CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. PIKAMÄE
van 25 mei 2023 [1]

Zaak C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
tegen

Europese Commissie

„Hogere voorziening – Staatssteun – Begrip ‚steun' – Voordeel – Selectiviteit – Fiscale behandeling van exploitanten van overheidscasino's in Duitsland – Afwijzing van een klacht door de Commissie"

1. *Simul stabunt aut simul cadent* („Samen zullen zij staan, of samen zullen zij vallen"), zou paus Pius XI naar verluidt hebben gezegd tijdens de onderhandelingen over de betrekkingen tussen de rooms-katholieke kerk en het voormalige koninkrijk Italië, die hebben geleid tot de ondertekening van het verdrag en het concordaat van Lateranen op 11 februari 1929. De paus was er namelijk mordicus tegen dat alleen het verdrag onherroepelijk zou zijn, en dat aldus het lot van elk van de twee instrumenten zou worden losgekoppeld.

2. In de onderhavige zaak wordt het Hof met name gevraagd of er op fiscaal gebied een dergelijke koppeling bestaat tussen voordeel en selectiviteit, de voorwaarden voor het bestaan van staatssteun. Is dit het geval, dan moet een bij het Gerecht tegen de beoordeling van de Europese Commissie aangevoerd middel inzake de vraag of aan een van deze voorwaarden is voldaan, noodzakelijkerwijs worden geacht ook betrekking te hebben op de andere voorwaarde.

3. Met hun hogere voorziening verzoeken Fachverband Spielhallen eV en LM (hierna: „rekwirantes") om vernietiging van de beschikking van 22 oktober 2021, Fachverband Spielhallen en LM/Commissie (T-510/20, niet gepubliceerd; hierna: „bestreden beschikking"), waarbij het Gerecht hun beroep tot nietigverklaring van besluit C(2019) 8819 final van de Commissie van 9 december 2019 betreffende steunmaatregel SA.44944 (2019/C) ex (2019/FC) – Fiscale behandeling van exploitanten van overheidscasino's in Duitsland en steunmaatregel SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) – Vermeende garantie voor exploitanten van overheidscasino's in Duitsland (rentabiliteitsgarantie) (PB 2020, C 187, blz. 80; hierna: „litigieus besluit") heeft verworpen. Rekwirantes betwisten met name de beslissing van het Gerecht om hun betoog niet te onderzoeken omdat het geen betrekking had op de vaststelling van de Commissie dat er geen sprake was van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

Voorgeschiedenis van het geding en litigieus besluit

4. Op 22 maart 2016 hebben rekwirantes, Fachverband Spielhallen eV, een brancheorganisatie van 88 exploitanten van kansspelautomaten, en LM, een exploitant van kansspelautomaten, bij de Commissie drie klachten ingediend over de fiscale behandeling van overheidscasino's in Duitsland.

5. De derde klacht had meer bepaald betrekking op het Spielbankgesetz NRW (wet inzake casino's van de deelstaat Noordrijn-Westfalen; hierna: „casinowet"), dat in Noordrijn-Westfalen van kracht was totdat hiervoor in 2020 een andere wet in de plaats kwam. Krachtens de casinowet was Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (hierna: „WestSpiel") in deze deelstaat de enige concessiehouder voor overheidscasino's.

6. Volgens de casinowet golden er voor inkomsten uit die casino's twee verschillende belastingregelingen. Voor inkomsten uit kansspelen gold een bijzondere belastingregeling op grond waarvan casinobelasting werd geheven. Voor inkomsten die niet uit kansspelen afkomstig waren, bijvoorbeeld horeca-inkomsten, gold de normale belastingregeling, op grond waarvan inkomsten- of vennootschapsbelasting en bedrijfsbelasting werd geheven (hierna: „normale belastingregeling").

7. Voorts bepaalde § 14 van de casinowet dat 75 % van de jaarlijkse winst van exploitanten van overheidscasino's, ongeacht of deze met kansspelen was behaald, aan de deelstaat Noordrijn-Westfalen moest worden terugbetaald. Indien de resterende 25 % van deze winst hoger was dan 7 % van de som van de aandelen in het maatschappelijk kapitaal, de reserves en het onderlinge fonds, moest volgens dit artikel de volledige winst aan de deelstaat worden terugbetaald (hierna: „winstafroming").

8. Het deel van de winstafroming dat betrekking had op inkomsten die niet uit kansspelen afkomstig waren, kon wel als „uitgaven voor de bedrijfsvoering" worden afgetrokken van de grondslagen voor de heffing van de bedrijfsbelasting en de inkomsten- of vennootschapsbelasting. In hun derde klacht hebben rekwirantes deze aftrekbaarheid (hierna: „aftrekbaarheid van de winstafroming" of „litigieuze maatregel") betwist op grond dat zij staatssteun vormt.

9. Na een briefwisseling met rekwirantes heeft de Europese Commissie zich op 9 december 2019 op het standpunt gesteld dat de litigieuze maatregel geen selectief voordeel opleverde en bijgevolg geen steun vormde, en heeft zij bij het litigieuze besluit derhalve besloten om daarvoor niet de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU in te leiden.

10. In het litigieuze besluit heeft de Commissie vastgesteld dat niet uit kansspelen afkomstige inkomsten van exploitanten van overheidscasino's onder de normale belastingregeling vielen en dat daarnaast op deze inkomsten een winstafroming werd toegepast, die zij als „bijzondere belasting" heeft aangemerkt.

11. De Commissie heeft opgemerkt dat de aftrekbaarheid van deze winstafroming van de grondslag voor de vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting niet voortvloeide uit een bijzondere bepaling, maar uit de toepassing van de algemene heffingsregels van de normale belastingregeling, volgens welke de belastingen worden berekend op basis van de nettowinst, na

aftrek van de „uitgaven voor de bedrijfsvoering", zoals in casu de winstafroming. Hieruit volgt volgens de Commissie dat de aftrekbaarheid van de winstafroming geen selectief voordeel opleverde.

12. In het litigieuze besluit heeft de Commissie de litigieuze maatregel verder geanalyseerd in het licht van de argumenten die rekwirantes in de inleidende onderzoeksfase hadden aangevoerd.

13. De Commissie heeft in de eerste plaats opgemerkt dat rekwirantes met hun argumenten impliciet betoogden dat de winstafroming vergelijkbaar was met de winstbelasting, die met name op grond van § 4, lid 5b, van het Einkommensteuergesetz (wet inzake de inkomstenbelasting) niet aftrekbaar was volgens de algemene heffingsregels van de normale belastingregeling. Volgens de Commissie kon de winstafroming echter als een bijzondere winstbelasting worden beschouwd. In dit verband heeft zij aangevoerd dat de kwalificatie van aftrekbare bedrijfslast volgens § 4, lid 5b, van de wet inzake de inkomstenbelasting enkel voor de bedrijfsbelasting, en niet voor alle winstbelastingen, was uitgesloten. Volgens de Commissie was namelijk nergens bepaald dat een bijzondere winstbelasting in het algemeen niet kon worden afgetrokken.

14. In de tweede plaats heeft de Commissie geantwoord op een argument dat verzoeksters hadden ontleend aan § 10, lid 2, van het Körperschaftsteuergesetz (wet inzake de vennootschapsbelasting), volgens hetwelk de inkomstenbelasting en de overige belastingen op natuurlijke personen niet aftrekbaar waren voor de vaststelling van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting. Zij heeft met name opgemerkt dat deze bepaling betrekking had op de algemene winstbelastingen, en dat niets erop wees dat zij ook van toepassing was op een bijzondere aanvullende belasting, zoals de winstafroming, die alleen door exploitanten van overheidscasino's verschuldigd was en waarvan de belastbare grondslag niet precies overeenkwam met de inkomsten uit de activiteit van deze exploitanten.

15. In de derde plaats en in antwoord op een ander argument van rekwirantes, volgens hetwelk dividenden op grond van de algemene heffingsregels van de normale belastingregeling niet aftrekbaar waren van de grondslag voor de bedrijfsbelasting en de grondslag voor de inkomstenbelasting, heeft de Commissie aangevoerd dat de winstafroming geen dividend was.

16. Gelet op het voorgaande heeft de Commissie zich in het litigieuze besluit op het standpunt gesteld dat de aftrekbaarheid van de winstafroming in overeenstemming was met de algemene regel van aftrekbaarheid als uitgaven voor de bedrijfsvoering, en dus niet selectief was.

17. Ten slotte heeft de Commissie in punt 159 van het litigieuze besluit, wat meer bepaald het criterium van voordeel betreft, opgemerkt dat op andere marktdeelnemers en met name op andere exploitanten van kansspelautomaten geen winstafroming werd toegepast. Het feit dat het bedrag van deze bijzondere belasting van de belastinggrondslag van andere belastingen werd afgetrokken, kon WestSpiel dus geen voordeel opleveren ten opzichte van de normale belastingregeling.

18. In dit verband heeft de Commissie erop gewezen dat de winstafroming in 2014 82,02 miljoen EUR bedroeg en dat er 17,7 % bedrijfsbelasting en 15,6 % vennootschapsbelasting werd geheven. Volgens de Commissie werden deze belastingtarieven niet op die winstafroming toegepast vanwege het feit dat dit bedrag binnen de grenzen van § 14 van de casinowet kon worden afgetrokken. Bijgevolg was WestSpiel in totaal 27,3 miljoen EUR

minder bedrijfsbelasting en vennootschapsbelasting verschuldigd. De totale belastingdruk was voor WestSpiel echter veel hoger, aangezien deze tegelijkertijd werd verhoogd met datzelfde bedrag van 82,02 miljoen EUR aan winstafroming.

19. De Commissie is in het litigieuze besluit dan ook tot de slotsom gekomen dat het vermeende voordeel dat voortvloeit uit het feit dat een exploitant als WestSpiel de winstafroming gedeeltelijk van de belastbare grondslagen van de vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting mocht aftrekken, hoe dan ook teniet werd gedaan door de zwaardere last van die afroming, die alleen bij exploitanten van overheidscasino's werd geheven en altijd veel hoger uitviel dan de vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting.

20. In voetnoot 87 van het litigieuze besluit heeft de Commissie verduidelijkt dat het voordeel voor exploitanten van overheidscasino's dat voortvloeit uit de lagere belastbare grondslag ten belope van een deel van de winstafroming, geringer was dan het nadeel dat voortvloeit uit de voor die exploitanten verplichte winstafroming, aangezien de vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting evenredig zijn en de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen in progressieve belastingschijven wordt geheven.

Procedure bij het Gerecht en bestreden beschikking

21. Bij een op 14 augustus 2020 ter griffie van het Gerecht neergelegd verzoekschrift hebben rekwirantes verzocht om nietigverklaring van het litigieuze besluit.

22. Ter ondersteuning van hun beroep hebben zij één middel aangevoerd volgens hetwelk hun procedurele rechten zijn geschonden doordat de Commissie heeft geweigerd om de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU in te leiden, aangezien de Commissie na afloop van de inleidende onderzoeksfase niet in staat was gebleken om alle ernstige moeilijkheden waarop zij volgens rekwirantes was gestuit, op te lossen.

23. Volgens het Gerecht bestond dit enige middel in wezen uit vijf onderdelen.

24. In het eerste onderdeel betoogden rekwirantes dat de Commissie er ten onrechte van was uitgegaan dat zij de winstafroming als een belasting beschouwden. In het tweede onderdeel stelden zij dat de Commissie de winstafroming als een „bijzondere belasting" had aangemerkt door zich ten onrechte op het standpunt te stellen dat de wijze waarop een maatregel in het nationale recht wordt gekwalificeerd, niet doorslaggevend is. In het derde onderdeel betwistten zij de criteria op basis waarvan de Commissie de winstafroming als een belasting had aangemerkt. In het vierde onderdeel betoogden zij met een aantal argumenten dat, zelfs indien de winstafroming een belasting zou zijn, deze niet had kunnen worden afgetrokken van de belastbare grondslagen voor de inkomsten- of de vennootschapsbelasting en voor de bedrijfsbelasting. In het vijfde onderdeel kwamen zij op tegen de vergelijking in voetnoot 77 van het litigieuze besluit tussen de winstafroming en voor ondernemingen verplichte bijzondere betalingen, bijvoorbeeld voor mededingingsverstorend gedrag, die naar Duits recht aftrekbaar zijn.

25. In de punten 48 en 57 van de bestreden beschikking heeft het Gerecht geoordeeld dat rekwirantes uitsluitend kritiek hadden op de vermeende tekortkomingen van het litigieuze besluit voor zover daarin werd gesteld dat de litigieuze maatregel niet selectief was, en voor zover de Commissie in dat besluit niet op grond van alle criteria had onderzocht of de maatregel een

voordeel opleverde en selectief was. De Commissie had daarentegen getracht om ten eerste in antwoord op de argumenten van rekwirantes aan te tonen dat er, in tegenstelling tot wat rekwirantes beweerden, in casu geen sprake was van een selectieve maatregel, en om ten tweede afzonderlijk aan te tonen dat de maatregel geen economisch voordeel opleverde, geheel los van de vraag of deze selectief was.

26. In punt 58 van de bestreden beschikking heeft het Gerecht opgemerkt dat rekwirantes in het bijzonder niet waren opgekomen tegen de vaststelling in overweging 159 en voetnoot 87 van het litigieuze besluit dat de aftrekbaarheid van de winstafroming een exploitant van een overheidscasino als WestSpiel geen voordeel opleverde, aangezien deze afroming altijd en onvermijdelijk een veel zwaardere belastingdruk meebrengt dan de belasting die verschuldigd was geweest indien die afroming niet aftrekbaar was.

27. Om aan te tonen dat de aftrekbaarheid van de winstafroming een voordeel opleverde, heeft het Gerecht in de punten 60 tot en met 66 van de bestreden beschikking niettemin de relevantie onderzocht van de bij de repliek gevoegde bijlagen waarin op basis van boekhoudkundige gegevens voor de boekjaren 2014 en 2019 verschillende „belastingscenario's" werden beschreven. In dit verband heeft het Gerecht geoordeeld dat de gegevens uit die bijlagen niet in aanmerking konden worden genomen om het bestaan van dat voordeel aan te tonen en dat zij hoe dan ook te laat waren voorgelegd en niet-ontvankelijk waren.

28. Na er in punt 67 van de bestreden beschikking aan te hebben herinnerd dat het bestaan van een voordeel los van de selectiviteitsvoorwaarde moet worden beoordeeld, heeft het Gerecht in punt 68 van die beschikking geoordeeld dat rekwirantes kennelijk niet op goede gronden konden stellen dat het litigieuze besluit hun procedurele rechten had geschonden, aangezien zij niet hadden aangetoond dat de beoordeling van de informatie en gegevens waarover de Commissie in de inleidende fase van het onderzoek van de litigieuze maatregel beschikte, twijfels en ernstige moeilijkheden had moeten doen rijzen met betrekking tot de vraag of de aftrekbaarheid van de winstafroming voor WestSpiel een voordeel opleverde.

29. Ten slotte heeft het Gerecht in punt 71 van de bestreden beschikking geconcludeerd dat het enige middel en dus het beroep in zijn geheel moesten worden afgewezen omdat zij kennelijk rechtens ongegrond waren.

Conclusies van partijen

30. Rekwirantes verzoeken het Hof:

– de bestreden beschikking te vernietigen;

– het litigieuze besluit nietig te verklaren, en

– de Commissie te verwijzen in de kosten.

31. De Commissie verzoekt het Hof:

– de hogere voorziening af te wijzen, en

– rekwirantes te verwijzen in de kosten.

Hogere voorziening

Samenvatting van de argumenten van partijen

32. Ter ondersteuning van hun hogere voorziening voeren rekwirantes één middel aan waarmee zij in wezen betogen dat het Gerecht, door hun beroep te verwerpen op grond dat de litigieuze maatregel geen enkel voordeel oplevert, blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de toepassing van de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om een maatregel als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te kunnen aanmerken. Indien het Gerecht geen blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en dus had vastgesteld dat er sprake is van een voordeel, had het ook moeten onderzoeken of dit voordeel materieel selectief is en had het kunnen concluderen dat dit het geval is.

33. Zoals het Gerecht in punt 52 van de bestreden beschikking heeft erkend, moeten de voorwaarden inzake voordeel en selectiviteit namelijk samen worden onderzocht.

34. In dit verband herinneren rekwirantes eraan dat een nationale belastingmaatregel volgens vaste rechtspraak slechts na een onderzoek in drie fasen als selectief kan worden aangemerkt. In de eerste fase moet worden vastgesteld welke „normale" belastingregeling in de betrokken lidstaat van toepassing is. Uit dit onderzoek in drie fasen van de selectiviteitsvoorwaarde volgt dat het Gerecht eerst had moeten vaststellen wat de „normale" belastingregeling was, alvorens te kunnen concluderen dat de maatregel geen voordeel opleverde.

35. Volgens rekwirantes was in de procedure in eerste aanleg juist in geschil of, zoals de Commissie in punt 159 van de bestreden beschikking stelde, de winstafroming waarin § 14 van de casinowet voorziet een „bijzondere belasting" is en dus overeenkomstig de Duitse algemene belastingregels kan worden afgetrokken van de belastbare grondslag van de bedrijfsbelasting en die van de inkomsten- of vennootschapsbelasting.

36. In de bestreden beschikking is het Gerecht bij zijn juridische beoordeling niet op dit geschilpunt ingegaan en heeft het in feite dus de omschrijving van de „normale" belastingregeling in punt 159 van het litigieuze besluit overgenomen.

37. Indien de kwalificatie als „bijzondere belasting" onjuist is en de winstafroming, zoals rekwirantes voor het Gerecht hebben betoogd, daarentegen een winstoverdracht of winstuitkering vormt, vormt de aftrekbaarheid van deze afroming een afwijking van de „normale" belastingregeling en is de litigieuze maatregel dus selectief.

38. Rekwirantes leiden hieruit af dat het Gerecht in de bestreden beschikking het begrip „staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU onjuist heeft opgevat door te stellen dat er geen sprake is van een voordeel zonder eerst, los van de beoordeling van de Commissie in het litigieuze besluit, de „normale" belastingregeling te hebben vastgesteld. Die vaststelling is immers een noodzakelijke stap om te bepalen of er al dan niet sprake is van een voordeel.

39. De Commissie antwoordt dat het enige middel van de hogere voorziening niet ter zake dienend en hoe dan ook volledig ongegrond is.

Beoordeling

40. Om te beginnen moet kort worden ingegaan op het argument van de Commissie dat het enige middel van de onderhavige hogere voorziening op een onjuist begrip van de bestreden beschikking berust.

41. Dienaangaande zij opgemerkt dat het Gerecht het beroep niet, zoals verzoeksters betogen, heeft verworpen omdat de litigieuze maatregel geen voordeel oplevert, zoals in het litigieuze besluit is vastgesteld. Zoals met name blijkt uit punt 58 van de bestreden beschikking, is het beroep verworpen vanwege het feit dat rekwirantes in hun beroep geen enkel middel hebben aangevoerd volgens hetwelk er sprake is van een dergelijk voordeel. Volgens het Gerecht hebben zij slechts de vaststelling in twijfel getrokken dat die maatregel niet selectief was.

42. Het Gerecht heeft in wezen geoordeeld dat, zelfs indien aan de selectiviteitsvoorwaarde was voldaan, zoals rekwirantes voor het Gerecht hadden betoogd, de litigieuze maatregel geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan vormen, aangezien deze maatregel geen voordeel oplevert voor de begunstigden ervan. Bijgevolg waren rekwirantes er niet in geslaagd aan te tonen dat de Commissie ten onrechte tot de slotsom was gekomen dat er geen sprake was van staatssteun.

43. Uit de hogere voorziening blijkt echter dat rekwirantes het Gerecht verwijten dat het hun argumenten inzake de selectiviteit van de litigieuze maatregel niet heeft onderzocht. Indien het Gerecht die argumenten had onderzocht, en noodzakelijkerwijs had aanvaard, had het tevens moeten vaststellen dat de litigieuze maatregel voor de begunstigden een voordeel opleverde. De voorwaarde inzake het bestaan van een voordeel en de voorwaarde van selectiviteit op het gebied van belastingen hangen volgens rekwirantes namelijk beide af van het feit dat de feitelijke belastingheffing het gevolg is van een afwijking van de „normale” belastingregeling, en moeten dus gezamenlijk worden onderzocht.

44. De onderhavige zaak draait om de vraag of deze twee voorwaarden inderdaad samen moeten worden beoordeeld wanneer het om een belastingmaatregel gaat.

45. Daarom moet de premisse van de redenering die het Gerecht in de punten 49 tot en met 53 van de bestreden beschikking heeft gevolgd, onder de loep worden genomen.

46. Om te beginnen heeft het Gerecht gesteld dat het uit artikel 107, lid 1, VWEU voortvloeiende selectiviteitsvereiste „duidelijk moet worden onderscheiden van de gelijktijdige vaststelling van een economisch voordeel”, aangezien de Commissie na de vaststelling dat er sprake is van een voordeel, ook moet aantonen dat een of meer ondernemingen hierbij specifiek baat hebben.

47. Vervolgens heeft het Gerecht erkend dat op het gebied van belastingen de voorwaarde inzake het bestaan van een voordeel en de voorwaarde van selectiviteit „samen kunnen worden onderzocht”, aangezien beide criteria „inhouden dat moet worden aangetoond dat de bestreden belastingmaatregel leidt tot een vermindering van het belastingbedrag dat de begunstigde van de maatregel normaliter in het kader van het normale belastingstelsel had moeten betalen”, zoals het geval was in het arrest van 12 mei 2021, Luxemburg e.a./Commissie (T-516/18 en T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Volgens het Gerecht houdt deze omstandigheid niet in dat het bestaan van een voordeel „buiten beschouwing kan worden gelaten", en is het feitelijke kader van de onderhavige zaak bovendien anders dan dat van de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Luxemburg/Commissie [2].

49. De redenering die het Gerecht in deze passage van de bestreden beschikking heeft gevolgd, lijkt mij als volgt te kunnen worden samengevat. Ten eerste lijkt het Gerecht de mening te zijn toegedaan dat, *volgens een algemene regel* die ook geldt op het gebied van belastingen, het onderzoek van de vraag of een maatregel een voordeel oplevert, niet kan samenvallen met het onderzoek van de vraag of die maatregel selectief is. Ten tweede lijkt het Gerecht erop te wijzen dat deze twee voorwaarden *in bepaalde gevallen op fiscaal gebied* tegelijk kunnen worden onderzocht omdat voor beide voorwaarden moet worden nagegaan of de betrokken maatregel tot gevolg heeft dat de belastingdruk die de begunstigde normaliter zou moeten dragen, wordt verlicht.

50. Mijns inziens wordt het verband tussen het onderzoek naar het bestaan van een voordeel en het onderzoek inzake selectiviteit op het gebied van belastingen hiermee onjuist opgevat.

51. Allereerst zij eraan herinnerd dat de Commissie volgens vaste rechtspraak een analyse in drie fasen moet verrichten om een dergelijke maatregel als selectief te kunnen aanmerken. In het bijzonder moet de Commissie eerst het referentiekader vaststellen, namelijk de „normale" belastingregeling die in de betrokken lidstaat van toepassing is, en vervolgens nagaan of de belastingmaatregel onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, afgaand op de doelstelling van het referentiekader, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Bij een bevestigend antwoord heeft de betrokken lidstaat enkel de mogelijkheid om in een derde fase aan te tonen dat die maatregel gerechtvaardigd is op grond van de aard of de algemene opzet van het referentiekader. Met andere woorden moet, om te bepalen of de onderzochte belastingmaatregel selectief is, eerst het referentiekader worden vastgesteld, wat betekent dat een fout in deze vaststelling noodzakelijkerwijs de geldigheid van de gehele selectiviteitsanalyse aantast. [3]

52. In de context van de onderhavige zaak moet worden geconstateerd dat de vaststelling van het referentiekader voor de beoordeling van de selectiviteit volgens de rechtspraak „van groot belang is bij [nationale] belastingmaatregelen, daar het bestaan van een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU slechts ten opzichte van een ‚normale' belasting kan worden vastgesteld". [4]

53. Aangezien het Hof aldus duidelijk een verband legt tussen het begrip „voordeel" en het begrip „selectiviteit" [5], vormt deze vaststelling een noodzakelijke voorwaarde voor de beoordeling van niet alleen de vraag of een belastingmaatregel selectief is, maar ook de vraag of die maatregel een voordeel oplevert. Net als de beoordeling op grond waarvan wordt vastgesteld of er sprake kan zijn van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling met het oog op selectiviteit op het gebied van belastingen, wordt de contrafeitelijke beoordeling waarbij wordt onderzocht of er sprake is van enig voordeel, in het licht van de „normale" belastingregeling verricht. Alleen indien is

[2] Arrest van 12 mei 2021 (T-516/18 en T-525/18, EU:T:2021:251).

[3] Arrest van 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie (C-885/19 P en C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak; hierna: „arrest Fiat Chrysler Finance Europe").

[4] Arrest Fiat Chrysler Finance Europe (punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[5] Zoals ik heb uiteengezet in punt 54 van mijn conclusie in de zaak Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

voldaan aan zowel de voorwaarde van selectiviteit als de voorwaarde dat er sprake is van een voordeel, kan er dus sprake zijn van verlichting van de belastingdruk voor ondernemingen die door de betrokken belastingmaatregel worden begunstigd.

54. Hieruit volgt dat op het gebied van belastingen deze twee voorwaarden gezamenlijk moeten worden onderzocht, *met als enige uitzondering* het geval waarin een steunregeling een voordeel oplevert en waarbij de belastingdienst een ruime discretionaire bevoegdheid heeft wat de begunstigden en de toekenningsvoorwaarden ervan betreft. Het Hof heeft onlangs namelijk bevestigd dat in een dergelijk geval geen referentiekader hoeft te worden vastgesteld om te beoordelen of de regeling selectief is, aangezien de uitoefening van die discretionaire bevoegdheid de begunstigden van de regeling noodzakelijkerwijs bevoordeelt ten opzichte van alle andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.[6] Uiteraard hangt de toepassing van de in casu relevante steunregeling geenszins af van de uitoefening van die discretionaire bevoegdheid.

55. Voorts heeft het Hof verduidelijkt dat de vaststelling van het referentiekader moet voortvloeien uit een objectief onderzoek van de inhoud, de onderlinge samenhang en de concrete effecten van de krachtens het nationale recht van iedere lidstaat toepasselijke normen. Buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, behoort de vaststelling van de wezenlijke kenmerken van de belasting, die in beginsel het referentiekader bepalen, immers tot de discretionaire bevoegdheid van deze staten.[7]

56. In casu wordt niet betwist dat, zoals het Gerecht in wezen heeft vastgesteld in de punten 47 en 48 van de bestreden beschikking, rekwirantes in hun schriftelijke stukken in eerste aanleg uitdrukkelijk de juistheid hebben bekritiseerd van de beoordeling van de Commissie dat de litigieuze maatregel niet selectief is, en herhaaldelijk naar de „normale” belastingregeling hebben verwezen om aan te tonen dat deze maatregel afwijkt van de in de betrokken lidstaat geldende algemene belastingregels van de normale belastingregeling, die de basis voor het selectiviteitsonderzoek vormen.

57. In wezen hebben rekwirantes voor het Gerecht de stelling herhaald die zij reeds in de inleidende onderzoeksfase hadden aangevoerd en die de Commissie in het litigieuze besluit heeft afgewezen. Volgens hen vormt het feit dat de winstafroming aftrekbaar is van de belastinggrondslag voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting, een afwijking van de in Duitsland geldende „normale” belastingregeling. Meer bepaald hebben rekwirantes betoogd dat deze winstafroming volgens de algemene belastingregels van de „normale” belastingregeling niet van de belastinggrondslag van bovengenoemde belastingen kan worden afgetrokken omdat zij een winstoverdracht of winstuitkering vormt, en geen „bijzondere belasting”, zoals in het litigieuze besluit wordt gesteld, en dat die winstafroming, ook al zou zij een belasting vormen, niet in mindering kan worden gebracht als „uitgaven voor de bedrijfsvoering”.

58. In de punten 10 tot en met 12 van de bestreden beschikking heeft het Gerecht dezelfde redenering gevolgd als die waarmee de Commissie deze stelling in het litigieuze besluit had weerlegd op basis van een uitlegging van het Duitse recht, met name § 4, lid 5b, van de wet inzake de inkomstenbelasting en § 10, lid 2, van de wet inzake de vennootschapsbelasting.[8] Het

6 Zie met name arrest van 2 februari 2023, Spanje e.a./Commissie (C-649/20 P, C-658/20 P en C-662/20 P, EU:C:2023:60, punten 48 en 68).

7 Arrest Fiat Chrysler Finance Europe (punten 72 en 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 Zie punten 155-157 van het litigieuze besluit.

Gerecht heeft het betoog waarmee rekwirantes stellen dat die uitlegging in het licht van bepaalde beginselen en bepalingen van het Duitse belastingrecht onjuist is, echter niet onderzocht omdat in dit betoog enkel werd gesteld dat de litigieuze maatregel selectief was.

59. Meer in het bijzonder heeft het Gerecht in punt 48 van de bestreden beschikking opgemerkt dat rekwirantes het litigieuze besluit uitsluitend hadden bekritiseerd voor zover daarin werd gesteld dat de litigieuze maatregel niet selectief was, en in punt 58 van die beschikking aangegeven dat rekwirantes niet waren opgekomen tegen de vaststelling in punt 159 en voetnoot 87 van het litigieuze besluit dat de litigieuze maatregel geen voordeel kon opleveren.

60. De benadering van het Gerecht is mijns inziens in tegenspraak met de in de punten 51 tot en met 55 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak. In deze rechtspraak is namelijk bepaald dat het onderzoek waarmee de Commissie moet vaststellen of een fiscale steunregeling selectief is, wat het bepalen van het referentiekader (of de „normale" belastingregeling) betreft, *samenvalt* met het onderzoek waarmee moet worden nagegaan of de litigieuze maatregel een voordeel voor de begunstigden oplevert.

61. Aan deze lezing wordt niet afgedaan door de argumenten waarmee de Commissie in haar schriftelijke stukken betoogt dat er een begripsmatig verschil bestaat tussen de voorwaarde dat er sprake is van een voordeel en de voorwaarde van selectiviteit [9], zonder de moeite te nemen om uit te leggen, met name onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof, waarom deze voorwaarden in een geval als het onderhavige afzonderlijk moeten worden onderzocht.

62. Indien het Gerecht overigens het betoog had onderzocht waarmee rekwirantes zijn opgekomen tegen de wijze waarop de Commissie het Duitse belastingrecht in het litigieuze besluit had uitgelegd, had het in voorkomend geval kunnen oordelen dat het in dat besluit vastgestelde referentiekader (de „normale" belastingregeling) onjuist was. Een dergelijke fout zou noodzakelijkerwijs niet alleen de gehele analyse van de selectiviteit, maar ook die van het bestaan van een voordeel hebben aangetast, aangezien de „normale" belastingregeling, zoals reeds aangegeven, de maatstaf vormt voor de contrafeitelijke beoordeling waarbij wordt onderzocht of er sprake is van enig economisch voordeel. Dit zou dan ook met zich brengen dat het Gerecht in punt 68 van de bestreden beschikking ten onrechte heeft geconcludeerd dat rekwirantes er niet in waren geslaagd aan te tonen dat de beoordeling van de informatie en gegevens waarover de Commissie beschikte, twijfels en ernstige moeilijkheden had moeten doen rijzen met betrekking tot de vraag of de aftrekbaarheid van de winstafroming een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU opleverde, en dat zij dus kennelijk niet op goede gronden konden stellen dat hun procedurele rechten door het litigieuze besluit waren geschonden.

63. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door het beroep van rekwirantes kennelijk ongegrond te verklaren.

64. Deze conclusie kan niet, zoals de Commissie in wezen heeft beweerd in haar schriftelijke stukken, worden weerlegd door het beginsel ne ultra petita, volgens hetwelk de beslissingsbevoegdheid van het Gerecht beperkt is tot de vragen die partijen hem voorleggen.

[9] De Commissie noemt in dit verband als voorbeeld een individuele maatregel, die wordt geacht selectief te zijn maar niet noodzakelijkerwijs een voordeel inhoudt, en een vanwege de aard of de algemene opzet van het referentiekader gerechtvaardigde maatregel die niet selectief is, maar de begunstigde ervan wel degelijk een voordeel kan opleveren. In dit verband hoeft ten eerste enkel te worden opgemerkt dat de litigieuze maatregel een steunregeling is en ten tweede dat het aan de lidstaten staat om aan te tonen dat die maatregel vanwege de aard of de algemene opzet van het referentiekader gerechtvaardigd is, en dit bewijs dus geen noodzakelijk onderdeel van het door de Commissie verrichte selectiviteitsonderzoek vormt [zie arrest van 16 maart 2021, Commissie/Hongarije (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak)].

Volgens de Commissie zou het Gerecht dit beginsel schenden als het zich zou buigen over de vraag of er sprake was van een voordeel, aangezien de kritiek die rekwirantes bij het Gerecht hadden geuit op de vaststelling van het referentiekader formeel *enkel* betrekking had op de stelling dat de litigieuze maatregel niet selectief was.

65. Ik ben ervan overtuigd dat dit argument erop neerkomt dat de verplichting van het Gerecht om zich aan het voorwerp van de vordering (petitum) te houden, wordt verward met de – tevens op het Gerecht rustende – verplichting om volgens alle relevante rechtsregels op de voor hem aangevoerde middelen te antwoorden. Uit vaste rechtspraak blijkt immers dat de Unierechter, hoewel hij enkel uitspraak hoeft te doen over de vordering van partijen en die partijen zelf de grenzen van het geding dienen af te bakenen, de voor de beslechting van het geding relevante rechtsregels buiten hun argumenten om moet toepassen op de hem voorgelegde feiten. Anders zou hij zich gedwongen kunnen zien om zijn beslissing te baseren op onjuiste juridische overwegingen. [10]

66. Los van het feit dat rekwirantes uitsluitend kritiek hebben geuit op de selectiviteitsbeoordeling in het litigieuze besluit, was het Gerecht dus verplicht om op basis van de rechtspraak in het arrest Fiat Chrysler Finance Europe te oordelen dat een betwisting van de vaststelling van het referentiekader noodzakelijkerwijs niet alleen betrekking heeft op het onderzoek van de vraag of de litigieuze maatregel selectief is, maar ook op het onderzoek van de vraag of er sprake is van een voordeel.

67. Uit deze overwegingen volgt ook dat het Gerecht zich had moeten uitspreken over het betoog van rekwirantes, ook al hadden zij evenmin vraagtekens geplaatst bij de vaststelling in punt 159 en voetnoot 87 van het litigieuze besluit dat de litigieuze maatregel geen voordeel kon opleveren voor de begunstigden ervan, zoals het Gerecht in punt 48 van de bestreden beschikking heeft opgemerkt.

68. Volledigheidshalve lijkt het me zinvol om nog één ding te verduidelijken.

69. De Commissie had in punt 159 en voetnoot 87 van het litigieuze besluit aangegeven dat de aftrekbaarheid van de winstafroming voor een exploitant van een overheidscasino als WestSpiel geen voordeel kan opleveren. Zij heeft namelijk het in 2014 uit hoofde van de winstafroming betaalde bedrag (82,02 miljoen EUR) vergeleken met het bedrag van die winstafroming dat is afgetrokken van de grondslag van de vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting (27,3 miljoen EUR), en is aldus tot de slotsom gekomen dat het economische voordeel ten gevolge van die aftrekbaarheid wordt overtroffen door de nog altijd hogere last in verband met de winstafroming, die alleen wordt betaald door exploitanten van overheidscasino's.

70. De grondslag voor deze uitlegging is gelegen in de door de Commissie voorgestelde, en door het Gerecht impliciet onderschreven, lezing van het arrest Commissie/Fútbol Club Barcelona [11]. Volgens punt 63 van dat arrest moet de Commissie bij de beoordeling van de verschillende bestanddelen van een maatregel die staatssteun kan vormen, rekening houden met alle feitelijke en juridische elementen ervan, waaronder de baten en lasten die daaruit voortvloeien.

[10] Zie arrest van 20 januari 2021, Commissie/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[11] Arrest van 4 maart 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

71. Mijns inziens is dit beginsel in casu kennelijk niet relevant. Uit dit arrest lijkt mij te volgen dat bij het onderzoek van de vraag of is voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van staatssteun, waaronder de voorwaarde dat er sprake is van een voordeel, de uit een nationale belastingmaatregel voortvloeiende baten en lasten als *noodzakelijke gevolgen van de betrokken belastingmaatregel* in aanmerking moeten worden genomen.

72. Met andere woorden, deze baten en lasten moeten voortvloeien uit de maatregel die voor de begunstigden mogelijk een lagere belastingdruk oplevert dan de „normale belasting", en niet uit de combinatie van deze maatregel en de belastingregels van de „normale" belastingregeling.

73. In casu moeten bij het onderzoek van de vraag of er sprake is van een voordeel de baten en lasten die voortvloeien uit de aftrekbaarheid van de winstafroming in aanmerking worden genomen, en niet de combinatie van deze maatregel en de winstafroming zelf, aangezien het buiten kijf staat dat deze afroming onder de „normale" belastingregeling valt.

74. Ik ben er dan ook van overtuigd dat de in punt 69 van deze conclusie omschreven uitlegging, indien zij wordt aanvaard, de logica zou kunnen omdraaien die ten grondslag ligt aan het toezicht op staatssteun op het gebied van belastingen. De lidstaten kunnen er dan namelijk voor zorgen dat geen enkele belastingmaatregel als staatssteun wordt aangemerkt indien zij aantonen dat de belastingdruk voor de betrokken onderneming hoger is dan het economische voordeel dat zij uit die maatregel haalt.

75. In dit stadium dient in herinnering te worden gebracht dat het Hof, wanneer het de beslissing van het Gerecht vernietigt, zoals hem in deze conclusie in overweging wordt gegeven, de zaak volgens artikel 61, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie zelf kan afdoen, mits deze in staat van wijzen is, dan wel haar voor afdoening kan terugverwijzen naar het Gerecht.

76. Ik ben van mening dat het Hof de onderhavige zaak moet terugverwijzen naar het Gerecht voor onderzoek van het enige middel dat rekwirantes bij hem hadden aangevoerd.

77. Zoals hierboven reeds is aangegeven, hadden zij met dit middel aangevoerd dat, in het licht van bepaalde beginselen en bepalingen van het Duitse belastingrecht, de Commissie in het kader van de vaststelling van het referentiekader, dat wil zeggen van de „normale" belastingregeling, het nationale recht onjuist had uitgelegd. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de toetsing van de wijze waarop de Commissie de toepasselijke nationale wetgeving in deze context heeft uitgelegd, een *feitelijke beoordeling* vormt en dat het Hof in het kader van een hogere voorziening deze uitlegging dus alleen kan onderzoeken om na te gaan of die nationale wetgeving onjuist is opgevat. [12] Ik merk echter op dat rekwirantes in het kader van de onderhavige hogere voorziening geen enkel argument hebben aangevoerd om te doen vaststellen dat die wetgeving onjuist is opgevat.

Conclusie

78. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de beschikking van het Gerecht van de Europese Unie van 22 oktober 2021, Fachverband Spielhallen en LM/Commissie (T-510/20, niet gepubliceerd), te vernietigen en de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht voor een beslissing over het enige middel dat Fachverband Spielhallen eV en LM bij hem hadden aangevoerd.

[12] Arrest Fiat Chrysler Finance Europe (punt 82 en aldaar aangehaalde rechtspraak).