International**, gevestigd te Zele (België), vertegenwoordigd door H. Gilliams en L. Goossens, advocaten,

verzoeksters in eerste aanleg,

**Soudal NV**, gevestigd te Turnhout (België),

**Esko-Graphics BVBA**, gevestigd te Gent (België),

vertegenwoordigd door H. Viaene, advocaat,

**Flir Systems Trading Belgium BVBA**, gevestigd te Meer (België), vertegenwoordigd door T. Verstraeten, C. Docclo en N. Reypens, advocaten,

**Anheuser-Busch InBev SA/NV**, gevestigd te Brussel (België),

**Ampar BVBA**, gevestigd te Leuven (België),

* Procestaal: Engels.

**Atlas Copco Airpower NV**, gevestigd te Antwerpen (België),

**Atlas Copco AB**, gevestigd te Nacka (Zweden),

vertegenwoordigd door A. von Bonin, Rechtsanwalt, en W. O. Brouwer, A. Pliego Selie en A. Haelterman, advocaten,

**Wabco Europe BVBA**, gevestigd te Brussel, vertegenwoordigd door E. Righini en L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, en A. Papadimitriou, dikigoros,

**Celio International NV**, gevestigd te Brussel, vertegenwoordigd door H. Gilliams en L. Goossens, advocaten,

interveniënten in hogere voorziening

**Ierland,**

interveniënt in eerste aanleg,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: M. Vilaras, kamerpresident, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin en K. Jürimäe (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Longar, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 september 2020,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 december 2020,

het navolgende

## Arrest

1 Met haar hogere voorziening verzoekt de Europese Commissie om vernietiging van het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 14 februari 2019, België en Magnetrol International/Commissie (T-131/16 en T-263/16, EU:T:2019:91; hierna: „bestreden arrest”), waarbij het Gerecht besluit (EU) 2016/1699 van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB 2016, L 260, blz. 61; hierna: „litigieus besluit”), nietig heeft verklaard.

2 Met zijn incidentele hogere voorziening verzoekt het Koninkrijk België om gedeeltelijke vernietiging van het bestreden arrest voor zover het Gerecht daarbij het eerste middel tot nietigverklaring heeft afgewezen.

## Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 1, onder d), 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) bepaalt:

„Voor de toepassing van deze verordening wordt verstaan onder:

[...]

d) ‚steunregeling': elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn, alsmede elke regeling op grond waarvan steun die niet gebonden is aan een specifiek project voor onbepaalde tijd en/of voor een onbepaald bedrag aan een of meer ondernemingen kan worden toegekend".

4 Artikel 1, onder e), van deze verordening definieert „individuele steun" als „steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling, alsook steun die op grond van een steunregeling wordt toegekend en moet worden aangemeld".

## Voorgeschiedenis van het geding en litigieus besluit

5 De feiten die aan het geding ten grondslag liggen, zijn door het Gerecht uiteengezet in de punten 1 tot en met 28 van het bestreden arrest. Ten behoeve van de onderhavige procedure kunnen zij als volgt worden samengevat.

### *Belgisch recht*

#### *WIB 92*

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

7 Wat in het bijzonder de belastinggrondslag van de vennootschapsbelasting betreft, bepaalt artikel 185 WIB 92 dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.

#### *Wet van 24 december 2002*

8 Artikel 20 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 2002, blz. 58815) (hierna: „wet van 24 december 2002") bepaalt dat de Federale Overheidsdienst Financiën (FOD Financiën) „zich bij voorafgaande beslissing [uitspreekt] over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten". Verder wordt het begrip „voorafgaande beslissing" (hierna ook: „voorafgaande ruling" of „ruling") omschreven als de juridische handeling waarbij de FOD Financiën overeenkomstig de van kracht

zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. Daarnaast wordt bepaald dat de voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg mag hebben.

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

10 Verder bepaalt artikel 23 van de wet van 24 december 2002 dat, behoudens in de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag zulks rechtvaardigt, de voorafgaande beslissing wordt getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar.

*Wet van 21 juni 2004*

11 Bij de wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (*Belgisch staatsblad*, 9 juli 2004, blz. 54623) (hierna: „wet van 21 juni 2004”) heeft het Koninkrijk België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van verbonden entiteiten van een multinationale groep, waarbij met name werd voorzien in een correctie van de aan belasting onderworpen winst, „correlatieve aanpassing” genoemd.

– *Memorie van toelichting*

12 Volgens de memorie van toelichting in het wetsontwerp dat de Belgische regering bij de Kamer van volksvertegenwoordigers (België) heeft ingediend, strekt die wet er allereerst toe het WIB 92 aan te passen teneinde het op het internationale vlak algemeen aanvaarde arm's length-beginsel (hierna: „zakelijkheidsbeginsel”) er expliciet in op te nemen. Voorts strekt die wet tot wijziging van de wet van 24 december 2002 teneinde de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB) de bevoegdheid te verlenen om deze beslissingen te nemen. Het zakelijkheidsbeginsel is opgenomen in de Belgische belastingwetgeving door toevoeging van § 2 aan artikel 185 WIB 92, welke paragraaf is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. Artikel 185, § 2, WIB 92 beoogt te verzekeren dat de belastinggrondslag van in België belastingplichtige vennootschappen kan worden aangepast door correcties van de winst die het resultaat is van grensoverschrijdende intragroepsverrichtingen, wanneer de toegepaste verrekenprijzen de marktmechanismen en het zakelijkheidsbeginsel niet weerspiegelen. Voorts wordt het bij artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 ingevoerde begrip „correlatieve aanpassing” gerechtvaardigd door het doel om een dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Verder wordt erop gewezen dat die aanpassing op een geval-per-gevalbasis moet gebeuren aan de hand van de beschikbare elementen die onder andere door de belastingplichtige worden aangereikt en dat slechts tot de correlatieve aanpassing moet worden overgegaan voor zover de Belgische fiscus van mening is dat de primaire aanpassing in een andere staat wat het principe en het bedrag ervan betreft, is gerechtvaardigd.

– *Artikel 185, § 2, WIB 92*

13 Artikel 185, § 2, WIB 92 bepaalt het volgende:

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

a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;

b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

[...]"

*Administratieve circulaire van 4 juli 2006*

14 De circulaire van 4 juli 2006 over de toepassing van het arm's length-beginsel (hierna: „administratieve circulaire van 4 juli 2006") is in naam van de minister van Financiën verstuurd naar de ambtenaren van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (België) en geeft onder andere toelichting bij de invoeging van § 2 in artikel 185 WIB 92 en de dienovereenkomstige aanpassing van dat wetboek. In de administratieve circulaire van 4 juli 2006 wordt erop gewezen dat die wijzigingen, die sinds 19 juli 2004 van kracht zijn, ertoe strekken het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische fiscale recht om te zetten en de juridische basis vormen die, rekening houdend met dat beginsel, de mogelijkheid biedt tot het aanpassen van de belastbare winst die het resultaat is van grensoverschrijdende relaties tussen verbonden vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep.

15 Aldus wordt in de administratieve circulaire van 4 juli 2006 vermeld dat de positieve aanpassing waarin artikel 185, § 2, onder a), WIB 92 voorziet, een verhoging toelaat van de winst van de binnenlandse vennootschap die deel uitmaakt van een multinationale groep om de winst die de binnenlandse vennootschap ter gelegenheid van een bepaalde verrichting in een arm's length-situatie zou moeten hebben verwezenlijkt erin op te nemen.

16 Verder wordt in de administratieve circulaire van 4 juli 2006 verklaard dat de negatieve correlatieve aanpassing, waarin artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 voorziet, ertoe strekt een dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Volgens de circulaire kunnen hiervoor geen criteria worden vastgelegd, aangezien de aanpassing moet gebeuren op een geval-per-gevalbasis aan de hand van de beschikbare gegevens die onder meer door de belastingplichtige worden aangereikt. Daarnaast wordt aangegeven dat er slechts tot een correlatieve aanpassing moet worden overgegaan voor zover de Belgische belastingautoriteiten of de DVB van mening zijn dat de aanpassing wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is. Voorts wordt

gepreciseerd dat artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 geen toepassing vindt indien de winst in de partnerstaat dermate werd verhoogd dat deze de winst overtreft die zou zijn behaald indien het zakelijkheidsbeginsel zou zijn toegepast.

*Antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de toepassing van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92*

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

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

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

### *Litigieus besluit*

20 Bij het litigieuze besluit heeft de Commissie vastgesteld dat de vrijstellingen die het Koninkrijk België op grond van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 bij voorafgaande rulings heeft toegekend, een steunregeling in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormden die onverenigbaar was met de interne markt en die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU ten uitvoer was gelegd. De Commissie heeft bevolen dat de aldus toegekende steun moest worden teruggevorderd van de ontvangers, van wie het Koninkrijk België nadien een definitieve lijst moest opstellen.

21 Wat in de eerste plaats de beoordeling van de steunmaatregel betreft (overwegingen 94-110 van het litigieuze besluit), heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat de betrokken maatregel een steunregeling was, die was gebaseerd op artikel 185, § 2, onder b), WIB 92, zoals toegepast door de Belgische belastingautoriteiten. Die toepassing zou zijn uitgelegd in de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, de administratieve circulaire van 4 juli 2006 en de antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de toepassing van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92. Dat waren volgens de Commissie de handelingen op grond waarvan de betrokken vrijstellingen waren toegekend. Voorts heeft de Commissie het standpunt ingenomen dat die vrijstellingen waren toegekend zonder dat er voor de basisbepalingen uitvoeringsmaatregelen vereist waren en dat de rulings in dat verband slechts nadere technische bepalingen vormden voor de toepassing van de betrokken regeling. Verder heeft de Commissie erop gewezen dat de begunstigden van de vrijstellingen in de bepalingen waarop die regeling was gebaseerd „op algemene en abstracte wijze" waren omschreven. Die bepalingen zagen immers op entiteiten die onderdeel waren van een multinationale groep van ondernemingen.

22 Wat in de tweede plaats de toepassingsvoorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU betreft (overwegingen 111-117 van het litigieuze besluit), heeft de Commissie er ten eerste op gewezen dat de vrijstelling van overwinst een maatregel was die uitging van de staat, en aan de staat viel toe te rekenen, alsook aanleiding gaf tot een derving van staatsmiddelen aangezien zij een verlaging tot gevolg had van de belasting die de ondernemingen die de regeling genoten, in België verschuldigd waren. Ten tweede heeft zij het standpunt ingenomen dat de betrokken regeling het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kon beïnvloeden, aangezien de ondernemingen die de regeling hadden genoten multinationale ondernemingen waren die in diverse lidstaten werkzaam waren. Ten derde heeft de Commissie erop gewezen dat die regeling de begunstigde ondernemingen heeft bevrijd van een last die zij anders hadden moeten dragen en dat die regeling derhalve de mededinging verstoorde of dreigde te verstoren door de financiële positie van die ondernemingen te versterken. Ten vierde was zij van mening dat de betrokken regeling een selectief voordeel toekende aan de Belgische entiteiten en dus alleen ten goede kwam aan de multinationale vennootschapsgroepen waartoe die entiteiten behoorden.

23 In de derde plaats was de Commissie van mening dat de betrokken maatregelen dienden te worden beschouwd als een regeling waarmee exploitatiesteun werd verleend, en dus onverenigbaar waren met de interne markt. Aangezien de Commissie niet overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU op de hoogte was gebracht van de maatregelen, zouden zij bovendien onrechtmatige steun vormen (overwegingen 189-194 van het litigieuze besluit).

24 Wat de terugvordering van de steun betreft (overwegingen 195-211 van het litigieuze besluit), heeft de Commissie erop gewezen dat het Koninkrijk België zich niet kan beroepen op het beginsel van het gewettigd vertrouwen, noch op het beginsel van de rechtszekerheid, om zich te onttrekken aan zijn verplichting tot terugvordering van de onverenigbare, onrechtmatig toegekende steun, en dat de terug te vorderen bedragen voor elke begunstigde konden worden berekend op basis van het verschil tussen de belasting die verschuldigd zou zijn geweest over de daadwerkelijk geboekte winst en de als gevolg van de ruling daadwerkelijk betaalde belasting.

## Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest

25 Bij verzoekschriften, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 22 maart en 25 mei 2016, hebben het Koninkrijk België en Magnetrol International beroepen tot nietigverklaring van het litigieuze besluit ingesteld.

26 Het Gerecht heeft besloten de zaken T-131/16, België/Commissie, en T-263/16, Magnetrol International/Commissie, overeenkomstig artikel 68, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering te voegen voor de mondelinge behandeling en het eindarrest.

27 Ter ondersteuning van zijn beroep tot nietigverklaring voerde het Koninkrijk België vijf middelen aan. Het eerste middel was ontleend aan schending van artikel 2, lid 6, VWEU en artikel 5, leden 1 en 2, VEU, doordat de Commissie zich zou hebben ingelaten met de fiscale bevoegdheid van het Koninkrijk België. Het tweede middel was ontleend aan een onjuiste rechtsopvatting en een kennelijk onjuiste beoordeling, doordat de Commissie de betrokken maatregelen als steunregeling had aangemerkt. Dit middel bestond uit twee onderdelen, waarmee de identificatie van de handelingen waarop de betrokken regeling steunde (eerste onderdeel) en de vaststelling inzake het ontbreken van verdere uitvoeringsmaatregelen werd betwist (tweede onderdeel). Het derde middel was ontleend aan schending van artikel 107 VWEU, doordat de Commissie het stelsel inzake de vrijstelling van overwinst als staatssteun had beschouwd. Het vierde middel was ontleend aan de kennelijk onjuiste beoordeling door de Commissie inzake de identificatie van de begunstigden van de beweerde steun. Het vijfde middel, dat subsidiair werd aangevoerd, was ontleend aan schending van het algemene legaliteitsbeginsel en van artikel 16, lid 1, van verordening 2015/1589, aangezien bij het litigieuze besluit terugvordering werd gelast van de multinationale groepen waartoe de Belgische entiteiten die een voorafgaande ruling hadden gekregen, behoorden.

28 Ter ondersteuning van haar beroep tot nietigverklaring voerde Magnetrol International vier middelen aan. Het eerste was ontleend aan een kennelijke beoordelingsfout, misbruik van bevoegdheid en ontoereikende motivering, voor zover de Commissie in het litigieuze besluit het bestaan van een steunregeling had vastgesteld. Het tweede middel was ontleend aan schending van artikel 107 VWEU en van de motiveringsplicht, en aan een kennelijke beoordelingsfout, voor zover de Commissie in het litigieuze besluit de betrokken regeling als een selectieve maatregel had gekwalificeerd. Het derde middel was ontleend aan schending van artikel 107 VWEU en van de motiveringsplicht, en aan een kennelijke beoordelingsfout, voor zover de Commissie in het litigieuze besluit stelde dat die regeling een voordeel tot gevolg had. Het vierde middel, dat subsidiair werd aangevoerd, was ontleend aan schending van artikel 107 VWEU, schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, een kennelijke beoordelingsfout, misbruik van bevoegdheid en ontoereikende motivering, wat betreft de in het litigieuze besluit gelaste terugvordering van de steun, de identificatie van de begunstigden en het terug te vorderen bedrag.

29 In het bestreden arrest heeft het Gerecht in de eerste plaats de middelen onderzocht waarmee het Koninkrijk België en Magnetrol International in wezen hebben aangevoerd dat de Commissie haar bevoegdheden inzake staatssteun had overschreden en zich had ingemengd in de exclusieve bevoegdheden van het Koninkrijk België op het gebied van directe belastingen (eerste middel in zaak T-131/16 en eerste onderdeel van het derde middel in zaak T-263/16). In punt 74 van het bestreden arrest heeft het Gerecht deze middelen afgewezen.

30 In de tweede plaats heeft het Gerecht de door het Koninkrijk België en Magnetrol International aangevoerde middelen onderzocht die in wezen waren ontleend aan de onjuiste vaststelling van de Commissie dat er sprake was van een steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, met name als gevolg van de onjuiste identificatie van de handelingen waarop de betrokken regeling zou steunen, en aan de onjuiste overweging dat de steunregeling geen verdere uitvoeringsmaatregelen vereiste (tweede middel in zaak T-131/16 en eerste middel in zaak T-263/16).

31 In de punten 86 tot en met 88 van het bestreden arrest heeft het Gerecht allereerst herinnerd aan de elementen waaruit het begrip „steunregeling" in artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 bestaat. Vervolgens heeft het, ten eerste, in de punten 90 tot en met 98 van dat arrest onderzocht of de belangrijkste elementen van de betrokken regeling voortvloeiden uit de bepalingen die de Commissie als grondslag van die regeling had aangemerkt, om met name te bepalen of de individuele steun werd toegekend zonder dat er verdere uitvoeringsmaatregelen waren. Ten tweede heeft het Gerecht in de punten 99 tot en met 113 van genoemd arrest onderzocht of de Belgische belastingautoriteiten bij de afgifte van de voor de niet-belasting van overwinst vereiste rulings over een beoordelingsmarge beschikten en daarmee het bedrag van de vrijstelling voor overwinst, de belangrijkste elementen van die regeling of de voorwaarden waaronder die vrijstelling werd toegekend, konden beïnvloeden. Ten derde heeft het Gerecht in de punten 114 tot en met 119 van dat arrest onderzocht of in de handelingen waarop genoemde regeling was gebaseerd, de begunstigden „op algemene en abstracte wijze" werden omschreven.

32 Na deze analyse heeft het Gerecht in punt 120 van het bestreden arrest vastgesteld dat de Commissie ten onrechte tot de slotsom was gekomen dat de vrijstellingsregeling voor overwinst, zoals zij deze heeft beschreven in het litigieuze besluit, geen verdere uitvoeringsmaatregelen vereiste en deze regeling dus een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 was. In de punten 121 tot en met 132 van dat arrest heeft het Gerecht ook de argumenten van de Commissie dat er sprake zou zijn geweest van een „stelselmatige benadering" van de Belgische belastingautoriteiten – die zij zou hebben geïdentificeerd door 22 van de 66 bestaande voorafgaande rulings betreffende de vrijstelling voor overwinsten te onderzoeken – van de hand gewezen en heeft het geoordeeld dat deze argumenten niet konden afdoen aan de vaststelling in dat punt 120.

33 Derhalve heeft het Gerecht in punt 136 van het bestreden arrest de middelen van het Koninkrijk België en Magnetrol International inzake schending van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 aanvaard. Dientengevolge heeft het Gerecht het niet nodig geacht de andere tegen het litigieuze besluit aangevoerde middelen te onderzoeken en heeft het dat besluit in zijn geheel nietig verklaard.

## Procedure bij het Hof en conclusies van partijen

34 Met haar hogere voorziening verzoekt de Commissie het Hof:

– het bestreden arrest te vernietigen voor zover daarin is geoordeeld dat de regeling inzake de vrijstelling van overwinst in het litigieuze besluit ten onrechte is beschouwd als „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589;

– de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht voor een uitspraak over de middelen die nog niet zijn onderzocht, en

– de beslissing omtrent de kosten van de procedure in eerste aanleg en van de hogere voorziening aan te houden.

35 Het Koninkrijk België, Magnetrol International en interveniëntes in hogere voorziening concluderen tot afwijzing van de hogere voorziening en verwijzing van de Commissie in de kosten.

36 Ierland, interveniënt in eerste aanleg, heeft niet aan de procedure bij het Hof deelgenomen.

37 Bij beschikkingen van de president van het Hof van 15 oktober 2019 zijn Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA en Celio International NV (hierna samen: „interveniëntes in hogere voorziening") toegelaten tot interventie aan de zijde van Magnetrol International.

38 Met zijn incidentele hogere voorziening verzoekt het Koninkrijk België het Hof om:

– het bestreden arrest gedeeltelijk te vernietigen voor zover het Gerecht het eerste middel tot nietigverklaring van deze lidstaat heeft afgewezen, en uitspraak te doen over dat middel;

– het bestreden arrest te bevestigen voor zover het litigieuze besluit daarbij nietig is verklaard, en

– de Commissie te verwijzen in de kosten van de incidentele hogere voorziening.

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

## Hogere voorziening

### *Ontvankelijkheid*

*Argumenten van partijen*

40 Het Koninkrijk België en Magnetrol International, ondersteund door interveniëntes in hogere voorziening, betogen in essentie dat de hogere voorziening van de Commissie niet-ontvankelijk is.

41 In de eerste plaats is Magnetrol International, daarin ondersteund door Soudal, Esko-Graphics en Wabco Europe, van mening dat de in deze hogere voorziening geformuleerde conclusies slechts strekken tot vernietiging van het bestreden arrest voor zover het Gerecht tot de slotsom is gekomen dat de Commissie de vrijstellingsregeling voor overwinst ten onrechte als een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 had aangemerkt. De Commissie heeft dus verzocht om gedeeltelijke vernietiging van een ondeelbaar deel van het dictum van het bestreden arrest, zodat deze vorderingen niet-ontvankelijk zijn.

42 In de tweede plaats zijn het Koninkrijk België, Soudal, Esko-Graphics en Flir Systems Trading Belgium van mening dat de Commissie met de hogere voorziening het Hof verzoekt de feiten opnieuw te beoordelen, zonder evenwel enig bewijs aan te voeren waaruit blijkt dat deze feiten onjuist zijn opgevat. Bovendien is het betoog van de Commissie gebaseerd op nieuwe feiten, die er met name toe strekken het litigieuze besluit achteraf te herschrijven.

43 In de derde plaats stellen het Koninkrijk België, Soudal en Esko-Graphics dat de Commissie niet voldoende nauwkeurig heeft aangegeven in welk opzicht het Gerecht artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft uitgelegd.

44 De Commissie betwist dit betoog en voert aan dat de hogere voorziening ontvankelijk is.

*Beoordeling door het Hof*

45 Wat in de eerste plaats de grief betreft dat de conclusies van de hogere voorziening niet-ontvankelijk zijn, zij eraan herinnerd dat volgens artikel 169, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof „de conclusies van de hogere voorziening strekken tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de beslissing van het Gerecht zoals deze in het dictum van die beslissing voorkomt".

46 Die bepaling betreft het fundamentele beginsel inzake hogere voorziening op grond waarvan deze moet zijn gericht tegen het dictum van de beslissing van het Gerecht, en niet uitsluitend ertoe kan strekken dat bepaalde overwegingen van die beslissing worden gewijzigd (zie in die zin arrest van 14 november 2017, British Airways/Commissie, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Anders dan Magnetrol International in wezen aanvoert, strekken de conclusies van de Commissie voor het Hof, zoals weergegeven in punt 34, eerste streepje, van het onderhavige arrest, in casu niet tot gedeeltelijke maar tot volledige vernietiging van het bestreden arrest. Het Gerecht heeft namelijk de door het Koninkrijk België en Magnetrol International aangevoerde middelen volgens welke de regeling inzake overwinst ten onrechte als een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 was aangemerkt, toegewezen en daarom het litigieuze besluit nietig verklaard, en het is punt 2 van het dictum van het bestreden arrest dat de Commissie in hogere voorziening betwist.

48 In die omstandigheden moet deze grief worden afgewezen.

49 In de tweede plaats kan niet worden ingestemd met het argument dat de hogere voorziening van de Commissie een verzoek inhoudt aan het Hof om de door het Gerecht vastgestelde feiten opnieuw te onderzoeken.

50 Ten eerste stelt de Commissie met haar enige middel in hogere voorziening immers rechtsvragen met betrekking tot de uitlegging door het Gerecht van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, teneinde de gegrondheid van de door het Gerecht in het bestreden arrest gekozen juridische oplossing te betwisten, met name voor zover dit heeft geoordeeld dat de vrijstellingsregeling voor overwinst niet voldeed aan de voorwaarden om als „steunregeling" in de zin van die bepaling te worden aangemerkt. Bijgevolg zijn de argumenten die de Commissie dienaangaande in de vier onderdelen van dit enige middel heeft ontwikkeld ontvankelijk.

51 Ten tweede voert de Commissie in dit enige middel ook aan dat het Gerecht verschillende overwegingen van het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat door er met name geen rekening mee te houden dat de Commissie in dat besluit heeft vastgesteld dat de regeling inzake overwinst berustte op een vaste administratieve praktijk van de Belgische belastingautoriteiten om artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 systematisch contra legem toe te passen.

52 Een dergelijk argument, dat uiteindelijk betrekking heeft op de uitlegging door het Gerecht van het litigieuze besluit en dat overigens is gebaseerd op een onjuiste opvatting door het Gerecht van de door de Commissie aangevoerde feiten en bewijsstukken, moet ontvankelijk worden geacht.

53 Bovendien verwijst dit argument ook naar de punten 121 tot en met 134 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht zich heeft uitgesproken over de vraag of de Commissie rechtens genoegzaam het bestaan had bewezen van de in punt 51 hierboven bedoelde vaste administratieve praktijk waaruit volgens haar kon worden afgeleid dat de regeling inzake vrijstelling van overwinst een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 was. Het onderzoek van een dergelijke vraag, die betrekking heeft op de motivering van het litigieuze besluit en op de beginselen inzake het bewijs, is ontvankelijk in hogere voorziening.

54 In de derde plaats moet ook de grief dat de hogere voorziening onnauwkeurig is, worden afgewezen.

55 Gelet op wat voorafgaat kan immers worden volstaan met de vaststelling dat uit de hogere voorziening duidelijk blijkt dat de Commissie stelt dat het Gerecht de voorwaarden van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft uitgelegd en dat het bepaalde overwegingen van het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat. In dat verband geeft de Commissie niet alleen nauwkeurig aan over welke overwegingen het gaat, maar ook welke punten van het bestreden arrest zij wil bekritiseren, zodat deze grief moet worden afgewezen.

56 Uit wat voorafgaat volgt dat de hogere voorziening ontvankelijk is.

57 Voor het overige worden de argumenten die zijn aangevoerd door het Koninkrijk België en Magnetrol International, daarin gesteund door de interveniënten in hogere voorziening, en volgens welke deze hogere voorziening op nieuwe feiten is gebaseerd of strekt tot herschrijving van het litigieuze besluit, voor zover nodig onderzocht in het kader van de beoordeling van de gegrondheid van deze hogere voorziening.

## *Ten gronde*

### *Opmerkingen vooraf*

58 In haar enige middel stelt de Commissie dat het Gerecht artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, waarin het begrip „steunregeling" wordt gedefinieerd, onjuist heeft uitgelegd.

59 Volgens die bepaling moet onder „steunregeling" met name worden verstaan elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn.

60 De kwalificatie van een overheidsmaatregel als steunregeling veronderstelt derhalve dat aan drie voorwaarden is voldaan. Ten eerste kan er op grond van een regeling individuele steun worden toegekend aan ondernemingen. 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.

61 Het enige middel van de Commissie bestaat uit vier onderdelen. De eerste drie onderdelen betreffen in wezen respectievelijk de drie voorwaarden voor een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589. Het vierde onderdeel betreft schending van de ratio legis van deze bepaling door het Gerecht.

*Eerste onderdeel*

– *Argumenten van partijen*

62 Met het eerste onderdeel van haar enige middel voert de Commissie aan dat het Gerecht de eerste voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft uitgelegd en toegepast. Deze uitlegging heeft ertoe geleid dat het Gerecht de overwegingen 94 tot en met 110 van het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat door in de punten 84, 90 tot en met 120 en 125 van het bestreden arrest te oordelen dat de Commissie van mening was dat alleen de in overweging 99 van dat besluit bedoelde normatieve handelingen de grondslag van de betrokken regeling vormden.

63 Volgens de Commissie blijkt uit de overwegingen 94 tot en met 110 van dat besluit dat zij zich op het standpunt heeft gesteld dat deze regeling was gebaseerd op de vaste administratieve praktijk van de Belgische belastingautoriteiten om artikel 185, § 2, WIB 92 systematisch en contra legem toe te passen.

64 Wat de term „regeling" in artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 betreft, meent de Commissie in de eerste plaats dat deze term – hoewel de verschillende taalversies van deze verordening uiteenlopen – een vaste administratieve praktijk van de autoriteiten van een lidstaat kan omvatten. De rechtspraak van het Hof die voortvloeit uit het arrest van 13 april 1994, Duitsland en Pleuger Worthington/Commissie (C-324/90 en C-342/90, EU:C:1994:129, punten 14 en 15), zou een dergelijke uitlegging ondersteunen.

65 In het bestreden arrest heeft het Gerecht die term eng uitgelegd, waardoor het bij het onderzoek van de regeling inzake vrijstelling van overwinst ten onrechte een onderscheid heeft gemaakt tussen de administratieve praktijk waaruit deze regeling bestaat, enerzijds, en de normatieve bepalingen die eraan ten grondslag liggen, anderzijds. Het Gerecht had evenwel moeten onderzoeken of deze regeling een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 was, voor zover zij was gebaseerd op de vaste administratieve praktijk van de Belgische belastingautoriteiten om artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 systematisch contra legem toe te passen.

66 In de tweede plaats blijkt rechtens genoegzaam uit de overwegingen 94 tot en met 110 van het litigieuze besluit dat naar de opvatting van de Commissie de regeling inzake vrijstelling van overwinst op een dergelijke vaste administratieve praktijk berustte. Om die reden heeft de Commissie herhaaldelijk een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, rulings betreffende overwinst die overeenkomstig deze vaste administratieve praktijk zijn gebaseerd op een systematische toepassing contra legem van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 en die resulteren in steunverlening, en, anderzijds, rulings die met inachtneming van deze bepaling zijn toegekend en die niet resulteren in staatssteun.

67 In de derde plaats moet de motivering in de overwegingen 94 tot en met 110 van het litigieuze besluit worden beoordeeld in het licht van de context waarin dat besluit is vastgesteld, te weten het besluit van de Commissie van 3 februari 2015 in zaak SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) betreffende het Belgische stelsel van voorafgaande fiscale rulings inzake overwinst – Artikel 185, § 2, onder b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 („WIB 92") – Uitnodiging om overeenkomstig artikel [108, lid 2, VWEU] opmerkingen te maken (PB 2015, C 188, blz. 24; hierna: „inleidingsbesluit"). Uit het inleidingsbesluit blijkt duidelijk dat de Commissie steeds van oordeel

is geweest dat de regeling inzake de vrijstelling van overwinst berustte op een vaste administratieve praktijk waarbij artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 en de rechtsregels die de betrokken materie beheersen, onjuist werden toegepast.

68 Het Koninkrijk België voert aan dat het eerste onderdeel van het enige middel van de hogere voorziening ongegrond is.

69 Magnetrol International, ondersteund door interveniënten in hogere voorziening, is van mening dat de Commissie met dit eerste onderdeel de motivering van het litigieuze besluit achteraf wil wijzigen en een onjuiste lezing geeft aan het bestreden arrest.

70 Subsidiair betogen deze partijen dat de Commissie zich voor het bewijs van het bestaan van een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 slechts op een „stelselmatige benadering" van de autoriteiten van een lidstaat kan beroepen wanneer zij geen rechtshandeling identificeert die een grondslag kan bieden voor de betrokken regeling. Een dergelijke uitlegging vindt steun in de in de punten 79 en 122 van het bestreden arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof. In casu worden in de overwegingen 97 tot en met 99 van het litigieuze besluit echter dergelijke aan de betrokken regeling ten grondslag liggende rechtshandelingen geïdentificeerd. De Commissie kan zich dus niet baseren op een „stelselmatige benadering" om te besluiten dat er sprake is van een steunregeling.

– *Beoordeling door het Hof*

71 Voor zover de Commissie het Gerecht verwijt dat het de eerste voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft uitgelegd, dient in de eerste plaats te worden uitgemaakt of, zoals de Commissie aanvoert, een fiscale bepaling van een lidstaat moet worden beschouwd als een „regeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 wanneer zij door de belastingautoriteiten van die lidstaat systematisch contra legem wordt toegepast, en of er, indien die fiscale bepaling inderdaad systematisch contra legem wordt toegepast, bij de identificatie van de handelingen die de op deze fiscale bepaling gebaseerde steunregeling vormen rekening moet worden gehouden met de vaste administratieve praktijk van die autoriteiten.

72 Wat ten eerste de strekking van het in artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 bedoelde begrip „regeling" betreft, moet worden opgemerkt dat deze term volgens de bewoordingen van artikel 1 verwijst naar elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn.

73 In dit verband moet worden benadrukt dat op basis van een letterlijke uitlegging van genoemd artikel 1 niet kan worden vastgesteld of de term „regeling" een regeling kan omvatten in het kader waarvan volgens de Commissie een fiscale bepaling van een lidstaat overeenkomstig een vaste administratieve praktijk systematisch contra legem wordt toegepast door de belastingautoriteiten van die lidstaat. Zoals de Commissie betoogt, worden in de verschillende taalversies van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 immers uiteenlopende termen gehanteerd, die al naargelang het geval al dan niet een dergelijke administratieve praktijk kunnen omvatten.

74 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet, ter verzekering van een uniforme uitlegging en toepassing van een tekst waarvan de versie in de ene taal van de Unie verschilt van die in de andere talen, bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de context en de doelstelling

van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (arrest van 12 september 2019, Commissie/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, punt 88 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

75 Wat bijgevolg ten tweede de context van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 betreft, moet worden opgemerkt dat het begrip „steunregeling" zich onderscheidt van het begrip „individuele steun" in artikel 1, onder e), van die verordening.

76 In tegenstelling tot individuele steun, die betrekking heeft op staatssteun die op individuele basis moet worden getoetst aan de criteria van artikel 107, lid 1, VWEU, stelt het gebruik van het begrip „steunregeling" de Commissie in staat om in het licht van deze bepaling een geheel van steunmaatregelen te onderzoeken die individueel aan ondernemingen zijn toegekend krachtens een gemeenschappelijke bepaling die daarvoor in beginsel de rechtsgrondslag vormt.

77 In dit verband heeft het Gerecht in punt 78 van het bestreden arrest terecht in herinnering gebracht dat de Commissie in het geval van een steunregeling slechts de kenmerken van de betrokken regeling hoeft te onderzoeken om in de gronden ervan te kunnen beoordelen of die regeling op grond van de erin vastgestelde modaliteiten de begunstigden een merkbaar voordeel verschaft ten opzichte van hun concurrenten en naar haar aard voornamelijk ten goede komt aan ondernemingen die deelnemen aan het handelsverkeer tussen de lidstaten. In een besluit betreffende een dergelijke regeling hoeft de Commissie dus geen analyse te verrichten van de steun die op basis van een dergelijke regeling in elk individueel geval is toegekend. Pas bij de terugvordering van steun moet de individuele situatie van elke betrokken onderneming worden onderzocht.

78 Hieruit volgt dat de term „regeling" in artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 verwijst naar de handelingen die een steunregeling vormen op basis waarvan de wezenlijke kenmerken kunnen worden geïdentificeerd die noodzakelijk zijn om deze als steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU aan te merken.

79 Hoewel deze term in de regel verwijst naar handelingen die de rechtsgrondslag van de steunregeling vormen, kan niet worden uitgesloten – zoals het Gerecht overigens heeft opgemerkt – dat hij in bepaalde omstandigheden ook kan verwijzen naar een vaste administratieve praktijk van de autoriteiten van een lidstaat, wanneer uit deze praktijk een „stelselmatige benadering" blijkt, waarvan de kenmerken voldoen aan de vereisten van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589.

80 In dit verband heeft het Gerecht in punt 79 van het bestreden arrest terecht verwezen naar de punten 14 en 15 van het arrest van 13 april 1994, Duitsland en Pleuger Worthington/Commissie (C-324/90 en C-342/90, EU:C:1994:129), om te benadrukken dat het Hof heeft geoordeeld dat in het kader van het onderzoek van een steunregeling de Commissie zich bij gebreke van een rechtsgrondslag tot invoering van een dergelijke regeling kan baseren op een geheel van omstandigheden waaruit blijkt dat er in feite een steunregeling bestaat.

81 Anders dan met name Magnetrol International betoogt – op dit punt ondersteund door interveniëntes in hogere voorziening – blijkt uit dat arrest van het Hof geenszins dat de mogelijkheid voor de Commissie om het feitelijke bestaan van een steunregeling te achterhalen, beperkt is tot de situatie waarin er geen wettelijke bepaling als grondslag voor die regeling bestaat. Uit genoemd arrest van het Hof kan integendeel worden afgeleid dat een dergelijke mogelijkheid a fortiori bestaat wanneer de steunregeling – zoals de Commissie in casu stelt –

voortvloeit uit de omstandigheid dat de belastingautoriteiten van een lidstaat een fiscale bepaling van deze lidstaat systematisch contra legem toepassen in het kader van een vaste administratieve praktijk.

82 Door bij de bepaling van de „regeling" die een steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 vormt, rekening te houden met een dergelijke administratieve praktijk, kan namelijk de werkelijke draagwijdte van die fiscale bepaling aan het licht worden gebracht, die anders niet op basis van die bepaling alleen zou kunnen worden begrepen.

83 Ten derde vindt een dergelijke uitlegging van de term „regeling" steun in de doelstelling van verordening 2015/1589 om de nadere bepalingen voor het in artikel 108 VWEU bedoelde toezicht op staatssteun vast te leggen.

84 Het nuttig effect van de staatssteunregels zou immers aanzienlijk worden afgezwakt indien de term „regeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 enkel zou zien op de formele handelingen die een steunregeling vormen.

85 De omvang van en de nadere regels voor deze controle zijn in een dergelijk geval noodzakelijkerwijs afhankelijk van de wijze waarop de lidstaten de steunmaatregelen doorvoeren. Voorts zouden, zoals de Commissie betoogt, bepaalde steunmaatregelen, die berusten op een toepassing contra legem van een bepaling van nationaal recht, noodzakelijkerwijs worden uitgesloten van het begrip „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, ook al kan uit een geheel van omstandigheden worden afgeleid dat er in feite een dergelijke regeling bestaat.

86 Derhalve kan de Commissie tot de slotsom komen dat er sprake is van een steunregeling wanneer zij rechtens genoegzaam kan aantonen dat die regeling is gebaseerd op de toepassing van een bepaling van een lidstaat volgens een „stelselmatige benadering" van de autoriteiten van die lidstaat, en dat de kenmerken van die benadering voldoen aan de eisen van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589.

87 In de tweede plaats moet worden nagegaan of het Gerecht – zoals de Commissie betoogt – de term „regeling" van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft toegepast en het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat door te oordelen dat alleen de in overweging 99 van het litigieuze besluit opgesomde handelingen ten grondslag lagen aan de betrokken regeling zoals deze door de Commissie was geïdentificeerd.

88 Dienaangaande zij opgemerkt dat het Gerecht in punt 80 van het bestreden arrest eerst de in de overwegingen 97 tot en met 99 van het litigieuze besluit opgesomde handelingen heeft onderzocht. Zo heeft het vastgesteld dat de in overweging 99 van dat besluit vermelde handelingen, te weten artikel 185, § 2, onder b), WIB 92, de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, de administratieve circulaire van 4 juli 2006 en de antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de toepassing van die bepaling door de Belgische belastingautoriteiten, de handelingen vormden op grond waarvan de betrokken vrijstelling van overwinst werd toegekend.

89 In de punten 81 en 82 van het bestreden arrest heeft het Gerecht opgemerkt dat de redenering van de Commissie enigszins dubbelzinnig was, aangezien de Commissie desondanks had erkend dat noch artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 noch enige andere bepaling van het WIB 92 verplichtte tot deze vrijstelling van overwinst.

90 Niettemin heeft het Gerecht in punt 83 van het bestreden arrest geoordeeld dat na een algemene analyse van het litigieuze besluit moest worden vastgesteld dat de grondslag van de betrokken regeling werd gevormd door artikel 185, § 2, onder b), WIB 92, zoals toegepast door de Belgische belastingautoriteiten, en dat een dergelijke toepassing kon worden afgeleid uit de in punt 88 van het onderhavige arrest bedoelde handelingen. In de punten 84 tot en met 88 van het bestreden arrest heeft het Gerecht daaruit in wezen afgeleid dat het onderzoek of aan de voorwaarden van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 was voldaan, derhalve moest worden verricht in het licht van de inhoud van die handelingen.

91 Aldus heeft het Gerecht in de punten 90 tot en met 98 van het bestreden arrest vervolgens met name onderzocht of de belangrijkste elementen van de betrokken regeling, die de Commissie in overweging 102 van het litigieuze besluit had geïdentificeerd, voortvloeiden uit de in de overwegingen 97 tot en met 99 van dat besluit genoemde handelingen.

92 Dienaangaande heeft het Gerecht in punt 92 van het bestreden arrest meteen opgemerkt dat, gelet op de analyse in de overwegingen 101 en 139 van het litigieuze besluit, die belangrijkste elementen niet uit die handelingen voortvloeiden, maar veeleer uit de door de Commissie onderzochte steekproef van voorafgaande rulings. In punt 93 van dat arrest heeft het Gerecht weliswaar erkend dat een aantal van die belangrijkste elementen inderdaad uit die handelingen voortvloeiden, maar heeft het desalniettemin geoordeeld dat dit niet het geval was voor elk van die belangrijkste elementen, met name voor de tweestaps-methode voor de berekening van overwinst waarop de litigieuze vrijstelling betrekking heeft, alsook voor de voorwaarde inzake de creatie van werkgelegenheid, centralisatie of uitbreiding van de activiteiten in België.

93 Deze redenering geeft blijk van onjuiste rechtsopvattingen.

94 Zoals in punt 90 hierboven is opgemerkt, heeft het Gerecht namelijk weliswaar vastgesteld dat de rechtsgrondslag van de betrokken regeling niet alleen uit artikel 185, § 2, onder b), WIB 92, maar tevens uit de toepassing van deze bepaling door de Belgische belastingautoriteiten voortvloeide, maar heeft het niet alle consequenties uit die vaststelling getrokken. In het bijzonder is het Gerecht voorbijgegaan aan de overwegingen van het litigieuze besluit waaruit duidelijk bleek dat de Commissie deze toepassing niet alleen had afgeleid uit de in overweging 99 van dat besluit bedoelde handelingen, maar ook uit een door deze autoriteiten stelselmatig gevolgde benadering, die zij had vastgesteld op basis van de analyse van een door haar onderzochte steekproef van voorafgaande rulings.

95 Zo had het Gerecht in de context van de lezing als geheel van het litigieuze besluit in punt 83 van het bestreden arrest rekening moeten houden met de vaststellingen in de overwegingen 100 tot en met 108 en 110 van dat besluit, waaruit in essentie blijkt dat de Commissie van mening was dat een van de wezenlijke kenmerken van de betrokken regeling was dat deze autoriteiten stelselmatig rulings hebben afgegeven tot toekenning van de vrijstelling voor overwinst wanneer was voldaan aan de in overweging 102 van genoemd besluit opgesomde voorwaarden.

96 In die context heeft het Gerecht zich, zoals met name blijkt uit punt 98 van het bestreden arrest, daarentegen gebaseerd op de onjuiste premisse dat de omstandigheid dat een aantal van de belangrijkste elementen van de betrokken regeling niet bleken uit de handelingen zoals opgenomen in overweging 99 van het litigieuze besluit, maar uit de voorafgaande rulings zelf, impliceerde dat die handelingen noodzakelijkerwijs verdere uitvoeringsmaatregelen vereisten.

97 Bijgevolg heeft het Gerecht, door zijn analyse van de voorwaarden van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 te beperken tot de in overweging 99 van het litigieuze besluit bedoelde handelingen, de term „regeling" van dat artikel 1 onjuist toegepast.

98 Als gevolg daarvan heeft het Gerecht ten eerste in beginsel uitgesloten dat een „steunregeling" in de zin van genoemd artikel 1, zoals in de punten 80 en 86 hierboven is opgemerkt, kan worden gebaseerd op een geheel van omstandigheden waaruit kan worden afgeleid dat er in feite een steunregeling bestaat, en heeft het ten tweede dat besluit onjuist gelezen wat het onderzoek van de eerste voorwaarde betreft.

99 Gelet op een en ander is het eerste onderdeel van het enige middel van de hogere voorziening gegrond.

*Tweede onderdeel*

– *Argumenten van partijen*

100 Met het tweede onderdeel van haar enige middel voert de Commissie aan dat het Gerecht de tweede voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft uitgelegd en de overwegingen 100 tot en met 108 van het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat door in de punten 94, 96, 98, 103 tot en met 113, 119, 120 en 129 tot en met 133 van het bestreden arrest te oordelen dat voor de toekenning van de vrijstelling inzake overwinst verdere uitvoeringsmaatregelen moesten worden vastgesteld.

101 Het Gerecht heeft zich ertoe beperkt de bewering te herhalen dat indien de in overweging 102 van het litigieuze besluit opgesomde belangrijkste elementen van de betrokken regeling niet werden vermeld in de in overweging 99 van dat besluit bedoelde normatieve handelingen, die handelingen noodzakelijkerwijs verdere uitvoeringsmaatregelen vereisten. Volgens de Commissie heeft het Gerecht niet onderzocht of de Belgische belastingautoriteiten met betrekking tot de vrijstelling van overwinst daadwerkelijk in staat waren het bedrag van de vrijstelling voor overwinst, de belangrijkste elementen van de betrokken regeling en de voorwaarden voor toekenning van die vrijstelling in individuele gevallen te beïnvloeden. Bovendien heeft het Gerecht de beoordelingsmarge waarover deze autoriteiten beschikten om de naleving van de voorwaarden inzake vrijstelling van overwinst te controleren, verward met de mogelijkheid waarover die autoriteiten beschikten om het bedrag van die vrijstelling, de belangrijkste elementen van de betrokken regeling en de voorwaarden voor toekenning van genoemde vrijstelling in individuele gevallen te beïnvloeden. Indien het Gerecht het begrip „verdere uitvoeringsmaatregelen" juist had uitgelegd en toegepast, had het tot de slotsom moeten komen dat de Belgische belastingautoriteiten dergelijke elementen niet konden beïnvloeden.

102 Het Koninkrijk België is van mening dat de redenering van het Gerecht met betrekking tot de tweede voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting.

103 Magnetrol International, ondersteund door interveniënten in hogere voorziening, stelt in wezen dat de Commissie, om tot het bestaan van een steunregeling te concluderen, in het litigieuze besluit had moeten aantonen, ten eerste, dat de in de overwegingen 97 tot en met 99 van dat besluit opgesomde handelingen berekeningsmethoden oplegden die de Belgische belastingautoriteiten moesten toepassen, en, ten tweede, dat het bedrag van de vrijstelling inzake

overwinst in elk individueel geval kon worden vastgesteld aan de hand van die methoden. Wat ten derde de voorwaarden voor toekenning van de steun betreft, had de Commissie moeten aantonen dat in deze handelingen de voorwaarden waren neergelegd waaronder de Belgische belastingautoriteiten individuele steunaanvragen konden aanvaarden, en voorts dat op basis van die voorwaarden kon worden beslist of de door de aanvrager van de ruling voorgestelde verrichting voldeed aan de voorwaarde van een „nieuwe situatie".

– *Beoordeling door het Hof*

104 Het tweede onderdeel van het enige middel in hogere voorziening heeft betrekking op de tweede voorwaarde om te kunnen spreken van een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, namelijk dat geen „verdere uitvoeringsmaatregelen" nodig zijn voor de toekenning van individuele steun op grond van de regeling die een dergelijke steunregeling vormt.

105 Zoals het Gerecht in punt 99 van het bestreden arrest – onder verwijzing naar overweging 100 van het litigieuze besluit – terecht heeft opgemerkt, houdt het bestaan van verdere uitvoeringsmaatregelen in dat de belastingautoriteit die de betrokken maatregelen vaststelt een beoordelingsmarge heeft om het bedrag van de steun, de kenmerken ervan, of de voorwaarden waaronder die wordt toegekend, te beïnvloeden. De zuiver technische toepassing van de handelingen die voorzien in de toekenning van de betrokken steun vormt daarentegen geen „verdere uitvoeringsmaatregel" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589.

106 Hieruit volgt dat de vraag of „verdere uitvoeringsmaatregelen" noodzakelijk zijn voor de toekenning van individuele steun in het kader van een steunregeling onlosmakelijk verbonden is met de vraag naar de bepaling van de „regeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 waarop de steunregeling is gebaseerd. Aan de hand van deze regeling moet immers worden bepaald of de toekenning van individuele steun afhankelijk is van de vaststelling van dergelijke maatregelen dan wel of de steun integendeel uitsluitend op basis van deze regeling kan worden toegekend.

107 Zoals de advocaat-generaal in punt 100 van haar conclusie heeft opgemerkt, heeft de in de punten 97 en 98 hierboven vastgestelde onjuiste rechtsopvatting dus noodzakelijkerwijs gevolgen gehad voor de door het Gerecht verrichte beoordeling van de vraag of de vrijstelling van overwinst in casu was verleend zonder dat verdere uitvoeringsmaatregelen behoefden te worden vastgesteld.

108 Ten eerste heeft het Gerecht zich namelijk – zoals in punt 96 hierboven is vastgesteld – gebaseerd op de onjuiste premisse dat de omstandigheid dat een aantal van de belangrijkste elementen van de betrokken regeling niet bleken uit de in overweging 99 van het litigieuze besluit vermelde handelingen, maar waren afgeleid uit de voorafgaande rulings zelf, impliceerde dat die handelingen noodzakelijkerwijs verdere uitvoeringsmaatregelen vereisten.

109 Ten tweede heeft het Gerecht in het kader van het in de punten 103 tot en met 113 van het bestreden arrest verrichte onderzoek van de vraag of de Belgische belastingautoriteiten bij het geven van voorafgaande rulings inzake vrijstelling voor overwinsten een beoordelingsmarge hadden om het bedrag van deze vrijstelling, de belangrijkste elementen van de betrokken regeling en de voorwaarden voor de toekenning van genoemde vrijstelling te beïnvloeden, enkel verwezen naar de in overweging 99 van het litigieuze besluit opgesomde handelingen en heeft het in essentie vastgesteld dat deze handelingen alleen maar in het algemeen het standpunt van de Belgische belastingautoriteiten met betrekking tot die vrijstelling bepaalden.

110 Het Gerecht heeft daaruit afgeleid dat, bij gebreke van andere elementen die de beoordelingsmarge van die dienst zouden beperken, de Belgische belastingautoriteiten bij de vaststelling van die rulings noodzakelijkerwijs een beoordelingsbevoegdheid hebben gehad, zodat niet kon worden geoordeeld dat deze autoriteiten een technische toepassing van het regelgevingskader hadden gemaakt, maar integendeel moest worden vastgesteld dat zij elke aanvraag „geval per geval" hadden onderzocht.

111 Bij dat onderzoek heeft het Gerecht echter geen rekening gehouden met het feit dat, zoals in punt 95 hierboven is opgemerkt, een van de wezenlijke kenmerken van de betrokken regeling – zoals geïdentificeerd door de Commissie in het litigieuze besluit – erin bestond dat de Belgische belastingautoriteiten stelselmatig vrijstelling van overwinst hadden verleend wanneer aan de in overweging 102 van dat besluit genoemde voorwaarden was voldaan.

112 Anders dan het Gerecht heeft geoordeeld, kon de identificatie van een dergelijke stelselmatige praktijk relevant zijn bij de beoordeling van het geheel van omstandigheden die konden wijzen op het feitelijke bestaan van een steunregeling, hetgeen in voorkomend geval kon aantonen dat die belastingautoriteiten in werkelijkheid geen beoordelingsmarge hadden bij de toepassing van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 en dat er bijgevolg geen „[verdere] uitvoeringsmaatregelen" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 nodig waren om de betrokken vrijstelling van overwinst toe te kennen.

113 Derhalve heeft het Gerecht, zoals de Commissie betoogt, blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door zijn oordeel betreffende de tweede voorwaarde van artikel 1, onder d), van die verordening op een onjuiste premisse te baseren.

114 Aan die vaststelling kan niet worden afgedaan door de overwegingen in de punten 106 en 107 van het bestreden arrest. Het Gerecht heeft zich in die punten gebaseerd op de vaststelling dat de betrokken regeling niet zag op alle voorafgaande rulings die op grond van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 zijn vastgesteld, maar uitsluitend op de rulings die neerwaartse aanpassingen toekenden zonder dat de fiscus was nagegaan of de betrokken winst was opgenomen in de winst van een andere, in een ander rechtsgebied gevestigde vennootschap van de groep, terwijl de voorafgaande rulings die een neerwaartse aanpassing toekenden die overeenstemde met de positieve aanpassing van de belastbare winst van een andere, in een ander rechtsgebied gevestigde vennootschap van de groep, geen deel zouden uitmaken van die regeling. Aangezien de Belgische belastingautoriteiten op basis van dezelfde bepaling zowel beslissingen konden vaststellen waarbij, volgens de Commissie, staatssteun werd toegekend, als beslissingen waarbij geen dergelijke steun werd toegekend, was volgens het Gerecht de rol van die belastingautoriteiten niet beperkt tot een technische toepassing van de betrokken regeling.

115 Zoals in punt 94 hierboven is vastgesteld, heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat de toepassing contra legem van artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 in het kader van een door de Belgische belastingautoriteiten aangehouden vaste administratieve praktijk de grondslag van de betrokken regeling vormde. Aan deze vaststelling kan niet worden afgedaan door het enkele feit dat deze belastingautoriteiten deze bepaling ook hebben toegepast in situaties die daadwerkelijk binnen de werkingssfeer ervan vielen.

116 Evenzo kan het in punt 112 van het bestreden arrest vermelde bestaan van een voorafgaande fase in de procedure ter verkrijging van een ruling inzake vrijstelling van overwinst, er niet op wijzen dat de Belgische belastingautoriteiten noodzakelijkerwijs over een beoordelingsmarge beschikten in het kader van de regeling inzake vrijstelling van overwinst. Deze beoordelingsmarge moet

namelijk alleen worden beoordeeld aan de hand van de voorafgaande rulings die in het kader van die regeling zijn toegekend, zodat de situaties die niet tot de vaststelling van een ruling hebben geleid, in dit verband irrelevant zijn.

117 Gelet op een en ander is het tweede onderdeel van het enige middel van de hogere voorziening gegrond.

*Derde onderdeel*

– *Argumenten van partijen*

118 Met het derde onderdeel van haar enige middel betoogt de Commissie dat het Gerecht de derde voorwaarde van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 onjuist heeft uitgelegd en de overwegingen 66, 102, 103, 109, 139 en 140 van het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat door in de punten 114 tot en met 119 van het bestreden arrest te oordelen dat de begunstigden van de vrijstelling voor overwinst niet „op algemene en abstracte wijze" waren omschreven in de bepalingen waarop die regeling was gebaseerd. Indien het Gerecht naar behoren rekening had gehouden met de vaste administratieve praktijk van de Belgische belastingautoriteiten met betrekking tot deze vrijstelling, zou het volgens de Commissie tot de tegenovergestelde conclusie zijn gekomen.

119 Het Koninkrijk België en Magnetrol International, ondersteund door interveniënten in hogere voorziening, betwisten dit betoog.

– *Beoordeling door het Hof*

120 Het derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening betreft de derde voorwaarde om te kunnen spreken van een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, namelijk dat de begunstigden van die regeling „op algemene en abstracte wijze" zijn omschreven in de handeling waarop die regeling is gebaseerd.

121 Wat dit betreft volgt uit het verband dat bestaat tussen de drie voorwaarden voor de kwalificatie van een maatregel als „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, dat de vraag of aan de derde voorwaarde is voldaan, onlosmakelijk verbonden is met de eerste twee voorwaarden, die betrekking hebben op het bestaan van een „regeling" en het ontbreken van „verdere uitvoeringsmaatregelen".

122 De onjuiste rechtsopvattingen waarvan het Gerecht blijk heeft gegeven, die in de punten 97, 98 en 113 hierboven zijn vastgesteld en die betrekking hebben op deze eerste twee voorwaarden, hebben er dus toe geleid dat het Gerecht de omschrijving van de begunstigden van de vrijstelling voor overwinst onjuist heeft beoordeeld.

123 In de punten 115 tot en met 119 van het bestreden arrest heeft het Gerecht namelijk weliswaar erkend dat artikel 185, § 2, onder b), WIB 92 ziet op een algemene en abstracte categorie van entiteiten, maar heeft het zich hoofdzakelijk gebaseerd op een analyse van de in overweging 99 van het litigieuze besluit genoemde handelingen om tot de slotsom te komen dat de begunstigden van de betrokken regeling in die handelingen niet „op algemene en abstracte wijze" waren omschreven, zodat voor een dergelijke omschrijving noodzakelijkerwijs nog uitvoeringsmaatregelen vereist waren.

124 In die omstandigheden is het derde onderdeel van het enige middel van de hogere voorziening gegrond.

125 Gelet op een en ander moet, zonder dat het vierde onderdeel van het enige middel van de hogere voorziening hoeft te worden onderzocht, worden vastgesteld dat het Gerecht door in met name punt 120 van het bestreden arrest te oordelen dat de Commissie ten onrechte tot de slotsom was gekomen dat de vrijstellingsregeling voor overwinst – zoals omschreven in het litigieuze besluit – een „steunregeling" in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 was, blijk heeft gegeven van meerdere onjuiste rechtsopvattingen.

*In het bestreden arrest ten overvloede geformuleerde motivering betreffende het bewijs van een „stelselmatige benadering"*

126 Het Gerecht is in het kader van een ten overvloede geformuleerde motivering in de punten 121 tot en met 134 van het bestreden arrest nagegaan of de Commissie erin was geslaagd aan te tonen dat er sprake was van een door de Belgische belastingautoriteiten gevolgde „stelselmatige benadering" die zij had geïdentificeerd door een steekproef van 22 op de 66 rulings inzake vrijstelling van overwinst te onderzoeken.

127 Om te bepalen of de in punt 125 hierboven vastgestelde onjuiste rechtsopvattingen tot vernietiging van het bestreden arrest kunnen leiden, moet worden onderzocht of het Gerecht in het kader van die motivering de argumenten van de Commissie inzake het bestaan van een dergelijke „stelselmatige benadering" terecht van de hand heeft gewezen.

– *Argumenten van partijen*

128 In het kader van haar betoog betreffende de eerste drie onderdelen van het enige middel van de hogere voorziening heeft de Commissie specifieke argumenten aangevoerd ter betwisting van de redenering van het Gerecht in de punten 121 tot en met 134 van het bestreden arrest, op basis waarvan dit heeft geoordeeld dat de Commissie niet rechtens genoegzaam had aangetoond dat de Belgische belastingautoriteiten de vrijstelling voor overwinst hadden toegekend volgens een „stelselmatige benadering".

129 In de eerste plaats voert de Commissie aan dat zij – anders dan het Gerecht heeft geoordeeld in de punten 127 en 128 van het bestreden arrest – toereikend heeft gemotiveerd op basis van welke elementen zij tot de slotsom is gekomen dat er sprake was van een dergelijke „stelselmatige benadering".

130 Wat betreft om te beginnen de keuze voor de steekproef van 22 voorafgaande rulings waaruit de Commissie het bestaan van een vaste administratieve praktijk heeft afgeleid, erkent de Commissie dat deze keuze niet blijkt uit de overwegingen 94 tot en met 110 van het litigieuze besluit. Het Gerecht heeft volgens de Commissie echter geen rekening gehouden met overweging 3 van dat besluit, waarin melding wordt gemaakt van het verzoek om inlichtingen dat de Commissie aan het Koninkrijk België had gericht met betrekking tot de in 2004, 2007, 2010 en 2013 afgegeven voorafgaande beslissingen. Deze beslissingen zijn niets anders dan de 22 rulings van de steekproef waaruit de Commissie heeft afgeleid dat er sprake was van een vaste administratieve praktijk.

131 Wat vervolgens de vraag betreft of deze steekproef representatief is, benadrukt de Commissie ten eerste dat de voorafgaande rulings waren geselecteerd uit vier van de negen jaren waarin de betrokken regeling is toegepast. Ten tweede liggen de gekozen jaren elk drie jaar uit elkaar, zodat wordt gekeken naar het begin, het midden en het einde van de periode waarin de Belgische belastingautoriteiten dergelijke voorafgaande beslissingen hebben gegeven. Ten derde vertegenwoordigen de 22 voorafgaande rulings een derde van alle in deze periode van negen jaar gegeven rulings en ten vierde hebben deze 22 beslissingen betrekking op een derde van alle begunstigden van de betrokken regeling, hetgeen noodzakelijkerwijs betekent dat de steekproef representatief was en dat dienaangaande geen specifieke uitleg vereist was. In elk geval heeft het Koninkrijk België de voorlopige vaststellingen van de Commissie in het inleidingsbesluit nooit betwist en heeft het geen enkele voorafgaande ruling overgelegd waaruit blijkt dat de belangrijkste elementen van de betrokken regeling niet voortvloeiden uit een vaste administratieve praktijk.

132 Bovendien is de Commissie van mening dat zij de individuele rulings in het litigieuze besluit niet hoefde te beschrijven nadat zij op basis van haar onderzoek van de 22 voorafgaande beslissingen tot de slotsom was gekomen dat deze beslissingen deel uitmaakten van een vaste administratieve praktijk. Volgens de Commissie staat het daarentegen aan het Koninkrijk België en aan de begunstigden om haar vaststelling dat de vrijstelling van overwinst is verleend op grond van een steunregeling, te ontkrachten, waarin zij niet zijn geslaagd.

133 Wat ten slotte de zes in de overwegingen 62 tot en met 64 en voetnoot 80 van het litigieuze besluit beschreven voorafgaande beslissingen betreft, geeft overweging 61 van het litigieuze besluit aan dat de drie in die overwegingen verstrekte voorbeelden slechts een illustratie vormen van de voorafgaande rulings die de Belgische belastingautoriteiten in het kader van de toepassing van de betrokken regeling hebben gegeven.

134 In de tweede plaats heeft het Gerecht volgens de Commissie de overwegingen 94 tot en met 110 van het litigieuze besluit verdraaid en dientengevolge blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in de punten 127 en 128 van het bestreden arrest te oordelen dat de Commissie niet had aangetoond dat er sprake was van een stelselmatige benadering.

135 Het Koninkrijk België en Magnetrol International, ondersteund door interveniënten in hogere voorziening, betwisten het betoog van de Commissie.

– *Beoordeling door het Hof*

136 De Commissie verwijt het Gerecht ten onrechte te hebben vastgesteld dat zij niet had aangetoond dat er sprake was van een „stelselmatige benadering” die voldoet aan de vereisten van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589.

137 In dit verband moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat het Gerecht in punt 125 van het bestreden arrest in essentie heeft geoordeeld dat een dergelijke „stelselmatige benadering” niet de grondslag zelf van de betrokken regeling kon vormen, omdat zij niet de in het litigieuze besluit – met name in overweging 99 – in aanmerking genomen grondslag van de regeling betrof.

138 Gelet op de in de punten 97 en 98 hierboven vastgestelde onjuiste rechtsopvatting, is echter ook deze grond rechtens onjuist.

139 In de tweede plaats heeft het Gerecht in punt 126 van het bestreden arrest geoordeeld dat zelfs indien werd aangenomen dat de belangrijkste elementen van de betrokken regeling voortvloeiden uit een „stelselmatige benadering" die was geïdentificeerd op basis van de door de Commissie geanalyseerde steekproef van voorafgaande rulings, de Commissie niet had kunnen aantonen dat er sprake was van een dergelijke benadering.

140 Om te beginnen heeft het Gerecht in punt 127 van het bestreden arrest opgemerkt dat deze steekproef bestond uit 22 voorafgaande rulings van de 66 betrokken rulings, maar heeft het geoordeeld dat de Commissie in het litigieuze besluit niet nader had toegelicht waarom voor die steekproef was gekozen of waarom deze als representatief moest worden beschouwd.

141 Zoals de Commissie in wezen betoogt met betrekking tot haar keuze voor de steekproef van voorafgaande rulings die door haar is onderzocht, volgt evenwel uit een lezing van de overwegingen van het litigieuze besluit in hun geheel, en met name uit de overwegingen 3 en 59 van dat besluit in hun onderlinge samenhang gelezen, dat deze steekproef bestond uit de voorafgaande rulings die waren afgegeven in 2005 (aangezien er in 2004 geen rulings waren afgegeven), 2007, 2010 en 2013, zodat werd gekeken naar rulings die zijn afgegeven in het begin, in het midden en aan het einde van de periode van de betrokken regeling.

142 Wat de representativiteit van die steekproef betreft, blijkt – zoals de advocaat-generaal in wezen heeft benadrukt in punt 86 van haar conclusie – duidelijk uit de keuze van de 22 voorafgaande rulings op een totaal van 66 in het kader van de betrokken regeling afgegeven rulings dat deze steekproef een derde van die rulings vertegenwoordigt.

143 In dit verband moet worden opgemerkt dat dat aandeel voorafgaande rulings – een evenwichtige selectie uit alle rulings die inzake vrijstelling van overwinst over de betrokken periode waren afgegeven – naar zijn aard representatief kan zijn voor een door de Belgische belastingautoriteiten gevolgde „stelselmatige benadering". Juist omdat een dergelijke praktijk „stelselmatig" was, kon de Commissie immers redelijkerwijs aannemen dat – behoudens tegenbewijs – de elementen die in de door haar onderzochte steekproef van voorafgaande rulings werden geïdentificeerd, noodzakelijkerwijs zouden worden aangetroffen in alle voorafgaande rulings die inzake vrijstelling voor overwinst waren afgegeven.

144 In die omstandigheden kon het Gerecht niet op goede gronden oordelen dat de Commissie in het litigieuze besluit niet nader had toegelicht waarom voor die steekproef was gekozen en waarom die als representatief moest worden beschouwd.

145 Aan die conclusie wordt overigens niet afgedaan door de vaststelling in punt 128 van het bestreden arrest dat de Commissie niet nader heeft toegelicht waarom de zes in de overwegingen 62 tot en met 64 van het litigieuze besluit vermelde rulings werden gekozen. Zoals blijkt uit overweging 61 van dat besluit en zoals de Commissie aanvoert, dienen deze zes rulings immers slechts ter illustratie van de wijze waarop de vrijstelling van overwinst door de Belgische belastingautoriteiten werd toegekend, zodat deze rulings niet in aanmerking kunnen worden genomen om uit te maken of de Commissie rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat er sprake was van een „stelselmatige benadering" in de beslissingspraktijk van de Belgische belastingautoriteiten.

146 Vervolgens heeft het Gerecht zich in punt 129 van het bestreden arrest gebaseerd op de in de punten 103 tot en met 112 van het bestreden arrest geformuleerde overwegingen betreffende het bestaan van een beoordelingsmarge van de Belgische belastingautoriteiten en de noodzaak van verdere uitvoeringsmaatregelen. Volgens het Gerecht kunnen deze overwegingen op zich het bestaan van de door de Commissie gestelde „stelselmatige benadering" ontkrachten.

147 Voor zover deze vaststelling berust op de onjuiste premisse dat enkel de in punt 99 van het litigieuze besluit genoemde handelingen de grondslag van de betrokken regeling vormden, moet de conclusie in punt 129 van het bestreden arrest om dezelfde redenen als die welke in de punten 97, 98 en 113 hierboven zijn uiteengezet, rechtens onjuist worden geacht.

148 Ten slotte heeft het Gerecht in de punten 131 tot en met 133 van het bestreden arrest opgemerkt dat de voorafgaande rulings waaruit de door de Commissie onderzochte steekproef bestond hoe dan ook niet alle betrekking hadden op situaties waarin de betrokken Belgische entiteit een „central entrepreneur"-structuur had opgezet en dat de door de Commissie geïdentificeerde methode in twee stappen voor de berekening van overwinst, niet systematisch was toegepast.

149 Zoals de Commissie betoogt, berusten de vaststellingen van het Gerecht in die punten echter op een onjuiste opvatting van overweging 102 van het litigieuze besluit, waarin de Commissie een opsomming geeft van de belangrijkste elementen van de betrokken regeling, die zij heeft geïdentificeerd op basis van de analyse van de uit 22 rulings bestaande steekproef die representatief was voor de vaste administratieve praktijk van de Belgische belastingautoriteiten.

150 Zo blijkt uit overweging 102 van het litigieuze besluit dat, anders dan het Gerecht in punt 132 van het bestreden arrest heeft geoordeeld, de Commissie zich niet op het standpunt heeft gesteld dat de verplaatsing van een „central entrepreneur" naar België de enige en uitsluitende voorwaarde was voor het verkrijgen van een vrijstelling voor overwinst, maar dat een dergelijke situatie integendeel slechts een voorbeeld was van een meer algemene voorwaarde betreffende het bestaan van een nieuwe situatie die op fiscaal vlak nog geen uitwerking had gehad.

151 Wat de in punt 133 van het bestreden arrest bedoelde berekeningsmethode in twee stappen betreft, blijkt uit het derde streepje van overweging 102 van het litigieuze besluit dat – anders dan het Gerecht heeft vastgesteld – de toepassing van een dergelijke methode voor de Commissie niet een van de belangrijkste elementen van de betrokken regeling was, maar wel – in essentie – het feit dat het uit hoofde van de vrijstelling van overwinst vrijgestelde bedrag stelselmatig overeenstemde met het verschil tussen de daadwerkelijk door de begunstigde geboekte winst en de theoretische winst die zou worden gegenereerd indien de begunstigde onafhankelijk van haar concern zou zijn geëxploiteerd, ongeacht de methode die wordt gebruikt om tot die vaststelling te komen.

152 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de punten 130 tot en met 133 van het bestreden arrest geen steun bieden voor het oordeel van het Gerecht dat de Commissie niet had aangetoond dat de vrijstelling van overwinst werd verleend volgens een „stelselmatige benadering".

153 Uit een en ander volgt dat het oordeel van het Gerecht dat de Commissie het bestaan van een „stelselmatige benadering" niet had aangetoond, rechtens onjuist is.

154 Derhalve moet er, zonder dat het vierde onderdeel van het enige middel van de hogere voorziening hoeft te worden onderzocht, worden geoordeeld dat dit middel gegrond is.

155 In die omstandigheden moet, zonder dat de incidentele hogere voorziening hoeft te worden onderzocht, het bestreden arrest worden vernietigd.

## Geding in eerste aanleg

156 Ingevolge artikel 61, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan het Hof in geval van vernietiging van de beslissing van het Gerecht de zaak zelf afdoen wanneer deze in staat van wijzen is.

157 Zoals het Gerecht in punt 57 van het bestreden arrest heeft vastgesteld, voeren het Koninkrijk België en Magnetrol International in casu middelen aan die in essentie zijn ontleend aan:

– ten eerste, inmenging van de Commissie in de exclusieve bevoegdheden van het Koninkrijk België op het gebied van directe belastingen (eerste middel in zaak T-131/16 en eerste onderdeel van het derde middel in zaak T-263/16);

– ten tweede, de onjuiste vaststelling dat er in casu sprake is van een steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, met name als gevolg van de onjuiste identificatie van de handelingen waarop de betrokken regeling zou steunen, en de onjuiste overweging dat deze regeling geen verdere uitvoeringsmaatregelen vereist (tweede middel in zaak T-131/16 en eerste middel in zaak T-263/16);

– ten derde, het onjuist aanmerken van de voorafgaande overwinstrulings als staatssteun, met name aangezien er geen sprake was van een voordeel, noch van selectiviteit (derde middel in zaak T-131/16 en derde middel, tweede en derde onderdeel, in zaak T-263/16);

– ten vierde, schending, met name van het legaliteitsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, aangezien de terugvordering van de vermeende steun ten onrechte zou zijn bevolen, onder meer ten aanzien van de groepen waartoe de begunstigden van die steun behoren (vierde en vijfde middel in zaak T-131/16 en vierde middel in zaak T-263/16).

158 Met name gelet op de omstandigheid dat de in het eerste en het tweede streepje van het vorige punt genoemde middelen contradictoir zijn behandeld voor het Gerecht en dat het onderzoek ervan niet vereist dat enige extra maatregel tot organisatie van de procesgang of van instructie van het dossier wordt vastgesteld, oordeelt het Hof dat de beroepen in de zaken T-131/16 en T-263/16 wat deze middelen betreft in staat van wijzen zijn en dat het deze zelf dient af te doen (zie in die zin arrest van 8 september 2020, Commissie en Raad/Carreras Sequeros e.a., C-119/19 P en C-126/19 P, EU:C:2020:676, punt 130).

### *Gestelde inmenging van de Commissie in de exclusieve bevoegdheid van het Koninkrijk België op het gebied van directe belastingen*

*Argumenten van partijen*

159 Het Koninkrijk België en Magnetrol International voeren, evenals Ierland in zijn opmerkingen in eerste aanleg, in essentie aan dat de Commissie haar bevoegdheden heeft overschreden door gebruik te maken van het Unierecht inzake staatssteun om eenzijdig feiten vast te stellen die tot

de exclusieve fiscale bevoegdheid van een lidstaat behoren. De vaststelling van het belastbare inkomen blijft immers een exclusieve bevoegdheid van de lidstaten, net zoals de wijze waarop winst uit grensoverschrijdende transacties binnen vennootschapsgroepen wordt belast, zelfs indien dat leidt tot „dubbele niet-belasting". Het standpunt van de Commissie dat de voorafgaande overwinstrulings als staatssteun moeten worden aangemerkt omdat die rulings niet in overeenstemming zijn met wat de Commissie als een correcte toepassing van het zakelijkheidsbeginsel beschouwt, komt neer op een gedwongen harmonisatie van de regels inzake berekening van het belastbare inkomen, waarvoor de Unie niet bevoegd is.

160 De Commissie voert in essentie aan dat de lidstaten weliswaar fiscale autonomie genieten op het gebied van directe belastingen, maar dat elke belastingmaatregel van een lidstaat de staatssteunregels van de Unie moet eerbiedigen.

*Beoordeling door het Hof*

161 In herinnering moet worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak van het Hof maatregelen van de lidstaten op gebieden die niet zijn geharmoniseerd in het Unierecht, niet uitgesloten zijn van de werkingssfeer van de bepalingen van het VWEU die betrekking hebben op het toezicht op staatssteun (arresten van 16 maart 2021, Commissie/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 26, en 16 maart 2021, Commissie/Hongarije, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

162 De lidstaten moeten hun bevoegdheid op het gebied van directe belastingen uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en met name van de door het VWEU ingevoerde regels op het gebied van staatssteun. Bijgevolg mogen zij bij de uitoefening van deze bevoegdheid geen maatregelen vaststellen die met de interne markt onverenigbare staatssteun kunnen vormen in de zin van artikel 107 VWEU (zie in die zin arrest van 4 maart 2021, Commissie/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punt 105 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

163 Uit de in de vorige punten in herinnering gebrachte rechtspraak volgt dat de Commissie niet kan worden verweten dat zij haar bevoegdheden heeft overschreden toen zij de maatregelen waaruit de betrokken regeling bestond, heeft onderzocht en is nagegaan of deze maatregelen staatssteun vormden en, zo ja, of die maatregelen verenigbaar waren met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

164 Aan die conclusie kan niet worden afgedaan door de argumenten van het Koninkrijk België inzake, ten eerste, het ontbreken van fiscale bevoegdheid om overwinst te belasten en, ten tweede, de eigen bevoegdheid van deze lidstaat om maatregelen te nemen ter voorkoming van dubbele belasting.

165 Zelfs indien de door de Belgische belastingautoriteiten in het kader van de betrokken regeling afgegeven rulings ertoe strekten de omvang van de fiscale bevoegdheid van het Koninkrijk België af te bakenen, betekent dit namelijk niet dat de Commissie niet het recht had te onderzoeken of deze rulings in overeenstemming waren met de Unieregels inzake staatssteun.

166 Het is juist dat de vaststelling van de heffingsgrondslagen en de verdeling van de belastingdruk over de verschillende productiefactoren en economische sectoren, bij gebreke van regelgeving van de Unie op dit gebied, tot de bevoegdheid behoren van de lidstaten (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 97), maar uit de in punt 162 hierboven

aangehaalde rechtspraak blijkt dat de lidstaten bij de uitoefening van deze bevoegdheid geen maatregelen mogen vaststellen die als staatssteun kunnen worden aangemerkt, waarvan de controle valt onder de bevoegdheid van de Commissie. Hetzelfde geldt wanneer de lidstaten in de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden maatregelen vaststellen die noodzakelijk zijn om situaties van dubbele belastingheffing te voorkomen.

167 Gelet op al het voorgaande moeten het eerste middel in zaak T-131/16 en het eerste onderdeel van het derde middel in zaak T-263/16 ongegrond worden verklaard.

***Bestaan van een steunregeling in de zin van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589, en de andere middelen tot nietigverklaring***

168 Uit de motivering die bij de analyse van het eerste tot en met het derde onderdeel van het enige middel van de hogere voorziening is uiteengezet, blijkt dat het tweede middel in zaak T-131/16 en het eerste middel in zaak T-263/16, die – zoals volgt uit punt 157, tweede streepje, van het onderhavige arrest – in wezen zijn ontleend aan de onjuiste vaststelling dat er in casu sprake is van een steunregeling, ongegrond moeten worden verklaard.

169 Daarentegen is het geding niet in staat van wijzen met betrekking tot de middelen die in wezen zijn ontleend aan het onjuist aanmerken van de vrijstelling van overwinst als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, met name aangezien er geen sprake was van een voordeel of van selectiviteit (derde middel in zaak T-131/16 en derde middel, tweede en derde onderdeel, in zaak T-263/16), en de middelen die met name zijn ontleend aan schending van legaliteitsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, aangezien de terugvordering van de vermeende steun ten onrechte zou zijn bevolen, onder meer ten aanzien van de groepen waartoe de begunstigden van die steun behoren (vierde en vijfde middel in zaak T-131/16 en vierde middel in zaak T-263/16).

170 Zoals uit punt 136 van het bestreden arrest blijkt, heeft het Gerecht immers geoordeeld dat, aangezien de door het Koninkrijk België en Magnetrol International aangevoerde middelen inzake schending van artikel 1, onder d), van verordening 2015/1589 waren aanvaard, de andere tegen het litigieuze besluit aangevoerde middelen niet hoefden te worden onderzocht. Deze middelen vergen ingewikkelde feitelijke beoordelingen en het Hof is van oordeel dat het daartoe niet over alle noodzakelijke feitelijke gegevens beschikt.

171 Bijgevolg moet de zaak worden terugverwezen naar het Gerecht voor een uitspraak over de in punt 169 hierboven genoemde middelen.

**Kosten**

172 Daar de zaak naar het Gerecht wordt terugverwezen, dient de beslissing omtrent de kosten te worden aangehouden.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

**1) Het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 14 februari 2019, België en Magnetrol International/Commissie (T-131/16 en T-263/16, EU:T:2019:91), wordt vernietigd.**

**2) Het eerste en het tweede middel van het beroep in zaak T-131/16 en het eerste middel en het eerste onderdeel van het derde middel van het beroep in zaak T-263/16 worden afgewezen.**

**3) De zaak wordt terugverwezen naar het Gerecht van de Europese Unie voor afdoening van het derde tot en met het vijfde middel van het beroep in zaak T-131/16 en van het tweede middel, het tweede en het derde onderdeel van het derde middel en het vierde middel van het beroep in zaak T-263/16.**

**4) De beslissing omtrent de kosten wordt aangehouden.**

ondertekeningen