

Rolnummer 5828
Arrest nr. 24/2018 van 1 maart 2018

A R R E S T

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, de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter E. De Groot, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

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.

Bij tussenarrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 maart 2015, heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 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 ? ».

Bij arrest van 17 mei 2017 in de zaak C-68/15 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vragen geantwoord.

Bij beschikking van 21 juni 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet te hebben gehoord, beslist :

- de debatten te heropenen,
- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 20 juli 2017 in te dienen en binnen dezelfde termijn aan de andere partijen mede te delen aanvullende memorie hun eventuele opmerkingen te formuleren naar aanleiding van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie, in het bijzonder te antwoorden op de punten 47 tot 49 van dat arrest.

De verzoekende partij en de Ministerraad hebben aanvullende memories ingediend.

Bij beschikking van 18 oktober 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet te hebben gehoord, beslist 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, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 14 november 2017 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van de verzoekende partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 14 november 2017 de dag van de terechtzitting bepaald op 13 december 2017.

Op de openbare terechtzitting van 13 december 2017 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. P. Renier en Mr. G. Coppens, 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^o tot 2^{o 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 werd 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 had geen bezwaar tegen het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, doch stelde 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 werd 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 werd 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

moedervenootschappen 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 moedervenootschap 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 voert de verzoekende partij 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 voert de verzoekende partij 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.

A.6. Bij zijn arrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015 heeft het Hof drie prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Ingevolge het arrest van het Hof van Justitie van 17 mei 2017 hebben de verzoekende partij en de Ministerraad een aanvullende memorie ingediend.

A.7. De verzoekende partij wijst erop dat het Hof van Justitie bevestigt dat de bestreden artikelen 43 tot 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen in strijd zijn met artikel 4, lid 1, a), 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 (hierna : de « moeder-dochterrichtlijn »).

Het Hof van Justitie bevestigt dat de toepassing van de « Fairness Tax » tot gevolg heeft dat wanneer een buitenlandse dochteronderneming winst uitkeert aan een Belgische moederonderneming en die moederonderneming de uitgekeerde winst in het volgende jaar opnieuw uitkeert, de uitgekeerde winst voor een groter deel dan 5 pct. wordt belast, hetgeen een dubbele belasting uitmaakt. Om die reden alleen dienen de bestreden bepalingen te worden vernietigd.

A.8.1. De verzoekende partij handhaaft voorts de zienswijze dat de bestreden bepalingen een schending inhouden 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 (hierna : VWEU), doordat zij een discriminatie invoeren tussen (de Belgische vaste inrichting van) een buitenlandse vennootschap en een Belgische vennootschap.

In antwoord op de prejudiciële vraag die het Hof ter zake heeft gesteld, heeft het Hof van Justitie geantwoord dat het Hof dient na te gaan of de berekeningswijze van de « Fairness Tax » verzekert dat de Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen « in geen enkele situatie » fiscaal minder gunstig worden behandeld dan de Belgische ondernemingen. Er is volgens het Hof van Justitie sprake van een minder gunstige behandeling wanneer de « Fairness Tax » ook winst belast die niet onder de heffingsbevoegdheid van België valt.

A.8.2. Volgens de verzoekende partij leiden de bestreden bepalingen tot een dergelijke fiscaal minder gunstige behandeling van Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen.

Zij wijst erop dat de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » op een verschillende wijze wordt bepaald voor de Belgische ondernemingen, enerzijds, en voor de Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen, anderzijds. Terwijl voor de Belgische ondernemingen het effectief belastbaar brutodividend in aanmerking wordt genomen, wordt voor de Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen rekening gehouden met een fictief dividend. Dat fictief dividend wordt vastgesteld aan de hand van het gedeelte van de bruto door de buitenlandse onderneming uitgekeerde dividenden dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het positieve aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal boekhoudkundig resultaat van de buitenlandse onderneming.

Die toerekening van een fictief dividend aan de Belgische inrichting van een buitenlandse onderneming voor het vaststellen van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » heeft ontegensprekelijk tot gevolg dat winsten belastbaar zullen zijn die niet begrepen zijn in het fiscale resultaat van die Belgische inrichting en in beginsel niet onder de heffingsbevoegdheid van België ressorteren. Een dergelijk gevolg gaat duidelijk in tegen het doel van de « Fairness Tax » en leidt ertoe dat een buitenlandse onderneming ongunstiger wordt behandeld dan een Belgische onderneming.

A.8.3. De verzoekende partij zet het volgende voorbeeld uiteen ter staving van haar zienswijze : een Duitse onderneming met een Belgische inrichting maakt in jaar 1 een winst van 1 000 euro in Duitsland en een verlies van 100 euro in België. In jaar 2 maakt de Duitse onderneming geen winst in Duitsland maar wel een winst van 100 euro in België, zodat het boekhoudkundige resultaat van de Duitse onderneming beperkt is tot de Belgische winst van 100 euro. De Duitse onderneming kan in België evenwel het verlies van 100 euro uit jaar 1 verrekenen met de winst van 100 euro uit jaar 2, zodat de uiteindelijk belastbare basis 0 bedraagt.

In jaar 2 beslist de Duitse onderneming om alle winst als dividend uit te keren aan haar aandeelhouders. Het uitgekeerde dividend bedraagt 1 000 euro, zijnde de winst van 1 000 euro gerealiseerd in jaar 1 in Duitsland. De Belgische winst bedraagt 0 euro (het verlies van 100 euro in jaar 1 vermeerderd met de winst van 100 euro in jaar 2), zodat er geen Belgisch dividend kan worden uitgekeerd. Het uitgekeerde dividend is dus volledig afkomstig uit de winst gerealiseerd in Duitsland.

Niettegenstaande er geen Belgische winst wordt uitgekeerd, zal er een « Fairness Tax » verschuldigd zijn. Dit komt omdat de berekeningsbasis van de belasting, namelijk het uitgekeerde dividend van 1 000 euro, hoger is dan de totale Belgische winst van 0 euro. Er moet aldus « Fairness Tax » worden betaald op de Duitse winst van 1 000 euro, die niet onder de fiscale heffingsbevoegdheid van België valt.

Het voorgaande voorbeeld toont aan dat er situaties zijn waarin de Belgische inrichting van een buitenlandse onderneming de « Fairness Tax » moet betalen op winst die in beginsel niet onder de fiscale bevoegdheid van België ressorteert. Het Hof van Justitie heeft aangegeven dat de buitenlandse onderneming in een dergelijk geval ongunstiger wordt behandeld dan een Belgische onderneming, en dat er geen rechtvaardiging voor een dergelijk onderscheid in behandeling bestaat.

A.8.4. De verzoekende partij besluit dat de « Fairness Tax » de vrijheid van vestiging, zoals geregeld bij artikel 49 van het VWEU, schendt. Bijgevolg dienen de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen integraal te worden vernietigd.

Zij wijst daarbij nog erop dat de specifieke berekeningswijze van de « Fairness Tax » voor de buitenlandse ondernemingen werd ingevoerd om discriminatie te vermijden. Als die specifieke berekeningswijze niet in overeenstemming is met het Unierecht wegens een schending van de vrijheid van vestiging, zal er ontegensprekelijk sprake zijn van een discriminatie, zoals de minister van Financiën zelf heeft bevestigd tijdens de parlementaire voorbereiding. Bijgevolg moeten de bestreden bepalingen ook om die reden integraal worden vernietigd.

A.9. De Ministerraad handhaaft de zienswijze zoals uiteengezet in zijn vorige memories. Wat betreft het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag, stelt de Ministerraad dat de berekeningswijze van de grondslag van de « Fairness Tax » voor buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting niet ertoe leidt dat die vennootschappen de « Fairness Tax » dienen te betalen op winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van België ressorteert. Bijgevolg worden de buitenlandse vennootschappen niet minder gunstig behandeld dan de Belgische vennootschappen.

De Ministerraad herhaalt dat een vaste inrichting geen afzonderlijke rechtspersoonlijkheid heeft en zelf geen dividenden kan uitkeren. De rechtshandeling die bestaat in de uitkering door de buitenlandse vennootschap van dividenden die afkomstig zijn uit de winst die de vaste inrichting heeft laten toevloeien aan de buitenlandse vennootschap, werkt bijgevolg door bij de vaste inrichting. Gelet op de rechtspraak van het Hof dat een vaste inrichting vergelijkbaar is met een dochteronderneming, diende de wetgever een dochteronderneming die dividenden uitkeert en een vaste inrichting die haar winst door toedoen van haar buitenlandse vennootschap uitkeert, op analoge wijze te behandelen. Aldus wordt voor buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting voor de vaststelling van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » een fictief dividend berekend. De « Fairness Tax » wordt berekend op het bedrag aan uitgekeerde dividenden rekening houdend met

de verhouding van de Belgische winst en de totale winst. Bijgevolg wordt er geen « Fairness Tax » betaald op winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van België ressorteert.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de omvang van het beroep tot vernietiging

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. Artikel 43 van de bestreden wet vervangt in artikel 198, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), laatstelijk gewijzigd bij de wet van 27 december 2012, de woorden « artikel 219*bis* » door de woorden « artikelen 219*bis* en 219*ter* ».

Aldus gewijzigd luidt artikel 198, § 1, 1^o :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

1^o 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 miskennis 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 goedgeunstige voordelen vermeld in artikel 79, noch op verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard vermeld in artikel 53, 24^o, 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. Artikel 45 van de bestreden wet vervangt in artikel 218, § 1, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 24 december 2002, de woorden « wordt eventueel vermeerderd » 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. Artikel 46 van de bestreden wet vult deel I, titel III, hoofdstuk III, afdeling II, van hetzelfde Wetboek aan 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. Artikel 49 van de bestreden wet vervangt 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° » 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. Artikel 50 van de bestreden wet voegt in artikel 275⁷ van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 7 november 2011, tussen het derde en het vierde lid een nieuw lid in, 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 ».

B.2. Het Hof moet de omvang van het beroep tot vernietiging bepalen op basis van het verzoekschrift en inzonderheid van de uiteenzetting van de middelen. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot de bepalingen waartegen middelen zijn gericht.

De partijen zijn het erover eens dat de middelen enkel gericht zijn tegen de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen, die de « Fairness Tax » betreffen. Het Hof beperkt zijn onderzoek bijgevolg tot die bepalingen en spreekt zich niet uit over de grondwettigheid van de artikelen 50 en 51, derde lid, van dezelfde wet, die geen betrekking hebben op de bestreden maatregel.

Ten aanzien van de situering van de bestreden bepalingen

B.3.1. 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.

B.3.2. Artikel 227 van het WIB 1992 bepaalt welke buitenlandse vennootschappen aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen. Volgens artikel 228 wordt bij het in aanmerking nemen van de belastbare inkomsten onder meer rekening gehouden met de winst van de Belgische inrichtingen van die vennootschappen. Artikel 229, § 1, eerste lid, bepaalt dat onder de uitdrukking « Belgische inrichting » moet worden verstaan « elke vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de beroepswerkzaamheden van een buitenlandse onderneming geheel of gedeeltelijk in België worden uitgeoefend ».

B.3.3. Uit de totstandkoming van de bestreden bepalingen blijkt dat zij tot doel hebben een belasting te heffen op winst die door ondernemingen wordt uitgekeerd, zonder dat daarover vennootschapsbelasting of belasting van niet-inwoners werd betaald, omdat gebruik werd gemaakt van belastingvoordelen waarin de fiscale wetgeving voorziet (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

De nieuwe aanslag, « Fairness Tax » genoemd, is van toepassing indien, in hetzelfde belastbaar tijdperk, dividenden worden uitgekeerd en het fiscale resultaat van de vennootschap 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^o tot 2^o*bis*, van het WIB 1992.

B.3.4. 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).

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 (artikel 219^{ter}, § 3, van het WIB 1992). Het verkregen 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 (artikel 219^{ter}, § 4, van het WIB 1992).

B.3.5. 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 van die vennootschappen 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. (artikel 219^{ter}, § 6, van het WIB 1992) vermeerderd met 3 pct. aanvullende crisisbelasting (artikel 463^{bis}, § 1, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992), wat leidt tot een tarief van 5,15 pct. De « Fairness Tax » is niet aftrekbaar in de vennootschapsbelasting.

B.4. De parlementaire voorbereiding vermeldt omtrent de bestreden maatregel :

« 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 : $150 \times 53,12 \% = 79,68$
 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 : $2\,000 \times 95,23\% = 1\,904,76$

En die basis ondergaat de *Fairness Tax* van 5 pct. : $1\,904,76 \times 5\% = 95,23$ » (*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.5. Uit het bovenstaande blijkt dat de bestreden maatregel bedoeld is 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 vennootschappen geen of *quasi* geen belastingen meer betalen. Aldus zou worden beoogd discriminatie tussen belastingplichtigen te vermijden.

Ten gronde

B.6.1. De verzoekende partij voert in het eerste onderdeel van het eerste middel aan dat de bestreden bepalingen een schending inhouden 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 (hierna: het « VWEU »).

B.6.2. 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.6.3. 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.7.1. Volgens de verzoekende partij zou de « Fairness Tax » de buitenlandse vennootschappen verhinderen om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen 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 zou de buitenlandse vennootschap die opteert voor een Belgische vaste inrichting in het systeem van de bestreden belasting minder gunstig worden behandeld, wat niet in overeenstemming zou zijn met de vrijheid van vestiging gewaarborgd door artikel 49 van het VWEU.

B.7.2. 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. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het eerste onderdeel van het eerste middel, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015 de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 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 ? ».

B.9. Bij zijn arrest van 17 mei 2017 (C-68/15, X.) heeft het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vraag geantwoord :

« 35. Met het oog op het onderzoek van deze vraag, zoals deze is gesteld, zij vooraf eraan herinnerd dat de zetel van een vennootschap - net als de nationaliteit van een natuurlijke persoon - dient om haar binding aan de rechtsorde van een staat te bepalen (zie onder meer arresten van 28 januari 1986, *Commissie/Frankrijk*, 270/83, EU:C:1986:37, punt 18, en 14 december 2000, *AMID*, C-141/99, EU:C:2000:696, punt 20).

36. Hieruit volgt dat het bij de toepassing van een nationale belastingregeling als die van het hoofdgeding op enerzijds een ingezeten dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap en anderzijds een ingezeten vaste inrichting van een dergelijke vennootschap gaat om de fiscale behandeling van een ingezeten respectievelijk niet-ingezeten vennootschap.

37. *In casu* staat evenwel vast dat de litigieuze Belgische belastingregeling ingezeten vennootschappen - met inbegrip van ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - op dezelfde manier behandelt als niet-ingezeten vennootschappen. Al deze vennootschappen zijn immers aan de ' *fairness tax* ' onderworpen wanneer zij dividenden uitkeren in de omstandigheden die in de punten 31 en 32 hierboven zijn omschreven.

38. Bijgevolg moet de gestelde vraag in die zin worden opgevat dat de verwijzende rechter hiermee wenst te vernemen of de vrijheid van vestiging aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - met inbegrip van ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - onderworpen zijn aan een belasting als de ' *fairness tax* ' wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke fiscale resultaat zijn opgenomen

omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet.

39. De door artikel 49 VWEU aan de onderdanen van de Europese Unie toegekende vrijheid van vestiging omvat voor hen de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het bestuur van ondernemingen onder dezelfde voorwaarden als in de wetgeving van de lidstaat van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. Overeenkomstig artikel 54 VWEU brengt zij voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arrest van 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40. Wat de behandeling in de lidstaat van ontvangst betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 49, eerste alinea, tweede volzin, VWEU aan de marktdeelnemers uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere lidstaat past, en dat die vrije keuze dus niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen (beschikking van 4 juni 2009, *KBC Bank en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 en C-499/07, EU:C:2009:339, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41. Met betrekking tot de fiscale bepalingen volgt uit de rechtspraak van het Hof dat elke lidstaat zelf zijn eigen fiscale stelsel inzake de belasting van winsten mag inrichten, voor zover hij daarbij het Unierecht in acht neemt en voor zover deze winsten onder de fiscale bevoegdheid van de betrokken lidstaat vallen. De lidstaat van ontvangst kan dus vrijelijk het belastbare feit, de belastbare grondslag en het belastingtarief vaststellen die van toepassing zijn op de verschillende vestigingsvormen van de vennootschappen die actief zijn in die lidstaat, op voorwaarde dat hij niet-ingezeten vennootschappen niet discrimineert ten opzichte van vergelijkbare nationale vestigingen (zie in die zin arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 47, en 26 juni 2008, *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, punt 86 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42. Van discriminatie kan slechts sprake zijn indien verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of dezelfde regels op verschillende situaties (arresten van 14 februari 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 30, en 1 december 2011, *Commissie/Hongarije*, C-253/09, EU:C:2011:795, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43. *In casu* staat vast dat een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, en een ingezeten vennootschap, daaronder begrepen een dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap, in beginsel dezelfde fiscale behandeling genieten, aangezien zij beide onderworpen zijn aan de 'fairness tax' wanneer zij dividenden uitkeren die - omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingregeling voorziet - niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen.

44. Voor zover uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting - anders dan een ingezeten vennootschap, waarvan het wereldwijde inkomen

onderworpen is aan de vennootschapsbelasting - in die lidstaat slechts belasting verschuldigd is over de winst die deze vaste inrichting genereert, zou de situatie er evenwel anders kunnen uitzien - en zou de *in casu* aan de orde zijnde regeling dus een beperking van de vrijheid van vestiging kunnen vormen - indien de wijze waarop de belastbare grondslag van de ' *fairness tax* ' wordt vastgesteld *de facto* met zich meebrengt dat deze niet-ingezeten vennootschap ongunstiger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap.

45. Volgens de Belgische regering bepaalt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling dat bij dergelijke niet-ingezeten vennootschappen een fictief dividend wordt berekend met het oog op de vaststelling van de belastbare grondslag van de ' *fairness tax* ', zodat in deze regeling rekening wordt gehouden met dit verschil in berekeningswijze van de belastbare grondslag. Daardoor wordt volgens haar discriminatie voorkomen.

46. X en de Europese Commissie stellen zich daarentegen op het standpunt dat de gehanteerde berekeningswijze ertoe kan leiden dat niet-ingezeten vennootschappen zwaarder worden belast. In dit verband voert X aan dat deze berekeningswijze in bepaalde situaties tot gevolg heeft dat die niet-ingezeten vennootschappen ook ' *fairness tax* ' moeten betalen over niet door Belgische vaste inrichtingen gegenereerde winsten. Voorts wijst de Commissie erop dat ingezeten vennootschappen, daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen, slechts aan de ' *fairness tax* ' onderworpen zijn wanneer zij daadwerkelijk dividenden uitkeren, terwijl niet-ingezeten vennootschappen die in de betrokken lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, aan deze belasting zijn onderworpen wanneer zij dividenden uitkeren, ook al maken de winsten van deze vaste inrichting geen deel uit van de door deze niet-ingezeten vennootschap uitgekeerde dividenden.

47. *In casu* staat het aan de verwijzende rechter, die bij uitsluiting bevoegd is om het nationale recht uit te leggen, om - rekening houdend met alle elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling en met de nationale belastingwetgeving in haar geheel - na te gaan of de berekeningswijze van de belastbare grondslag ervoor zorgt dat niet-ingezeten vennootschappen die in België actief zijn door middel van een vaste inrichting, in geen enkele situatie fiscaal minder gunstig worden behandeld dan ingezeten vennootschappen (zie in die zin arrest van 17 september 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 en C-17/14, EU:C:2015:608, punt 48).

48. In het kader van dat onderzoek zal de verwijzende rechter er rekening mee moeten houden dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling tot doel heeft om onder de Belgische fiscale bevoegdheid vallende winsten te belasten die zijn uitgekeerd maar ten aanzien waarvan België zijn fiscale bevoegdheid niet heeft uitgeoefend omdat gebruikgemaakt is van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet. Wanneer de berekeningswijze van de belastbare grondslag van een niet-ingezeten vennootschap ertoe leidt dat deze vennootschap de belasting ook dient te betalen ter zake van winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van die lidstaat valt, wordt die niet-ingezeten vennootschap dus ongunstiger behandeld dan een ingezeten vennootschap.

49. Indien uit dit onderzoek blijkt dat sprake is van een dergelijke behandeling, moet worden aangenomen dat een belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van de vrijheid van vestiging oplevert.

50. Een dergelijke beperking kan enkel worden aanvaard indien zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of indien zij wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (zie arrest van 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51. In herinnering zij gebracht dat bij het onderzoek of een grensoverschrijdende situatie vergelijkbaar is met een interne situatie, rekening moet worden gehouden met de doelstelling van de betrokken nationale belastingregeling (zie in die zin arresten van 8 november 2012, *Commissie/Finland*, C-342/10, EU:C:2012:688, punt 36, en 2 juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, punt 48).

52. In het licht van een belastingregeling van de lidstaat van ontvangst die beoogt te voorkomen dat de in deze staat gemaakte winsten worden uitgekeerd terwijl de belastingplichtige er geen belastingen over heeft betaald omdat hij heeft gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet, is de situatie van een niet-ingezeten belastingplichtige die in deze lidstaat een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, vergelijkbaar met die van een ingezeten belastingplichtige. In beide gevallen heeft die belastingregeling immers tot doel de betrokken lidstaat in staat te stellen zijn heffingsbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot de winsten die onder zijn fiscale bevoegdheid vallen (zie in die zin arresten van 14 november 2006, *Kerckhaert en Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, punt 19, en 3 september 2014, *Commissie/Spanje*, C-127/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2130, punten 77 en 78).

53. In het licht van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling is de situatie van een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, dus vergelijkbaar met die van een ingezeten vennootschap, daaronder begrepen een ingezeten dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap.

54. De beperking kan dus enkel worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval moet de beperking bovendien geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor de verwezenlijking van dat doel (arrest van 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55. De Belgische regering heeft betoogd dat een eventuele beperking van de in het geding zijnde vrijheid wordt gerechtvaardigd door twee redenen van algemeen belang, te weten de doelstelling een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te garanderen en de doelstelling misbruik te bestrijden.

56. In dit verband hoeft enkel te worden geconstateerd dat deze twee doelstellingen weliswaar dwingende redenen van algemeen belang vormen die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen (zie arrest van 5 juli 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling niet geschikt is om de verwezenlijking van die doelstellingen te garanderen, zodat zij - in een geval als dat van het hoofdgeding - een eventuele beperking van de vrijheid van vestiging niet kunnen rechtvaardigen.

57. In de eerste plaats strekt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling er immers toe belasting te heffen over de onder de Belgische fiscale bevoegdheid vallende winsten die zijn uitgekeerd zonder door die lidstaat te zijn belast, zodat zij geenszins beoogt de heffingsbevoegdheid tussen het Koninkrijk België en een andere lidstaat te verdelen.

58. In de tweede plaats heeft zij tot doel de effecten te beperken van de toepassing van de belastingvoordelen waarin de nationale belastingregeling voorziet, zodat zij er op zich niet toe strekt misbruik te vermijden.

59. Voorts kan een eventuele beperking van de vrijheid van vestiging evenmin worden gerechtvaardigd met het argument dat de litigieuze regeling in bepaalde situaties tot gevolg kan hebben dat een niet-ingezeten vennootschap die in België een economische activiteit verricht door middel van een vaste inrichting, fiscaal gunstiger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap.

60. De omstandigheid dat een nationale belastingregeling niet-ingezeten vennootschappen benadeelt, kan immers niet worden gecompenseerd door het feit dat zij in andere situaties kan leiden tot een gunstige behandeling van dergelijke vennootschappen (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, punten 38 en 39).

61. Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de vrijheid van vestiging aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - aan een belasting als de 'fairness tax' onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet. Dit geldt evenwel enkel indien de wijze waarop de belastbare grondslag van deze belasting wordt bepaald in de praktijk niet tot gevolg heeft dat niet-ingezeten vennootschappen ongunstiger worden behandeld dan ingezeten vennootschappen. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit het geval is ».

B.10. Wat het eerste onderdeel van het eerste middel betreft, blijkt uit het hiervoor aangehaalde antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag dat artikel 49 van het VWEU, dat de vrijheid van vestiging waarborgt, zich als dusdanig niet verzet tegen de bestreden bepalingen, volgens welke zowel buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting als Belgische vennootschappen, waaronder Belgische dochterondernemingen van buitenlandse vennootschappen, aan de « Fairness Tax » onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen, omdat zij gebruik hebben gemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet. Dit geldt evenwel enkel op voorwaarde dat de wijze waarop de belastbare grondslag van die belasting wordt bepaald in de praktijk « in

geen enkele situatie » tot gevolg heeft dat die buitenlandse vennootschappen fiscaal ongunstiger worden behandeld dan Belgische vennootschappen. Het Hof van Justitie verduidelijkt dat er wel een schending is van de vrijheid van vestiging wanneer de berekeningswijze van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » voor een buitenlandse vennootschap ertoe leidt dat die vennootschap de belasting ook dient te betalen over de winst die niet onder de fiscale bevoegdheid van België valt.

Volgens het Hof van Justitie behoort het tot de bevoegdheid van het Grondwettelijk Hof om - rekening houdend met alle elementen van de aan de orde zijnde belastingregeling en met de nationale belastingwetgeving in haar geheel - te beoordelen of de berekeningswijze van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » voor buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting ertoe kan leiden dat er sprake is van een dergelijke minder gunstige behandeling.

B.11. Tegen de berekeningswijze van de « Fairness Tax » in de belasting van de niet-inwoners, zoals geregeld in artikel 233, derde lid, van het WIB 1992, voert de verzoekende partij nog een ander middel aan, dat is afgeleid uit de schending van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zoals gewaarborgd in artikel 170, § 1, van de Grondwet, dat vereist dat de belastingwet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat aan de hand waarvan de belastingplichtige kan uitmaken wat de belastbare grondslag is van een verschuldigde belasting.

Meer bepaald voert de verzoekende partij in het eerste onderdeel van het tweede middel aan dat voor de berekening van de belasting voor de niet-inwoners niet zou blijken wat wordt bedoeld met het « globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap » en met de « bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden ». Er zou ook niet blijken hoe de « Fairness Tax » moet worden berekend wanneer het hoofdhuis een dividend uitkeert uit zijn reserves maar het globaal resultaat negatief is of lager dan het resultaat van de Belgische vaste inrichting. Ten slotte zou de Nederlandse tekst van de bestreden bepaling inhoudelijk niet overeenstemmen met de Franse tekst.

Vermits een nader onderzoek van het eerste onderdeel van het eerste middel vereist dat geen twijfel kan bestaan omtrent de duidelijkheid van de in het geding zijnde bepaling in het

licht van artikel 170, § 1, van de Grondwet, dient eerst het eerste onderdeel van het tweede middel te worden onderzocht.

Overigens verzet ook het recht van de Europese Unie zich tegen een belastingregeling die het niet mogelijk maakt om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen en onzekerheid laat bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan. Een dergelijke regeling voldoet niet aan de vereisten van de rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen (HvJ, 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*, punten 57 en 58).

B.12.1. Volgens artikel 233, derde lid, van het WIB 1992 wordt in de belasting van de niet-inwoners een afzonderlijke aanslag gevestigd, volgens de regels bepaald in artikel 219*ter*, dat geldt voor de aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen.

Zoals is vermeld in B.3.4, wordt de grondslag van de « Fairness Tax » voor de Belgische vennootschappen, met inbegrip van Belgische dochtervennootschappen van in andere lidstaten gevestigde moedervernootschappen, 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).

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 (artikel 219*ter*, § 3, van het WIB 1992). Het verkregen 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 (artikel 219*ter*, § 4, van het WIB 1992).

B.12.2. Terwijl voor de in B.12.1 vermelde vennootschappen rekening wordt gehouden met de werkelijk door de vennootschap bruto uitgekeerde dividenden, bepaalt de wet voor de

Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen daarentegen 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). Die afwijkende berekeningswijze van de grondslag van de « Fairness Tax » voor de Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen vloeit voort uit het feit dat de Belgische inrichting zelf geen dividenden kan uitkeren en werd door de wetgever noodzakelijk geacht teneinde discriminaties ten aanzien van Belgische vennootschappen te vermijden (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 39).

B.13. Noch uit de bewoordingen van die bepaling, noch uit de parlementaire voorbereiding blijkt evenwel op welke wijze voor wat de belasting van de niet-inwoners betreft « de bruto door de vennootschap uitgekeerde dividenden » alsook « het globaal boekhoudkundig resultaat van de vennootschap » moeten worden vastgesteld. Met name is het onduidelijk of, voor het bepalen van de door de buitenlandse vennootschap « uitgekeerde dividenden », de Belgische dan wel de buitenlandse fiscale kwalificatie in aanmerking dient te worden genomen. Evenmin kan worden vastgesteld of het « globaal boekhoudkundig resultaat » van de buitenlandse vennootschap dient te worden vastgesteld overeenkomstig de buitenlandse regels waaraan die vennootschap onderworpen is, dan wel of dat resultaat dient te worden omgezet naar de Belgische boekhoudkundige regels. De parlementaire voorbereiding (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 37) heeft geen verduidelijking geboden. In dit verband moet bovendien een verschil worden vastgesteld tussen de Nederlandse en de Franse wettekst. Terwijl de Nederlandse tekst verwijst naar het gedeelte van het dividend dat « verhoudingsgewijs » overeenstemt met het aandeel van het boekhoudkundig resultaat van de Belgische inrichting in het globaal resultaat van de buitenlandse vennootschap ontbreekt een verwijzing naar een dergelijke proportionele verdeling in de Franse tekst.

Voorts blijkt niet uit de bestreden bepaling op welke wijze de belastbare grondslag voor de Belgische inrichting dient te worden vastgesteld indien de buitenlandse vennootschap nog andere buitenlandse inrichtingen heeft of indien de vennootschap een negatief resultaat realiseert in het land van het hoofdhuus of in de landen waar zij een vaste inrichting heeft. Ten

slotte is evenmin duidelijk welke reserves in de belasting van de niet-inwoners in mindering kunnen worden gebracht van de belastbare basis van de betwiste belasting.

B.14.1. Vermits aldus niet duidelijk is op welke wijze de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » voor de buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting dient te worden vastgesteld, doet het bestreden artikel 233, derde lid, van het WIB 1992 op onevenredige wijze afbreuk aan het beginsel volgens hetwelk iedere belastingplichtige met een minimaal niveau van voorzienbaarheid het belastingstelsel moet kunnen bepalen dat op hem zal worden toegepast. Dit geldt des te meer nu de « Fairness Tax » is onderworpen aan voorafbetalingen, zodat een belastingvermeerdering wordt toegepast indien te weinig werd voorafbetaald.

Artikel 233, derde lid, van het WIB 1992, zoals ingevoerd bij artikel 47 van de bestreden wet, is bijgevolg in strijd met het fiscaal wettigheidsbeginsel zoals gewaarborgd bij artikel 170, § 1, van de Grondwet.

B.14.2. Het eerste onderdeel van het tweede middel is gegrond zodat artikel 233, derde lid, van het WIB 1992 dient te worden vernietigd. Bijgevolg dient niet te worden onderzocht of de berekeningswijze van de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » ertoe leidt dat in de belasting van de niet-inwoners winst wordt belast die niet onder de fiscale bevoegdheid van België valt. Het eerste onderdeel van het eerste middel dient derhalve niet te worden onderzocht.

B.15.1. 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 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 artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt dat de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting.

B.15.2. 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.

Volgens de verzoekende partij zou de « Fairness Tax » tot gevolg hebben dat dividenden voor meer dan 5 pct. in aanmerking 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.

B.15.3. 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 ».

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

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

B.16. Alvorens uitspraak te doen over het tweede en het derde onderdeel van het eerste middel, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 11/2015 van 28 januari 2015 de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 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 ? ».

B.17. Bij zijn voormelde arrest van 17 mei 2017 heeft het Hof van Justitie op de beide prejudiciële vragen geantwoord :

« *Tweede vraag*

62. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij een belasting als de ‘*fairness tax*’ wordt ingevoerd waaraan zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet.

63. Uit vaste rechtspraak van het Hof vloeit voort dat een belasting slechts als een bronbelasting in de zin van artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn kan worden aangemerkt indien aan drie cumulatieve criteria is voldaan. Ten eerste moet de belasting worden ingehouden in de staat waar de dividenden worden uitgekeerd en moet het belastbare feit ervan bestaan in de uitkering van dividenden of van elke andere opbrengst van de waardepapieren, ten tweede moet de grondslag van de belasting de opbrengst van de waardepapieren zijn, en ten derde moet de belastingplichtige de houder van die waardepapieren zijn (zie naar analogie arrest van 24 juni 2010, *P. Ferrero e C.* en *General Beverage Europe*, C-338/08 en C-339/08, EU:C:2010:364, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64. Met partijen in het hoofdgeding moet worden vastgesteld dat een belasting als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde ‘*fairness tax*’ aan de eerste twee voorwaarden voldoet. Het belastbare feit van deze belasting is immers de uitkering van dividenden en de grondslag ervan wordt berekend op basis van het uitgekeerde bedrag.

65. Aan de derde voorwaarde is echter niet voldaan. De belastingplichtige van een belasting als de ‘*fairness tax*’ is immers niet de houder van de waardepapieren, maar de uitkerende vennootschap.

66. Aan die conclusie wordt niet afgedaan door het betoog van X en de Commissie dat *in casu* voorrang moet worden gegeven aan een benadering die gebaseerd is op economische beoordelingen. In dit verband kan ermee worden volstaan in herinnering te brengen dat het Hof een dergelijke benadering reeds van de hand heeft gewezen in het arrest van 26 juni 2008, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, punten 58-62).

67. Aangezien niet voldaan is aan de derde voorwaarde om te kunnen spreken van een bronbelasting in de zin van artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn, kan een belasting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is geen bronbelasting vormen in de zin van die bepaling.

68. Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij een belasting als de ‘*fairness tax*’ wordt ingevoerd waaraan zowel niet-ingezeten vennootschappen die in die lidstaat een economische activiteit verrichten door middel van een vaste inrichting, als ingezeten vennootschappen - daaronder begrepen ingezeten dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen - onderworpen zijn wanneer zij dividenden uitkeren die niet in hun uiteindelijke belastbare resultaat zijn opgenomen omdat zij hebben gebruikgemaakt van bepaalde belastingvoordelen waarin de nationale belastingwetgeving voorziet.

Derde vraag

69. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn, gelezen in samenhang met lid 3 van dat artikel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover deze regeling in een geval waarin een moedermaatschappij de van haar dochteronderneming ontvangen winsten pas uitkeert na het jaar waarin zij deze heeft ontvangen, tot gevolg heeft dat die winsten voor een groter gedeelte worden belast dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5 %.

70. Uit overweging 3 van de moeder-dochterrichtlijn blijkt dat deze richtlijn dubbele belasting over winstuitkeringen door dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen op het niveau van de moedermaatschappij beoogt uit te sluiten.

71. Daartoe laat artikel 4, lid 1, van de moeder-dochterrichtlijn de lidstaten de keuze tussen twee stelsels, te weten een stelsel van vrijstelling en een stelsel van verrekening (zie in die zin arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 44). Overeenkomstig de overwegingen 7 en 9 van die richtlijn preciseert die bepaling immers dat wanneer een moedermaatschappij of haar vaste inrichting op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt buiten het geval waarin de dochteronderneming wordt geliquideerd, de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting zich ofwel moeten onthouden van het belasten van die winst, ofwel de winst moeten belasten maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting de mogelijkheid moeten bieden om van de verschuldigde belasting het gedeelte van de belasting af te trekken dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming of enigerlei kleindochteronderneming.

72. Artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt evenwel dat iedere lidstaat bevoegd blijft 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 kunnen worden afgetrokken van de belastbare winst van de moedermaatschappij. Nog volgens die bepaling mogen de aan de deelneming verbonden

beheerskosten, indien zij in het bedoelde geval forfaitair worden vastgesteld, niet meer dan 5 % van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst bedragen.

73. Artikel 4 van de moeder-dochterrichtlijn beoogt dus te vermijden dat de winsten die aan een ingezeten moedermaatschappij worden uitgekeerd door een niet-ingezeten dochteronderneming, eerst worden belast op het niveau van de dochteronderneming in haar vestigingsstaat en daarna nog eens op het niveau van de moedermaatschappij in de vestigingsstaat van deze laatste.

74. *In casu* volgt uit de verwijzingsbeslissing dat het Koninkrijk België bij de uitvoering van de moeder-dochterrichtlijn heeft gekozen voor het vrijstellingsstelsel. Bovendien heeft deze lidstaat gebruikgemaakt van de in artikel 4, lid 3, van deze richtlijn geboden mogelijkheid. De winsten van niet-ingezeten dochterondernemingen van Belgische moedermaatschappijen worden dus ten belope van 95 % vrijgesteld.

75. Voorts staat vast dat de ‘*fairness tax*’ in het geval waarin een niet-ingezeten dochteronderneming aan een ingezeten moedermaatschappij winst heeft uitgekeerd die pas na het jaar van de ontvangst daarvan door die moedermaatschappij wordt uitgekeerd, tot gevolg heeft dat deze winst voor een groter gedeelte dan het in artikel 4, lid 3, vastgestelde plafond van 5 % wordt belast, en dus aanleiding geeft tot een dubbele belasting over die winst.

76. Vervolgens rijst de vraag of een dergelijke dubbele heffing in strijd is met de moeder-dochterrichtlijn.

77. De Belgische en de Franse regering stellen zich op het standpunt dat een dooruitdeling van winst door een moedermaatschappij aan haar aandeelhouders niet binnen de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn valt. Deze bepaling is volgens hen immers enkel van toepassing wanneer een moedermaatschappij winsten ontvangt die door haar dochteronderneming zijn uitgekeerd.

78. Een dergelijke uitlegging, die niet voortvloeit uit de bewoordingen van die bepaling, noch uit de context of de doelstellingen ervan, kan niet worden aanvaard.

79. In de eerste plaats houdt artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn, dat voorschrijft dat de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van de vaste inrichting ‘zich onthouden van het belasten van deze winst’, voor de lidstaten een verbod in om de winst die een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitkeert, te belasten bij de moedermaatschappij of haar vaste inrichting, zonder evenwel een onderscheid te maken naargelang het belastbare feit van de aan de moedermaatschappij opgelegde belasting de ontvangst van die winst dan wel de uitkering ervan is.

80. In de tweede plaats beoogt de moeder-dochterrichtlijn, zoals in de punten 70 en 71 hierboven reeds is vermeld, dubbele belasting over winst die door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij is uitgekeerd, op het niveau van de moedermaatschappij uit te sluiten. Indien de lidstaat van de moedermaatschappij die winst op het niveau van deze maatschappij evenwel belast bij dooruitdeling en deze belastingheffing *de facto* tot gevolg heeft dat die winst wordt belast voor een groter gedeelte dan 5 % - het in artikel 4, lid 3, van die richtlijn vastgestelde plafond - vindt op het niveau van de moedermaatschappij een door de richtlijn verboden dubbele belastingheffing plaats.

81. Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, wordt aan deze vaststelling niet afgedaan door punt 105 van het arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), aangezien het Hof zich in dat punt enkel heeft uitgesproken over de verenigbaarheid met de moeder-dochterrichtlijn van bepaalde regels voor de berekening van het bedrag van de voorheffing op de vennootschapsbelasting in geval van dooruitdeling door een ingezeten moedermaatschappij van dividenden die zij van een niet-ingezeten dochteronderneming heeft ontvangen, en niet over de verenigbaarheid met die richtlijn van de heffing van deze belasting in een dergelijk geval.

82. Bijgevolg moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn, gelezen in samenhang met lid 3 van dat artikel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover deze regeling in een geval waarin een moedermaatschappij de van haar dochteronderneming ontvangen winsten pas uitkeert na het jaar waarin zij deze heeft ontvangen, tot gevolg heeft dat die winsten voor een groter gedeelte worden belast dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5 % ».

B.18. Met betrekking tot het tweede onderdeel van het eerste middel oordeelt het Hof van Justitie in het antwoord op de tweede prejudiciële vraag dat de volgende cumulatieve voorwaarden vervuld moeten zijn opdat er sprake is van een bronheffing in de zin van artikel 5, eerste lid, van de moeder-dochterrichtlijn : (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.

Het Hof van Justitie stelt vast dat niet is voldaan aan de derde voorwaarde, nu de belastingplichtige van de bestreden « Fairness Tax » niet de houder van de waardepapieren maar de uitkerende vennootschap is. Bijgevolg is de « Fairness Tax » geen bronbelasting in de zin van het voormelde artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn.

De bestreden artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen zijn dan ook niet in strijd met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn.

B.19. Het tweede onderdeel van het eerste middel is niet gegrond.

B.20. Met betrekking tot het derde onderdeel van het eerste middel oordeelt het Hof van Justitie in het antwoord op de derde prejudiciële vraag dat artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn zich verzet tegen een belastingregeling, zoals de bestreden « Fairness Tax », ».

voor zover die tot gevolg heeft dat, wanneer een buitenlandse dochteronderneming aan een Belgische moederonderneming winst heeft uitgekeerd die pas na het jaar van ontvangst wordt uitgekeerd, die winst voor een groter gedeelte dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5 pct. wordt belast, en dus aanleiding geeft tot een dubbele belasting over die winst.

De schending van de moeder-dochterrichtlijn die aldus door het Hof van Justitie wordt vastgesteld, vloeit voort uit de wijze waarop de « Fairness Tax » wordt berekend en meer bepaald uit het feit dat overeenkomstig artikel 219^{ter}, § 2, van het WIB 1992 bij het bepalen van de heffingsgrondslag wordt uitgegaan van het in een belastingtijdvak bruto uitgekeerde dividend, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt naargelang de uitkering ook dividenden omvat die de moedermaatschappij heeft ontvangen van haar dochtermaatschappij.

Zoals in de punten 70 en 71 van het voormelde arrest van het Hof van Justitie is vermeld, beoogt de moeder-dochterrichtlijn dubbele belasting over winst die door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij is uitgekeerd, op het niveau van de moedermaatschappij uit te sluiten. Indien op die winst evenwel ten laste van de moedermaatschappij een « Fairness Tax » wordt geheven bij dooruitdeling en hierdoor het in artikel 4, lid 3, van de richtlijn vastgestelde plafond wordt overschreden, vindt op het niveau van de moedermaatschappij een verboden dubbele belastingheffing plaats.

B.21. Het derde onderdeel van het eerste middel is gegrond. Artikel 219^{ter}, § 2, van het WIB 1992 dient derhalve te worden vernietigd in zoverre bij het bepalen van de grondslag van de « Fairness Tax » dividenden in aanmerking worden genomen die de vennootschap binnen de werkingssfeer van de richtlijn 2011/96/EU heeft ontvangen en vervolgens op haar beurt uitkeert, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn wordt overschreden.

B.22. De verzoekende partij voert in het tweede tot en met het vierde onderdeel van het tweede middel een schending aan van het wettigheidsbeginsel dat in fiscale zaken is gewaarborgd in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, doordat in de bestreden bepalingen een delegatie aan de uitvoerende macht wordt verleend met betrekking tot essentiële elementen van de belasting en doordat de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » onvoldoende duidelijk is vastgesteld.

B.23.1. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.

B.23.2. Het in artikel 170, § 1, van de Grondwet gewaarborgde fiscale wettigheidsbeginsel vereist voorts dat de belastingwet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt wat de belastbare grondslag is.

B.24. Het tweede onderdeel van het tweede middel is gericht tegen artikel 219^{ter}, § 4, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 46 van de bestreden wet. Volgens de verzoekende partij is het in die bepaling gehanteerde begrip « fiscaal resultaat » niet gedefinieerd in de wet en wordt de vaststelling daarvan op ongrondwettige wijze aan de uitvoerende macht overgelaten. De verzoekende partij baseert haar bezwaar mede op de parlementaire voorbereiding die in dit verband verwijst naar artikel 74 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992.

B.25.1. Krachtens artikel 219^{ter}, § 4, van het WIB 1992 dient de overeenkomstig de paragrafen 2 en 3 vastgestelde belastinggrondslag te worden beperkt overeenkomstig een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen, 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, in de noemer, « het fiscaal

resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden ».

De parlementaire voorbereiding verduidelijkt met betrekking tot het begrip « fiscaal resultaat » :

« 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) » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, p. 14).

B.25.2. Waar de bestreden bepaling « het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden » in aanmerking neemt, verwijst ze naar het belastbaar resultaat vóór de toepassing van de aftrek van de vrijgestelde inkomsten overeenkomstig de artikelen 199 tot 206 van het WIB 1992.

Uit het enkele feit dat in de parlementaire voorbereiding, ter bevestiging van die interpretatie, wordt verwezen naar artikel 74 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992, kan niet worden afgeleid dat aan de uitvoerende macht de bevoegdheid wordt gedelegeerd om de belastbare grondslag van de « Fairness Tax » te bepalen.

B.25.3. Het tweede onderdeel van het tweede middel is niet gegrond.

B.26. Het derde onderdeel van het tweede middel is gericht tegen artikel 219^{ter}, § 3, tweede lid, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 46 van de bestreden wet. Volgens de verzoekende partij is het in die bepaling gehanteerde begrip « voor het aanslagjaar 2014 » onduidelijk. Meer in het bijzonder zou niet blijken « hoe deze bepaling dient toegepast te worden m.b.t. een dividend dat werd uitgekeerd in aanslagjaar 2014 en dat expliciet kan toegewezen worden aan een opname van belaste reserves zoals die bestonden op 31 december 2012 ».

B.27.1. Krachtens artikel 219^{ter}, § 3, eerste lid, van het WIB 1992 wordt de belastbare grondslag van de « Fairness Tax », die overeenkomstig paragraaf 2 van diezelfde bepaling wordt gevormd door het positieve verschil tussen de uitgekeerde dividenden en het aan de vennootschapsbelasting onderworpen fiscaal resultaat, verminderd met « het gedeelte van de

uitgekeerde dividenden dat afkomstig is van voorheen, en uiterlijk voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves ». Voor de toepassing van die vermindering wordt de opname van voorheen belaste reserves bij voorrang aangerekend op de laatst aangelegde reserves.

B.27.2. Artikel 219*ter*, § 3, tweede lid, van het WIB 1992 geldt enkel voor het aanslagjaar 2014 en is derhalve een overgangsregeling. Krachtens die bepaling « kunnen de voor datzelfde aanslagjaar uitgekeerde dividenden nooit geacht worden afkomstig te zijn van de voor datzelfde aanslagjaar belaste reserves ».

De laatstgenoemde bepaling vormt in wezen louter een bevestiging van de algemene regel vervat in het eerste lid, en impliceert dat ook voor het aanslagjaar 2014 enkel de dividenden die afkomstig zijn van voorheen en uiterlijk tijdens het aanslagjaar 2013 aangelegde en belaste reserves in mindering kunnen worden gebracht van de grondslag van de afzonderlijke aanslag.

B.27.3. Vermits de draagwijdte van artikel 219*ter*, § 3, van het WIB 1992 aldus voldoende duidelijk is, voldoet die bepaling aan de vereisten gesteld door het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

B.28. Het derde onderdeel van het tweede middel is niet gegrond.

B.29. Het vierde onderdeel van het tweede middel is gericht tegen artikel 44 van de bestreden wet, dat artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 aanvult met de woorden « noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219*ter* ». Volgens de verzoekende partij is het onduidelijk om welk bedrag van de dividenden het gaat.

B.30.1. Krachtens artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij artikel 44 van de bestreden wet, mogen geen van de in de artikelen 199 tot 206 en 536 van het WIB 1992 bepaalde aftrekken worden verricht op de dividenden als bedoeld in artikel 219*ter*.

De parlementaire voorbereiding vermeldt hieromtrent :

« De bepaling in het artikel 207, tweede lid van het [WIB 1992] bevestigt dat de *fairness tax* een afzonderlijke aanslag is.

Hierdoor zijn de aftrek en compensatie van vorige verliezen niet van toepassing op de grondslag van de *fairness tax*. Ik verwijs hierbij ook naar de bepalingen van artikel 219*ter*, § 1, 2e lid, van het ontwerp, die duidelijk vastleggen dat de grondslag van de *fairness tax* op geen enkele wijze kan worden verminderd. De toevoeging in artikel 207 is slechts ten overvloede de bevestiging hiervan » (*Hand.*, Senaat, 18 juli 2013, nr. 5-114, p. 55).

B.30.2. De « Fairness Tax » is een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting en belastingplichtigen kunnen geen aftrekken toepassen op de grondslag ervan. Aldus bepaalt artikel 219*ter*, § 5, van het WIB 1992 :

« De overeenkomstig de vorige paragrafen vastgestelde grondslag kan op geen enkele manier worden beperkt of verminderd ».

B.30.3. Mede rekening houdend met hetgeen in de voormelde parlementaire voorbereiding is vermeld, dient de aanvulling van artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 zo te worden begrepen dat ze louter een bevestiging inhoudt van het beginsel, neergelegd in artikel 219*ter*, § 5, van hetzelfde Wetboek, dat geen aftrekken kunnen worden toegepast op de overeenkomstig de paragrafen 1 tot 4 van die bepaling vastgestelde belastbare grondslag van de « Fairness Tax ».

B.30.4. Onder voorbehoud van die interpretatie is de draagwijdte van de woorden « noch op de dividenden als bedoeld in artikel 219*ter* » in artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 aldus voldoende duidelijk en voldoet die bepaling aan de vereisten van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

B.31. Onder voorhoud van de interpretatie vermeld in B.30.3, is het vierde onderdeel van het tweede middel niet gegrond.

B.32. De verzoekende partij voert in het derde middel een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat de bestreden bepalingen bij het bepalen van de belastbare grondslag en van de belastingplichtigen meerdere niet-verantwoorde verschillen in behandeling invoeren.

B.33. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.34. Bij het bepalen van zijn beleid in fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastbare grondslag en de belastingplichtigen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij zonder redelijke verantwoording zouden zijn.

B.35. In het eerste en het tweede onderdeel van het derde middel betwist de verzoekende partij de wijze waarop de belastbare grondslag wordt vastgesteld krachtens artikel 219^{ter} van het WIB 1992, in zoverre die berekeningswijze tot gevolg heeft dat belastingplichtigen die vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden of andere fiscale aftrekken dan de aftrek voor risicokapitaal of vorige verliezen hebben toegepast, een hoger bedrag aan « Fairness Tax » verschuldigd zijn dan de belastingplichtigen die daarvan geen toepassing hebben gemaakt.

B.36.1. De grondslag van de « Fairness Tax » wordt krachtens artikel 219^{ter}, § 2, van het WIB 1992 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 ». De « Fairness Tax » wordt aldus berekend op het bedrag aan uitgekeerde dividenden dat niet aan het normale tarief van de vennootschapsbelasting werd onderworpen. Dat bedrag zal hoger zijn indien toepassing werd gemaakt van de aftrek voor risicokapitaal of de aftrek van overgedragen verliezen, en ook indien andere vrijgestelde inkomsten of fiscale aftrekken werden toegepast.

Krachtens artikel 219^{ter}, § 4, van het WIB 1992 wordt de aldus vastgestelde grondslag beperkt aan de hand van een proportionaliteitsfactor waarvan de noemer wordt gevormd door het « fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk exclusief de vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden ». De inaanmerkingneming van die vrijgestelde inkomsten heeft aldus tot gevolg dat het in de noemer gehanteerde fiscaal resultaat lager is, waardoor de gehanteerde proportionaliteitsfactor hoger is en de uiteindelijke belastbare grondslag meer zal bedragen.

B.36.2. De bestreden maatregel heeft tot doel « de uitwassen die de onbeperkte overdraagbaarheid van de verliezen en de notionele intrestaftrek hebben veroorzaakt, in te perken » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38). De wetgever stelde immers vast dat sommige bedrijven, door de toepassing van die aftrekken, « *quasi* geen belasting meer betalen » (*ibid.*).

Ten aanzien van die gewettigde doelstelling neemt de wetgever een pertinente maatregel door de uitgekeerde dividenden te belasten die niet aan het normale tarief van de vennootschapsbelasting werden onderworpen doordat toepassing werd gemaakt van de aftrek voor risicokapitaal of de aftrek van overgedragen verliezen.

B.36.3. De berekening van de belastbare grondslag, zoals vastgesteld in de bestreden bepalingen, heeft evenwel tot gevolg dat ook « Fairness Tax » verschuldigd is op uitgekeerde dividenden die niet werden belast doordat andere fiscale aftrekken en vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen en meerwaarden werden toegepast. Bovendien zal de gehanteerde proportionaliteitsfactor door de toepassing van die vrijgestelde inkomsten verhogen, zodat de uiteindelijke belastbare grondslag ook daardoor meer zal bedragen.

Die berekeningswijze heeft aldus tot gevolg dat belastingplichtigen met eenzelfde winst, die eenzelfde bedrag aan dividenden hebben uitgekeerd en die in dezelfde mate toepassing hebben gemaakt van de aftrek voor risicokapitaal of de aftrek van overgedragen verliezen, een verschillend bedrag aan « Fairness Tax » verschuldigd zijn, naargelang zij al dan niet andere fiscale aftrekken of vrijgestelde waardeverminderingen, voorzieningen of meerwaarden hebben toegepast. Een dergelijk onderscheid is niet pertinent in het licht van het door de wetgever nagestreefde doel om het overmatige gebruik van de aftrek voor risicokapitaal en de

aftrek van overgedragen verliezen in te perken. Dit geldt des te meer nu de wetgever uitdrukkelijk beoogde « 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 » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38).

B.36.4. Artikel 219*ter*, §§ 2 en 4, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 46 van de wet van 30 juli 2013, schendt bijgevolg de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.36.5. Zoals in B.21 werd vastgesteld, dient artikel 219*ter*, § 2, van het WIB 1992 te worden vernietigd in zoverre bij het bepalen van de grondslag van de « *Fairness Tax* » dividenden in aanmerking worden genomen die de vennootschap binnen de werkingssfeer van de richtlijn 2011/96/EU heeft ontvangen en vervolgens op haar beurt uitkeert, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn wordt overschreden.

Uit de in B.36.4 vastgestelde schending volgt evenwel dat artikel 219*ter*, §§ 2 en 4, van het WIB 1992 in zijn geheel dient te worden vernietigd.

B.37.1. De vernietiging van die paragrafen, die een essentieel onderdeel vormen van de wijze waarop de belastbare grondslag wordt vastgesteld, heeft tot gevolg dat de berekening van de « *Fairness Tax* », zoals vastgelegd in artikel 219*ter* van het WIB 1992, in zijn geheel onwerkzaam wordt.

B.37.2. Bovendien heeft de vernietiging van artikel 233, derde lid, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 47 van de wet van 30 juli 2013, die voortvloeit uit de ongrondwettigheid vastgesteld in B.14, tot gevolg dat de wettelijke basis voor het opleggen van de « *Fairness Tax* » aan buitenlandse vennootschappen met een Belgische vaste inrichting wegvalt.

B.38. Rekening houdend met het voorgaande dienen de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013, die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn, in hun geheel te worden vernietigd.

B.39. Vermits de overige middelen niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden, dienen zij niet te worden onderzocht.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

B.40.1. Teneinde rekening te houden met de budgettaire en administratieve moeilijkheden en met het gerechtelijk contentieux die uit het vernietigingsarrest zouden kunnen voortvloeien, dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen met toepassing van artikel 8, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof te worden gehandhaafd voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018.

B.40.2. Gelet op het beginsel van de voorrang en van de volle werking van het recht van de Europese Unie, geldt die handhaving, teneinde dubbele belasting te vermijden, evenwel niet voor de belastingaanslagen waarbij de « Fairness Tax » werd geheven ten laste van de Belgische vennootschappen die binnen de werkingssfeer vallen 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 » op de winst die zij hebben ontvangen van hun dochterondernemingen en die zij op hun beurt hebben uitgekeerd, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn werd overschreden.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt de artikelen 43 tot 49 en 51, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen;

- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor de aanslagjaren 2014 tot en met 2018, met uitzondering van de belastingaanslagen waarbij de « Fairness Tax » werd geheven ten laste van de Belgische vennootschappen die binnen de werkingssfeer vallen 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 » op de winst die zij hebben ontvangen van hun dochterondernemingen en die zij op hun beurt hebben uitgekeerd, waardoor de drempel bepaald in artikel 4, lid 3, van de richtlijn werd overschreden.

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 1 maart 2018.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot