

Downloaded via the EU tax law app / web

Gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P

Europese Commissie

tegen

Government of Gibraltar

en

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland

en

Koninkrijk Spanje

tegen

Government of Gibraltar

en

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland

„Hogere voorziening – Staatssteun – Materiële selectiviteit – Belastingstelsel – Gibraltar – „Offshorevennootschappen””

Samenvatting van het arrest

1. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Toekenning door overheid van fiscaal gunstige behandeling aan bepaalde ondernemingen – Daaronder begrepen – Belastingverlaging in vorm van algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers – Daarvan uitgesloten*

(Art. 87, lid 1, EG)

2. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Selectiviteit van maatregel – Belastingheffing afhankelijk van voorwaarde dat winst wordt gemaakt en waarvoor volgens aantal criteria bepaald maximum geldt – Geen*

(Art. 87, lid 1, EG)

3. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Selectiviteit van maatregel – Beoordeling op basis van gebruikte regelgevingstechniek – Daarvan uitgesloten*

(Art. 87, lid 1, EG)

4. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Selectiviteit van maatregel – Belastingregeling op grond waarvan bepaalde ondernemingen naar hun aard aan heffingsgrondslagen kunnen ontsnappen – Daaronder begrepen*

(Art. 87, lid 1, EG)

5. *Steunmaatregelen van de staten – Onderzoek door Commissie – Onderzoek van steunregeling in haar geheel – Toelaatbaarheid*

(Art. 87 EG en 88 EG)

6. *Steunmaatregelen van de staten – Onderzoek door Commissie – Verenigbaarheid van steunmaatregel met gemeenschappelijke markt – Beoordeling volgens mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied – Draagwijdte*

(Art. 87 EG en 88 EG; mededeling 98/C 384/03 van de Commissie)

7. *Steunmaatregelen van de staten – Verbod – Afwijkingen – Steunmaatregelen die als verenigbaar met gemeenschappelijke markt kunnen worden beschouwd – Toetsing aan artikel 87 EG – Inaanmerkingneming van vroegere praktijk – Daarvan uitgesloten*

(Art. 87, lid 1, EG)

8. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Differentiatie tussen ondernemingen ter zake van lasten – Uitsluiting – Voorwaarde*

(Art. 87, lid 1, EG)

9. *Steunmaatregelen van de staten – Verbod – Afwijkingen – Samenwerkingsplicht van lidstaat die om afwijking verzoekt*

(Art. 87, lid 2, EG)

10. *Recht van Unie – Beginselen – Rechten van verdediging – Toepassing op door Commissie ingeleide administratieve procedures – Onderzoek van voorgenomen steunmaatregelen – Omvang*

(Art. 88, lid 2, EG)

1. Het begrip steun heeft een algemenere strekking dan het begrip subsidie, daar het niet alleen positieve prestaties zoals de subsidie zelf omvat, maar ook overheidsmaatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben.

Een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen een fiscaal gunstige behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van die van de andere belastingplichtigen, is bijgevolg een „steunmaatregel van de staat” in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

Voordelen die voortvloeien uit een algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers, vormen daarentegen geen steun in de zin van artikel 87 EG.

(cf. punten 71-73)

2. Ingevolge artikel 87, lid 1, EG moet worden vastgesteld of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

Een maatregel die erin voorziet dat een belasting op het aantal personeelsleden en op het gebruik van bedrijfsruimten slechts verschuldigd is voor zover de belastingplichtige winst maakt en dat de op basis van deze twee heffingsgrondslagen verschuldigde belasting beperkt is, verschaft geen selectieve voordelen, aangezien de voorwaarde dat winst wordt gemaakt en de voorwaarde het voor de belastingheffing op de winst geldende maximum op zich algemene maatregelen vormen die zonder onderscheid op alle marktdeelnemers van toepassing zijn, en daarmee dus geen selectieve voordelen worden verleend.

(cf. punten 75, 77, 80)

3. Artikel 87, lid 1, EG maakt geen onderscheid naar de gronden voor of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar ziet op de gevolgen ervan, onafhankelijk dus van de gebruikte technieken.

In het kader van de beoordeling van de selectiviteit van een voorgenomen belastinghervorming kunnen op basis van een benadering die louter van de gebruikte regelgevingstechniek uitgaat, niet de gevolgen van de betrokken fiscale maatregel worden onderzocht en dan ook is a priori ook elke mogelijkheid uitgesloten om het ontbreken van heffing voor sommige belastingplichtigen als een „selectief voordeel” te kwalificeren.

Deze overwegingen gelden inzonderheid voor een belastingstelsel dat in plaats van algemene voorschriften voor alle ondernemingen vast te stellen, waarvan ten gunste van bepaalde ondernemingen wordt afgeweken, tot hetzelfde resultaat komt door de belastingregels aldus aan te passen en te combineren dat de loutere toepassing van die regels tot een verschillende belastingdruk voor de verschillende ondernemingen leidt.

(cf. punten 87-88, 93)

4. Het feit dat uit de toepassing van een „algemene” belastingregeling een verschillende belastingdruk voortvloeit, volstaat op zich niet als bewijs van de selectiviteit van een heffing in de zin van artikel 87, lid 1, EG. Aldus kunnen de door een belastingstelsel in aanmerking genomen criteria die de belastinggrondslag opleveren, alleen dan worden geacht selectieve voordelen te verschaffen indien deze criteria de begunstigde ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie aanduiden, waardoor dat stelsel als begunstiging van „bepaalde” ondernemingen of „bepaalde” producties in de zin van artikel 87, lid 1, EG kan worden gekwalificeerd.

Dat is het geval indien de omstandigheid dat bepaalde zogenoemde „offshorevennootschappen” niet worden belast, niet toevallig uit de betrokken regeling voortvloeit, maar het onvermijdelijke gevolg is van het feit dat de belastinggrondslagen precies aldus zijn vastgesteld dat deze „offshorevennootschappen”, die – per definitie – geen werknemers in dienst hebben en geen bedrijfsruimten gebruiken, volgens de door de voorgenomen belastinghervorming in aanmerking genomen heffingsgrondslagen geen belastbare grondslag hebben. Op grond van de omstandigheid dat deze vennootschappen, die ten aanzien van de in de voorgenomen belastinghervorming gehanteerde belastinggrondslagen een groep van vennootschappen vormen, juist wegens de specifieke kenmerken van deze groep niet worden belast, kan worden geconcludeerd dat die vennootschappen selectieve voordelen genieten.

(cf. punten 103?107)

5. De Commissie kan zich in het geval van een steunregeling ertoe beperken de algemene kenmerken daarvan te onderzoeken en zij hoeft niet elk geval waarin die regeling wordt toegepast te onderzoeken, om uit te maken of die regeling steunelementen bevat.

(cf. punt 122)

6. De mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied kan – als interne bestuurlijke maatregel – niet als een rechtsregel worden aangemerkt. Zij vormt een gedragsregel voor de te volgen praktijk waarvan de Commissie in een concreet geval niet mag afwijken zonder opgave van redenen die verenigbaar zijn met het beginsel van gelijke behandeling.

(cf. punt 128)

7. Slechts in het kader van artikel 87, lid 1, EG en niet ten aanzien van een beweerde eerdere beschikkingspraktijk van de Commissie moet worden beoordeeld of een bepaalde maatregel al dan niet staatssteun vormt.

(cf. punt 136)

8. Het begrip „staatssteun” ziet niet op overheidsmaatregelen die differentiëren tussen ondernemingen en derhalve – a priori – selectief zijn, wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard en de opzet van het stelsel waarbinnen zij plaatsvinden.

De lidstaat die een dergelijke differentiatie tussen ondernemingen ter zake van de lasten heeft gemaakt, dient te bewijzen dat dit onderscheid daadwerkelijk gerechtvaardigd is door de aard en de opzet van het betrokken stelsel.

(cf. punten 145?146)

9. Een lidstaat die verzoekt om machtiging om in afwijking van de Verdragsregels steun te verlenen, is verplicht om met de Commissie samen te werken. Ingevolge deze verplichting dient hij met name alle gegevens te verstrekken aan de hand waarvan deze instelling kan nagaan of aan de voorwaarden voor de gevraagde afwijking is voldaan.

(cf. punt 147)

10. De eerbiediging van de rechten van verdediging in het kader van de formele onderzoeksprocedure krachtens artikel 88, lid 2, EG vereist dat de betrokken lidstaat in staat wordt gesteld naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken met betrekking tot de juistheid en de relevantie van de gestelde feiten en omstandigheden en met betrekking tot de verkregen stukken

waarmee de Commissie de door haar gestelde inbreuk op het recht van de Unie heeft gestaafd, alsook met betrekking tot de door belanghebbende derden overeenkomstig artikel 88, lid 2, EG, ingediende opmerkingen. In de mate waarin de lidstaat niet in staat is gesteld zijn mening over die opmerkingen kenbaar te maken, kan de Commissie deze in haar beschikking niet tegen die lidstaat gebruiken.

De andere belanghebbenden dan de betrokken lidstaat hebben in de procedure van toezicht op staatssteun alleen de mogelijkheid om de Commissie alle inlichtingen te doen toekomen die deze met het oog op haar toekomstig beleid tot voorlichting strekken. Zij kunnen dienaangaande zelf geen aanspraak maken op een contradictoir debat met de Commissie zoals dit ten gunste van deze lidstaat is vastgesteld.

(cf. punten 165, 181)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

15 november 2011 (*)

Inhoud

I – Rechtskader

II – Feiten

A – Voorgeschiedenis van de hervorming van de vennootschapsbelasting door de Government of Gibraltar

B – De vennootschapsbelastinghervorming van de Government of Gibraltar

III – Administratieve procedure en litigieuze beschikking

IV – Procesverloop in eerste aanleg en bestreden arrest

V – Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen

VI – Hogere voorzieningen

A – Het enige middel van de Commissie en het achtste middel van het Koninkrijk Spanje

1. Motivering van het bestreden arrest

2. Argumenten van partijen

3. Beoordeling door het Hof

- a) De voorwaarde dat winst wordt gemaakt en het voor de belastingheffing geldende plafond
- b) De voordelen voor „offshorevennootschappen”

VII – Bij het Gerecht ingestelde beroepen

A – Het tweede middel van de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk en het tweede onderdeel van het derde middel van de Government of Gibraltar

- 1. Het tweede onderdeel van het tweede middel
- 2. Het door de Government of Gibraltar aangevoerde tweede onderdeel van het derde middel
- 3. Het eerste onderdeel van het tweede middel
 - a) Argumenten van partijen
 - b) Beoordeling door het Hof
- 4. Het derde onderdeel van het tweede middel
 - a) Argumenten van partijen
 - b) Beoordeling door het Hof

B – Het derde middel van het Verenigd Koninkrijk en het eerste onderdeel van het derde middel van de Government of Gibraltar, ontleend aan schending van de rechten van de verdediging

- 1. Argumenten van partijen
- 2. Beoordeling door het Hof

C – Het eerste middel, betreffende de regionale selectiviteit

VIII – Kosten

„Hogere voorziening – Staatssteun – Materiële selectiviteit – Belastingstelsel – Gibraltar – „Offshorevennootschappen””

In de gevoegde zaken C?106/09 P en C?107/09 P,

betreffende twee hogere voorzieningen krachtens artikel 56 van het Statuut van het Hof van Justitie, ingesteld op 16 maart 2009,

Europese Commissie (C?106/09 P), vertegenwoordigd door R. Lyal, V. Di Bucci en N. Khan als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

rekwirante,

andere partijen in de procedure:

Government of Gibraltar, vertegenwoordigd door J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, en A. Petersen, advocaat,

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door I. Rao als gemachtigde, bijgestaan door D. Anderson, QC, en M. Gray, barrister,

verzoekers in eerste aanleg,

ondersteund door:

Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door B. Doherty, barrister, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

interveniënt in hogere voorziening,

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door N. Díaz Abad en J. M. Rodríguez Cárcamo als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

interveniënt in eerste aanleg,

en

Koninkrijk Spanje (C-107/09 P), vertegenwoordigd door N. Díaz Abad en J. M. Rodríguez Cárcamo als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

rekwirante,

andere partijen in de procedure:

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, V. Di Bucci en N. Khan als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster in eerste aanleg,

Government of Gibraltar, vertegenwoordigd door J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, en A. Petersen, advocaat,

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door I. Rao als gemachtigde, bijgestaan door D. Anderson, QC, en M. Gray, barrister,

verzoekers in eerste aanleg,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot en A. Prechal, kamerpresidenten, A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (rapporteur), D. Šváby, M. Berger en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 november 2010,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 april 2011,

het navolgende

Arrest

1 Met hun hogere voorzieningen verzoeken de Commissie van de Europese Gemeenschappen en het Koninkrijk Spanje om vernietiging van het arrest van het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen van 18 december 2008, *Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk/Commissie* (T-211/04 en T-215/04, Jurispr. blz. II-3745; hierna: „bestreden arrest”), waarbij nietig is verklaard beschikking 2005/261/EG van de Commissie van 30 maart 2004 inzake de steunregeling die het Verenigd Koninkrijk voornemens is ten uitvoer te leggen bij de hervorming van de vennootschapsbelasting door de *Government of Gibraltar* (PB 2005, L 85, blz. 1, hierna: „litigieuze beschikking”).

I – Rechtskader

2 Artikel 6 van verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel [88 EG] (PB L 83, blz. 1), bepaalt:

„Formele onderzoeksprocedure

1. De beschikking om de formele onderzoeksprocedure in te leiden behelst een samenvatting van de relevante feiten en rechtspunten, een eerste beoordeling van de Commissie omtrent de steunverlenende aard van de voorgestelde maatregel, alsook de redenen waarom getwijfeld wordt aan de verenigbaarheid ervan met de gemeenschappelijke markt. In de beschikking worden de betrokken lidstaat en de andere belanghebbenden uitgenodigd om hun opmerkingen mede te delen binnen een vastgestelde termijn die normalerwijs niet langer dan een maand mag zijn. In naar behoren gerechtvaardigde gevallen kan de Commissie deze termijn verlengen.

2. De ingekomen opmerkingen worden aan de betrokken lidstaat medegedeeld. Indien een belanghebbende hierom verzoekt op grond dat hem schade kan worden berokkend, wordt zijn identiteit geheim gehouden voor de betrokken lidstaat. Deze lidstaat kan op de ingediende opmerkingen reageren binnen een vastgestelde termijn, die normalerwijs niet langer dan een maand mag zijn. In naar behoren gerechtvaardigde gevallen kan de Commissie deze termijn verlengen.”

II – Feiten

A – Voorgeschiedenis van de hervorming van de vennootschapsbelasting door de Government of Gibraltar

3 Op 11 juli 2001 heeft de Commissie besloten de formele onderzoeksprocedure van artikel 88, lid 2, EG in te leiden tegen twee in Gibraltar toegepaste regelingen inzake vennootschapsbelasting met betrekking tot „vrijgestelde vennootschappen” (PB 2002, C 26, blz. 13), respectievelijk „gekwalificeerde vennootschappen” (PB 2002, C 26, blz. 9).

4 Om de status van vrijgestelde vennootschap te krijgen, moest een onderneming aan bepaalde voorwaarden voldoen. Daartoe behoorde het verbod om in Gibraltar enige handels- of andere activiteit te ontplooiën, behalve met andere vrijgestelde vennootschappen of gekwalificeerde vennootschappen. Onder voorbehoud van enkele uitzonderingen was een

vrijgestelde vennootschap in Gibraltar vrijgesteld van inkomstenbelasting en hoefde zij slechts een jaarlijkse forfaitaire belasting van 225 GBP te betalen.

5 De voorwaarden om onder de status van gekwalificeerde vennootschap te vallen waren in wezen dezelfde als die voor de status van vrijgestelde vennootschap. De gekwalificeerde vennootschappen betaalden belasting tegen een tarief waarover met de fiscale autoriteiten van Gibraltar werd onderhandeld en dat tussen 2 en 10 % van hun winst schommelde.

6 Bij arrest van 30 april 2002, Government of Gibraltar/Commissie (T-195/01 en T-207/01, Jurispr. blz. II-2309), heeft het Gerecht enerzijds de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure met betrekking tot de vrijgestelde vennootschappen nietig verklaard, op grond dat de Commissie de voor deze vennootschappen geldende regeling in haar geheel als nieuwe steun had gekwalificeerd, en heeft het anderzijds het beroep tot nietigverklaring van de inleidingsbeschikking met betrekking tot de gekwalificeerde vennootschappen verworpen.

7 De procedure betreffende de vrijgestelde vennootschappen heeft geleid tot een besluit van de Commissie van 19 januari 2005 waarbij deze passende maatregelen heeft voorgesteld die door het Verenigd Koninkrijk op 18 februari 2005 zijn aanvaard (PB 2005, C 228, blz. 9). Na de procedure betreffende de gekwalificeerde vennootschappen heeft de Commissie op 30 maart 2004 beschikking 2005/77/EG inzake de door het Verenigd Koninkrijk ingestelde steunregeling ten behoeve van gekwalificeerde vennootschappen in Gibraltar (PB 2005, L 29, blz. 24) vastgesteld, waarbij zij het voor deze vennootschappen geldende stelsel onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt heeft verklaard.

B – De vennootschapsbelastinghervorming van de Government of Gibraltar

8 Onverminderd de vraag of de fiscale regelingen inzake de vrijgestelde en de gekwalificeerde vennootschappen als staatssteun waren aan te merken, heeft de Government of Gibraltar op 27 april 2002 aangekondigd dat zij voornemens was de gehele wetgeving inzake vennootschapsbelasting in te trekken en een volledig nieuwe belastingregeling voor alle vennootschappen van Gibraltar in te voeren. In het onderhavige geding gaat het om die hervorming van de vennootschapsbelasting door de Government of Gibraltar.

9 Bij brief van 12 augustus 2002 heeft het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland overeenkomstig artikel 88, lid 3, EG de belastinghervorming die de Government of Gibraltar voornemens was tot stand te brengen (hierna: „voorgenomen belastinghervorming”) aangemeld bij de Commissie.

10 Alvorens door de Government of Gibraltar te kunnen worden toegepast, diende de voorgenomen belastinghervorming eerst te worden goedgekeurd door het House of Assembly van Gibraltar. In het kader van deze hervorming moest de bestaande wettelijke regeling betreffende de vrijgestelde en de gekwalificeerde vennootschappen met onmiddellijke ingang worden ingetrokken.

11 Zoals uit punt 18 van het bestreden arrest blijkt, houdt die voorgenomen belastinghervorming een stelsel van belastingheffing in dat voor alle in Gibraltar gevestigde vennootschappen geldt, alsook een extra heffing, of strafheffing („top-up tax”), die alleen geldt voor vennootschappen in de financiële dienstverleningssector en voor nutsbedrijven, waartoe telecommunicatiebedrijven en elektriciteits- en watervoorzieningsbedrijven behoren.

12 De kenmerken van het belastingsysteem dat middels deze hervorming zou worden ingevoerd, zijn in de punten 21 tot en met 25 van het bestreden arrest beschreven als volgt:

„21 Het bij de belastinghervorming ingevoerde stelsel van belastingheffing dat voor alle in Gibraltar gevestigde vennootschappen geldt, bestaat uit een personeelsbelasting (payroll tax), een belasting op het gebruik van bedrijfsruimten (business property occupation tax) en een registratierecht (registration fee):

- de personeelsbelasting: alle vennootschappen van Gibraltar zijn een personeelsbelasting verschuldigd ten bedrage van 3 000 GBP per werknemer per jaar; iedere ‚werkgever‘ in Gibraltar zal personeelsbelasting moeten betalen voor al zijn voltijdse en deeltijdse ‚werknemers‘ die ‚in Gibraltar zijn tewerkgesteld‘; in de wettelijke regeling met betrekking tot de belastinghervorming worden voornoemde termen gedefinieerd;
- de belasting op het gebruik van bedrijfsruimten (Business Property Occupation Tax; hierna: ‚BPOT‘): alle vennootschappen die in Gibraltar ruimten voor bedrijfsdoeleinden gebruiken, zullen een belasting op het gebruik van die ruimten moeten betalen waarvan het tarief gelijk is aan een percentage van hun algemene belastingplicht voor de onroerendgoedbelasting in Gibraltar;
- het registratierecht: alle vennootschappen van Gibraltar zullen een jaarlijks registratierecht moeten betalen van 150 GBP voor vennootschappen die geen inkomsten genereren, en van 300 GBP voor vennootschappen die wel inkomsten genereren.”

22 Voor de belastingplicht met betrekking tot de personeelsbelasting en de BPOT geldt een plafond van 15 % van de winst. Uit de invoering van dit plafond volgt dat de vennootschappen de personeelsbelasting en de BPOT enkel betalen indien zij winst maken, en dat het bedrag daarvan niet meer dan 15 % van voornoemde winst kan zijn.

[...]

23 Bepaalde activiteiten, namelijk financiële diensten en nutsvoorzieningen, zullen worden belast met een extra heffing (of strafheffing) over de winst uit die activiteiten. De extra heffing geldt alleen voor winst die aan die activiteiten kan worden toegerekend.

24 Financiële dienstverleners zijn, naast de personeelsbelasting en de BPOT, een extra heffing (of strafheffing) verschuldigd tegen een tarief van 4 tot 6 % van de winst uit de financiële dienstverleningsactiviteiten (berekend volgens international accounting standards); voor de totale belasting van die vennootschappen (personeelsbelasting, BPOT en extra heffing) zal een plafond van 15 % van de winst gelden.

25 Nutsbedrijven zijn, naast de personeelsbelasting en de BPOT, een extra heffing (of strafheffing) verschuldigd van 35 % van de winst uit hun activiteiten (berekend volgens international accounting standards). Zij mogen de personeelsbelasting en de BPOT aftrekken van hun extra heffing. Hoewel de nutsbedrijven jaarlijks in totaal (personeelsbelasting en BPOT) ook hooguit tot 15 % van de winst worden belast, zorgt de toepassing van de extra heffing voor nutsbedrijven ervoor dat deze bedrijven altijd een belasting van 35 % van de winst betalen.”

III – Administratieve procedure en litigieuze beschikking

13 Nadat het Verenigd Koninkrijk de voorgenomen belastinghervorming bij de Commissie had aangemeld, heeft deze laatste bij schrijven van 16 oktober 2002 een beschikking tot inleiding van de procedure van artikel 88, lid 2, EG tot die lidstaat gericht (hierna: „beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure”) en de belanghebbenden verzocht hun opmerkingen in te dienen (PB 2002, C 300, blz. 2).

14 Deze beschikking verwijst naar punt 9 van de mededeling van de Commissie over de

toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB 1998, C 384, blz. 3; hierna: „mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied”). In de punten 29 tot en met 33 en 37 tot en met 44 van voornoemde beschikking beschrijft de Commissie vier elementen van de voorgenomen belastinghervorming die volgens haar selectieve voordelen verschaffen op materieel gebied, te weten de voorwaarde dat winst wordt gemaakt, waardoor voordelen worden verleend aan ondernemingen die weinig of geen winst maken, de verschillende beperkingen van de belasting, waardoor voordelen worden verleend aan de vennootschappen die een beroep op deze beperkingen kunnen doen, de vrijstelling van belasting voor ondernemingen die in bepaalde gebieden van Gibraltar zijn gevestigd en, ten slotte, de vrijstelling van de rente die wordt ontvangen voor leningen die ter verwezenlijking van bepaalde doelstellingen worden toegekend. „Offshorevennootschappen” zijn daarbij niet vermeld als ondernemingen die een selectief voordeel genieten.

15 In punt 60, sub f, van de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure verzoekt de Commissie het Verenigd Koninkrijk haar de hierna volgende informatie te verstrekken:

„Een schatting van het aantal, de omvang en de activiteiten:

- van de ondernemingen die geen winst maken en bijgevolg niet aan de personeelsbelasting en aan de BPOT zullen zijn onderworpen,
- van de ondernemingen die winst maken zonder dat zij werknemers in dienst hebben (dat wil zeggen ondernemingen zonder belastbare personeelseenheden),
- van de ondernemingen die winst maken en die minder dan één werknemer in dienst hebben (met uitzondering van de ondernemingen met geen enkele werknemer).”

16 De Commissie heeft opmerkingen ontvangen van het Verenigd Koninkrijk, van de Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Spaanse bond van bedrijfsorganisaties), van de Ålands Landskapsstyrelse [bestuursorgaan van de Åland-eilanden (Finland)], van het Koninkrijk Spanje en van de Government of Gibraltar.

17 Zo heeft het Koninkrijk Spanje in punt 3 van zijn op 3 januari 2003 bij de Commissie ingediende opmerkingen het volgende gepreciseerd:

„[...]”

Naast deze opmerkingen ter bevestiging van de door de Commissie aangevoerde bezwaren, die in wezen op zich reeds volstaan om de geldigheid van de door het Verenigd Koninkrijk namens de Government of Gibraltar voorgestelde hervorming op losse schroeven te zetten, lijkt het ons van essentieel belang dat bij de beoordeling van de verenigbaarheid van dit stelsel naar behoren rekening wordt gehouden met de reële economische en fiscale context op het grondgebied van de instantie die deze regeling voorstelt.

De voorgenomen belastinghervorming vertoont enkele zeer eigenaardige kenmerken, onder meer:

[...]

c) Voor de 28 800 ondernemingen die niet zijn onderworpen aan de extra heffing waarvan sub a supra sprake is, betreft de voorgenomen belastingregeling in werkelijkheid geen algemene belasting op de ondernemingswinsten, maar een samenstel van verschillende specifieke heffingen (de personeelsbelasting, de [BPOT], het registratierecht), waarvoor beperkingen gelden waardoor de belastingdruk bijzonder laag zoniet onbestaande is (de hervorming wordt in Gibraltar niet

zonder reden ‚nulbelasting‘ genoemd).

Rekening ermee houdend dat het merendeel van de 28 800 geregistreerde ondernemingen als ‚postbus‘-vennootschappen of beheersvennootschappen kunnen worden beschouwd, zullen zij – voor zover zij winst maken – jaarlijks een belasting van 3 000 GBP per werknemer dienen te betalen. Aangezien de meeste van deze ondernemingen in beginsel slechts één werknemer in dienst hebben (een accountant of een auditeur), doorgaans overigens deeltijds, zullen zij maximaal 3 000 GBP per jaar betalen indien zij geen bedrijfsruimten gebruiken (hetgeen in de regel het geval is), daar zij geen [BPOT] zullen moeten betalen;

[...]

d) De ‚offshorevennootschappen‘ vallen niet binnen de werkingssfeer van de twee nieuwe belastingen: ongeveer 8 000 ondernemingen zonder fysieke aanwezigheid in Gibraltar zullen dus vrijgesteld zijn.

Een dergelijke belastinghervorming heeft wel bijzonder vreemde trekken en laat de fiscale situatie van ondernemingen die in Gibraltar noch over personeel noch over bedrijfsruimten beschikken, volkomen onverlet.

[...]”

18 De Commissie heeft deze opmerkingen doorgezonden aan het Verenigd Koninkrijk, dat bij schrijven van 13 februari 2003 zijn commentaar daarop heeft meegedeeld zonder zich evenwel over de argumenten van het Koninkrijk Spanje betreffende de fiscale behandeling van „offshorevennootschappen” uit te spreken.

19 In punt 163 van de litigieuze beschikking heeft de Commissie geconcludeerd dat „[de voorgenomen belastinghervorming] een steunregeling vormt in de zin van artikel 87, lid 1, van het EG-Verdrag. Geen van de afwijkingen waarin de leden 2 en 3 van artikel 87 voorzien, is van toepassing. Het Verenigd Koninkrijk mag de hervorming derhalve niet ten uitvoer leggen”.

20 Volgens de Commissie is de voorgenomen belastinghervorming dus, zoals uit de punten 98 tot en met 152 van de litigieuze beschikking blijkt, zowel regionaal als materieel selectief. De hervorming is regionaal selectief voor zover daarin wordt voorzien in een stelsel van vennootschapsbelasting op grond waarvan de ondernemingen in Gibraltar over het algemeen tegen een lager tarief worden belast dan die in het Verenigd Koninkrijk (punt 127 van de litigieuze beschikking).

21 De Commissie is van mening dat een aantal aspecten van de belastinghervorming materieel selectief zijn. Dat is ten eerste het geval met betrekking tot de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken om belastingplichtig voor de personeelsbelasting en de BPOT te zijn, aangezien deze voorwaarde de ondernemingen die geen winst maken bevoordeelt (punten 128?133 van de litigieuze beschikking); ten tweede met betrekking tot het plafond van 15 % van de winst dat voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT geldt, aangezien dit plafond de ondernemingen bevoordeelt die in het betrokken belastingjaar weinig winst maken in verhouding tot hun aantal werknemers en hun gebruik van bedrijfsruimten (punten 134?141 van de litigieuze beschikking), en ten derde, ten slotte, zijn de personeelsbelasting en de BPOT ook materieel selectief omdat die twee belastingen naar hun aard „offshorevennootschappen” bevoordelen die niet werkelijk fysiek aanwezig zijn in Gibraltar en daardoor geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn (punten 142?144 en 147?150 van de litigieuze beschikking).

22 Artikel 1 van het dispositief van de litigieuze beschikking luidt als volgt:

„De door het Verenigd Koninkrijk aangemelde voorstellen voor de hervorming van het vennootschapsbelastingstelsel in Gibraltar vormen een steunregeling die onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt.

Deze voorstellen mogen derhalve niet ten uitvoer worden gelegd.”

IV – Procesverloop in eerste aanleg en bestreden arrest

23 Bij op 9 juni 2004 ter griffie van het Gerecht neergelegde verzoekschriften hebben de Government of Gibraltar, in zaak T?211/04, en het Verenigd Koninkrijk, in zaak T?215/04, elk beroep tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking ingesteld.

24 Verzoekers hebben in beide zaken in wezen drie identieke middelen aangevoerd. Het eerste en het tweede middel waren ontleend aan onjuiste toepassing van het recht en beoordelingsfouten betreffende de toepassing van de respectieve criteria van regionale selectiviteit en materiële selectiviteit. Het derde middel was ontleend aan schending van wezenlijke vormvoorschriften in het kader van het onderzoek van het derde element van de voorgenomen belastinghervorming, betreffende „offshorevennootschappen”. Dit laatste middel viel uiteen in twee onderdelen. Het eerste onderdeel betrof schending van het recht om te worden gehoord en werd door zowel het Verenigd Koninkrijk als de Government of Gibraltar aangevoerd, en het tweede – enkel door de Government of Gibraltar ingeroepen – onderdeel stelde schending van de motiveringsplicht.

25 Bij beschikkingen van de president van de Derde kamer van het Gerecht van 14 december 2004 en 15 februari 2005 zijn de respectieve verzoeken tot interventie van het Verenigd Koninkrijk ter ondersteuning van de conclusies van de Government of Gibraltar in zaak T?211/04 en van het Koninkrijk Spanje ter ondersteuning van de conclusies van de Commissie in zaak T?215/04 ingewilligd.

26 Het Gerecht heeft zowel het eerste middel van verzoekers, betreffende de regionale selectiviteit, als hun tweede middel, betreffende de materiële selectiviteit, toegewezen. Om die reden heeft het Gerecht het derde middel, dat op schending van wezenlijke vormvoorschriften was gebaseerd, niet onderzocht.

V – Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen

27 Bij beschikking van de president van het Hof van 26 juni 2009 zijn de zaken C?106/09 P en C?107/09 P gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

28 Bij beschikking van de president van het Hof van 25 september 2009 is Ierland in deze zaken toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van het Verenigd Koninkrijk en van de Government of Gibraltar.

29 In hogere voorziening verzoekt de Commissie het Hof:

- primair:
- het bestreden arrest te vernietigen;

- de door de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk ingestelde beroepen tot nietigverklaring te verwerpen;
- de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk te verwijzen in de kosten;
- subsidiair:
- de zaken terug te verwijzen naar het Gerecht voor een nieuw onderzoek;
- de beslissing omtrent de kosten van de procedure in eerste aanleg en van de procedure in hogere voorziening aan te houden.

30 In hogere voorziening verzoekt het Koninkrijk Spanje het Hof:

- het bestreden arrest te vernietigen;
- de litigieuze beschikking in overeenstemming met het recht te verklaren,
- verweerders te verwijzen in de kosten.

31 De Government of Gibraltar verzoekt het Hof:

- de door de Commissie en het Koninkrijk Spanje ingestelde hogere voorzieningen af te wijzen,
- de Commissie en het Koninkrijk Spanje te verwijzen in de door de Government of Gibraltar gemaakte kosten.

32 Het Verenigd Koninkrijk verzoekt het Hof:

- de door de Commissie en het Koninkrijk Spanje ingestelde hogere voorzieningen af te wijzen,
- de Commissie en het Koninkrijk Spanje te verwijzen in de kosten.

33 Ierland verzoekt het Hof:

- de door de Commissie ingestelde hogere voorziening af te wijzen,
- de Commissie te verwijzen in de kosten.

VI – Hogere voorzieningen

34 De Commissie voert één middel aan, ontleend aan schending van artikel 87, lid 1, EG. Dit middel, betreffende de conclusies van het Gerecht inzake de materiële selectiviteit van de voorgenomen belastinghervorming, bestaat uit zes onderdelen. Het Koninkrijk Spanje voert elf middelen aan die in drie groepen kunnen worden ingedeeld, betreffende, ten eerste, de regionale selectiviteit van de hervorming en de status van Gibraltar (de eerste zeven middelen en het negende middel), ten tweede, de materiële selectiviteit (achtste middel), en ten derde, de procedure voor het Gerecht (tiende en elfde middel).

35 Eerst moeten de middelen betreffende de materiële selectiviteit, dat wil zeggen het enige middel van de Commissie en het achtste middel van het Koninkrijk Spanje, worden onderzocht.

A – Het enige middel van de Commissie en het achtste middel van het Koninkrijk Spanje

1. Motivering van het bestreden arrest

36 Voordat het Gerecht de litigieuze beschikking heeft onderzocht, heeft het in de punten 143 tot en met 146 van het bestreden arrest het onderzoekskader uiteengezet dat de Commissie in acht dient te nemen bij haar beoordeling van de vraag of een fiscale steunregeling al dan niet selectief is. Het Gerecht is in dit verband van oordeel dat wanneer de Commissie een belastingmaatregel als selectief aanmerkt, zij om te beginnen moet bepalen welke „normale” regeling in dit belastingstelsel geldt. Vervolgens moet de Commissie beoordelen en vaststellen of het door de betrokken belastingmaatregel verschaft voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die „normale” belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel afwijkt van voornoemde „normale” regeling. In derde instantie dient zij na te gaan of, ingeval sprake is van dergelijke afwijkingen, de maatregel die tot een differentiatie tussen ondernemingen leidt, eventueel niettemin niet „selectief” is, wanneer deze maatregel voortvloeit uit de aard en de opzet van het lastenstelsel waarbinnen zij plaatsvindt.

37 Volgens het Gerecht kan de Commissie deze eerste en tweede etappe van de controle van de selectieve aard van de betrokken maatregel niet overslaan, aangezien zij anders de plaats van de lidstaat inneemt bij de bepaling van diens belastingstelsel en van de „normale” regeling in dit stelsel. Met betrekking tot de bepaling van het betrokken belastingstelsel oordeelt het Gerecht dat bij de huidige stand van de ontwikkeling van het recht van de Unie de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren. Aangezien deze lidstaten en de lagere openbare lichamen fiscale autonomie hebben, zijn zij dus als enige bevoegd om stelsels van vennootschapsbelasting in te richten die volgens hen het best zijn aangepast aan de behoeften van hun economieën.

38 In punt 148 van het bestreden arrest herinnert het Gerecht eraan dat de Commissie in de litigieuze beschikking heeft vastgesteld dat „drie aspecten van het bij [de voorgenomen belastinghervorming] ingevoerde belastingstelsel selectieve voordelen verschaffen aan de vennootschappen die ervan profiteren, en dus staatssteun kunnen vormen: 1) de voorwaarde dat een onderneming winst moet maken om belastingplichtig te zijn voor de personeelsbelasting en de BPOT; 2) het plafond van 15 % van de winst dat geldt voor de verschuldigdheid van de personeelsbelasting en de BPOT, en 3) de aard van de personeelsbelasting en de BPOT”.

39 Vervolgens onderzoekt het Gerecht de litigieuze beschikking op basis van het onderzoekskader dat het in de punten 143 tot en met 146 van het bestreden arrest heeft uiteengezet.

40 Het Gerecht constateert dienaangaande in punt 170 van het bestreden arrest dat, gelet op de door de Government of Gibraltar en door het Verenigd Koninkrijk verstrekte toelichting volgens welke alle onderdelen van de voorgenomen belastinghervorming samen een volwaardig belastingstelsel vormen dat als de „normale” belastingregeling moet worden beschouwd, „de Commissie zich vanaf de administratieve procedure wel [moest] kwijten van haar in punt 143 [van het bestreden arrest] beschreven plicht om eerst de [...] ,normale’ regeling van het aangemelde belastingstelsel te bepalen”. Het Gerecht preciseert in de punten 171 tot en met 174 van het bestreden arrest dat de Commissie de etappes van het voormelde onderzoekskader niet heeft gevolgd en daardoor de grenzen van haar controlebevoegdheid heeft overschreden, gelet op de bevoegdheid van de staten op belastinggebied.

41 Voorts merkt het Gerecht in punt 175 van het bestreden arrest eveneens op dat „[l]os van het feit dat de Commissie zich niet aan het onderzoekskader met betrekking tot de bepaling van de selectiviteit heeft gehouden, [...] noch de in de [litigieuze] beschikking uiteengezette

overwegingen, [...] noch de argumenten die de Commissie en het Verenigd Koninkrijk tijdens de onderhavige procedure hebben aangevoerd, [volstaan] om de juistheid van de bepaling van de [...] ,normale' regeling van het aangemelde belastingstelsel in twijfel te trekken”.

42 Wat dit laatste betreft, oordeelt het Gerecht in de punten 176 tot en met 178 van het bestreden arrest in de eerste plaats dat de Commissie niet het bewijs heeft geleverd dat de voorwaarde voor de heffing, te weten het maken van winst, en het belastingplafond van 15 % van de winst, als afwijkingen moeten worden aangemerkt, en het belastingstelsel derhalve als selectief dient te worden gekwalificeerd.

43 In de tweede plaats stelt het Gerecht in de punten 179 tot en met 181 van het bestreden arrest vast dat noch het feit dat de Commissie dit belastingstelsel als „hybride” beschouwt, noch de omstandigheid dat een onderneming die niet „fysiek aanwezig” is in Gibraltar de personeelsbelasting en de BPOT niet verschuldigd is, bewijzen dat het betrokken belastingstelsel selectief is.

44 In de derde plaats zijn volgens de punten 182 tot en met 184 van het bestreden arrest de overwegingen van de Commissie aangaande de verschillende criteria die door het litigieuze stelsel worden gehanteerd om de belasting van een onderneming vast te stellen, te vaag om de juistheid van de door de autoriteiten van Gibraltar aangevoerde bepaling van hetgeen de „normale” regeling van de voorgenomen belastinghervorming vormt, in twijfel te trekken.

45 Het Gerecht concludeert in punt 185 van het bestreden arrest dat geen van de door de Commissie beschreven aspecten van de voorgenomen belastinghervorming kan worden geacht een selectief voordeel in de zin van artikel 87, lid 1, EG te verschaffen, aangezien de Commissie niet rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat zij afwijkingen van de „normale” belastingregeling vormen.

46 Ten slotte verklaart het Gerecht in punt 186 van het bestreden arrest dat „de vergelijking van de gestelde gevolgen van het bij de [voorgenomen belastinghervorming] ingevoerde belastingstelsel met de gevolgen van het eerdere belastingstelsel, zoals de Commissie in tabel 1 en in punt 150 van de [litigieuze] beschikking heeft gedaan, in casu niet in aanmerking kan worden genomen voor de toepassing van artikel 87, lid 1, EG”.

2. Argumenten van partijen

47 De Commissie voert in haar hogere voorziening één enkel middel aan, dat aan schending van artikel 87, lid 1, EG is ontleend en het door het Gerecht verrichte onderzoek van de materiële selectiviteit betreft. Dit middel is onderverdeeld in zes onderdelen.

48 Met het eerste onderdeel van dit middel betoogt de Commissie dat het Gerecht de bestaande betrekking tussen artikel 87, lid 1, EG en de omvang van de bevoegdheid van de lidstaten op fiscaal gebied onjuist heeft beoordeeld. De Commissie is in dit verband van mening dat de bevoegdheden van de lidstaten op fiscaal gebied worden afgebakend door het recht van de Unie, inzonderheid door artikel 87, lid 1, EG, en dat het enkele feit dat een nationale bepaling fiscaalrechtelijk van aard is, deze bepaling niet aan de inachtneming van dit artikel onttrekt, aangezien dit artikel staatsmaatregelen niet definieert naar hun reden of hun doelstellingen, maar naar hun gevolgen.

49 Met het tweede onderdeel van haar enige middel stelt de Commissie dat het Gerecht ten onrechte heeft gemeend dat zij eerst de „normale” regeling van het in de voorgenomen belastinghervorming opgenomen belastingstelsel diende te bepalen, en daarna de afwijkende aard van de betrokken maatregelen ten opzichte van die regeling. Met een dergelijke aanpak kan niet

worden onderkend dat een lidstaat een belastingstelsel invoert dat op grond van de eigen structuur inherent discriminatoir is. Volgens haar zou Gibraltar namelijk, door een slimme keuze van de in zijn beweerdelijk „normale” belastingstelsel van toepassing zijnde criteria, ruim baan geven aan de gevolgen van een stelsel dat overduidelijk staatssteun voor bepaalde categorieën ondernemingen inhoudt.

50 Met het derde onderdeel van haar enige middel betoogt de Commissie dat het Gerecht de beginselen betreffende de uitlegging van het begrip staatssteun heeft geschonden, volgens welke nationale maatregelen in het licht van hun gevolgen en niet van de hiermee nagestreefde doelstelling of van een bepaalde regelgevingstechniek moeten worden onderzocht.

51 Met het vierde onderdeel van dit middel voert de Commissie aan dat de benadering op basis waarvan het Gerecht heeft geoordeeld dat elk kenmerk van een stelsel, ongeacht het voordeel dat bepaalde begunstigen hierdoor verkrijgen, automatisch deel van dat stelsel uitmaakt en geen uitzondering erop vormt, en bijgevolg ontkomt aan de toepassing van de regels inzake staatssteun.

52 Met het vijfde onderdeel van het middel verwijt de Commissie het Gerecht, tot het onjuiste oordeel te zijn gekomen dat de Commissie noch de „normale” belastingregeling had bepaald, noch de derogerende aard van de aan de voorgenomen belastinghervorming verleende kenmerken had aangetoond. De Commissie had namelijk duidelijk en volgens de regels de aangemelde belastingregeling als een personeelsbelasting en een belasting op het gebruik van bedrijfsruimten geïdentificeerd. Verder merkt de Commissie op dat de door het Gerecht gekozen grond voor de nietigverklaring van de litigieuze beschikking geen motiveringsgebrek maar een onjuiste rechtsopvatting betrof.

53 In het zesde onderdeel van haar enige middel stelt de Commissie dat het Gerecht heeft nagelaten stil te staan bij de drie in de litigieuze beschikking vastgestelde selectiviteitselementen, door voorbij te gaan aan haar op de concrete gevolgen van de voorgenomen belastinghervorming gebaseerde constatering, namelijk dat deze hervorming verschillende belastingtarieven voor verschillende bedrijfstakken in Gibraltar behelst en in Gibraltar gevestigde „offshoreondernemingen” zonder personeel en bedrijfsruimten een voordeel verschaft.

54 Weliswaar heeft het Gerecht in de punten 156 tot en met 162 van het bestreden arrest de relevante passages van de litigieuze beschikking weergegeven, maar het heeft zich niet over de geconstateerde selectieve aspecten van de voorgenomen belastinghervorming uitgesproken. Het Gerecht heeft in punt 186 van het bestreden arrest geen rekening gehouden met de relevantie van de vergelijking van de voorgenomen belastinghervorming met het eerdere belastingstelsel. Vastgesteld moet worden dat de Commissie – onder verwijzing naar het vorige stelsel – had benadrukt dat de in de litigieuze beschikking onderzochte regeling, door dezelfde effecten te sorteren, een voortzetting van de eerdere situatie beoogde, ook al werd daarvoor een andere techniek gebruikt. Aldus laat het Gerecht belastingtechnische overwegingen zwaarder wegen dan de beoordeling van de gevolgen van een maatregel.

55 Met zijn achtste middel verwijt het Koninkrijk Spanje het Gerecht ten onrechte te hebben geoordeeld dat niet aan het criterium van de materiële selectiviteit was voldaan. De overgrote meerderheid van de in Gibraltar gevestigde ondernemingen, te weten 28 798 vennootschappen van de 29 000, zou namelijk tegen een nultarief worden aangeslagen. Bijgevolg zou het door het Gerecht als algemeen aangemerkte stelsel in werkelijkheid een bijzondere regeling zijn, die een „de-factoselectiviteit” in het leven roept.

56 In zijn memorie van antwoord op de hogere voorziening van de Commissie ondersteunt het Koninkrijk Spanje het door de Commissie aangevoerde middel. Het daadwerkelijk door de

voorgenomen belastinghervorming nagestreefde doel is, buitenlands kapitaal aan te blijven trekken waarmee de investeerders trachten te ontkomen aan de normale belastingregelingen waarin zij in hun landen van herkomst onderworpen zijn. Aangezien het onderzoek van een vennootschapsbelasting een verrichting vormt waarvoor een ingewikkelde economische beoordeling vereist is, heeft het Gerecht bovendien zijn eigen beoordeling ten onrechte in de plaats gesteld van de economische beoordeling van de Commissie, wat de door de Commissie in de litigieuze beschikking geïdentificeerde selectiviteitselementen betreft.

57 De Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk voeren om te beginnen aan dat het Gerecht de door de Commissie in de litigieuze beschikking gehanteerde aanpak op goede gronden heeft afgewezen. Deze aanpak is onjuist en in strijd met de gebruikelijke benadering van de Commissie zoals die met name uit de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied volgt. Deze nieuwe aanpak leidt ertoe dat de fiscale soevereiniteit die volgens het EG-Verdrag en volgens vaste rechtspraak van het Hof aan de lidstaten toekomt, wordt ondermijnd, en stelt de Commissie in staat tot een harmonisatie van de directe belastingen over te gaan.

58 Wat het eerste onderdeel van het door de Commissie aangevoerde enige middel betreft, zijn de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk van mening dat dit onderdeel niet afdoet aan de bevoegdheid van de lidstaten op fiscaal gebied en op een onjuiste lezing van het bestreden arrest is gebaseerd, aangezien het Gerecht de wijze waarop in het recht van de Unie de fiscale soevereiniteit van de lidstaten is geregeld, niet heeft miskend.

59 Ook het ter onderbouwing van het tweede onderdeel van het enige middel van de Commissie ontwikkelde betoog doet volgens hen afbreuk aan de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. De enkele omstandigheid dat een belastingregeling voor sommige ondernemingen een voordeel in het leven roept, volstaat op zich niet om deze regeling als selectief aan te merken, aangezien vooraf eerst de normale regeling moet worden geïdentificeerd. Dit wordt bevestigd door de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied, die krachtens het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen bindend is voor de Commissie.

60 In het kader van het derde onderdeel van haar enige middel leest de Commissie het bestreden arrest eveneens onjuist doordat zij beweert dat het Gerecht voor recht heeft verklaard dat de Commissie zich op de door de nationale of de regionale autoriteiten vastgestelde doelstellingen diende te baseren, in plaats van de werkelijke inhoud van de betrokken bepalingen te onderzoeken.

61 De door de Commissie in het kader van het vierde onderdeel van haar enige middel ontwikkelde stelling volgens welke een „normaal” belastingstelsel niet meer dan één heffingscriterium in aanmerking kan nemen, kan evenmin met de fiscale soevereiniteit van de lidstaten worden verzoend. De lidstaten moeten immers de belastingen kunnen vaststellen die zij het meest geschikt achten voor hun behoeften en de door hen gewenste belastbare grondslag kunnen kiezen, door in hun belastingregels de normale en noodzakelijke bepalingen op te nemen betreffende het vermogen om te betalen van de belastingplichtigen, welke bepalingen een gemeenschappelijk kenmerk van de belastingen vormen. Dat een belasting meer dan één doelstelling nastreeft, is volstrekt legitiem.

62 Verder is ook het ter onderbouwing van het vijfde onderdeel van het enige middel van de Commissie aangevoerde betoog onjuist. Een belastingstelsel dat op het gebruik van verschillende heffingsgrondslagen is gebaseerd en dat tevens bepalingen over de financiële draagkracht van de belastingplichtigen bevat, kan niet als onsamenhangend worden beschouwd. Bovendien is de bewering van de Commissie dat zij een analyse in drie etappes heeft verricht, niet correct.

63 Wat ten slotte het zesde onderdeel van het enige middel betreft, voeren de Government of

Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk aan dat het standpunt van de Commissie dat de belastingregeling selectief is omdat de zogenoemde „offshoreondernemingen” niet worden belast, onjuist is. Ondernemingen die niet aan de in het nationale belastingstelsel vastgestelde heffingsgrondslag beantwoorden, betalen immers in geen enkel belastingstelsel belasting uit hoofde van dat stelsel. Met deze benadering zou de Commissie de lidstaten, in weerwil van hun fiscale soevereiniteit, haar eigen standpunt opdringen, wat de keuze van de meest geschikte heffingsgrondslag betreft. Het enkele feit dat verschillende ondernemingen verschillende belastingbedragen betalen, is onvoldoende om tot de slotsom te komen dat de voorgenomen belastinghervorming selectief is.

64 Met betrekking tot het achtste door het Koninkrijk Spanje aangevoerde middel, betreffende de materiële selectiviteit van deze hervorming, benadrukken de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk allereerst dat het enkele feit dat sommige vennootschappen geen belasting betalen, niet volstaat om tot de selectiviteit van de op hen toegepaste fiscale regeling te concluderen en om ervan uit te gaan dat deze vennootschappen staatssteun ontvangen. Bovendien behoort de vaststelling van de gegevens die de belastinggrondslag opleveren, tot de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. De bevoegde autoriteiten zijn met name niet verplicht om hetzij de inkomsten, hetzij de winsten als belastinggrondslag in aanmerking te nemen. Verder onderstrepen de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk dat het onderzoek in drie etappes van een fiscale maatregel waarin de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied voorziet en zoals die door het Gerecht in het bestreden arrest is verricht, noodzakelijk is om de door deze maatregel verschafte selectieve voordelen te kunnen identificeren. Wat ten slotte de verklaring van het Koninkrijk Spanje betreft dat 28 798 van de 29 000 in Gibraltar gevestigde vennootschappen dankzij de voorgenomen belastinghervorming erin slagen, daadwerkelijk voor een „nultarief”-belasting in aanmerking te komen, betwijfelt het Verenigd Koninkrijk of deze cijfers juist zijn. Zonder zich specifiek over deze bewering van het Koninkrijk Spanje uit te spreken, stelt de Government of Gibraltar dat moeilijk kan worden ingeschat hoeveel ondernemingen in Gibraltar gevestigd zullen blijven wanneer de voorgenomen belastinghervorming tot stand zal zijn gebracht. In haar memorie van antwoord vermeldt zij dat van de 24 000 in Gibraltar geregistreerde vennootschappen thans ongeveer 3 000 vennootschappen volgens het oude belastingstelsel „vrijgestelde” vennootschappen zijn, ongeveer 260 ondernemingen openbare nutsbedrijven of financiële dienstverleningsvennootschappen zijn en 18 000 ondernemingen niet-actieve vennootschappen betreffen die houdsters van activa zijn.

65 Ierland, dat in zaak C-106/09 P aan de zijde van het Verenigd Koninkrijk intervenieert, is van mening dat de hogere voorziening van de Commissie niet-ontvankelijk dient te worden verklaard, aangezien deze verder gaat dan de elementen die in de litigieuze beschikking en in het bestreden arrest zijn aangegeven. Volgens Ierland tracht de Commissie met het eerste onderdeel van haar enige middel de bewijslast bij de lidstaten te leggen, wat de verenigbaarheid van de aard en de opzet van hun belastingstelsel met het recht van de Unie betreft. Voorts merkt Ierland op dat de Commissie haar desbetreffend betoog op het non-discriminatiebeginsel probeert te baseren, terwijl de voorschriften inzake staatssteun niet op dit beginsel maar op het begrip eerlijke mededinging op de gemeenschappelijke markt berusten. Met betrekking tot de andere onderdelen van het enige middel van de Commissie stelt Ierland zich op het standpunt dat de Commissie krachtens het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel gebonden is door haar mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied. Concluderen dat een belastingsysteem wegens de gevolgen ervan intrinsiek discriminerend is, zonder dat een normaal belastingtarief kan worden bepaald, druist in tegen vaste rechtspraak en is in strijd met de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. Bovendien volstaat het niet om een belastingstelsel als „hybride” te kwalificeren, om daaruit af te leiden dat de door dit stelsel begunstigde ondernemingen staatssteun ontvangen.

3. Beoordeling door het Hof

66 Anders dan Ierland betoogt, is het enige middel van de Commissie ontvankelijk, aangezien het conform artikel 113 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof tot vernietiging van het bestreden arrest strekt, zonder dat het voorwerp van het geding voor het Gerecht wordt gewijzigd. De Commissie verwijt het Gerecht daartoe immers artikel 87 EG te hebben geschonden doordat het ten onrechte heeft geoordeeld dat geen van de drie in de litigieuze beschikking als selectief aangemerkte elementen selectieve voordelen verschaft.

67 Meteen moet worden afgewezen de door de Commissie in het kader van het tweede onderdeel van haar middel aangevoerde grief waarmee zij het Gerecht verwijt, zich ten onrechte te hebben gebaseerd op de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied, waarvan het Gerecht de draagwijdte onjuist zou hebben opgevat.

68 Gelet op de verwijzing naar deze mededeling – in de punten 143 en 146 van het bestreden arrest – kan worden volstaan met de vaststelling dat het Gerecht hieruit geen enkele conclusie feitelijk of rechtens heeft getrokken, zoals uit de in die punten gebruikte bewoordingen „[z]oals de Commissie zelf verklaart” en „overigens” blijkt, maar zich ter onderbouwing van zijn benadering, zoals die in de punten 143 tot en met 146 van het bestreden arrest is uiteengezet, op de rechtspraak van het Hof en op de verdeling van de bevoegdheden op fiscaal gebied tussen de Unie en de lidstaten heeft gebaseerd.

69 In die omstandigheden is de grief van de Commissie die tegen deze vermelding van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied is gericht, irrelevant (zie in die zin arrest van 2 oktober 2003, *Salzgitter/Commissie*, C-182/99 P, Jurispr. blz. I-10761, punten 54 en 55), zodat de inhoud en de strekking van deze mededeling in dit stadium niet hoeven te worden onderzocht.

70 Alvorens het enige middel van de Commissie en het achtste middel van het Koninkrijk Spanje te onderzoeken, dient de rechtspraak van het Hof betreffende het begrip „selectief voordeel op fiscaal gebied” in herinnering te worden geroepen.

71 Volgens vaste rechtspraak heeft het begrip steun een algemenere strekking dan het begrip subsidie, daar het niet alleen positieve prestaties zoals de subsidie zelf omvat, maar ook overheidsmaatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben (zie arresten van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Jurispr. blz. I-8365, punt 38, en 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.*, C-78/08–C-80/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72 Een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen een fiscaal gunstige behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is bijgevolg als een „steunmaatregel van de staat” in de zin van artikel 87, lid 1, EG aan te merken (zie arresten van 15 maart 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, Jurispr. blz. I-877, punt 14, en arrest *Paint Graphos e.a.*, reeds aangehaald, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

73 Voordelen die voortvloeien uit een algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers vormen daarentegen geen steun in de zin van artikel 87 EG (zie in die zin arresten van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C?156/98, Jurispr. blz. I?6857, punt 22, en 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C?393/04 en C?41/05, Jurispr. blz. I?5293, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

74 Uitgemaakt moet dus worden of de voorgenomen belastinghervorming selectief is, aangezien die selectiviteit beslissend is voor het begrip „staatssteun” (zie arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C?88/03, Jurispr. blz. I?7115, punt 54).

75 Met betrekking tot de beoordeling van de selectiviteitsvoorwaarde blijkt uit vaste rechtspraak dat ingevolge artikel 87, lid 1, EG moet worden vastgesteld of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, reeds aangehaald, punt 41, en arrest van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie, C?487/06 P, Jurispr. blz. I?10515, punt 82 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

76 Tegen de achtergrond van die rechtspraak moet worden onderzocht of het Gerecht een onjuiste toepassing heeft gegeven aan artikel 87, lid 1, EG, zoals deze bepaling wordt uitgelegd door het Hof, door te oordelen dat geen van de drie in de litigieuze beschikking als selectief aangemerkte elementen selectieve voordelen verschafft.

a) De voorwaarde dat winst wordt gemaakt en het voor de belastingheffing geldende plafond

77 Het Gerecht heeft op basis van de eerste twee in de litigieuze beschikking geïdentificeerde selectiviteitselementen van de betrokken maatregel, te weten dat de personeelsbelasting en de BPOT slechts verschuldigd zijn voor zover de belastingplichtige winst maakt en dat de op basis van deze twee heffingsgrondslagen verschuldigde belasting beperkt is tot 15 % van de winst, geconcludeerd dat de Commissie niet erin geslaagd was, het bewijs te leveren dat deze elementen selectieve voordelen verschaffen.

78 Deze conclusie van het Gerecht berust niet op een onjuiste rechtsopvatting.

79 Zoals in punt 73 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, vallen enkel selectieve voordelen, en niet voordelen die voortvloeien uit een algemene maatregel die zonder onderscheid op alle marktdeelnemers van toepassing is, onder het begrip „staatssteun”.

80 De voorwaarde dat winst wordt gemaakt en het voor de belastingheffing op de winst geldende plafond vormen op zich algemene maatregelen die zonder onderscheid op alle marktdeelnemers van toepassing zijn en waarmee dus geen selectieve voordelen worden verleend.

81 Het argument van de Commissie dat het winstcriterium niets van doen heeft met de inherente logica van een op de personeelsbelasting en de BPOT gebaseerd belastingstelsel, impliceert niet dat dit – op zich neutraal – criterium selectief wordt.

82 Het Gerecht kon, zonder blijk te geven van een onjuiste rechtsopvatting, oordelen dat de voorwaarde dat winst wordt gemaakt en de beperking van de belasting tot 15 % van de winst geen selectieve voordelen verschaffen.

83 Aangezien de door de Commissie verweten voordelen voortvloeien uit maatregelen die

zonder onderscheid op alle marktdeelnemers van toepassing zijn, te weten de voorwaarde dat winst wordt gemaakt, waaruit weinig rendabele ondernemingen profijt zouden trekken, en de voordelen die uit de beperking van de belasting voortvloeien, die uitermate winstgevende ondernemingen ten goede zouden komen, kan het aan de orde zijnde belastingstelsel niet worden geacht selectieve gevolgen te hebben. Deze gevolgen zijn niet van dien aard dat zij „bepaalde ondernemingen” of „bepaalde producties” begunstigen in de zin van artikel 87, lid 1, EG, maar zijn louter het gevolg van het willekeurige feit dat de betrokken marktdeelnemer tijdens het belastbare tijdvak weinig dan wel zeer veel winst heeft gemaakt.

84 Bijgevolg moeten worden verworpen de grieven waarmee wordt opgekomen tegen de door het Gerecht geformuleerde conclusie dat de Commissie niet heeft kunnen aantonen dat de eerste twee in de litigieuze beschikking beschreven elementen, te weten de voorwaarde dat winst wordt gemaakt en de beperking van de belasting tot 15 % van de winst, selectieve voordelen verschaffen.

b) De voordelen voor „offshorevennootschappen”

85 Het Gerecht heeft in punt 185 van het bestreden arrest geconcludeerd dat geen sprake was van selectieve voordelen ten gunste van „offshorevennootschappen”. Door zich niet te hebben gehouden aan het onderzoekskader met betrekking tot de bepaling van de selectiviteit van een fiscale maatregel, zoals dit kader in de punten 143 tot en met 146 van het bestreden arrest is uiteengezet en in de punten 36 en 37 van het onderhavige arrest in herinnering is geroepen, zou de Commissie niet erin zijn geslaagd, het bewijs te leveren dat „offshorevennootschappen”, die naar hun aard niet fysiek aanwezig zijn in Gibraltar, selectieve voordelen genieten.

86 Deze redenering berust op een onjuiste rechtsopvatting.

87 In dit verband zij in de eerste plaats immers herinnerd aan de vaste rechtspraak volgens welke artikel 87, lid 1, EG geen onderscheid maakt naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar op hun gevolgen ziet, onafhankelijk dus van de gebruikte technieken (zie arrest *British Aggregates/Commissie*, reeds aangehaald, punten 85 en 89, alsook aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van 8 september 2011, *Commissie/Nederland*, C?279/08 P, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 51).

88 Op basis van de door het Gerecht gehanteerde benadering, die louter van de door de voorgenomen belastinghervorming gebruikte regelgevingstechniek uitgaat, kunnen de gevolgen van de betrokken fiscale maatregel niet worden onderzocht. Deze benadering sluit a priori ook elke mogelijkheid uit om het ontbreken van elke heffing voor „offshorevennootschappen” als een „selectief voordeel” te kwalificeren. Bijgevolg is die benadering in strijd met de in punt 87 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak.

89 In de tweede plaats moet worden geconstateerd dat de benadering van het Gerecht tevens indruist tegen de in punt 71 van het onderhavige arrest in herinnering geroepen rechtspraak, volgens welke van een selectief voordeel ten gunste van een onderneming slechts sprake is wanneer de lasten die normalerwijs op het budget van deze onderneming drukken, worden verlicht.

90 Stellig heeft het Hof in punt 56 van het voornoemde arrest *Portugal/Commissie* geoordeeld dat de afbakening van het referentiekader des te belangrijker is bij belastingmaatregelen, aangezien het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde „normale” belasting kan worden vastgesteld.

91 Niettemin hangt volgens deze rechtspraak, anders dan in de redenering van het Gerecht en

in het door de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk ontwikkelde betoog is aangegeven, de kwalificatie van een belastingstelsel als „selectief” niet af van het feit dat dit stelsel aldus is ontworpen dat de ondernemingen die eventueel een selectief voordeel genieten, in de regel aan dezelfde fiscale lasten als de andere ondernemingen zijn onderworpen maar voor uitzonderingsbepalingen in aanmerking komen, zodat het fiscaal voordeel kan worden geïdentificeerd als het verschil tussen de normale fiscale last en de last die eerstgenoemde ondernemingen treft.

92 Een dergelijke opvatting van het selectiviteitscriterium zou immers inhouden dat een belastingstelsel, in strijd met de in punt 87 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, enkel als selectief kan worden aangemerkt indien het volgens een welbepaalde regelgevingstechniek is vastgesteld, hetgeen zou meebrengen dat nationale fiscale bepalingen reeds daarom aan elk toezicht op het gebied van staatssteun ontsnappen omdat zij via een andere regelgevingstechniek tot stand zijn gebracht, ook al sorteren zij rechtens en/of feitelijk dezelfde effecten.

93 Deze overwegingen gelden inzonderheid voor een belastingstelsel dat – zoals in casu – in plaats van algemene voorschriften voor alle ondernemingen vast te stellen waarvan ten gunste van bepaalde ondernemingen wordt afgeweken, tot eenzelfde resultaat komt door de belastingregels aldus aan te passen en te combineren dat de loutere toepassing van die regels tot een verschillende belastingdruk voor de verschillende ondernemingen leidt.

94 In de derde plaats moet worden vastgesteld dat het Gerecht in de punten 184 tot en met 186 van het bestreden arrest de Commissie ten onrechte heeft verweten dat zij niet had aangetoond dat sprake was van een selectief voordeel ten gunste van „offshorevennootschappen”, aangezien zij in de litigieuze beschikking geen referentiekader had vastgesteld ten aanzien waarvan een selectief voordeel kon worden geïdentificeerd.

95 Dienaangaande dient er immers op te worden gewezen dat, anders dan het Gerecht met betrekking tot de punten 143, 144 en 150 van de litigieuze beschikking heeft geoordeeld, uit deze punten blijkt dat de Commissie heeft onderzocht of het betrokken belastingstelsel, dat formeel voor alle ondernemingen geldt, selectieve voordelen voor de „offshorevennootschappen” opleverde. De litigieuze beschikking identificeert dit stelsel dus als referentiekader ten opzichte waarvan „offshorevennootschappen” in feite zouden worden begunstigd.

96 In de vierde plaats, ten slotte, moet worden geconstateerd dat de Commissie, anders dan het Gerecht heeft geoordeeld, in de litigieuze beschikking rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat „offshorevennootschappen” – ten opzichte van dit referentiekader – selectieve voordelen in de zin van de in punt 75 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak genieten.

97 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 en van de lagere openbare lichamen die over voldoende fiscale autonomie beschikken, zoals het Gerecht in punt 146 van het bestreden arrest heeft gepreciseerd.

98 Dit neemt evenwel niet weg dat het Gerecht de betrokken regeling niet in haar geheel heeft beoordeeld en geen rekening heeft gehouden met de elementen waarop de Commissie haar beoordeling van die regeling in de litigieuze beschikking had gebaseerd.

99 In dit verband dient te worden herinnerd aan de vaste kenmerken van deze regeling, zoals die in de punten 21 tot en met 25 van het bestreden arrest zijn beschreven.

100 Deze regeling wordt om te beginnen gekenmerkt door de combinatie van de personeelsbelasting en de BPOT als enige belastbare grondslagen, waaraan de voorwaarde is verbonden dat winst wordt gemaakt, welke winst hoogstens voor 15 % wordt belast. Verder ontbreekt in die regeling een algemeen geldende belastbare grondslag die tot een heffing voor alle aan deze regeling onderworpen ondernemingen leidt.

101 Gelet op deze in het vorige punt beschreven kenmerken van deze regeling leidt de litigieuze regeling door de combinatie van deze grondslagen, ook al zijn deze – op zich beschouwd – op algemene criteria gebaseerd, in werkelijkheid tot discriminatie tussen ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden wat het door de voorgenomen belastinghervorming nagestreefde doel betreft, te weten een algemene belastingregeling in te voeren die voor alle in Gibraltar gevestigde vennootschappen geldt.

102 De combinatie van deze belastinggrondslagen leidt dus niet enkel tot een belasting die afhangt van het aantal werknemers en van de omvang van de gebruikte bedrijfsruimten, maar sluit ook – bij gebreke van andere belastinggrondslagen – „offshorevennootschappen” van meet af aan van elke heffing uit, doordat deze geen werknemers in dienst hebben en evenmin over bedrijfsruimten beschikken.

103 Stellig volstaat volgens de in punt 73 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak het feit dat uit de toepassing van een „algemene” belastingregeling een verschillende belastingdruk voortvloeit, op zich niet als bewijs van de selectiviteit van een heffing in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

104 Aldus kunnen de door een belastingstelsel in aanmerking genomen criteria die de belastinggrondslag opleveren, enkel worden geacht selectieve voordelen te verschaffen indien deze criteria de begunstigde ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie aanduiden, waardoor dat stelsel als begunstiging van „bepaalde” ondernemingen of „bepaalde” producties in de zin van artikel 87, lid 1, EG kan worden gekwalificeerd.

105 Dat is in casu nu juist het geval.

106 In dit verband zij erop gewezen dat de omstandigheid dat „offshorevennootschappen” niet worden belast, niet toevallig uit de betrokken regeling voortvloeit, maar het onvermijdelijke gevolg is van het feit dat de belastinggrondslagen nauwgezet aldus zijn vastgesteld dat „offshorevennootschappen”, die – per definitie – geen werknemers in dienst hebben en geen bedrijfsruimten gebruiken, volgens de door de voorgenomen belastinghervorming in aanmerking genomen heffingsgrondslagen geen belastbare grondslag hebben.

107 Gelet op de omstandigheid dat „offshorevennootschappen”, die ten aanzien van de in de voorgenomen belastinghervorming gehanteerde belastinggrondslagen een groep van vennootschappen vormen, juist wegens de eigen specifieke kenmerken van deze groep niet worden belast, kan worden geconcludeerd dat deze vennootschappen selectieve voordelen genieten.

108 Uit het voorgaande volgt dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te oordelen dat de voorgenomen belastinghervorming „offshorevennootschappen” geen selectieve voordelen in de zin van artikel 87, lid 1, EG verschaft.

109 Bijgevolg zijn wat dit betreft het enige middel van de Commissie en het achtste middel van het Koninkrijk Spanje gegrond, zodat het bestreden arrest uit hoofde van die vorderingen dient te

worden vernietigd.

110 Hieruit volgt dat de eerste zeven middelen en het achtste middel van het Koninkrijk Spanje, betreffende de regionale selectiviteit en de status van Gibraltar, niet meer hoeven te worden onderzocht. Evenmin hoeven het tiende en het elfde middel van deze lidstaat, betreffende de procedure voor het Gerecht, nog te worden onderzocht.

VII – Bij het Gerecht ingestelde beroepen

111 Volgens artikel 61, eerste alinea, tweede zin, 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 zelf de zaak afdoen wanneer deze in staat van wijzen is.

112 In casu is het Hof van oordeel dat de door verzoekers in eerste aanleg ingestelde beroepen strekkende tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking in staat van wijzen zijn en dienen te worden afgedaan.

113 Derhalve moeten de door de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk bij het Gerecht ingestelde beroepen worden onderzocht.

114 Verzoekers in eerste aanleg voeren in wezen drie middelen aan. Het eerste middel alsook het tweede middel, dat uit drie onderdelen bestaat, zijn ontleend aan onjuiste toepassing van het criterium van regionale respectievelijk materiële selectiviteit. Het derde middel is ontleend aan schending van wezenlijke vormvoorschriften in het kader van het door de Commissie met betrekking tot de „offshorevennootschappen” verrichte onderzoek. Dit laatste middel bestaat uit twee onderdelen. Het eerste onderdeel stelt schending van de rechten van de verdediging en is door zowel de Government of Gibraltar als het Verenigd Koninkrijk aangevoerd. Het tweede onderdeel is ontleend aan onjuiste motivering en is enkel ingeroepen door de Government of Gibraltar.

115 Om te beginnen moeten worden onderzocht de drie onderdelen van het tweede middel betreffende de materiële selectiviteit, alsook het tweede onderdeel van het derde middel van de Government of Gibraltar, dat eveneens betrekking heeft op een element betreffende de materiële selectiviteit. Vervolgens dient het eerste onderdeel van het derde middel, betreffende de rechten van de verdediging, te worden onderzocht. Ten slotte dient uitspraak te worden gedaan over het eerste middel, betreffende de regionale selectiviteit.

A – Het tweede middel van de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk en het tweede onderdeel van het derde middel van de Government of Gibraltar

116 Het tweede door verzoekers in eerste aanleg aangevoerde middel, betreffende de materiële selectiviteit, bevat drie onderdelen. Met het eerste onderdeel verwijten verzoekers de Commissie, te zijn afgeweken van haar eigen beschikkingspraktijk en van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied. Met het tweede onderdeel – het enige waarover in het bestreden arrest uitspraak is gedaan – stellen verzoekers dat geen van de drie in de litigieuze beschikking als selectief aangemerkte elementen selectieve voordelen verschaft. Met het derde onderdeel, ten slotte, wordt betoogd dat deze beschikking geen rekening houdt met het feit dat eventuele selectieve voordelen door de aard of de algemene opzet van het betrokken stelsel worden gerechtvaardigd. Met het tweede onderdeel van het derde middel stelt de Government of Gibraltar onjuiste motivering van de litigieuze beschikking.

1. Het tweede onderdeel van het tweede middel

117 Wat de in het kader van het tweede onderdeel van het tweede middel aangevoerde grieven betreft, aangaande de kwalificatie van de drie in de litigieuze beschikking geïdentificeerde elementen, zij eraan herinnerd dat uit de in de punten 86 tot en met 110 van het onderhavige arrest uiteengezette overwegingen blijkt dat de Commissie artikel 87, lid 1, EG niet heeft geschonden door in de litigieuze beschikking te hebben geoordeeld dat de betrokken belastingregeling selectieve voordelen verleent.

118 Uit de punten 77 tot en met 84 van het onderhavige arrest volgt immers dat het Gerecht weliswaar geen blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te concluderen dat de eerste twee in de litigieuze beschikking aangegeven elementen, namelijk de voorwaarde dat winst wordt gemaakt en de beperking van de belasting tot 15 % van de winst, geen selectieve voordelen verschaffen, maar dit neemt niet weg dat de Commissie met betrekking tot het derde in de litigieuze beschikking beschreven element, betreffende de fiscale behandeling van de „offshorevennootschappen”, op goede gronden heeft geoordeeld dat deze vennootschappen dergelijke voordelen genieten.

119 De in de litigieuze beschikking geformuleerde conclusie dat het betrokken belastingstelsel selectieve voordelen verschaft, wordt rechtens genoegzaam gerechtvaardigd door het bestaan van selectieve voordelen ten gunste van „offshorevennootschappen”, zonder dat ook de twee andere in deze beschikking als selectief aangemerkte elementen selectieve voordelen hoeven te verschaffen (zie in die zin arrest van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, Jurispr. blz. I-10901, punt 98). Het tweede onderdeel van het tweede middel is dus irrelevant.

120 Bijgevolg moet het tweede onderdeel van het tweede middel dat de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk in eerste aanleg tegen de litigieuze beschikking hebben aangevoerd, worden afgewezen.

2. Het door de Government of Gibraltar aangevoerde tweede onderdeel van het derde middel

121 Het tweede onderdeel van het derde middel van de Government of Gibraltar, ontleend aan onjuiste motivering doordat de Commissie niet heeft gepreciseerd welke vennootschappen de „grote ‚offshoresector’ ” vormen waarvan punt 143 van de litigieuze beschikking gewaagt, moet meteen worden afgewezen, aangezien de Government of Gibraltar noch een individuele vennootschap, noch een aantal individuele ondernemingen, noch een economische sector heeft vermeld die uit de voorgenomen belastinghervorming profijt zou hebben getrokken.

122 In dit verband hoeft slechts te worden opgemerkt dat de Commissie overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof in het geval van een steunregeling zich ertoe kan beperken de algemene kenmerken daarvan te onderzoeken en niet elk afzonderlijk geval waarin die regeling is toegepast hoeft te onderzoeken, om uit te maken of die regeling steunelementen bevat (arrest van 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 130 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

3. Het eerste onderdeel van het tweede middel

a) Argumenten van partijen

123 Met het eerste onderdeel van hun tweede middel verwijten verzoekers in eerste aanleg de Commissie, in de litigieuze beschikking te zijn afgeweken van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied. De Government of Gibraltar stelt bovendien dat deze beschikking niet strookt met de beschikkingspraktijk van de Commissie.

124 Wat de draagwijdte van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied betreft, stellen verzoekers in eerste aanleg dat uit punt 13 van deze mededeling blijkt dat de lidstaten de bevoegdheid hebben om voor het economische beleid te kiezen dat zij het geschiktst achten en met name om de belastingdruk over de verschillende productiefactoren te verdelen zoals zij dat willen. Bovendien dient de Commissie volgens de punten 9 en 16 van deze mededeling aan te tonen dat een belastingmaatregel een uitzondering op de toepassing van het belastingstelsel ten gunste van bepaalde ondernemingen van de lidstaten behelst, hetgeen impliceert dat eerst wordt vastgesteld welke algemene regeling van toepassing is en dat daarvan vervolgens wordt afgeweken. Ten slotte preciseert punt 14 van die mededeling dat het feit dat sommige ondernemingen of sectoren meer dan andere van een aantal van deze belastingmaatregelen profiteren, niet noodzakelijkerwijs tot gevolg heeft dat zij binnen de werkingssfeer van de regels op het gebied van staatssteun komen te vallen.

125 De benadering die de Commissie in de litigieuze beschikking met betrekking tot de door „offshorevennootschappen” genoten voordelen heeft gevolgd, kan niet worden verzoend met de richtsnoeren van die mededeling. Door van deze mededeling af te wijken heeft de Commissie het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen geschonden.

126 Ter onderbouwing van de – enkel door de Government of Gibraltar aangevoerde –grief volgens welke de Commissie een nieuw beginsel inzake materiële selectiviteit heeft toegepast dat in strijd is met haar eerdere beschikkingspraktijk, refereert deze verzoekster aan enkele beschikkingen van de Commissie.

127 Volgens de Commissie lezen verzoekers in eerste aanleg de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied onjuist. Zij stelt tevens dat zij niet van haar beschikkingspraktijk is afgeweken en dat de door de Commissie in de litigieuze beschikking gehanteerde aanpak verenigbaar is met de rechtspraak van het Hof.

b) Beoordeling door het Hof

128 Wat in de eerste plaats de grief betreft dat de Commissie in de litigieuze beschikking is afgeweken van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied, zij eraan herinnerd dat deze mededeling – als interne bestuurlijke maatregel – weliswaar niet als een rechtsregel kan worden aangemerkt, maar niettemin een gedragsregel voor de te volgen praktijk vormt waarvan het bestuur in een concreet geval niet mag afwijken zonder opgaaf van redenen die verenigbaar zijn met het beginsel van gelijke behandeling (zie, met betrekking tot de richtsnoeren inzake staatssteun, arrest van 9 juni 2011, Diputación Foral de Vizcaya e.a./Commissie, C-465/09 P–C-470/09 P, punt 120 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

129 Derhalve moet worden onderzocht of de Commissie bij haar onderzoek van de selectiviteit van het betrokken stelsel daadwerkelijk van deze mededeling is afgeweken.

130 Dienaangaande moet om te beginnen worden geconstateerd dat, anders dan verzoekers in eerste aanleg stellen, punt 13 van deze mededeling niet aldus kan worden opgevat dat de bevoegdheid van de lidstaten om de belastingdruk over de verschillende productiefactoren te verdelen, van elke toetsing aan de regels inzake staatssteun is vrijgesteld. Dit punt 13 preciseert immers louter dat „[b]elastingmaatregelen waarvan alle [...] ondernemingen kunnen profiteren”, geen staatssteun vormen, terwijl op de fiscale voordelen waarvoor de „offshorevennootschappen” in casu in aanmerking komen, niet daadwerkelijk door alle marktdeelnemers aanspraak kan worden gemaakt, zoals uit punt 102 van het onderhavige arrest blijkt.

131 Wat vervolgens de punten 9 en 16 van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal

gebied betreft, dient te worden onderstreept dat, anders dan verzoekers in eerste aanleg aanvoeren, uit die punten niet volgt dat het bestaan van voordelen enkel kan worden aangetoond indien wordt vastgesteld dat van de normale belastingregeling wordt afgeweken.

132 In de eerste plaats somt punt 9 louter enkele veel voorkomende soorten selectieve voordelen op. In de tweede plaats preciseert punt 16 dat voordelen die het gevolg zijn van een maatregel die op het eerste gezicht algemeen van aard is, niettemin als selectief kunnen worden beschouwd. Deze vaststelling wordt bevestigd door punt 13 van deze mededeling, het eerste punt dat ziet op het onderscheid tussen staatssteun en algemene maatregelen en waarin duidelijk is aangegeven dat „alle ondernemingen op voet van gelijkheid daadwerkelijk toegang [tot laatstgenoemde maatregelen] [moeten] hebben en de werkingssfeer ervan [...] niet feitelijk [mag] zijn beperkt”.

133 Ten slotte wordt de stelling van verzoekers in eerste aanleg dat de Commissie van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied is afgeweken, evenmin gesteund door punt 14 van deze mededeling. Uit de bewoordingen „heeft niet noodzakelijk tot gevolg dat [deze belastingmaatregelen] binnen de werkingssfeer van de mededingingsregels voor staatssteun komen te vallen”, volgt op zich reeds dat voornoemd punt er niet toe strekt, bepaalde maatregelen categorisch van toepassing van de regels op het gebied van staatssteun uit te sluiten.

134 Derhalve dient de de grief dat de Commissie in de litigieuze beschikking is afgeweken van de mededeling betreffende staatssteun op fiscaal gebied, te worden afgewezen.

135 In de tweede plaats moet tevens worden verworpen de door de Government of Gibraltar aangevoerde grief volgens welke de Commissie in de litigieuze beschikking van haar beschikkingspraktijk is afgeweken.

136 Dienaangaande volstaat het erop te wijzen dat volgens de rechtspraak enkel op basis van artikel 87, lid 1, EG en niet op basis van een beweerde eerdere beschikkingspraktijk van de Commissie moet worden beoordeeld of een bepaalde maatregel al dan niet staatssteun vormt (zie in die zin arrest van de 21 juli 2011, Freistaat Sachsen en Land Sachsen-Anhalt/Commissie, C?459/10 P, punt 50).

137 Gelet op een en ander moet het eerste onderdeel van het tweede middel worden afgewezen.

4. Het derde onderdeel van het tweede middel

a) Argumenten van partijen

138 Met het derde onderdeel van hun tweede middel betogen verzoekers in eerste aanleg in wezen dat de Commissie artikel 87, lid 1, EG heeft geschonden door niet te hebben geoordeeld dat het selectieve voordeel ten gunste van „offshorevennootschappen” werd gerechtvaardigd door de aard en de opzet van de regeling.

139 Volgen hen houden de kenmerken van de voorgenomen belastinghervorming verband met het feit dat de belastingadministratie in Gibraltar noodzakelijkerwijs beperkt is, alsook met de geringe belastinggrondslag van Gibraltar, die onvermijdelijke beperkingen oplegt welke inherent zijn aan de werking en de doeltreffendheid van het belastingstelsel van Gibraltar.

140 Gelet op de specifieke kenmerken van Gibraltar is het gebruik van de loonsom en van de ter beschikking staande bedrijfsruimten als belastinggrondslagen een logische keuze, aangezien een dergelijke belastingregeling tot een eenvoudige en gemakkelijk controleerbare belasting leidt

waarvan de invordering met weinig kosten gepaard gaat en die gelijkenissen vertoont met de andere heffingen die de kleine belastingadministratie van Gibraltar gewend is te innen. De omstandigheid dat niet-commerciële vennootschappen die enkel activa beheren, niet zullen worden belast, vormt de norm op het gebied van belastingregelingen.

141 Volgens de Commissie, ondersteund door het Koninkrijk Spanje, worden de selectieve voordelen die de „offshorevennootschappen” genieten, niet gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van de voorgenomen belastinghervorming, aangezien deze hervorming naar haar aard een regeling in het leven roept die verschillende belastingtarieven voor verschillende types van ondernemingen invoert.

142 Ook al vormt de voorgenomen belastinghervorming voor de Government of Gibraltar mogelijkwerwijs een redelijke strategische keuze, is deze hervorming niettemin selectief. Bovendien preciseren verzoekers in eerste aanleg niet in hoeverre – teneinde een buitensporige belastingdruk op vele kleine ondernemingen te vermijden – sommige van deze ondernemingen moeten worden belast met uitsluiting van andere ondernemingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de draagkracht van deze ondernemingen. Het argument dat de Government of Gibraltar niet anders kan dan een eenvoudige en doeltreffend te controleren belasting in te voeren, rechtvaardigt niet dat een groot gedeelte van de vennootschappen in Gibraltar worden vrijgesteld.

b) Beoordeling door het Hof

143 Bij de beoordeling van het derde onderdeel van het tweede middel van verzoekers in eerste aanleg dient erop te worden gewezen dat de litigieuze beschikking geen betrekking heeft op de vraag of het aan „offshorevennootschappen” verleende voordeel eventueel mogelijkwerwijs wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel.

144 Onderzocht moet dus worden of de Commissie zich in de litigieuze beschikking had dienen uit te spreken over de vraag of het door „offshorevennootschappen” genoten voordeel in voorkomend geval werd gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel.

145 Volgens vaste rechtspraak ziet het begrip „staatssteun” niet op overheidsmaatregelen die tussen ondernemingen differentiëren, en derhalve a priori selectief zijn, wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard en de opzet van het lastenstelsel waarbinnen zij plaatsvinden (zie in die zin onder meer de reeds aangehaalde arresten *Adria-Wien Pipeline* en *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punt 42; *Portugal/Commissie*, punt 52, en *British Aggregates/Commissie*, punt 83).

146 De lidstaat die met betrekking tot de verdeling van de lasten een dergelijk onderscheid tussen ondernemingen heeft gemaakt, dient te bewijzen dat dit onderscheid daadwerkelijk gerechtvaardigd is door de aard en de opzet van het betrokken stelsel (arrest van 29 april 2004, *Nederland/Commissie*, C-159/01, Jurispr. blz. I-4461, punt 43, en arrest *Commissie/Nederland*, reeds aangehaald, punt 77).

147 Een lidstaat die verzoekt om machtiging om in afwijking van de Verdragsregels steun te verlenen, is verplicht om met de Commissie samen te werken. Ingevolge deze verplichting dient hij met name alle gegevens te verstrekken aan de hand waarvan deze instelling kan nagaan of aan de voorwaarden voor de gevraagde afwijking is voldaan (zie arresten van 28 april 1993, *Italië/Commissie*, C-364/90, Jurispr. blz. I-2097, punt 20, en 29 april 2004, *Italië/Commissie*, C-372/97, Jurispr. blz. I-3679, punt 81).

148 Ten slotte moet in herinnering worden geroepen dat de Commissie in het belang van een

goede toepassing van de Verdragsbepalingen inzake staatssteun de gegevens waarover zij beschikt zorgvuldig en onpartijdig dient te onderzoeken (zie onder meer arrest van 2 april 1998, Commissie/Sytraval en Brink's France, C-367/95 P, Jurispr. blz. I-1719, punt 62).

149 In dit verband moet echter worden geconstateerd dat, enerzijds, het Verenigd Koninkrijk noch in de aanmelding van de voorgenomen belastinghervorming, noch in de fase van het formele onderzoek van die hervorming heeft aangevoerd dat de door „offshorevennootschappen” genoten selectieve voordelen gerechtvaardigd waren. Vaststaat immers dat het Verenigd Koninkrijk zich in de fase van het formele onderzoek van de voorgenomen belastinghervorming niet heeft uitgesproken over de argumenten van het Koninkrijk Spanje betreffende deze voordelen.

150 Verzoekers in eerste aanleg voeren anderzijds in hun beroepen bij het Gerecht evenmin aan dat de Commissie over elementen beschikte op basis waarvan zij in de litigieuze beschikking had moeten onderzoeken of het aan „offshorevennootschappen” verleende selectieve voordeel eventueel gerechtvaardigd was.

151 Geconcludeerd moet dan ook worden dat de Commissie niet hoefde te onderzoeken of de selectieve voordelen waarmee „offshorevennootschappen” werden begunstigd, mogelijkwerijs gerechtvaardigd werden door de aard en de opzet van het belastingstelsel, zodat de Commissie niet kan worden verweten, deze vraag in de litigieuze beschikking niet aan de orde te hebben gesteld.

152 In die omstandigheden moet de stelling van verzoekers in eerste aanleg dat de Commissie artikel 87, lid 1, EG heeft geschonden door niet te hebben geoordeeld dat het selectieve voordeel ten gunste van „offshorevennootschappen” werd gerechtvaardigd door de aard en de opzet van de regeling, worden verworpen.

153 Bijgevolg moet het derde onderdeel van het tweede middel worden afgewezen.

154 Gelet op het voorgaande moet het tweede middel in zijn geheel worden afgewezen, alsook het door de Government of Gibraltar aangevoerde tweede onderdeel van het derde middel.

B – Het derde middel van het Verenigd Koninkrijk en het eerste onderdeel van het derde middel van de Government of Gibraltar, ontleend aan schending van de rechten van de verdediging

155 Het Verenigd Koninkrijk en de Government of Gibraltar stellen schending van de rechten van de verdediging, eerstgenoemde met zijn derde middel en laatstgenoemde met het eerste onderdeel van haar derde middel, zoals deze voor het Gerecht tegen de litigieuze beschikking zijn aangevoerd.

1. Argumenten van partijen

156 De Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk betogen dat de Commissie hun rechten van de verdediging heeft geschonden doordat zij de vraag van de materiële selectiviteit voor het eerst in de litigieuze beschikking vanuit het oogpunt van de beweerde gunstige behandeling van „offshorevennootschappen” ter sprake heeft gebracht, aangezien deze vraag verschilt van die welke zijn onderzocht in het kader van de eerste beoordeling, die in de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure is verricht.

157 De Commissie dient bij de afwikkeling van de procedure tot onderzoek van staatssteun evenwel rekening te houden met het gewettigd vertrouwen dat kon worden ontleend aan de vermeldingen in de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure, hetgeen inhoudt dat zij zich voor haar eindbeschikking niet kan baseren op overwegingen ten aanzien

waarvan de belanghebbende partijen op basis van die vermeldingen aannamen dat zij zich daarover niet hoefden uit te spreken. Verzoekers in eerste aanleg verwijzen dienaangaande onder meer naar punt 126 van het arrest van het Gerecht van 5 juni 2001, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Commissie (T?6/99, Jurispr. blz. II?1523), en naar punt 88 van het arrest van het Gerecht van 18 november 2004, Ferriere Nord/Commissie (T?176/01, Jurispr. blz. II?3931).

158 Noch op basis van de vraag die in punt 60, sub f, van deze beschikking tot het Verenigd Koninkrijk is gericht, betreffende vennootschappen die geen winst maken en geen werknemers in dienst hebben, noch op basis van het feit dat het Koninkrijk Spanje in zijn opmerkingen die het na de vaststelling van de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure heeft ingediend, naar de „offshoresector” heeft verwezen, konden de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk weten dat de Commissie de materiële selectiviteit ook vanuit het oogpunt van de behandeling van de „offshorevennootschappen” zou onderzoeken.

159 Om te beginnen hield deze vraag immers geen verband met de gedetailleerde analyse van de voorgenomen belastinghervorming die in de punten 2 tot en met 59 van de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure is verricht. Verder waren de opmerkingen van het Koninkrijk Spanje louter formeel en heeft de Commissie op geen enkel tijdstip te kennen gegeven dat zij dit element als een relevant gegeven voor haar onderzoek zou beschouwen.

160 Indien de Commissie naar behoren hun aandacht op dit aspect van de fiscale behandeling van „offshorevennootschappen” zou hebben gevestigd, had de onderzoeksprocedure tot een ander resultaat kunnen leiden.

161 De Commissie, ondersteund door het Koninkrijk Spanje, is van mening dat de rechten van verdediging van de Government of Gibraltar en van het Verenigd Koninkrijk niet zijn geschonden.

162 Zij stelt primair dat de vraag van de selectiviteit van de belasting van „offshorevennootschappen” zowel in punt 60, sub f, van de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure als in de opmerkingen die het Koninkrijk Spanje in de loop van de onderzoeksprocedure heeft ingediend, ter sprake is gebracht. De Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk hebben dus de gelegenheid gehad, opmerkingen daarover in te dienen.

163 Subsidiair voert de Commissie aan dat zelfs indien de rechten van de verdediging van de Government of Gibraltar en van het Verenigd Koninkrijk zouden zijn geschonden, de uitkomst van de procedure niet anders zou zijn geweest.

2. Beoordeling door het Hof

164 Eerst moet worden onderzocht of de rechten van de verdediging van het Verenigd Koninkrijk zijn geschonden.

165 Volgens vaste rechtspraak vereist de eerbiediging van de rechten van de verdediging in het kader van formele onderzoeksprocedure krachtens artikel 88, lid 2, EG dat de betrokken lidstaat in staat wordt gesteld zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken met betrekking tot de juistheid en relevantie van de gestelde feiten en omstandigheden en met betrekking tot de verkregen stukken waarmee de Commissie de door haar gestelde inbreuk op het recht van de Unie heeft gestaafd (zie in die zin arresten van 10 juli 1986, België/Commissie, 40/85, Jurispr. blz. 2321, punt 28, en België/Commissie, 234/84, Jurispr. blz. 2263, punt 27), alsook met betrekking tot de door belanghebbende derden overeenkomstig artikel 88, lid 2, EG, ingediende opmerkingen. In de mate waarin de lidstaat niet in staat is gesteld zijn mening over die opmerkingen kenbaar te maken, kan de Commissie deze in haar beschikking niet tegen die lidstaat gebruiken (zie arresten van 14 februari 1990, Frankrijk/Commissie, C?301/87, Jurispr. blz. I?307, punt 30; 21 maart 1990,

België/Commissie, C?142/87, Jurispr. blz. I?959, punt 47, en 5 oktober 2000, Duitsland/Commissie, C?288/96, Jurispr. blz. I?8237, punt 100).

166 In dit verband zij eraan herinnerd dat in casu vaststaat dat het Verenigd Koninkrijk de gelegenheid heeft gehad om zijn standpunt kenbaar te maken over de juistheid en de relevantie van de gestelde feiten en omstandigheden en over de opmerkingen die door belanghebbende derden – zoals in casu het Koninkrijk Spanje – zijn ingediend, zodat de verplichtingen die uit de in het vorige punt in herinnering gebrachte rechtspraak voortvloeien, in acht zijn genomen.

167 Het betoog van het Verenigd Koninkrijk dat het zijn standpunt niet naar behoren kenbaar heeft kunnen maken, kan niet worden aanvaard, aangezien om te beginnen de eerste beoordeling die in de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure is opgenomen, geen uitweidingen over „offshorevennootschappen” bevatte, en voorts de Commissie tijdens haar gesprekken met de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk in de loop van de formele onderzoeksprocedure niet te kennen had gegeven dat zij van mening was dat de „offshorevennootschappen” selectieve voordelen genoten.

168 Wat in de eerste plaats de omstandigheid betreft dat de eerste beoordeling geen overwegingen betreffende „offshorevennootschappen” bevatte, is het juist dat wanneer de Commissie een formele onderzoeksprocedure inleidt, zij haar twijfels over de verenigbaarheid van de steun duidelijk dient te formuleren, teneinde de lidstaat en de belanghebbenden in staat te stellen, zo goed mogelijk hierop te antwoorden (arrest van 8 mei 2008, Ferriere Nord/Commissie, C?49/05 P, punt 92).

169 De enkele omstandigheid dat de eerste beoordeling van de aangemelde voorgenomen belastinghervorming geen uitweidingen over „offshorevennootschappen” bevatte, vormt evenwel geen element dat bij het Verenigd Koninkrijk het gewettigd vertrouwen kon wekken dat de Commissie haar onderzoek tot de in die eerste beoordeling onderzochte aspecten zou beperken. Deze omstandigheid impliceert evenmin dat de Commissie haar verplichting om haar twijfels duidelijk te formuleren, zou hebben geschonden.

170 Om te beginnen zij er immers aan herinnerd dat in punt 60, sub f, van de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure vragen waren opgenomen die juist betrekking hadden op deze sector, ook al is de term „offshore” daarbij niet gebruikt.

171 Bijgevolg was het Verenigd Koninkrijk via de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure op zich reeds voldoende gewaarschuwd dat het grondige onderzoek dat tijdens de procedure van het formele onderzoek van de voorgenomen belastinghervorming zou worden verricht, eveneens betrekking kon hebben op de sectoren die aan de heffing ontkomen omdat zij geen werknemers in dienst hebben en geen bedrijfsruimten nodig hebben.

172 Vervolgens moet worden opgemerkt dat de beoordeling die overeenkomstig artikel 6, lid 1, van verordening nr. 659/1999 in de beschikking tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure wordt opgenomen, slechts een „eerste beoordeling” betreft, zoals reeds uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt, welke beoordeling het begin van de formele onderzoeksprocedure aangeeft en de belanghebbenden inzonderheid de mogelijkheid biedt, naar behoren hun standpunt kenbaar te maken.

173 Teneinde met name te verzekeren dat dienstig gebruik van deze mogelijkheid kan worden gemaakt, staat niets eraan in de weg dat de Commissie in haar eindbeschikking, aan het einde van de formele onderzoeksprocedure, haar „eerste” beoordeling vervolledigt door zich achter het door deze belanghebbenden ingenomen standpunt te scharen.

174 In die omstandigheden moet worden geconcludeerd dat de enkele omstandigheid dat de eerste beoordeling van de aangemelde voorgenomen belastinghervorming geen specifieke overwegingen betreffende „offshorevennootschappen” bevatte, geen schending van de rechten van de verdediging van het Verenigd Koninkrijk oplevert.

175 In de tweede plaats moet erop worden gewezen dat, anders dan het Verenigd Koninkrijk stelt, de door het Koninkrijk Spanje tijdens de formele onderzoeksprocedure ingediende opmerkingen niet uitsluitend feitelijke argumenten bevatten, maar juist beogen aan te tonen dat de aangemelde voorgenomen belastinghervorming ook selectief is doordat deze hervorming „offshorevennootschappen” begunstigt door hen vrij te stellen van elke belastingheffing.

176 De Commissie heeft deze opmerkingen doen toekomen aan het Verenigd Koninkrijk, dat bij brief van 13 februari 2003 zijn opmerkingen heeft geformuleerd, zonder evenwel een standpunt over de „offshorevennootschappen” in te nemen.

177 Het betoog van het Verenigd Koninkrijk dat het zijn standpunt niet naar behoren kenbaar heeft kunnen maken aangezien de Commissie niet te kennen had gegeven dat zij de opmerkingen van het Koninkrijk Spanje als relevant beschouwde, komt erop neer dat de Commissie de verplichting wordt opgelegd om zich tijdens de formele onderzoeksprocedure over de door de belanghebbende partijen ontvangen opmerkingen uit te spreken.

178 Een dergelijke verplichting blijkt echter niet uit verordening nr. 659/1999. Artikel 6, lid 2, van deze verordening legt de Commissie immers enkel de verplichting op, de door haar tijdens de formele procedure ontvangen opmerkingen aan de betrokken lidstaat mee te delen. In casu is de Commissie deze verplichting volledig nagekomen.

179 Gelet op het voorgaande dient het derde middel van het Verenigd Koninkrijk, gebaseerd op schending van de rechten van de verdediging, te worden afgewezen, zonder dat hoeft te worden onderzocht of de procedure zonder die beweerde onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben, een voorwaarde die vervuld moet zijn opdat schending van de rechten van de verdediging tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking kan leiden (zie reeds aangehaalde arresten Frankrijk/Commissie, punt 31; 21 maart 1990, België/Commissie, punt 48, en Duitsland/Commissie, punt 101).

180 Wat de rechten van de verdediging van de Government of Gibraltar betreft, moet eerst worden gepreciseerd dat deze in de gelegenheid is gesteld om opmerkingen bij de Commissie in te dienen, hetgeen zij ook heeft gedaan. Voor zover de Government of Gibraltar in wezen dezelfde argumenten als het Verenigd Koninkrijk aanvoert, volstaat het eraan te herinneren dat de rechten van de verdediging van deze lidstaat niet zijn geschonden, zodat hetzelfde geldt voor die van de Government of Gibraltar. De procedurele rechten van de Government of Gibraltar zijn immers hoe dan ook minder uitgebreid dan die van het Verenigd Koninkrijk, als lidstaat die in de formele onderzoeksprocedure betrokken is in de zin van artikel 88, lid 2, EG.

181 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de andere belanghebbenden dan de betrokken lidstaat, zoals in casu de Government of Gibraltar, in de procedure van toezicht op staatssteun enkel de mogelijkheid hebben om de Commissie alle inlichtingen te doen toekomen die haar met het oog op haar toekomstig beleid tot voorlichting strekken, en zij dienaangaande zelf geen aanspraak kunnen maken op een contradictoir debat met de Commissie zoals dit ten gunste van deze lidstaat is vastgesteld (zie arrest Commissie/Sytraval en Brink's France, reeds aangehaald, punt 59, alsook arrest van 24 september 2002, Falck en Acciaierie di Bolzano/Commissie, C-74/00 P en C-75/00 P, Jurispr. blz. I-7869, punten 80 en 82).

182 Gelet op een en ander moeten het derde middel van het Verenigd Koninkrijk en het eerste onderdeel van het derde middel van de Government of Gibraltar ongegrond worden verklaard.

C – Het eerste middel, betreffende de regionale selectiviteit

183 Verzoekers in eerste aanleg betogen met hun eerste middel dat de litigieuze beschikking artikel 87, lid 1, EG heeft geschonden voor zover daarbij tot de regionale selectiviteit van de voorgenomen belastinghervorming is geconcludeerd.

184 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat de voorgenomen belastinghervorming blijkens de punten 86 tot en met 108 van het onderhavige arrest materieel selectief is doordat zij „offshorevennootschappen” selectieve voordelen verleent.

185 Deze vaststelling rechtvaardigt op zich reeds het dispositief van de litigieuze beschikking volgens hetwelk de voorgenomen belastinghervorming een steunmaatregel in de zin van artikel 87, lid 1, EG vormt die het Verenigd Koninkrijk niet ten uitvoer mag leggen.

186 In die omstandigheden kan verzoekers' eerste middel, betreffende de regionale selectiviteit, niet tot – zelfs gedeeltelijke – nietigverklaring van de litigieuze beschikking leiden, aangezien het niet afdoet aan het feit dat sprake is van materiële selectieve voordelen [zie naar analogie beschikking van de president van het Hof van 25 juni 1998, Nederlandse Antillen/Raad, C-159/98 P(R), Jurispr. blz. I-4147, punt 111].

187 Geconcludeerd moet dan ook worden dat het eerste middel, gesteld al dat het gegrond zou zijn, niet tot nietigverklaring van de litigieuze beschikking kan leiden en dus irrelevant is.

188 Gelet op een en ander moeten de door de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk ingestelde beroepen in hun geheel worden verworpen.

VIII – Kosten

189 Volgens artikel 122, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering beslist het Hof ten aanzien van de proceskosten, wanneer de hogere voorziening gegrond is en het zelf de zaak afdoet. Overeenkomstig artikel 69, lid 2, van ditzelfde reglement, dat krachtens artikel 118 ervan van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Lid 4, eerste alinea, van voormeld artikel 69 bepaalt dat de lidstaten die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten dragen.

190 Aangezien de hogere voorzieningen van de Commissie en van het Koninkrijk Spanje zijn toegewezen en de beroepen van de Government of Gibraltar en van het Verenigd Koninkrijk tegen de litigieuze beschikking worden verworpen, dienen de Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk, behalve in hun eigen kosten, overeenkomstig de vorderingen van de Commissie te worden verwezen in de kosten van de Commissie en van het Koninkrijk Spanje in het kader van de onderhavige hogere voorzieningen, alsook in de kosten van de Commissie in eerste aanleg.

191 Het Koninkrijk Spanje en Ierland dragen als respectieve interveniënten voor het Gerecht en voor het Hof hun eigen kosten.

Het Hof (Grote kamer) verklaart:

- 1) **Het arrest van het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen van 18 december 2008, Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk/Commissie (T-211/04 en T-215/04), wordt vernietigd.**
- 2) **Het beroep van de Government of Gibraltar en het beroep van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland worden verworpen.**
- 3) **De Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland worden, behalve in hun eigen kosten, verwezen in de kosten van de Europese Commissie en van het Koninkrijk Spanje in het kader van de onderhavige hogere voorzieningen, alsook in de kosten van de Europese Commissie in eerste aanleg.**
- 4) **Het Koninkrijk Spanje en Ierland dragen als respectieve interveniënten voor het Hof van Justitie van de Europese Unie en voor het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen hun eigen kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.