Datum van inontvangstneming	:	24/03/2015

T.B.N.

C-68/15 — 1

KOPIE

DF

GRONDWETTELIJK HOF

Rolnummer 5828
Arrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015

ARREST

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (« Fairness Tax »), ingesteld door de nv X.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

*

CURIA GREFFE
Luxembourg
Entrée 12 FEV. 2015

Ingeschreven in het register van het
Hof van Justitie onder nr. 984.288
Luxemburg 13. 02. 2015 De Griffier,
voor deze
Fax/E-mail:
Neergelegd op: 13.02.2015 Marja Manuela Ferreira
Hoofdadministrateur

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 31 januari 2014 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 3 februari 2014, heeft de nv X, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Renier en Mr. L. Ketels, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (« Fairness Tax »), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 2013, tweede editie.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 7 oktober 2014 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet te hebben gehoord, beslist :

- de Ministerraad uit te nodigen, in een uiterlijk op 28 oktober 2014 in te dienen aanvullende memorie, waarvan hij een kopie laat toekomen aan de andere partij binnen dezelfde termijn, te antwoorden op de vraag welke de huidige stand van zaken is in de procedure waarbij de « Fairness Tax » werd aangemeld bij de Europese Commissie, en indien er inmiddels een beslissing van de Commissie is, deze binnen dezelfde termijn mee te delen aan het Hof en aan de andere partij;

- dat de zaak in staat van wijzen is;

- dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord;

- dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 29 oktober 2014 en de zaak in beraad zal worden genomen.

De Ministerraad heeft een aanvullende memorie ingediend.

Ingevolge het verzoek, ingediend binnen voormelde termijn, van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 29 oktober 2014 de dag van de terechtzitting bepaald op 26 november 2014.

Op de openbare terechtzitting van 26 november 2014 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Renier en Mr. T. Engelen, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. L. Ketels, voor de verzoekende partij;

. adviseur J. De Vleeschouwer, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

A.1. In haar verzoekschrift vordert de nv X de vernietiging van de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen. De bestreden bepalingen voeren een afzonderlijke aanslag in in de vennootschapsbelasting voor het belastbare tijdperk waarvoor dividenden worden uitgekeerd in de zin van artikel 18, eerste lid, 1° tot 2°*bis*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. In haar memorie van antwoord preciseert de verzoekende partij dat haar beroep geen betrekking heeft op artikel 50 en artikel 51, derde lid, van de bestreden wet.

A.2.1. Het eerste middel is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) en met de artikelen 4 en 5 van de richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 (lees : de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011) betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (hierna : de « moeder-dochterrichtlijn »). Het middel bevat drie onderdelen.

A.2.2.1. In het eerste onderdeel van het middel voert de verzoekende partij een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 49 van het VWEU.

Uit artikel 49 van het VWEU vloeit voort dat een onderneming de vrijheid heeft om de rechtsvorm te kiezen die het beste past bij de uitoefening van haar werkzaamheden in de lidstaat van ontvangst en dat die vrije keuze niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen.

Volgens de verzoekende partij belemmert de « Fairness Tax » in dubbel opzicht de buitenlandse vennootschappen in hun vrije keuze van rechtsvorm voor de uitoefening van hun activiteiten in België. In de eerste plaats zijn buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting steeds onderworpen aan de « Fairness Tax » wanneer zij beslissen tot een dividenduitkering. Buitenlandse vennootschappen met een Belgische dochteronderneming daarentegen zijn niet onderworpen aan de « Fairness Tax » wanneer zij beslissen tot een dividenduitkering. De « Fairness Tax » maakt het eveneens minder aantrekkelijk voor buitenlandse vennootschappen om een vaste inrichting op te richten in België in plaats van een dochteronderneming, omdat niettegenstaande een volledige reservering van de Belgische winst, de buitenlandse onderneming toch onderworpen kan worden aan de « Fairness Tax » op haar buitenlandse winst, louter en alleen omdat zij een vaste inrichting heeft in België. Een buitenlandse vennootschap met een Belgische vaste inrichting die geen enkele winst uitkeert kan immers worden onderworpen aan de « Fairness Tax », terwijl een Belgische dochteronderneming die eveneens geen enkele Belgische winst uitkeert, niet onderworpen is aan de « Fairness Tax ». De Belgische dochteronderneming is enkel onderworpen indien deze laatste tot een dividenduitkering beslist.

De toepassing van de bestreden belasting leidt ook tot een discriminatie tussen buitenlandse vennootschappen die een vaste inrichting hebben in België en buitenlandse vennootschappen die een dochteronderneming hebben in België. Vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen waarvan de winst naar het hoofdhuis vloeit, worden immers enkel onderworpen aan de bestreden belasting wanneer het hoofdhuis zelf beslist tot een dividenduitkering, terwijl een Belgische dochteronderneming die winsten uitkeert aan de moederonderneming steeds onderworpen is aan die belasting, ongeacht het feit of de moederonderneming al dan niet winst uitkeert.

De verzoekende partij ziet ook een discriminatie tussen de vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap en een Belgische vennootschap. De vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen kunnen onderworpen worden aan de bestreden belasting ondanks het feit dat de volledige winst die kan worden toegerekend aan de Belgische vaste inrichting werd gereserveerd of geherinvesteerd in België, terwijl die belasting niet van toepassing is op de Belgische vennootschap wanneer die haar volledige winst reserveert of herinvesteert. Die ongelijke behandeling vormt een schending op basis van nationaliteit en van de vrijheid van vestiging, wat verboden is door artikel 49 van het VWEU.

Het Hof wordt verzocht over de conformiteit met het Europees Unierecht in voorkomend geval prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie.

A.2.2.2. De Ministerraad voert in hoofdorde aan dat de situatie van een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap en die van een dochteronderneming van een buitenlandse onderneming niet vergelijkbaar zijn. De Ministerraad wijst erop dat de bestreden bepalingen een beperking inhouden van de voordien onbeperkt toegestane belastingvrijstelling van overgedragen verliezen en de notionele intrestaftrek om zo de uitwassen van die vrijstellingen tegen te gaan. Het eerste verschil in behandeling dat wordt bekritiseerd, vloeit niet voort uit de bestreden bepalingen, maar uit de eigen kenmerken van een vaste inrichting, nu Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen zelf geen dividenden uitkeren en hierdoor wezenlijk verschillen van dochterondernemingen van buitenlandse vennootschappen die zelf wel dividenden kunnen uitkeren. Bovendien treft de bestreden belasting geen buitenlandse vennootschappen maar de Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen en Belgische vennootschappen, die eventueel dochterondernemingen kunnen zijn van buitenlandse vennootschappen.

Ten aanzien van het tweede verschil in behandeling merkt de Ministerraad op dat in het gewijzigde artikel 233 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de berekening van een fictief dividend werd voorzien om eventuele discriminaties te vermijden. Die werkwijze vloeit voort uit het feit dat de fiscale administratie voor de Belgische vennootschap beschikt over de volledige boekhouding, terwijl voor de vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen enkel rekening kan worden gehouden met het resultaat van de vaste inrichting in verhouding tot het buitenlandse resultaat. Het uitgekeerde dividend wordt voor een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap bepaald door het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap. Er is dus geen sprake van een verschil in behandeling maar van een aan de omstandigheid aangepaste regeling van twee verschillende situaties die op analoge wijze worden behandeld.

De Ministerraad heeft geen bezwaar tegen het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, doch stelt voor om die preciezer te formuleren dan wat door de verzoekende partij wordt gesuggereerd.

A.2.3.1. In het tweede onderdeel van het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn. De bestreden belasting zou namelijk moeten worden beschouwd als een bronbelasting, terwijl het vermelde artikel 5 bepaalt dat de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van een bronbelasting. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie moet aan vier voorwaarden zijn voldaan opdat er sprake is van een bronheffing in de zin van artikel 5 van de vermelde richtlijn : (1) de belasting wordt geheven in de Staat waar de dividenden worden uitgekeerd; (2) het belastbaar feit is de uitkering van dividenden; (3) de belastbare basis bestaat in de inkomsten van de aandelen; (4) de belastingplichtige is de aandeelhouder. *In casu* is aan al die voorwaarden voldaan. Het Hof wordt voorgesteld om in voorkomend geval hierover een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie.

A.2.3.2. Volgens de Ministerraad is de bestreden belasting geen verdoken bronheffing maar een afzonderlijke aanslag, berekend op grond van de uitgekeerde dividenden die zich niet in het belastbaar resultaat bevinden als gevolg van de notionele intrestaftrek en de aftrek van vorige verliezen, zodat er geen sprake is van een schending van de door de verzoekende partij aangevoerde toetsingsnormen. De Ministerraad heeft er evenwel geen probleem mee dat in voorkomend geval een prejudiciële vraag wordt gesteld aan het Hof van Justitie.

A.2.4.1. In het derde onderdeel van het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4 van de moeder-dochterrichtlijn. De invoering van de bestreden belasting schendt het vermelde artikel 4 doordat de DBI-aftrek, resulterend in een

vrijstelling van 95 pct. van de ontvangen dividenden, enkel doorwerkt in die belasting indien het ontvangen dividend onmiddellijk in hetzelfde jaar wordt uitgekeerd. Indien de vennootschap hetzelfde dividend in een later jaar uitkeert, zal een veel groter deel dan 5 pct. van het ontvangen dividend worden onderworpen aan de bestreden belasting. Naar gelang van het tijdstip van de uitkering van ontvangen dividenden is er dus een onderscheiden behandeling van Belgische moedervennootschappen, hetgeen een schending uitmaakt van de bovenvermelde bepalingen.

Het Hof wordt hier ook verzocht een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie.

A.2.4.2. De Ministerraad herhaalt dat de bestreden belasting geen bronheffing is zodat het probleem van de definitief belaste inkomsten niet aan de orde is. De verzoekende partij kan niet worden gevolgd wanneer zij stelt dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden doordat er een verschil in behandeling kan zijn van Belgische moedervennootschappen naar gelang van het tijdstip van de uitkering van de ontvangen dividenden, nu er geen sprake is van vergelijkbare categorieën van personen. Het is een beleidskeuze van de moedervennootschap om al dan niet dividenden uit te keren. De bestreden belasting zal voor eenzelfde vennootschap per aanslagjaar verschillen naar gelang van de omvang van de uitgekeerde dividenden, de aanwezigheid van een aftrek voor risicokapitaal en de hoegrootheid van het fiscaal resultaat. De verzoekende partij toont niet aan dat een deel van het dividend dat de drempel van 5 pct. overschrijdt, zal worden belast.

A.3.1. In het tweede middel voeren de verzoekende partijen aan dat meerdere bestreden bepalingen een schending inhouden van het legaliteitsbeginsel dat in fiscale zaken is gewaarborgd in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

Het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken impliceert, enerzijds, dat de wetgever zelf de essentiële bestanddelen van de belasting moet vaststellen, waartoe onder meer de belastbare grondslag behoort, en, anderzijds, dat de belastingwet is gesteld in nauwkeurige en ondubbelzinnige bewoordingen.

Artikel 47 van de bestreden wet omschrijft het begrip « uitgekeerde dividenden » met betrekking tot een Belgische inrichting als « het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden, dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap ». Door te verwijzen naar het « globaal boekhoudkundig resultaat » wordt het legaliteitsbeginsel geschonden nu de buitenlandse vennootschap haar boekhouding naar buitenlands recht zal voeren en niet duidelijk is hoe het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting zal kunnen worden vergeleken met het globaal boekhoudkundig resultaat van de buitenlandse vennootschap. Ook voor het begrip « de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden » is het onduidelijk of dit overeenkomstig de Belgische dan wel de buitenlandse regels moet worden vastgesteld. Evenmin wordt aangegeven wat er dient te gebeuren met eventuele verliezen die de buitenlandse vennootschap heeft in buitenlandse vaste inrichtingen, of hoe de concrete berekening dient te gebeuren in de situatie waarin het hoofdhuis een dividend uitkeert uit zijn reserves maar het globaal resultaat negatief is of lager dan het resultaat van de Belgische inrichting. Bovendien zou er een verschil bestaan tussen de Nederlandse en de Franse tekst van de bestreden bepaling. Anders dan in de Nederlandse tekst is er in de Franse tekst geen sprake van het gedeelte van het dividend dat « verhoudingsgewijs » overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap.

Artikel 46, § 4, van de bestreden wet verwijst voor de berekening van de afzonderlijke aanslag naar het begrip « fiscaal resultaat » zonder dit nader te definiëren. In de parlementaire voorbereiding wordt gesteld dat dit het resultaat is na de zogenaamde eerste bewerking in de zin van artikel 74 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (KB/WIB 1992), wat impliceert dat de wetgever het bepalen van een essentieel deel van de belastbare grondslag heeft overgelaten aan de uitvoerende macht. Bovendien blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling dat de wetgever en de administratie een andere invulling geven aan het begrip « fiscaal resultaat », wat eveneens bevestigt dat de bestreden bepaling strijdig is met het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken.

Artikel 46, § 3, van de bestreden wet verwijst voor wat de berekening van de afzonderlijke aanslag betreft naar « voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves ». Het is evenwel niet duidelijk hoe die bepaling moet worden toegepast met betrekking tot een dividend dat werd uitgekeerd in aanslagjaar 2014 en dat expliciet kan worden toegewezen aan een opname van belaste reserves zoals die bestonden op 31 december 2012.

Artikel 44 van de bestreden wet verwijst naar « dividenden als bedoeld in artikel 219*ter* » van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Ook die bepaling is onduidelijk aangezien niet wordt bepaald om welk bedrag van de dividenden het gaat.

A.3.2. Volgens de Ministerraad houden de bestreden bepalingen geen schending in van het legaliteitsbeginsel gewaarborgd door de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

Het deel van de uitgekeerde dividenden van de buitenlandse vennootschap dat kan worden toegewezen aan de vaste inrichting in België kan wel degelijk worden bepaald. Aangezien een dividend een deel van de winst is dat uitgekeerd wordt, kan worden gesteld dat de oorsprong van dat dividend proportioneel is aan het gerealiseerde resultaat. De vaste inrichting moet overeenkomstig artikel 4 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen een jaarrekening opmaken, die een getrouw beeld moet geven van de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Tevens dient een buitenlandse vennootschap die een bijkantoor heeft in België haar jaarrekening en in voorkomend geval haar geconsolideerde jaarrekening neer te leggen bij de Nationale Bank van België. Aldus kunnen de belastingplichtige en de fiscus zonder probleem het boekhoudkundig resultaat van de onderneming kennen. Het ontbreken van het woord « verhoudingsgewijs » in de Franse tekst van artikel 47 van de bestreden wet heeft niet tot gevolg dat beide taalversies een verschillende betekenis hebben.

De verzoekende partij kan ook niet worden gevolgd waar ze stelt dat in artikel 46, § 4, van de bestreden wet een ongeoorloofde delegatie worden verleend aan de uitvoerende macht. De wet bepaalt zelf dat het gaat om het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden, en bepaalt aldus zelf de essentie van het begrip « fiscaal resultaat ».

Wat de kritiek op artikel 46, § 3, van de bestreden wet betreft, dient te worden opgemerkt dat het gaat om een overgangsbepaling. Er wordt enkel bevestigd dat alleen voorheen belaste reserves, dit wil zeggen, reserves die ontstaan zijn in het aanslagjaar 2013 of eerder, in mindering kunnen worden gebracht van de grondslag van de bestreden belasting en niet de uitgekeerde winst van het aanslagjaar zelf. De uitzondering is vanaf het aanslagjaar 2015 niet meer van toepassing.

Ten slotte bevestigt artikel 44 van de bestreden wet enkel hetgeen reeds eerder werd bepaald in artikel 46, § 5, van diezelfde wet en is die bepaling niet voor een andere interpretatie vatbaar.

A.4.1. In het derde middel voert de verzoekende partij aan dat de bestreden bepalingen om meerdere redenen een schending inhouden van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet, dat het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken waarborgt.

A.4.2.1. In het eerste onderdeel van het middel stelt de verzoekende partij dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden doordat in artikel 219*ter*, § 4, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals gewijzigd bij artikel 46 van de wet van 30 juli 2013, de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden niet mee in rekening worden gebracht in de noemer van de proportionaliteitsfactor, terwijl ze wel in rekening worden gebracht voor het bepalen van het bedrag van de uitgekeerde dividenden. Die werkwijze zou een disproportioneel verschil in behandeling doen ontstaan tussen belastingplichtigen naargelang zij al dan niet een bij wet vrijgesteld inkomen hebben gerealiseerd. Bovendien worden de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden niet opgenomen in het fiscaal resultaat, wat eveneens een disproportioneel gevolg heeft. De verzoekende partij illustreert haar stelling met twee voorbeelden. Ten slotte zou de wijze waarop de proportionaliteitsfactor is opgevat ook leiden tot een dubbele belasting voor sommige belastingplichtigen.

A.4.2.2. De Ministerraad antwoordt dat, wat betreft het eerste door de verzoekende partij aangehaalde voorbeeld, het niet correct is te stellen dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden doordat twee belastingplichtigen met dezelfde operationele winst, met eenzelfde bedrag aan dividenduitkering en met eenzelfde bedrag aan gebruikte notionele intrestaftrek of overgedragen verliezen niet aan dezelfde afzonderlijke aanslag worden onderworpen wanneer de ene een bij wet vrijgesteld inkomen heeft gerealiseerd en de andere niet. Het gaat hier om twee verschillende situaties, zijnde een vennootschap die een vrijgesteld inkomen heeft en een andere vennootschap die dividenden uitkeert uit reeds volledig belaste winst, zodat het verantwoord is dat zij niet aan dezelfde afzonderlijke aanslag worden onderworpen.

Ten aanzien van het tweede voorbeeld van de verzoekende partij antwoordt de Ministerraad dat de afzonderlijke aanslag werd ingevoerd om de uitwassen van de notionele intrestaftrek tegen te gaan. Indien een vennootschap geen gebruik heeft gemaakt van de notionele intrestaftrek of overgedragen verliezen zal ze niet onderworpen zijn aan de afzonderlijke aanslag. Bijgevolg is de gemaakte vergelijking niet relevant.

A.4.3.1. In het tweede onderdeel van het middel voert de verzoekende partij aan dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden, doordat de wijze waarop het fiscaal resultaat wordt bepaald op grond van het door de bestreden wet gewijzigde artikel 219*ter*, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, tot gevolg heeft dat twee belastingplichtigen met dezelfde operationele winst, met eenzelfde bedrag aan dividenduitkering en met eenzelfde bedrag aan gebruikte notionele intrestaftrek respectievelijk overgedragen verliezen - maar met andere, niet door de afzonderlijke aanslag geviseerde aftrekken - aan een verschillende afzonderlijke aanslag worden onderworpen.

A.4.3.2. Volgens de Ministerraad is het niet correct te stellen dat vennootschappen die gebruik maken van fiscale aftrekken vergelijkbaar zijn met vennootschappen die hiervan geen gebruik maken. De eerste categorie zal immers minder vennootschapsbelasting verschuldigd zijn dan de tweede categorie. Het is logisch dat de afzonderlijke aanslag die werd ingevoerd om de uitwassen van de notionele intrestaftrek tegen te gaan, hoger zal zijn indien het uiteindelijk belastbaar resultaat reeds werd verminderd met diverse aftrekken.

A.4.4.1. In het derde onderdeel van het middel voert de verzoekende partij aan dat, vermits de afzonderlijke aanslag onderworpen is aan het systeem van voorafbetalingen, de betrokken vennootschap zal worden geconfronteerd met een verhoging van de aanslag, indien te weinig voorafbetalingen werden gedaan. Dit zal leiden tot een niet-verantwoord verschil in behandeling tussen vennootschappen die gewone dividenden uitkeren, waarvoor het onmogelijk is om de voorafbetalingen juist in te schatten en vennootschappen die een interim-dividend uitkeren en exact kunnen bepalen hoeveel dividend er wordt uitgekeerd en hoeveel de afzonderlijke aanslag zal bedragen.

A.4.4.2. De Ministerraad antwoordt dat het eigen is aan het systeem van voorafbetalingen dat een vennootschap, ongeacht het soort dividend dat ze uitkeert, een raming moet maken van de belasting die verschuldigd zal zijn en dat een marge kan worden ingebouwd. De belastingwet voorziet in de terugbetaling van het niet-verrekende saldo van de voorafbetalingen. Bovendien staat het de vennootschappen die geen interim-dividenden kunnen uitkeren vrij om naast de gewone dividenden tussentijdse dividenden uit te keren op basis van de beschikbare reserves zodat ze een betere inschatting kunnen maken van de verschuldigde voorafbetalingen.

A.4.5.1. In het vierde onderdeel van het middel stelt de verzoekende partij dat er een tweevoudige schending van het gelijkheidsbeginsel is, doordat de bestreden bepalingen niet voorzien in een belastingkrediet of een andere compensatie wanneer de « *recapture*-regel » in werking treedt. De eerste schending bestaat tussen, enerzijds, vennootschappen die geen gebruik maken van de overgedragen verliezen en niet onder de « *recapture*-regeling » vallen en de heffing van de afzonderlijke aanslag ondergaan en, anderzijds, vennootschappen die onder de « *recapture*-regeling » vallen en evenmin gebruik maken van overgedragen verliezen maar wel de afzonderlijke aanslag verschuldigd zijn. Een tweede schending zou erin bestaan dat vennootschappen die geen fiscaal overgedragen verliezen aftrekken en vennootschappen die wel overgedragen verliezen aftrekken, beiden aan de afzonderlijke aanslag worden onderworpen.

A.4.5.2. Volgens de Ministerraad wordt een vennootschap die dividenden uitkeert en in dat zelfde boekjaar ook nog eens overgedragen fiscale verliezen van haar buitenlandse vaste inrichtingen in aftrek brengt, onderworpen aan de afzonderlijke aanslag. Een vennootschap die wel dividenden uitkeert maar geen fiscaal overgedragen verliezen of risicokapitaal in rekening brengt, zal daarentegen niet worden onderworpen aan die aanslag. Het is derhalve niet correct dat een vennootschap die geen fiscaal overgedragen verliezen aftrekt en een vennootschap die wel overgedragen verliezen aftrekt, gelijk worden behandeld. Het feit dat in een later boekjaar de overgedragen verliezen door de « *recapture*-regel » worden toegevoegd aan het belastbaar inkomen in België doet geen afbreuk aan het gelijkheidsbeginsel.

A.4.6.1. In het vijfde onderdeel van het middel voert de verzoekende partij aan dat de bestreden bepalingen een discriminatie inhouden doordat de afzonderlijke aanslag niet van toepassing is op kmo's. In het licht van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen is de grootte van de onderneming evenwel een irrelevant criterium zodat het onderscheid tussen kmo's en andere vennootschappen niet redelijk verantwoord is.

A.4.6.2. De Ministerraad van zijn kant is van oordeel dat de wetgever de uitzondering ten voordele van de kmo's afdoende heeft verantwoord in de parlementaire voorbereiding. Zo wijst de wetgever op de specifieke moeilijkheden die de kleine ondernemingen ondervinden en op het feit dat vooral grote ondernemingen de doelgroep vormen van de belastingerosie die de bestreden bepalingen willen tegengaan.

A.4.7.1. In het zesde onderdeel van het middel betoogt de verzoekende partij dat de invoering van de afzonderlijke aanslag discriminerend is naar gelang van de aard van de reserves en het tijdstip van de uitkering van de reserves. Een vennootschap die vanaf het aanslagjaar 2014 haar reserves uitkeert afkomstig van een winst die volledig werd onderworpen aan de vennootschapsbelasting wordt zonder redelijke verantwoording op dezelfde wijze behandeld als een vennootschap die vanaf dat aanslagjaar haar reserves uitkeert afkomstig van een winst die niet volledig werd onderworpen aan de vennootschapsbelasting indien ze in het jaar van uitkering gebruik maakt van de notionele intrestaftrek of vorige verliezen aftrekt. Daarnaast wordt het gelijkheidsbeginsel eveneens geschonden doordat vennootschappen met soortgelijke belaste winsten verschillend worden behandeld naar gelang van het tijdstip van de uitkering van de winst.

A.4.7.2. De Ministerraad antwoordt dat de voorbeelden die de verzoekende partij aanhaalt zeer vaag zijn. Vermits de boekhoudkundige toestand van elke vennootschap verschillend is, zal de afzonderlijke aanslag altijd anders worden toegepast. Zowel wat de aard van de reserves betreft als het tijdstip van de uitkering gaat het om keuzes van de vennootschap.

A.5.1. In het vierde middel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepalingen een schending inhouden van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de dubbelbelastingverdragen.

Op grond van de door België ondertekende dubbelbelastingverdragen wordt de winst die gerealiseerd wordt in een buitenlandse vaste inrichting, vrijgesteld van belastingen in België. Wanneer een vennootschap de door een verdrag vrijgestelde inkomsten uitkeert en tegelijkertijd gebruik maakt van overgedragen fiscale verliezen of de notionele intrestaftrek, kan het voorkomen dat door het mechanisme van de afzonderlijke aanslag, die winsten alsnog worden belast. Aldus ontstaat een niet-verantwoord verschil in behandeling tussen de vennootschappen naargelang ze al dan niet zijn onderworpen aan de afzonderlijke aanslag.

A.5.2. Volgens de Ministerraad is het middel niet gegrond. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof van Justitie stelt de Ministerraad dat het risicokapitaal van een buitenlandse vaste inrichting in aanmerking dient te worden genomen voor de aftrek van risicokapitaal in de Belgische vennootschap. Indien een Belgische vennootschap dividenden die voortkomen uit de winst van een buitenlandse vaste inrichting uitkeert en gebruik maakt van de aftrek van risicokapitaal van de vaste inrichting is het logisch dat ze onderworpen zal worden aan de afzonderlijke aanslag.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen. Die bepalingen maken deel uit van hoofdstuk 15, afdeling 2, onderafdeling 1, getiteld « Fairness Tax ».

B.1.2. Door artikel 43 van de bestreden wet worden in artikel 198, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), laatstelijk gewijzigd bij de wet van 27 december 2012, de woorden « artikel 219*bis* » vervangen door de woorden « artikelen 219*bis* en 219*ter* ».

Aldus gewijzigd luidt artikel 198, § 1, 1° :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

1° de vennootschapsbelasting, met inbegrip van de ingevolge de artikelen 219*bis* en 219*ter* verschuldigde afzonderlijke aanslagen, de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen, en de roerende voorheffing die de schuldenaar van het inkomen met miskenning van artikel 261 tot ontlasting van de verkrijger heeft gedragen, doch met uitzondering van de ingevolge artikel 219 verschuldigde afzonderlijke aanslag ».

B.1.3. Artikel 44 van de bestreden wet vult artikel 207, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 27 december 2012, aan met de woorden « noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219*ter* ».

Aldus luidt het tweede lid van het gewijzigde artikel 207 :

« Geen van deze aftrekken noch compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk mag worden verricht op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen vermeld in artikel 79, noch op verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard vermeld in artikel 53, 24°, noch op de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet verantwoorde kosten of voordelen van alle aard ingevolge artikel 219, noch op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor de uitgaven bedoeld in artikel 198, § 1, 9° en 12°, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van artikel 194*quater*, § 2, vierde lid en de toepassing van artikel 194*quater*, § 4, noch op de meerwaarden bedoeld in artikel 217, 3°, noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219*ter* ».

B.1.4. Door artikel 45 van de bestreden wet worden in artikel 218, § 1, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 24 december 2002, de woorden « wordt eventueel vermeerderd » vervangen door de woorden « en de afzonderlijke aanslag bedoeld in artikel 219*ter* worden eventueel vermeerderd ».

Aldus luidt de gewijzigde bepaling :

« De belasting berekend overeenkomstig de artikelen 215 tot 217 en de afzonderlijke aanslag bedoeld in artikel 219*ter* worden eventueel vermeerderd zoals vermeld in de artikelen 157 tot 168, ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan.

In afwijking van de artikelen 160 en 165, vinden de beperking van de vermeerdering tot 90 pct. en de verhoging van de berekeningsgrondslag tot 106 pct. van de Rijksbelasting evenwel geen toepassing ».

B.1.5. Door artikel 46 van de bestreden wet wordt deel I, titel III, hoofdstuk III, afdeling II, van hetzelfde Wetboek aangevuld met een artikel 219*ter*, luidende :

« Art. 219*ter*. § 1. Voor het belastbare tijdperk waarvoor dividenden worden uitgekeerd in de zin van artikel 18, eerste lid, 1° tot 2°*bis*, wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd die berekend wordt overeenkomstig de bepalingen van de hierna volgende paragrafen.

Deze afzonderlijke aanslag staat los van, en komt in voorkomend geval bovenop de andere aanslag of aanslagen die overeenkomstig andere bepalingen van dit Wetboek of in voorkomend geval in uitvoering van bijzondere wetsbepalingen verschuldigd zijn.

§ 2. De grondslag van deze afzonderlijke aanslag wordt gevormd door het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting zoals bedoeld in de artikelen 215 en 216.

§ 3. De aldus vastgestelde belastbare grondslag wordt verminderd met het gedeelte van de uitgekeerde dividenden dat afkomstig is van voorheen, en uiterlijk voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves. De opname van voorheen belaste reserves wordt voor de toepassing van deze vermindering bij voorrang aangerekend op de laatst aangelegde reserves.

Voor het aanslagjaar 2014 kunnen de voor datzelfde aanslagjaar uitgekeerde dividenden nooit geacht worden afkomstig te zijn van de voor datzelfde aanslagjaar belaste reserves.

§ 4. Het bekomen saldo wordt daarna beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen,

- enerzijds, in de teller, de voor het belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de voor hetzelfde belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek voor risicokapitaal, en,

- anderzijds, in de noemer, het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden.

§ 5. De overeenkomstig de vorige paragrafen vastgestelde grondslag kan op geen enkele andere manier worden beperkt of verminderd.

§ 6. De afzonderlijke aanslag is gelijk aan 5 pct. van de aldus berekende grondslag.

§ 7. Vennootschappen die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbare tijdperk waarvoor de dividenden worden uitgekeerd, zijn niet aan de voormelde aanslag onderworpen ».

B.1.6. Artikel 47 van de bestreden wet vult artikel 233 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 11 mei 2007, aan met een derde lid, luidende :

« Bovendien wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd volgens de regels bepaald in artikel 219*ter*. Wat de Belgische inrichtingen betreft, wordt voor de toepassing van deze regeling onder ' uitgekeerde dividenden ' verstaan, het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden, dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap ».

B.1.7. Artikel 48 van de bestreden wet vult artikel 246, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 29 maart 2012, aan met een bepaling onder 3°, luidende :

« 3° onverminderd de toepassing van artikel 218, wordt de afzonderlijke aanslag vermeld in artikel 233, derde lid berekend tegen 5 pct. ».

B.1.8. Door artikel 49 van de bestreden wet worden in artikel 463*bis*, § 1, 1°, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 11 mei 2007, de woorden « , 219*bis* en 246, eerste lid, 2° » vervangen door de woorden « , 219*bis*, 219*ter* en 246, eerste lid, 2° en 3° ».

De aldus gewijzigde paragraaf 1, 1°, luidt :

« Als aanvullende crisisbijdrage worden uitsluitend in het voordeel van de Staat, 3 opcentiemen gevestigd :

1° op de vennootschapsbelasting, op de rechtspersonenbelasting voor rechtspersonen vermeld in artikel 220, 2° en 3°, en, voor de in artikel 227, 2° en 3° beoogde belastingplichtigen met uitzondering van de vreemde Staten en hun staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen, op de belasting van niet-inwoners met inbegrip van de afzonderlijke aanslagen vermeld in de artikelen 219, 219*bis*, 219*ter* en 246, eerste lid, 2° en 3° : de aanvullende crisisbijdragen worden berekend op die belastingen vastgesteld :

- vóór verrekening van de voorafbetalingen vermeld in de artikelen 218, 226 en 246, eerste lid, 1°, en tweede lid, van de voorheffingen, van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en van het belastingkrediet vermeld in de artikelen 277 tot 296;

- vóór toepassing van de vermeerdering ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen als vermeld in het eerste streepje zijn gedaan ».

B.1.9. Door artikel 50 van de bestreden wet wordt in artikel 275^7 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 7 november 2011, tussen het derde en het vierde lid een lid ingevoegd, luidende :

« De Koning kan het in het derde lid bepaalde percentage bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, verhogen voor de in dit artikel bedoelde werkgevers die, hetzij als kleine vennootschappen worden aangemerkt op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, hetzij natuurlijke personen zijn die *mutatis mutandis* beantwoorden aan de criteria voorzien in dit artikel 15. De Koning zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van dit lid genomen besluiten ».

B.1.10. Artikel 51 van de bestreden wet bepaalt :

« De artikelen 43 tot 49 treden in werking met ingang van het aanslagjaar 2014.

Elke wijziging die vanaf 28 juni 2013 aangebracht werd of wordt aan de afsluitdatum van het boekjaar blijft zonder uitwerking voor de toepassing van de maatregelen in deze onderafdeling.

Artikel 50 is van toepassing op de bezoldigingen die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2014 ».

Ten aanzien van de situering van de bestreden bepalingen

B.2. Vanaf het aanslagjaar 2014 worden Belgische vennootschappen en buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting, op grond van de artikelen 219*ter* en 233, derde lid, van het WIB 1992, onderworpen aan een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting en in de belasting van de niet-inwoners. Artikel 227 van het WIB 1992 bepaalt welke buitenlandse vennootschappen aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen. Artikel 229 van het hetzelfde Wetboek definieert wat onder de uitdrukking « Belgische inrichting » moet worden verstaan.

De nieuwe aanslag, « Fairness Tax » genoemd, is van toepassing indien, in hetzelfde belastbaar tijdperk, dividenden worden uitgekeerd en het fiscale resultaat van de onderneming geheel of gedeeltelijk wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of met overgedragen fiscale verliezen. Voor de invulling van het begrip « uitgekeerde dividenden » wordt verwezen naar artikel 18, eerste lid, 1° tot 2°*bis*, van het WIB 1992.

De grondslag van de « Fairness Tax » wordt gevormd door « het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting zoals bedoeld in de artikelen 215 en 216 » (artikel 219*ter*, § 2, van het WIB 1992).

Inzake de belasting van de niet-inwoners is de afzonderlijke aanslag verbonden met de uitkering van een dividend door de buitenlandse vennootschap. Voor de Belgische inrichtingen bepaalt de wet een fictief dividend en wordt voor de toepassing van die regeling onder « uitgekeerde dividenden » verstaan, het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap (artikel 233, derde lid, van het WIB 1992).

De afzonderlijke aanslag wordt gevestigd tegen een tarief van 5 pct. vermeerderd met 3 pct. aanvullende crisisbelasting, wat leidt tot een tarief van 5,15 pct. De « Fairness Tax » is niet aftrekbaar in de vennootschapsbelasting en is onderworpen aan een systeem van voorafbetalingen.

B.3. De parlementaire voorbereiding vermeldt omtrent de bestreden maatregelen :

« Er wordt met ingang van het aanslagjaar 2014 in de vennootschapsbelasting en de belasting niet-inwoners vennootschappen een *Fairness Tax* ingevoerd.

Zij geldt in die gevallen waarin er voor hetzelfde belastbaar tijdperk enerzijds dividenden worden uitgekeerd, en anderzijds het fiscaal resultaat wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of overgedragen verliezen.

Voor de berekening van de *Fairness Tax* wordt om te beginnen het bedrag aan uitgekeerde dividenden berekend dat niet in het uiteindelijk fiscaal resultaat terug te vinden is.

De dividenden die overeenkomstig artikel 537, WIB 92, daadwerkelijk het aldaar bedoelde tarief van 10 pct. hebben genoten, komen in geen geval in aanmerking voor de toepassing van de *Fairness Tax*.

Van dit bedrag aan dividenden dat niet in het uiteindelijk fiscaal resultaat terug te vinden is, wordt het deel van het dividendbedrag afgetrokken dat opgenomen is uit voorheen belaste reserves.

Om ' manipulaties ' tegen te gaan zullen wat ' voorheen belaste reserves ' betreft, enkel de reserves opgebouwd voor het aanslagjaar 2014 uit de toepassing van de maatregel gesloten worden.

Bij de identificatie van de oorsprong van een opname uit reserves wordt de LIFO-methode toegepast : *last in, first out*.

Het saldo wordt vervolgens beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen enerzijds de in mindering gebrachte overgedragen verliezen en de afgetrokken notionele intrestaftrek van het boekjaar zelf en anderzijds het fiscaal ' resultaat van het belastbare tijdperk ' na de eerste bewerking.

De overdracht van de aftrek voor risicokapitaal die nog altijd kan worden vrijgesteld overeenkomstig artikel 536, WIB 92 wordt niet in deze berekening betrokken.

Het voormelde fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk, is het resultaat na de zogenaamde eerste bewerking (in de zin van art. 74 van het KB/WIB 92). Onder andere omvat het dus niet de vrijgestelde meerwaarden op aandelen.

Op de aldus beperkte basis wordt het voormelde tarief van 5 pct. toegepast.

Deze afzonderlijke aanslag is niet als beroepskost aftrekbaar.

Deze maatregel is niet van toepassing op de vennootschappen die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen op geconsolideerde basis als kleine vennootschappen worden aangemerkt.

Deze afzonderlijke aanslag volgt de regels van de voorafbetalingen en is onderworpen aan de crisisbijdrage.

Er zal tot notificatie bij de Europese Commissie worden overgegaan.

Voorbeeld 1

Een vennootschap die een fiscaal resultaat van 1000 heeft (code 012/1040 van de aangifte) geeft het volgende aan :

Uitgekeerde dividenden (code 059/1320) : 600
Fiscaal resultaat na eerste bewerking (code 077/1430) : 1600
Definitief belaste inkomsten (code 099/1433) : 300

Aftrek voor risicokapitaal (code 103/1435) : 800
Vorige verliezen (code 106/1436) : 50
Belastbaar tegen gewoon tarief (code 112/1460) : 450

Toepassing van de maatregel

Deel van de dividenden dat niet in de belastbare basis terug te vinden is : 600-450 = 150
Verhoudingsgewijze beperking : (800 + 50) / 1600 = 53,12 pct.
Basis voor minimumbelasting : 150 x 53,12 % = 79,68
Afzonderlijke aanslag tegen 5 pct. = 3,98

Voorbeeld 2

Opname van reserves (negatief) : - 1000
verworpen uitgaven : 100
Dividenden : 3000
fiscaal resultaat na de eerste bewerking : 2100
Aftrekken (DBI buitenlandse dividenden) : - 100
Saldo : 2000
NIA : - 1000
vorige verliezen : - 1000
Overgedragen NIA : - 1000
belastbaar resultaat : 0

Toepassing van de maatregel

(1) Er zijn 3000 dividenden uitgekeerd en deze worden verantwoord door :

• 1000 als gevolg van opgenomen (reeds belaste) reserves van vorige boekjaren (uiterlijk aangelegd voor het aanslagjaar 2014)

(2) Van die 3000 dividenden vindt men uiteindelijk niets terug in het belastbaar resultaat, want het uiteindelijk belastbaar resultaat is 0. Dus de bruto basis voor de *Fairness Tax* is 3 000.

(3) 1000 van de uitgekeerde dividenden is afkomstig van belaste reserves en worden uit de bruto basis van de *Fairness Tax* gesloten. Dus 3 000 — 1 000 = 2 000

(4) Verhoudingsgewijze beperking
Berekening teller : overgedragen verliezen (1 000) + NIA (1 000) = 2 000
Berekening noemer : fiscaal resultaat na de eerste bewerking is gelijk aan 2 100.
Berekening ratio : 2 000 / 2 100 = 95,23 %
DUS : berekening van de *Fairness Tax* is : Bruto basis (3) van 2 000 wordt verminderd met de ratio : 2 000 x 95,23 % = 1 904,76

En die basis ondergaat de *Fairness Tax* van 5 pct. : 1 904,76 x 5 % = 95,23 » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, pp. 13-15).

In het verslag namens de commissie voor Sociale Zaken van 15 juli 2013 geeft de minister in antwoord op enkele vragen en bemerkingen verdere toelichtingen in verband met de *Fairness Tax*.

« De minister antwoordt dat de *Fairness Tax* eigenlijk vrij eenvoudig is. Het gaat eigenlijk om een afzonderlijke aanslag die wordt geheven op het positieve verschil tussen enerzijds de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden, en anderzijds het uiteindelijk fiscaal resultaat dat daadwerkelijk wordt onderworpen aan het tarief van vennootschapsbelasting.

Het bekomen saldo wordt daarna beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen :

- enerzijds, in de teller, de voor het belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de voor hetzelfde belastbare tijdperk werkelijk toegepaste aftrek voor risicokapitaal,

en,

- anderzijds, in de noemer, het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden.

De minister verduidelijkt dat de *Fairness Tax* de DBI-aftrek, octrooiaftrek en investeringsaftrek ongemoeid laat. Enkel de notionele intrestaftrek en de overgedragen verliezen worden in aanmerking genomen voor de berekening van de afzonderlijke aanslag.

De maatregel is eigenlijk bedoeld om de uitwassen die de onbeperkte overdraagbaarheid van de verliezen en de notionele intrestaftrek hebben veroorzaakt, in te perken. Deze uitwassen die eigenlijk wettelijk toegelaten zijn, hebben ertoe geleid dat sommige bedrijven eigenlijk *quasi* geen belasting meer betalen. Omdat dit niet rechtvaardig is t.o.v. de andere bedrijven en belastingplichtigen heeft de regering ervoor geopteerd om deze bedrijven toch ook te belasten via een afzonderlijke aanslag : namelijk de zogenaamde *Fairness Tax*.

De minister geeft aan dat de nieuwe maatregel voorgelegd is aan de Europese Commissie die zal controleren of de *Fairness Tax* conform is met de Europese regelgeving waaronder de moeder-dochter-richtlijn. De minister heeft er alle vertrouwen in dat de *Fairness Tax* de Europese toetsing zal doorstaan. De uitspraak van het Europees Hof van Justitie in het kader van het *Burda*-arrest van 26 juni 2008 (C-284/06) sterkt hem in zijn overtuiging dat de Europese Commissie de *Fairness Tax* niet zal beschouwen als een verdoken roerende bronheffing.

De minister bevestigt dat de *Fairness Tax* van toepassing is op de inkoop van eigen aandelen. De inkoop van eigen aandelen geeft aanleiding tot de betaling van een dividend. Dit dividend wordt in aanmerking genomen voor de berekening van de *Fairness Tax*.

De *Fairness Tax* heeft niet als doel om bedrijven aan te sporen om geen dividenden uit te betalen. Als een bedrijf geen dividenden uitkeert, zal er uiteraard ook geen *Fairness Tax* verschuldigd zijn. Dit is enkel het geval als het bedrag aan uitgekeerde dividenden hoger is dan het uiteindelijk fiscaal resultaat.

Voor wat de belasting van niet-verblijfhouders betreft is voorzien in de berekening van een fictief dividend. Het buitenlands resultaat inzake dividenden wordt toegewezen aan de Belgische inrichting in de verhouding tussen het buitenlands fiscaal resultaat en het Belgische fiscaal resultaat. Deze bepaling is noodzakelijk om discriminatie te vermijden.

Tenslotte antwoordt de minister dat de verwachte budgettaire opbrengst van de *Fairness Tax* berekend is door de Studiedienst van de FOD Financiën op basis van beschikbare statistische gegevens in verband met de aftrek voor overgedragen verliezen en risicokapitaal. Het verschil tussen de geraamde opbrengst tussen 2013 en 2014 is te verklaren door het feit dat voor 2013 enkel rekening is gehouden met voorafbetalingen en voor 2014 zowel met invorderingen als met voorafbetalingen. Daarom is het bedrag voor 2014 hoger dan voor 2013. De minister verduidelijkt dat het om nettocijfers gaat. Dit betekent dat de 50 miljoen euro aan lastenverlagingen die ten goede komt aan de kmo's (zie artikel 49 (nieuw) eigenlijk van het totaal bedrag voor 2014 moet worden afgetrokken. De totale verwachte opbrengst van de *Fairness Tax* voor 2014 bedraagt 215 miljoen euro, waarvan 50 miljoen euro wordt afgetrokken. Er blijft dus voor 2014 een verwachte netto-opbrengst over van 165 miljoen euro » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

B.4.1. Uit het bovenstaande blijkt dat de bestreden maatregelen volgens de wetgever bedoeld zijn om de gevolgen in te perken die de onbeperkte overdraagbaarheid van de verliezen en de notionele intrestaftrek hebben veroorzaakt, doordat zij ertoe zouden hebben geleid dat sommige ondernemingen geen of *quasi* geen belastingen meer betalen. Aldus zou worden beoogd discriminatie tussen belastingplichtigen te vermijden.

B.4.2. De minister van Financiën heeft de maatregel op 8 juni 2013 aangemeld bij de Europese Commissie in het licht van de overeenstemming ervan met het Europees Unierecht en meer bepaald met de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (hierna : de « moeder-dochterrichtlijn »). Volgens de door de Ministerraad aan het Hof verstrekte informatie heeft de Commissie op 24 september 2013 meegedeeld dat zij bijkomende informatie zou opvragen bij de Belgische belastingadministratie teneinde uitspraak te kunnen doen over de overeenstemming van de « Fairness Tax » met de Europese regelgeving.

Als bijlage bij een aanvullende memorie heeft de Ministerraad het Hof een brief van de Commissie overgezonden die dateert van 1 augustus 2014, waarin de Commissie de Belgische overheden meedeelt dat artikel 219*ter* van het WIB 1992 strijdig lijkt te zijn met artikel 4 van de moeder-dochterrichtlijn, met de artikelen 49 en 63 van het VWEU en met de artikelen 31 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte. De Ministerraad heeft het Hof eveneens het antwoord overgezonden dat de Belgische overheden bij brief van 9 oktober 2014 hebben gericht aan de Commissie, en waarin zij verklaren niet akkoord te zijn met de zienswijze van de Commissie.

Ten gronde

Wat het eerste onderdeel van het eerste middel betreft

B.5.1. De verzoekende partij voert in het eerste onderdeel van het eerste middel aan dat de bestreden maatregel een schending inhoudt van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 49 van het VWEU. Het Hof wordt verzocht omtrent de uitlegging van de vermelde verdragsbepaling in voorkomend geval prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

B.5.2. De artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet bepalen :

« Art. 10. Er is in de Staat geen onderscheid van standen.

De Belgen zijn gelijk voor de wet; zij alleen zijn tot de burgerlijke en militaire bedieningen benoembaar, behoudens de uitzonderingen die voor bijzondere gevallen door een wet kunnen worden gesteld.

De gelijkheid van vrouwen en mannen is gewaarborgd ».

« Art. 11. Het genot van de rechten en vrijheden aan de Belgen toegekend moet zonder discriminatie verzekerd worden. Te dien einde waarborgen de wet en het decreet inzonderheid de rechten en vrijheden van de ideologische en filosofische minderheden ».

« Art. 172. Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd.

Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.5.3. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan : het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is toepasselijk ten aanzien van alle rechten en alle vrijheden, met inbegrip van die welke voortvloeien uit internationale verdragen die België binden. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.5.4. Artikel 49 van het VWEU bepaalt :

« In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld ».

B.6. De opheffing van de beperkingen op de vrijheid van vestiging heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gevestigd (HvJ, 23 februari 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA,* punt 13). Nog volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie vloeit uit artikel 49 van het VWEU voort dat een onderneming de vrijheid heeft om de rechtsvorm te kiezen die het beste past bij de uitoefening van haar werkzaamheden in de lidstaat van ontvangst en dat die vrije keuze niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen (HvJ, 23 februari 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA,* punt 14; 28 januari 1986, 270/83, *Commissie t. Frankrijk,* punt 22).

B.7. Volgens de verzoekende partij zou de « Fairness Tax » de buitenlandse vennootschappen belemmeren in hun vrije keuze van rechtsvorm voor de uitoefening van hun activiteiten in België, nu ze verschillend worden behandeld naargelang ze hun activiteit in België uitoefenen via een vaste inrichting dan wel via een dochtermaatschappij.

Wanneer een buitenlandse vennootschap, gevestigd binnen de Europese Unie, haar economische activiteiten in België uitoefent door middel van een afzonderlijke dochtervennootschap zal zij met de toepassing van de « Fairness Tax » worden geconfronteerd indien uit de resultaten van de Belgische dochteronderneming een dividend wordt uitgekeerd. Een dergelijke dividenduitkering zal enkel worden beïnvloed door de resultaten van en de beslissingen genomen door de Belgische dochtervennootschap. De Belgische dochteronderneming die winst uitkeert aan de moedermaatschappij zal zijn onderworpen aan de betwiste belasting, ongeacht of de moedermaatschappij al dan niet zelf winst uitkeert. Bij een volledige reservering van de winst van de Belgische dochteronderneming zal geen « Fairness Tax » verschuldigd zijn, ongeacht of de buitenlandse onderneming al dan niet een dividend uitkeert.

Wanneer een buitenlandse vennootschap, gevestigd binnen de Europese Unie, haar economische activiteiten in België uitoefent door middel van een vaste inrichting, zal zij met de toepassing van de « Fairness Tax » worden geconfronteerd naargelang de buitenlandse vennootschap al dan niet een dividend uitkeert. Indien de buitenlandse vennootschap geen dividend uitkeert, zal geen taks verschuldigd zijn, ook al is er winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis gevloeid. Indien de buitenlandse vennootschap daarentegen een dividend uitkeert, zal steeds een « Fairness Tax » verschuldigd zijn, ook al is er geen winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis gevloeid. De « Fairness Tax » wordt in dat geval mede beïnvloed door de resultaten van en de beslissingen inzake de activiteiten die zich niet in België afspelen en dus volkomen vreemd zijn aan de activiteiten van de Belgische vaste inrichting. De buitenlandse onderneming kan dus worden belast op haar buitenlandse winst, enkel omdat ze een vaste inrichting heeft in België.

Aldus zouden buitenlandse vennootschappen, gevestigd binnen de Europese Unie, inzake de toepassing van de aanvullende dividendbelasting verschillend worden behandeld naargelang zij beslissen om hun economische activiteiten in België door middel van een afzonderlijke Belgische dochtervennootschap dan wel een Belgische vaste inrichting te ontwikkelen. Aldus is de verzoekende partij van mening dat de buitenlandse vennootschap die opteert voor een Belgische vaste inrichting in het systeem van de bestreden belasting minder gunstig wordt behandeld, wat niet in overeenstemming zou zijn met de vrijheid van vestiging gewaarborgd door artikel 49 van het VWEU.

De verzoekende partij ziet ook een discriminatie op grond van nationaliteit tussen de vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap en een Belgische vennootschap. De vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen kunnen worden onderworpen aan de bestreden belasting ondanks het feit dat de volledige winst die kan worden toegerekend aan de Belgische vaste inrichting werd gereserveerd of geherinvesteerd in België, terwijl die belasting niet van toepassing is op de Belgische vennootschap wanneer die haar volledige winst reserveert of herinvesteert. Die ongelijke behandeling zou een schending vormen van het gelijkheidsbeginsel en van de vrijheid van vestiging, wat verboden is door de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 49 van het VWEU.

B.8. Het Hof wordt verzocht over de uitlegging van het Europese Unierecht prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. De verzoekende partij beroept zich ter ondersteuning van haar verzoek op het arrest van het Hof van Justitie van 23 februari 2006 in de zaak C-253/03, waarin het Hof heeft geoordeeld als volgt :

« 11. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 52 en 58 van het Verdrag in de weg staan aan een nationale regeling als aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke de winst van een filiaal van een vennootschap waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, tegen een hoger tarief wordt belast dan de winst van een dochteronderneming van een dergelijke vennootschap, indien deze dochteronderneming haar winst volledig aan haar moederonderneming uitkeert.

12. Er zij aan herinnerd dat artikel 52 van het Verdrag een van de fundamentele bepalingen van gemeenschapsrecht is en rechtstreeks toepasselijk is in de lidstaten (zie met name arrest van 21 september 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, *Jurispr.* blz. I-6161, punt 34).

13. Volgens deze bepaling omvat de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst, alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. De opheffing van de beperkingen op de vrijheid van vestiging heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gevestigd (arresten van 28 januari 1986, *Commissie/Frankrijk*, 270/83, *Jurispr.* blz. 273, punt 13, en 29 april 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, *Jurispr.* blz. I-2651, punt 22).

14. Artikel 52, eerste alinea, tweede volzin, van het Verdrag biedt de economische subjecten uitdrukkelijk de mogelijkheid om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere lidstaat past, zodat deze vrije keuze niet

mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen (arrest *Commissie/Frankrijk*, reeds aangehaald, punt 22).

15. De vrijheid om de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van werkzaamheden in een andere lidstaat past, heeft aldus met name tot doel, vennootschappen waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, de mogelijkheid te bieden, een filiaal te openen in een andere lidstaat om er hun werkzaamheden uit te oefenen onder dezelfde voorwaarden als die welke gelden voor dochterondernemingen.

16. Dienaangaande zij vastgesteld dat het definitieve belastingtarief van 42 % dat van toepassing is op de winst van filialen van moederondernemingen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, over het algemeen nadelig is in vergelijking met het lagere belastingtarief van 33,5 %, of zelfs van 30 %, dat van toepassing is op de winst van dochterondernemingen van dergelijke moederondernemingen.

17. De weigering om met betrekking tot filialen het lagere belastingtarief toe te passen, maakt het derhalve voor vennootschappen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, minder aantrekkelijk om door middel van een filiaal gebruik te maken van de vrijheid van vestiging. Hieruit volgt dat een nationale regeling als aan de orde in het hoofdgeding, een beperking oplevert van de vrijheid om de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van werkzaamheden in een andere lidstaat past.

18. Derhalve moet worden uitgemaakt of dit verschil in behandeling objectief gerechtvaardigd is.

19. Het *Finanzamt* en de Duitse regering betogen dat het verschil in behandeling van enerzijds filialen en anderzijds dochterondernemingen betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn.

20. Zij betogen met name dat de winst die door een dochteronderneming aan haar moederonderneming wordt uitgekeerd, het vermogen van de dochteronderneming verlaat, terwijl de winst die door een filiaal aan zijn moederonderneming wordt overgemaakt, deel blijft uitmaken van het eigen vermogen van een en dezelfde onderneming. Volgens de Duitse regering en het *Finanzamt* is het wegens dit fundamentele verschil en ook om praktische redenen dat de nationale wetgever de winst van filialen van de toepassing van het lagere belastingtarief heeft uitgesloten.

21. Het *Finanzamt* voegt hieraan toe dat het op dochterondernemingen toepasselijke lagere belastingtarief wordt gerechtvaardigd door het feit dat de van een dochteronderneming geheven belasting moet worden toegerekend op de belasting die verschuldigd is door de begunstigde moederonderneming, die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is, ter voorkoming van dubbele belastingheffing van deze belastingplichtigen.

22. Aangaande in de eerste plaats het argument van de Duitse regering en van het *Finanzamt* dat er een fundamenteel verschil bestaat tussen de uitkering van winst door een dochteronderneming aan haar moederonderneming en het overmaken van de winst binnen een en dezelfde vennootschap, moet het volgende worden opgemerkt.

23. In beide gevallen wordt de winst ter beschikking gesteld van de vennootschap die de controle heeft over de dochteronderneming respectievelijk het filiaal. Het enige werkelijke verschil tussen deze twee situaties is namelijk dat de uitkering van winst door een dochteronderneming aan haar moederonderneming een formeel besluit hieromtrent veronderstelt, terwijl de winst van een filiaal van een vennootschap zelfs zonder formeel besluit deel uitmaakt van het vermogen van deze vennootschap.

24. Bovendien blijkt uit de verwijzingsbeslissing, evenals uit de opmerkingen van het *Finanzamt* en de Duitse regering, dat zelfs wanneer de door een dochteronderneming aan haar moederonderneming uitgekeerde winst het vermogen van deze dochteronderneming verlaat, de moederonderneming deze winst nog altijd aan haar dochteronderneming ter beschikking kan stellen in de vorm van eigen vermogen of van een aandeelhouderslening.

25. Dat de winst door de uitkering aan de moederonderneming het vermogen van de dochteronderneming verlaat, rechtvaardigt derhalve niet dat op de winst van een dergelijke dochteronderneming een lager belastingtarief wordt toegepast dan op dezelfde winst van een filiaal.

26. Aangaande het argument van het *Finanzamt* dat de toepassing van het lagere tarief op dochterondernemingen gerechtvaardigd is omdat daarmee dubbele belastingheffing van in Duitsland onbeperkt belastingplichtigen wordt vermeden, moet worden vastgesteld dat dit belastingtarief niet alleen van toepassing is op winst die aan deze categorie belastingplichtigen wordt uitgekeerd. Het lagere belastingtarief is namelijk ook van toepassing op de winst die door Duitse dochterondernemingen wordt uitgekeerd aan moederondernemingen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, zoals bijvoorbeeld in Luxemburg.

27. Aangaande een Duitse dochteronderneming van een Luxemburgse vennootschap moet voorts nog worden opgemerkt, dat het op de winst van een dergelijke dochteronderneming toepasselijke belastingtarief, dat lager is dan het op de winst van een filiaal toepasselijke tarief, niet wordt gecompenseerd door een hogere winstbelasting op het niveau van de Luxemburgse moederonderneming.

28. Het *Bundesfinanzhof* wijst er namelijk op dat ingevolge de artikelen 5, lid 1, 13, leden 1 en 2, en 20, leden 1 en 2, van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Groothertogdom Luxemburg, in hun onderlinge samenhang beschouwd, zowel de winst die een Luxemburgse vennootschap verkrijgt van een Duits filiaal als de winst die zij van een Duitse dochteronderneming verkrijgt, is vrijgesteld van de Luxemburgse vennootschapsbelasting.

29. Uit de door het *Bundesfinanzhof* in de verwijzingsbeschikking verstrekte gegevens blijkt verder dat de nationale regeling, wat de bepaling van de maatstaf van heffing betreft, met betrekking tot vennootschappen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, geen zodanig onderscheid maakt naargelang deze hun werkzaamheden via een filiaal dan wel via een dochteronderneming uitoefenen, dat dit een verschil in behandeling van de twee categorieën vennootschappen rechtvaardigt.

30. In deze omstandigheden blijkt dat Duitse dochterondernemingen en Duitse filialen van vennootschappen die hun zetel in Luxemburg hebben, zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.

31. Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 52 en 58 van het Verdrag in de weg staan aan een nationale regeling als aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke de winst van een filiaal van een vennootschap waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, tegen een hoger tarief wordt belast dan de winst van een dochteronderneming van een dergelijke vennootschap, indien deze dochteronderneming haar winst volledig aan haar moederonderneming uitkeert » (HvJ, 23 februari 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, punten 11 tot 31).

B.9.1. De Ministerraad voert in hoofdorde aan dat de situatie van een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap en die van een dochteronderneming van een buitenlandse vennootschap niet vergelijkbaar zijn. De Ministerraad wijst erop dat de bestreden bepalingen een beperking inhouden van de voordien onbeperkt toegestane belastingvrijstelling van overgedragen verliezen en de notionele intrestaftrek om zo de uitwassen van die vrijstellingen tegen te gaan. Het eerste verschil in behandeling dat wordt bekritiseerd, vloeit volgens de Ministerraad niet voort uit de bestreden bepalingen, maar uit de eigen kenmerken van een vaste inrichting, nu Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen zelf geen dividenden uitkeren en hierdoor wezenlijk verschillen van dochterondernemingen van buitenlandse vennootschappen die zelf wel dividenden kunnen uitkeren. Bovendien treft de bestreden belasting geen buitenlandse vennootschappen maar de Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen en Belgische vennootschappen, die eventueel dochterondernemingen kunnen zijn van buitenlandse vennootschappen.

B.9.2. Met betrekking tot het tweede verschil in behandeling tussen een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap en een Belgische vennootschap merkt de Ministerraad op dat in het gewijzigde artikel 233 van het WIB 1992, in de berekening van een fictief dividend werd voorzien om eventuele discriminaties te vermijden. Die werkwijze vloeit voort uit het feit dat de fiscale administratie voor de Belgische vennootschap beschikt over de volledige boekhouding terwijl voor de vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen enkel rekening kan worden gehouden met het resultaat van de vaste inrichting in verhouding tot het buitenlandse resultaat. Het uitgekeerde dividend wordt voor een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap bepaald door het gedeelte van de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap. Er is dus geen sprake van een verschil in behandeling maar

van een aan de omstandigheid aangepaste regeling van twee verschillende situaties die op analoge wijze worden behandeld.

B.9.3. De Ministerraad kan evenwel instemmen met het voorstel van de verzoekende partij om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie.

B.10.1. Het onderzoek van het eerste onderdeel van het eerste middel veronderstelt dat de vraag wordt beslecht of artikel 49 van het VWEU zo moet worden geïnterpreteerd dat het zich al dan niet verzet tegen een regeling, zoals die welke wordt bestreden voor het Hof, en waarbij

a) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of er winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis is gevloeid, terwijl vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische dochteronderneming niet onderworpen zijn aan een dergelijke belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of de dochteronderneming al dan niet een dividend heeft uitgekeerd;

b) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, bij een volledige reservering van de Belgische winst, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, terwijl Belgische vennootschappen bij een volledige reservering van de winst niet aan een dergelijke belasting zijn onderworpen.

B.10.2. Artikel 267 van het VWEU verleent het Hof van Justitie bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de handelingen van de instellingen van de Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het Unierecht die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege,

zelfs ambtshalve zonder dat een van de partijen daarom heeft gevraagd, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

B.11. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het eerste onderdeel van het eerste middel dient de in het dictum vermelde eerste prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Wat het tweede onderdeel van het eerste middel betreft

B.12.1. In het tweede onderdeel van het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn.

B.12.2. Artikel 5, lid 1, van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt :

« De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting ».

B.12.3. De bestreden belasting zou volgens de verzoekende partij moeten worden beschouwd als een bronbelasting, wanneer ze wordt geheven op de winst die door de dochteronderneming wordt uitgekeerd aan de moedermaatschappij, terwijl het vermelde artikel 5 bepaalt dat de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting.

B.13. Volgens de Ministerraad is de bestreden belasting geen verdoken bronheffing maar een afzonderlijke aanslag, berekend op grond van de uitgekeerde dividenden die zich niet in het belastbaar resultaat bevinden als gevolg van de notionele intrestaftrek en de aftrek van vorige verliezen, zodat er geen sprake is van een schending van de door de verzoekende partij aangevoerde referentienormen.

B.14. Artikel 5 van de vermelde richtlijn geeft geen definitie van een bronbelasting. In het arrest van 12 december 2006 in de zaak C-446/04 heeft het Hof van Justitie overwogen :

« Aangaande het in artikel 5 van richtlijn 90/435 aan de lidstaten opgelegde verbod om bronbelasting te heffen op de winst die een ingezeten dochteronderneming uitkeert aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij, heeft het Hof reeds geoordeeld dat elke belastingheffing op inkomsten verworven in de staat waar de dividenden worden uitgekeerd, ter zake van de uitkering van dividenden of elke andere opbrengst van waardepapieren, waarbij de grondslag van die belasting de opbrengst van de waardepapieren en de belastingplichtige de houder van die waardepapieren is, een bronbelasting vormt (arrest van 8 juni 2000, *Epson Europe*, C-375/98, *Jurispr.* blz. I-4243, punt 23; reeds aangehaalde arresten *Athinaïki Zythopoïa*, punten 28 en 29, en *Océ van der Grinten*, punt 47) » (HvJ, 12 december 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation,* punt 108).

B.15.1. Aldus blijkt dat volgende cumulatieve voorwaarden moeten zijn vervuld opdat er sprake is van een bronheffing in de zin van artikel 5, lid 1, van de vermelde richtlijn : (1) het belastbaar feit is de uitkering van dividenden; (2) de belastbare basis bestaat in de inkomsten van de aandelen; (3) de belastingplichtige is de houder van de waardepapieren.

B.15.2. De partijen voor het Hof zijn het erover eens dat de « Fairness Tax » beantwoordt aan de eerste twee voorwaarden. Zij zijn het evenwel oneens over de derde voorwaarde.

B.16.1. De verzoekende partij steunt haar zienswijze op het arrest van het Hof van Justitie van 4 oktober 2001 in de zaak C-294/99, waarin het Hof oordeelde dat

« sprake is van bronbelasting in de zin van artikel 5, lid 1, van de richtlijn, wanneer een bepaling van nationaal recht voorschrijft dat bij winstuitkering door een dochteronderneming (een naamloze of soortgelijke vennootschap) aan haar moedermaatschappij, voor de bepaling van de belastbare winst van de dochteronderneming de totale door haar gerealiseerde zuivere winst, met inbegrip van niet-belastbare inkomsten en inkomsten waarvoor een bijzondere regeling geldt, leidend tot het tenietgaan van de belastingschuld, weer in de belastinggrondslag moet worden opgenomen, ofschoon die twee categorieën inkomsten op basis van de nationale wetgeving niet belastbaar zouden zijn wanneer zij bij de dochteronderneming bleven en niet aan de moedermaatschappij werden uitgekeerd » (HvJ, 4 oktober 2001, C-294/99, *Athinaïki Zythopoïa,* punt 33).

B.16.2. De verzoekende partij leidt uit dat arrest af dat de derde voorwaarde - namelijk dat de houder van de waardepapieren de belastingplichtige moet zijn - voor het Hof van Justitie niet doorslaggevend zou zijn om te besluiten of een belasting al dan niet een

bronheffing is. Het Hof zou bij de beoordeling van een bronbelasting voor een economische benadering opteren. De verzoekende partij meent ook dat de belastingplichtige van de « Fairness Tax » slechts formeel de uitkerende Belgische vennootschap is, maar in werkelijkheid is de aandeelhouder de belastingplichtige, aangezien het uitgekeerde dividend lager zal zijn door de vooraf betaalde belasting. Aldus zou hoe dan ook aan de derde voorwaarde zijn voldaan.

B.17. De Ministerraad van zijn kant meent dat het Hof van Justitie de benadering die wordt voorgestaan door de verzoekende partij heeft afgewezen in het arrest van 26 juni 2008 in de zaak C-284/06. Bij dat arrest heeft het Hof als volgt geoordeeld :

« 56. In het hoofdgeding wordt dus niet voldaan aan de derde voorwaarde voor het bestaan van bronbelasting in de zin van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435.

57. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de argumenten die *Burda* en de Commissie van de Europese Gemeenschappen aan het reeds aangehaalde arrest *Athinaïki Zythopoiïa* ontlenen om te stellen dat het Hof in werkelijkheid de bovenvermelde voorwaarde niet toepast en voorrang geeft aan een op economische beoordelingen gebaseerde benadering.

58. De Commissie stelt met name dat bij de uitlegging van de toepassingsvoorwaarden van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 rekening moet worden gehouden met de bijzondere economische functie van het instrument van bronbelasting waarin die richtlijn voorziet. Gebeurt dit niet, dan komt de toepassing van deze bepaling in de meest frequente gevallen in gevaar, namelijk telkens wanneer een dochtermaatschappij dividenden uitkeert aan haar moedermaatschappij en deze laatste in een andere lidstaat is gevestigd dan de dochtermaatschappij.

59. De Commissie voegt hieraan toe dat het economisch effect van belasting van de dochtermaatschappij overeenkomt met een belasting van de moedermaatschappij, aangezien de belasting wordt ingehouden door de winst uitkerende vennootschap en rechtstreeks aan de belastingdienst wordt betaald.

60. Deze stellingen kunnen niet worden aanvaard.

61. Om te beginnen zij vastgesteld dat uit de rechtspraak na het reeds aangehaalde arrest *Athinaïki Zythopoiïa* blijkt dat het Hof als voorwaarde voor het begrip ' bronbelasting ' in de zin van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 vasthoudt aan de voorwaarde dat de belastingplichtige houder van de waardepapieren moet zijn (zie reeds aangehaalde arresten *Océ van der Grinten*, punt 47, en *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punt 108).

62. Aan deze vaststelling kan overigens niet worden afgedaan door zogenoemde economische overwegingen die inherent zijn aan het instrument bronbelasting, zoals die welke door de Commissie zijn aangevoerd. Zo dergelijke overwegingen al relevant zijn, liggen zij alleen aan de toepassing van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 ten grondslag

indien wordt voldaan aan alle voorwaarden genoemd in de in punt 52 van dit arrest aangehaalde rechtspraak.

63. Daar in het hoofdgeding niet wordt voldaan aan de derde voorwaarde voor het bestaan van bronbelasting in de zin van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435, verzet deze bepaling zich niet tegen een boekhoudkundig correctiemechanisme zoals voorzien in § 28, lid 4, KStG 1996.

64. Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat er geen sprake is van bronbelasting in de zin van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435, wanneer een nationaal voorschrift bepaalt dat bij winstuitkeringen van een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij de inkomsten en vermogensaanwas van de dochtermaatschappij worden belast, terwijl deze niet belastbaar zijn wanneer zij door laatstgenoemde worden aangehouden in plaats van deze uit te keren aan de moedermaatschappij » (HvJ, 26 juni 2008, C-284/06, *Burda*).

B.18.1. Hoewel de Ministerraad staande houdt dat de « Fairness Tax » - indien zij wordt opgelegd bij een winstuitkering door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij - geen verdoken bronheffing is, verzet hij zich niet tegen het stellen van een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie.

B.18.2. Bijgevolg is het aangewezen omtrent de kwalificatie van de « Fairness Tax » aan het Hof van Justitie de in het dictum vermelde tweede prejudiciële vraag te stellen.

Wat het derde onderdeel van het eerste middel betreft

B.19.1. In het derde onderdeel van het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn.

B.19.2. Artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt :

« Iedere lidstaat blijft bevoegd om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming en waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedermaatschappij.

Indien in dit geval de kosten van beheer met betrekking tot de deelneming forfaitair worden vastgesteld, mag het forfaitaire bedrag niet meer dan 5 % bedragen van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst ».

B.20.1. De moeder-dochterrichtlijn bewerkstelligt een fiscale neutraliteit voor grensoverschrijdende dividenduitkeringen tussen kwalificerende dochter- en moedervennootschappen. Artikel 4 van de richtlijn voorziet daarom in de toepassing van ofwel een verrekeningsstelsel ofwel een vrijstellingsregeling op ontvangen dividenden, om economisch dubbele belasting van dividenden te voorkomen.

B.20.2. De Belgische wetgever heeft bij de omzetting van de richtlijn geopteerd voor de eerste methode, met de invoering in artikel 202 van het WIB 1992 van het stelsel van de definitief belaste inkomsten. Het stelsel bestaat erin dat dividenden ten belope van 95 pct. kunnen worden afgetrokken van de vennootschapswinst, indien aan de in de wet bepaalde voorwaarden is voldaan. Op de overige 5 pct. wordt vennootschapsbelasting geheven.

B.21. Volgens de verzoekende partij zou de « Fairness Tax » tot gevolg hebben dat dividenden voor meer dan 5 pct. in overweging worden genomen voor de Belgische vennootschapsbelasting, wat ertoe zou leiden dat het systeem niet langer in overeenstemming zou zijn met artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn.

De vrijstelling van 95 pct. van de ontvangen dividenden werkt enkel door in die belasting indien het ontvangen dividend onmiddellijk in hetzelfde jaar wordt uitgekeerd. Indien de vennootschap hetzelfde dividend in een later jaar uitkeert, zal een veel groter deel dan 5 pct. van het ontvangen dividend worden onderworpen aan de bestreden belasting. Er zou dan in de proportionaliteitsfactor geen rekening worden gehouden met het ontvangen dividend en enkel met de winsten van dat jaar en de daarop toegepaste aftrek van notionele intrest of van het verlies van dat jaar. Het probleem wordt veroorzaakt door het feit dat de ontvangen dividenden die kwalificeren voor de aftrek van de definitief belaste inkomsten de uiteindelijke basis in de vennootschapsbelasting verminderen. Hierdoor wordt de onbelaste uitgekeerde winst op basis waarvan de « Fairness Tax » wordt berekend, verhoogd. In geval van wederuitkering worden dividenden die kwalificeren voor de aftrek van de definitief belaste inkomsten dus opgenomen in de grondslag van de « Fairness Tax », zodat er geen volledige vrijstelling wordt verleend.

Naar gelang van het tijdstip van de uitkering van ontvangen dividenden is er dus een onderscheiden behandeling van Belgische moedervennootschappen, hetgeen volgens de verzoekende partij een schending zou uitmaken van de bovenvermelde referentienormen.

B.22. Volgens de Ministerraad kan de verzoekende partij niet worden gevolgd wanneer zij stelt dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden doordat er een verschil in behandeling kan zijn van Belgische moedervennootschappen naar gelang van het tijdstip van de uitkering van de ontvangen dividenden, nu er geen sprake is van vergelijkbare categorieën van personen. Het is een beleidskeuze van de moedervennootschap om al dan niet dividenden uit te keren. De bestreden belasting zal voor eenzelfde vennootschap per aanslagjaar verschillen naar gelang van de omvang van de uitgekeerde dividenden, de aanwezigheid van een aftrek voor risicokapitaal en de hoegrootheid van het fiscaal resultaat. De bestreden regeling zou aldus niet tot gevolg hebben dat een deel van het dividend dat de drempel van 5 pct. overschrijdt, zal worden belast.

B.23.1. Vooraleer het derde onderdeel van het middel kan worden beantwoord, dient te worden nagegaan of artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn aldus moet worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij een belasting wordt geheven op de uitkering van dividenden, indien die regeling tot gevolg heeft dat wanneer een vennootschap een ontvangen dividend in een later jaar uitkeert dan het jaar waarin ze het zelf heeft ontvangen, ze belast wordt op een deel van het dividend dat de drempel bepaald in het vermelde artikel 4, lid 3, van de richtlijn overschrijdt, terwijl dat niet het geval is wanneer die vennootschap een dividend opnieuw uitkeert in het jaar waarin ze het ontvangt.

B.23.2. Bijgevolg dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen over de in het verzoekschrift aangevoerde middelen, de in het dictum vermelde derde prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Om die redenen,

het Hof,

alvorens uitspraak te doen over het eerste middel, stelt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen :

1. Moet artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij :

a) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of er winst van de Belgische vaste inrichting naar het hoofdhuis is gevloeid, terwijl vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische dochteronderneming niet onderworpen zijn aan een dergelijke belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, ongeacht of de dochteronderneming al dan niet een dividend heeft uitgekeerd;

b) vennootschappen gevestigd in een andere lidstaat met een Belgische vaste inrichting, bij een volledige reservering van de Belgische winst, onderworpen zijn aan een belasting wanneer zij beslissen tot een uitkering van winsten die niet in het uiteindelijk belastbaar resultaat van de vennootschap zijn opgenomen, terwijl Belgische vennootschappen bij een volledige reservering van de winst niet aan een dergelijke belasting zijn onderworpen ?

2. Moet artikel 5, lid 1, van de richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten aldus worden geïnterpreteerd dat er sprake is van een bronbelasting wanneer een bepaling van nationaal recht voorschrijft dat bij een winstuitkering van een dochteronderneming aan de moedermaatschappij een belasting wordt opgelegd doordat in hetzelfde belastbare tijdperk dividenden worden uitgekeerd en het fiscale resultaat geheel of gedeeltelijk wordt verminderd met de aftrek voor risicokapitaal en/of overgedragen fiscale verliezen, terwijl de winst op basis van de nationale wetgeving niet

belastbaar zou zijn wanneer zij bij de dochteronderneming bleef en niet aan de moedermaatschappij werd uitgekeerd ?

3. Moet artikel 4, lid 3, van de richtlijn 2011/96/EU aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij een belasting wordt geheven op de uitkering van dividenden, indien die regeling tot gevolg heeft dat indien een vennootschap een ontvangen dividend in een later jaar uitkeert dan het jaar waarin ze het zelf heeft ontvangen, ze belast wordt op een deel van het dividend dat de drempel bepaald in het vermelde artikel 4, lid 3, van de richtlijn overschrijdt, terwijl dat niet het geval is wanneer die vennootschap een dividend opnieuw uitkeert in het jaar waarin ze het ontvangt ?

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 januari 2015.

De griffier, De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux A. Alen

Voor eensluidend afschrift,
De griffier,

P.-Y. Dutilleux