

BESLUIT (EU) 2016/1699 VAN DE COMMISSIE**van 11 januari 2016****betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd***(Kennisgeving geschied onder nummer C(2015) 9837)***(Slechts de teksten in de Nederlandse en de Franse taal zijn authentiek)****(Voor de EER relevante tekst)**

DE EUROPESE COMMISSIE

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na belanghebbenden overeenkomstig de genoemde artikelen te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken ⁽¹⁾ en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. DE PROCEDURE

- (1) Bij brief van 19 december 2013 heeft de Commissie België verzocht inlichtingen te verschaffen over de zogenoemde „rulingregeling overwinstbelasting” (hierna „vrijstelling van overwinst” of „omstreden regeling” genoemd), die is gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna „WIB 92” genoemd). De Commissie heeft ook een lijst gevraagd van rulings (of voorafgaande beslissingen in fiscale zaken) met betrekking tot de toepassing van de vrijstelling van overwinst.
- (2) Bij brief van 21 januari 2014 heeft België de vragen uit het verzoek om inlichtingen van de Commissie beantwoord, echter zonder de Commissie de gevraagde lijst met rulings te verschaffen, waarbij België aangaf dat het verschaffen van die lijst meer tijd zou vergen.
- (3) Op 21 februari 2014 heeft de Commissie aanvullende vragen gezonden en heeft zij haar verzoek herhaald om een lijst met rulings te verschaffen. Voor de rulings die in 2004, 2007, 2010 en 2013 op grond van de omstreden regeling zijn afgegeven, heeft de Commissie ook de volledige tekst van de rulings gevraagd, alsmede de aanvragen voor die rulings met de bijlagen ervan en (in voorkomend geval) de verdere correspondentie met betrekking tot die verzoeken.
- (4) Op 18 maart 2014 heeft België de aanvullende vragen van de Commissie beantwoord en heeft het de gevraagde individuele rulings verschaft, samen met de aanvragen, bijlagen en verdere correspondentie met betrekking tot het afgeven van die rulings.
- (5) Bij brief van 28 juli 2014 heeft de Commissie aangegeven dat de vrijstelling van overwinst onverenigbare staatssteun zou kunnen vormen. De Commissie heeft ook meer informatie gevraagd over een aantal individuele rulings. Bij brieven van 1 september 2014 en 4 november 2014 heeft België op het verzoek van 28 juli 2014 geantwoord.
- (6) Op 25 september 2014 vond een bijeenkomst plaats tussen de diensten van de Commissie en de Belgische autoriteiten.

⁽¹⁾ PB C 188 van 5.6.2015, blz. 24.

- (7) Bij brief van 3 februari 2015 heeft de Commissie België in kennis gesteld van haar besluit om voor de vrijstelling van overwinst de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag in te leiden (hierna „besluit tot inleiding van de procedure” genoemd).
- (8) Op 29 mei 2015 heeft België, nadat het om een verlenging van de antwoordtermijn had verzocht, zijn opmerkingen bij het besluit tot inleiding van de procedure ingediend.
- (9) Op 5 juni 2015 is het besluit tot inleiding van de procedure bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ⁽²⁾. In dat besluit heeft de Commissie belanghebbenden verzocht hun opmerkingen over de maatregel kenbaar te maken.
- (10) Op 1 en 2 juli 2015 hebben belanghebbenden hun opmerkingen bij het besluit tot inleiding van de procedure ingediend, die aan de Belgische autoriteiten zijn doorgezonden. Op 14 september 2015 heeft België de Commissie meegedeeld dat het niet voornemens was opmerkingen bij die opmerkingen te maken.
- (11) Bij brief van 16 september 2015 heeft de Commissie België verzocht om een verdere onderbouwing van bepaalde punten uit zijn schriftelijke opmerkingen van 29 mei 2015 bij het besluit tot inleiding van de procedure. België heeft op dat verzoek geantwoord bij brief van 16 oktober 2015.
- (12) Op 20 oktober 2015 en 7 december 2015 vonden bijeenkomsten plaats tussen de diensten van de Commissie en de Belgische autoriteiten.

2. BESCHRIJVING VAN DE OMSTREDEN REGELING

2.1. De regeling inzake vrijstelling van overwinst

- (13) De regeling inzake vrijstelling van overwinst biedt aan Belgische binnenlandse vennootschappen die onderdeel zijn van een multinationale groep en Belgische vaste inrichtingen van in het buitenland ingezeten vennootschappen die onderdeel zijn van een multinationale groep (hierna tezamen „Belgische groepsentiteiten” genoemd) de mogelijkheid om hun belastbare grondslag in België te verlagen door op hun daadwerkelijk geboekte winst hun zogenoemde „overwinst” in mindering te brengen. Die overwinst wordt vastgesteld door een raming te maken van de hypothetische gemiddelde winst die een stand-alone-vennootschap ⁽³⁾ met vergelijkbare activiteiten in vergelijkbare omstandigheden kan worden verwacht te maken en dat bedrag in mindering te brengen op de winst die de betrokken Belgische groepsentiteit daadwerkelijk heeft geboekt. Een voorafgaande ruling die wordt afgegeven door een bijzondere rulingcommissie (de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken) (hierna „Rulingcommissie” genoemd), is noodzakelijk om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van overwinst.
- (14) Volgens de Belgische autoriteiten ⁽⁴⁾ moet de vrijstelling van overwinst ervoor zorgen dat een Belgische groepsentiteit alleen wordt belast op haar zakelijke (*arm's length*) winst, door vrijstelling van belasting te verlenen voor de geboekte winst die groter is dan de zakelijke winst en dus van de winst die voortvloeit uit synergie-effecten, schaalvoordelen of andere voordelen wegens het behoren van de entiteit tot een multinationale groep en die niet zouden bestaan voor een vergelijkbare stand-alone-vennootschap.
- (15) Volgens de Belgische autoriteiten ⁽⁵⁾ wordt het bedrag van de overwinst die is vrijgesteld in het kader van de vrijstelling van overwinst bepaald aan de hand van een benadering in twee stappen:
 - in een eerste stap worden de zakelijke (*arm's length*) verrekenprijzen vastgesteld die tussen de Belgische groepsentiteit en haar verbonden ondernemingen moeten worden aangerekend; dit gebeurt op basis van een door de belastingplichtige verschaft verrekenprijzenrapport. De Belgische groepsentiteit wordt binnen die relatie geïdentificeerd als de „central entrepreneur” en bijgevolg blijft de residuele winst uit die transacties bij haar achter;

⁽²⁾ Zie voetnoot 1.

⁽³⁾ Zie de verklaring van België van 29 mei 2015 in antwoord op het besluit tot inleiding van de procedure, punt 30, waar het begrip „stand-alone-basis” wordt verklaard als „zonder deel uit te maken van een multinationale groep van verbonden ondernemingen”.

⁽⁴⁾ Zie met name de verklaring van België van 29 mei 2015 in antwoord op het besluit tot inleiding van de procedure, de punten 39 en 40.

⁽⁵⁾ Zie de verklaring van België van 29 mei 2015 in antwoord op het besluit tot inleiding van de procedure, punt 30.

- in een tweede stap dient volgens België de residuele winst niet als de zakelijke winst van de Belgische groepsentiteit te worden gezien, daar die hoger kan uitkomen dan de winst die een vergelijkbare stand-alone-vennootschap zou hebben behaald in soortgelijk omstandigheden als die van de entiteit, zonder deel uit te maken van een multinationale groep. Daarom wordt die „overwinst” bepaald op basis van een tweede rapport dat door de belastingplichtige wordt ingediend als onderdeel van zijn ruingaanvraag onder de omstreden regeling en van belasting vrijgesteld.
- (16) België beweert dat in de verrekenprijzenrapporten die in beide stappen worden ingediend de meest geschikte OESO-verrekenprijzenmethodes worden toegepast. Uit de versuchte informatie blijkt dat in de praktijk bij de tweede stap de *transactional net margin*-methode (winstvergelijkingsmethode) (hierna „TNMM” genoemd) wordt gebruikt. Het gebruik van de TNMM in die context tracht de winstgevendheid van een entiteit binnen een multinationale groep te benaderen door die te vergelijken met de winst van vergelijkbare onafhankelijke ⁽⁶⁾ (*stand-alone*) vennootschappen die vergelijkbare activiteiten verrichten. Met de TNMM wordt de winst geraamd die onafhankelijke vennootschappen worden verwacht te kunnen maken op een activiteit (zoals het verkopen van goederen), waarbij (naargelang de verrichte functies, de gedragen risico's en de gebruikte activa) een geschikte grondslag wordt genomen zoals kosten, omzet of vaste activa en een winstratio („winstindicator”) wordt toegepast die overeenstemt met de winstratio voor die grondslag die bij vergelijkbare vennootschappen is waargenomen.
- (17) Aan de hand van die methode wordt voor de Belgische groepsentiteit een hypothetische gemiddelde winst berekend op basis van een benchmarkstudie waarbij die entiteit wordt vergeleken met vergelijkbare stand-alone-vennootschappen ⁽⁷⁾. Die hypothetische gemiddelde winst wordt bepaald als een punt in het interkwartielbereik van de gekozen winstindicator van een reeks vergelijkbare stand-alone-vennootschappen ⁽⁸⁾, waarvan het gemiddelde wordt berekend over een bepaalde periode (doorgaans vijf jaar). Die hypothetische gemiddelde winst wordt door België beschouwd als de winst die de Belgische groepsentiteit had behaald indien zij een stand-alone-vennootschap was geweest in plaats van een onderdeel van een multinationale groep. In het kader van dit besluit wordt die winst de „bijgestelde zakelijke winst” genoemd.
- (18) Het aan overwinst vrij te stellen bedrag wordt dan berekend als het verschil tussen de voor de Belgische groepsentiteit in de eerste stap geraamde zakelijke winst (berekend als een gemiddelde voor een geraamde periode) en de in de tweede stap verkregen „bijgestelde zakelijke winst” (eveneens berekend als een gemiddelde voor diezelfde geraamde periode). Dat verschil wordt vervolgens uitgedrukt in een percentage vrij te stellen winst vóór belastingen (hetzij EBIT ⁽⁹⁾, hetzij PBT ⁽¹⁰⁾) op, om uit te komen op een gemiddeld percentage overwinst voor een geraamde periode. Dat percentage vormt de overeengekomen verlaging van de belastbare grondslag die in het kader van de omstreden regeling op de daadwerkelijk geboekte winst van de Belgische groepsentiteit wordt toegepast voor de periode van vijf jaar waarvoor de ruing bindend is voor de Belgische fiscus.
- (19) Volgens de Belgische autoriteiten worden de verwachte commerciële resultaten van de entiteiten die de omstreden regeling genieten na drie jaar afgezet tegen hun daadwerkelijk geboekte winst. Het overeengekomen percentage kan dan worden aangepast, mocht dat na die evaluatie nodig zijn. Niets wijst er echter op dat in de door de Commissie onderzochte gevallen dit soort evaluatie ooit daadwerkelijk heeft geleid tot een aanpassing van het overeengekomen verminderingspercentage.
- (20) Op grond van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 is een voorafgaande ruing een verplicht element om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van overwinst. Die bepaling beperkt tevens de toekenning van een ruing tot de grensoverschrijdende betrekkingen van entiteiten die behoren tot een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Voorts zijn volgens de Belgische wet van 24 december 2002 ⁽¹¹⁾ rulings alleen beschikbaar voor nieuwe situaties ⁽¹²⁾.
- (21) Omdat de vrijstelling van overwinst een ruing vereist en omdat een ruing alleen kan worden afgegeven voor winst die voortvloeit uit een nieuwe situatie, wordt het voordeel voor een multinationale groep onder de omstreden regeling afhankelijk gesteld van de verplaatsing naar België of de uitbreiding in België van de activiteiten van de groep en staat dat voordeel in verhouding tot het belang van de in België gecreëerde nieuwe

⁽⁶⁾ Zie de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen: „Two enterprises are independent enterprises with respect to each other if they are not associated enterprises with respect to each other.”. [„Twee ondernemingen worden als van elkaar onafhankelijke ondernemingen beschouwd als zij geen met elkaar verbonden ondernemingen zijn.” (eigen vertaling Commissie)]

⁽⁷⁾ In bepaalde gevallen heeft de Commissie gemerkt dat de voor de benchmarkstudie geselecteerde vergelijkbare vennootschappen niet als vergelijkbaar geachte stand-alone-vennootschappen zijn, maar als vergelijkbaar geachte holding-/moedermaatschappijen, d.w.z. een geconsolideerde groep, waarbij geconsolideerde gegevens in aanmerking zijn genomen.

⁽⁸⁾ Rendement op omzet is de meest gebruikte winstindicator om de belastbare grondslag van de Belgische groepsentiteit te bepalen.

⁽⁹⁾ Earnings Before Interest and Tax (inkomsten vóór rente en belastingen).

⁽¹⁰⁾ Profit Before Tax (winst vóór belastingen).

⁽¹¹⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽¹²⁾ Zie overwegingen 44 en 45.

activiteiten en winst. De onder de omstreden regeling afgegeven rulings die de Commissie heeft onderzocht betreffen telkens veranderingen in de organisatiestructuur van de multinationale groep, waarbij in de ruling-aanvraag bij de beschrijving van de belangrijkste feiten wordt beklemtoond dat activiteiten naar België zullen worden verplaatst, nieuwe investeringen zullen worden gedaan en nieuwe banen in België zullen worden gecreëerd.

- (22) Belgische groepsentiteiten die een ruling hebben gekregen onder de omstreden regeling kunnen dus door de vrijstelling van de in hun daadwerkelijk geboekte winst aanwezige beweerde „overwinst”, overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, jaarlijks en proactief hun belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting neerwaarts aanpassen. Volgens België zou die overwinst dus niet aan de Belgische groepsentiteit moeten worden toegewezen en moet zij dus worden uitgesloten van haar Belgische belastbare grondslag, overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Bijgevolg wordt een Belgische groepsentiteit die de vrijstelling van overwinst geniet, belast op een bedrag dat gelijk is aan het verschil tussen haar daadwerkelijk geboekte winst en haar „overwinst”.

2.2. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.2.1. De inkomstenbelasting volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (23) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische inkomstenbelasting. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelasting: de personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178); het inkomen van binnenlandse vennootschappen (titel III: artikelen 179 tot en met 219); inkomsten van andere rechtspersonen (titel IV: artikelen 220 tot en met 226), en inkomsten van niet-inwoners (natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen) (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (24) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals „winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of „winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (25) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst ten minste dient te omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse/neerwaartse aanpassingen — de totale in de boekhouding van de belastingplichtige geboekte winst.
- (26) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in de Belgische inkomstenbelasting wordt daadwerkelijk als uitgangspunt genomen de winst die daadwerkelijk in de boekhouding van de belastingplichtige is geboekt. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden.
- (27) Wanneer in de Belgische belastingwetgeving is voorzien in een permanente vrijstelling van een deel van de winst dat daadwerkelijk in de jaarrekening van de belastingplichtige als reserve is geboekt, kan een aanpassing met name tot uiting komen in de het eerste onderdeel van de berekening van de belastbare grondslag via een zogeheten „aanpassing in meer van de beginstand der reserves”.
- (28) Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekeningen van de belastingplichtige geboekte nettowinst, moet de vaststelling van de belastbare grondslag als uitgangspunt toch zijn gebaseerd op de cijfers die daadwerkelijk in die jaarrekeningen zijn geboekt. Het bepalen van de belastbare grondslag start bijvoorbeeld bij het berekenen van de

nettotoename/-afname van de belastbare reserves (winst/verlies van het jaar, overgedragen winst/verlies, andere gereserveerde winst enz.) tijdens het belastingjaar en, wanneer zulks gerechtvaardigd is door de toepassing van bepalingen uit de belastingwetgeving of na een fiscale controle, kunnen aanpassingen en correcties worden toegepast op de cijfers zoals die zijn opgenomen in de boekhouding van de belastingplichtige of zoals die zijn vermeld op de belastingaangifte van de belastingplichtige.

2.2.2. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (29) Met de wet van 21 juni 2004 ⁽¹³⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (*arm's length*-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten ⁽¹⁴⁾. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

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

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”.

- (30) Ook al verschilt de bewoording, toch loopt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 gelijk met artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, dat de rechtsgrondslag vormt voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (hierna „dubbelbelastingverdrag” genoemd).
- (31) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 is de opwaartse aanpassing onder a) of de neerwaartse aanpassing onder b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een voorafgaande ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ⁽¹⁵⁾ (hierna „EU-Arbitrageverdrag” genoemd) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (32) Met de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijzeregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetene vennootschappen.

⁽¹³⁾ Wet tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=nl&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

⁽¹⁴⁾ Zie afdeling 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ PB L 225 van 20.8.1990, blz. 10.

2.2.3. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 en de daarbij behorende richtsnoeren

2.2.3.1. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (33) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (hierna „de toelichting” genoemd) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽¹⁶⁾. Volgens de toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 „gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽¹⁷⁾. Voorts wordt in de toelichting verklaard dat „[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽¹⁸⁾. In de toelichting wordt gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag vereist is. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek op de inkomstenbelasting op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen vereist zijn, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving.
- (34) Wat de neerwaartse aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt in die toelichting verklaard dat tot die aanpassing slechts moet worden overgegaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (35) Verder bevat de toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als „multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek, uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa, die leiden tot de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.2.3.2. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (36) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (hierna „circulaire” genoemd), wat betreft zowel de opwaartse als de neerwaartse verrekenprijsaanpassing ⁽¹⁹⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (37) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij neerwaartse aanpassingen en de autonomie van die commissie om geval per geval voorwaarden te bepalen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt verbeterd.
- (38) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende neerwaartse winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten „aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1) ⁽²⁰⁾. Ten aanzien van het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de neerwaartse aanpassing gehanteerde begrip „op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve neerwaartse aanpassing ⁽²¹⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire opwaartse aanpassing in een andere belastingjurisdictie overdreven is. Voorts zet de circulaire uiteen hoe aanpassingen van verrekenprijzen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Artikelsgewijze bespreking, met betrekking tot artikel 2: „Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽¹⁸⁾ „Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽¹⁹⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽²⁰⁾ Zie overweging 27.

⁽²¹⁾ Een „corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen omschreven als: „An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [„Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die overeenstemt met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winsten door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (eigen vertaling Commissie)]

2.2.3.3. Antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van overwinst

- (39) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005 ⁽²²⁾ heeft de toenmalige minister van Financiën bevestigd dat de daadwerkelijk geboekte winst van een Belgische groepsentiteit die de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die overwinst in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (40) In een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking ⁽²³⁾ is gewezen op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, enerzijds, en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, anderzijds. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had afgesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over neerwaartse verrekenprijsaanpassingen, is de neerwaartse winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een opwaartse aanpassing in de andere overeenkomstsluitende Staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen met betrekking tot een opwaartse aanpassing van de verrekenprijzen, ook al geldt dat vereiste juridisch gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige neerwaartse aanpassing afhankelijk zou stellen van de eis dat het betrokken derde land zijn primaire aanpassing afstemt op de Belgische neerwaartse aanpassing of daarvan in kennis wordt gesteld.
- (41) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken voor een neerwaartse aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land overwinst dient te worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (42) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de vrijstelling van overwinst onder de slogan „Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings ⁽²⁴⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in de rulings betreffende de vrijstelling van overwinst de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot de uitwisseling van informatie.

2.2.4. De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

- (43) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten ⁽²⁵⁾.
- (44) In artikel 20 van die wet wordt een definitie gegeven van wat een fiscale ruling is en wordt het beginsel geformuleerd dat een ruling geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

„Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”.

- (45) In artikel 22 van de wet wordt omschreven in welke omstandigheden geen fiscale ruling kan worden afgegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.

⁽²²⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²³⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁴⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁵⁾ Zie voetnoot 11.

- (46) De wet van 21 juni 2004 bevat een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽²⁶⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 23 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3. Beschrijving van de OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (47) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna „OESO” genoemd) geeft haar lidstaten richtsnoeren op het gebied van belastingen. De OESO-richtsnoeren betreffende verrekenprijzen zijn te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ⁽²⁷⁾ (hierna „OESO-richtlijnen Verrekenprijzen” genoemd), twee niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (48) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het modelbelastingverdrag en de richtlijnen verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter in het algemeen als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen zij als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationaal belastingrecht ⁽²⁸⁾. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (49) Het OESO-modelbelastingverdrag en het commentaar daarbij geven houvast voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven houvast aan de belastingdiensten en multinationale ondernemingen over de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen ⁽²⁹⁾. Verrekenprijzen betreffen prijzen die worden aangerekend voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde vennootschapsgroep. De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden te bepalen voor hun interne groepsverhoudingen, met invloed op verrekenprijzen (en dus de belastbare inkomsten), die verschillen van die welke zouden zijn bepaald indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽³⁰⁾. Hierdoor wordt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en wordt een prikkel gegeven om zo weinig mogelijk winst toe te rekenen aan jurisdicties waar die aan hogere belasting is onderworpen. Om die problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren zij overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³¹⁾. Een en ander staat bekend als het zakelijkheidsbeginsel (of *arm's length*-beginsel).
- (50) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden (intragroeps)transactie met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.

⁽²⁶⁾ Zie voetnoot 13.

⁽²⁷⁾ OESO, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden in hun oorspronkelijke versie vastgesteld op 27 juni 1995 door het Committee on Fiscal Affairs van de OESO. De richtlijnen van 1995 zijn in juli 2010 ingrijpend bijgewerkt. Wanneer in dit besluit wordt verwezen naar de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, gaat het om een verwijzing naar de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽²⁸⁾ In België werd het zakelijkheidsbeginsel verankerd in de wetgeving vennootschapsbelasting door de invoering van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92.

⁽²⁹⁾ Belastingdiensten van de OESO-lidstaten worden aangemoedigd om het modelbelastingverdrag en de richtlijnen verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter in het algemeen als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs niet-lidstaten).

⁽³⁰⁾ Zie punt 6 van het voorwoord bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen.

⁽³¹⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren door de gehanteerde prijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen die worden overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

- (51) Zowel het modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die „afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar specifieke inkomsten wordt belast ⁽³²⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die „afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in iedere jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (52) Punt 1.10 van de OESO-richtlijnen gaat uitdrukkelijk in op schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de „afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

„The arm's length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [„Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Wijd aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen bestaan echter niet.” (eigen vertaling Commissie)]

2.3.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (53) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag, dat de grondslag vormt voor dubbelbelastingverdragen met OESO-lidstaten zoals België en een toenemend aantal niet-lidstaten. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (54) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- in artikel 9, lid 1, is bepaald dat een verdragsluitende staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij gelooft dat de gehanteerde verrekenprijzen hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag en geeft het die staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de „primaire aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige geboekte belastbare winst verhoogt ⁽³³⁾;
 - artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende staat die de primaire aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, niet ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende staat ⁽³⁴⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Dit soort aanpassing door de andere overeenkomstsluitende staat vindt echter niet automatisch plaats. Indien die staat van oordeel is dat de primaire aanpassing niet gerechtvaardigd is, hetzij wat betreft het beginsel, hetzij wat betreft het bedrag, kan die staat afzien van dit soort aanpassing en zal dat meestal ook doen ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Zie OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 1.5.

⁽³³⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: „1. Indien [...] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mag winst die een van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.”

⁽³⁴⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: „2. Indien een overeenkomstsluitende staat in de winst van een onderneming van die staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende staat in die andere staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende staten indien nodig overleg met elkaar.”

⁽³⁵⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over bedrag en aard van de passende aanpassing dient de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag te worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de desbetreffende bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt de „correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (55) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen worden vijf methoden gegeven om een zakelijke prijs van transacties en winsttoewijzing tussen vennootschappen van eenzelfde vennootschapsgroep te benaderen: i) de methode van de vergelijkbare derdenprijs (comparable uncontrolled price — CUP); ii) de cost-plusmethode; iii) de resale-minusmethode; iv) de TNMM, en v) de transactional profit-splitmethode. In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen wordt een onderscheid gemaakt tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie methoden) en transactionele-winstmethoden (de laatste twee methoden). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen ⁽³⁶⁾.
- (56) De TNMM is een van de „indirecte methoden” om een zakelijke prijs van transacties en een toewijzing van de winst tussen vennootschappen van eenzelfde vennootschapsgroep te benaderen. Met die methode wordt een benadering gemaakt van wat een zakelijke winst zou zijn voor een reeks verbonden transacties of een volledige activiteit, in plaats van voor een bepaalde transactie.
- (57) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij worden gekozen voor de verbonden transactie of de reeks van verbonden transacties waarvoor een nettowinstindicator ⁽³⁷⁾ wordt gekozen en getest. Die keuze moet coherent zijn met de uitgevoerde functionele analyse. Als algemene regel geldt dat de geteste partij binnen een studie op basis van de TNMM de partij is waarop de methode het betrouwbaarst kan worden toegepast en waarvoor de betrouwbaarste vergelijkingselementen zijn te vinden. In de praktijk zal dit de volgens de functieanalyse minder complexe van de beide betrokken partijen zijn, terwijl de residuele winst uit de verbonden transactie of reeks verbonden transacties aan de complexere partij zal worden toegewezen ⁽³⁸⁾.
- (58) De TNMM wordt daarom vaak toegepast in gevallen waarin een van de partijen bij een verbonden transactie of een reeks verbonden transacties alle bij de transacties betrokken complexe en/of unieke bijdragen levert, terwijl de tegenpartij de meer gestandaardiseerde en/of routinematige functies verricht en geen unieke bijdrage levert, zoals bijvoorbeeld een distributeur met een beperkt risico. Omgekeerd is de TNMM waarschijnlijk weinig betrouwbaar indien elke partij bij een transactie waardevolle, unieke bijdragen levert. In dat geval wordt de transactional profit split-methode als een meer geschikte verrekenprijsmethode gezien ⁽³⁹⁾.

2.4. De begunstigen van de omstreden regeling

- (59) De regeling inzake vrijstelling van overwinst bestaat sedert 2004 en heeft geleidelijk aan belang gewonnen. Volgens de door België verschaft informatie belooft het aantal vennootschappen dat de omstreden regeling sedert de invoering ervan geniet, 66 rulings voor 55 vennootschappen ⁽⁴⁰⁾. De Belgische autoriteiten hebben aangegeven dat zij sedert de invoering van de omstreden regeling nooit een aanvraag hebben geweigerd voor een ruling om de vrijstelling van overwinst te krijgen ⁽⁴¹⁾. Het aantal rulings dat sedert de invoering van de regeling in 2004 per jaar is toegekend, is te vinden in de tabel.

Aantal rulings inzake overwinst sedert de invoering in 2004

Jaar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Aantal zaken	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Bron: Belgisch Ministerie van Financiën, per 31 mei 2014.

⁽³⁶⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen luidt als volgt: „Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [„Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (eigen vertaling Commissie)]

⁽³⁷⁾ Een nettowinstindicator wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen omschreven als: „The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).”. Nettowinstindicatoren worden vaak ook winstindicatoren (*profit level indicators*) genoemd.

⁽³⁸⁾ Zie OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 3.18.

⁽³⁹⁾ Zie OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 2.59.

⁽⁴⁰⁾ Informatie geactualiseerd per 31 mei 2015.

⁽⁴¹⁾ Zie het antwoord van 18 maart 2014 op vraag 1 van het tweede verzoek om inlichtingen van de Commissie: „Nous précisons qu'aucune décision négative n'a été rendue.”.

- (60) België heeft financiële kerngegevens verschaft voor alle 66 rulings waarbij een vrijstelling van overwinst is verleend (voor meer details, zie de bijlage).
- (61) De volgende voorbeelden illustreren situaties waarin de vrijstelling van overwinst is verleend.
- (62) Het eerste voorbeeld is dat van de rulingaanvraag van vennootschap A, waarin die aangeeft dat zij de productiecapaciteit voor een bepaald product op haar Belgische productielocatie wenst uit te breiden, maar tegelijk de coördinatiefunctie (d.w.z. de zogeheten „central entrepreneur”-functie) van een buitenlandse dochteronderneming naar België wil verplaatsen. Vennootschap A gaf ook aan dat zij diverse banen (voltijdequivalenten — hierna „VTE's” genoemd) naar België zou verplaatsen. Uit de ruling blijkt dat er geen probleem is van dubbele belasting. Dat de boekhoudkundige winst in België hoger is dan die van een stand-alone-vennootschap valt volgens de ruling toe te schrijven aan onder meer de knowhow, inkoopvoordelen, klantenbestanden enz. die binnen de groep bestonden voordat de „central entrepreneur”-functie naar België werd verplaatst. In de ruling wordt daaraan echter nog toegevoegd dat de groep die immateriële activa kosteloos aan de Belgische groepsentiteit beschikbaar heeft gesteld, wat inhoudt dat er nergens elders in de groep een belastbaar inkomen is en er dus geen risico op dubbele belasting bestaat. In de ruling (punt 48) wordt namelijk herhaald dat „het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen”.
- (63) Het tweede voorbeeld is dat van de rulingaanvraag van vennootschap B waarin die verklaart dat de vennootschap haar uitbreidingsinvesteringen in België wil versnellen. Volgens vennootschap B is de nieuwe investering voor haar als groepsentiteit aantrekkelijker dan voor een stand-alone-vennootschap. De synergie-effecten waarvan in de ruling sprake is, houden verband met voordelen die in België ontstaan in de vorm van lagere investeringskosten omdat de vennootschap al een fabriek in België heeft, lagere operationele kosten omdat de overheadkosten van de productielocatie over een grotere productiebasis kunnen worden gespreid, en toegang tot goedkope energie.
- (64) Het derde voorbeeld is dat van de rulingaanvraag van vennootschap C waarin die verklaart van haar Belgische dochteronderneming de „central entrepreneur” te willen maken door haar Europese activiteiten te herstructureren. Vennootschap C zou haar VTE's in België uitbreiden. Ook hier stemt België in met de TNMM-methode waarbij winst vóór belasting door stand-alone-vennootschappen behaald in *comparable uncontrolled* transacties als winstindicator wordt gebruikt om de belastbare grondslag van de „central entrepreneur” te berekenen. Op basis daarvan krijgt vennootschap C een neerwaartse aanpassing van rond 60 % van de nettowinst vóór belasting.
- (65) Na via een steekproef 22 individuele rulings te hebben onderzocht, vindt de Commissie dat deze drie voorbeelden representatief zijn voor de hele omstreden regeling. Ofschoon de individuele feiten, betrokken bedragen en transacties voor iedere individuele zaak anders zijn, betreffen zij telkens multinationals die hun activiteiten in België uitbreiden, en vragen en verkrijgen dat daadwerkelijk in België geboekte winst, die echter zou zijn toe te schrijven aan synergie-effecten, schaalvoordelen of andere groepsgerelateerde factoren, niet wordt opgenomen in hun belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting. In de steekproef heeft de Commissie vastgesteld dat vrijstellingen van overwinst niet werden toegekend aan kleine vennootschappen. De Belgische autoriteiten waren evenmin in staat hun stelling te onderbouwen dat de vrijstelling van overwinst ook kan worden toegekend aan entiteiten die deel uitmaken van een kleine groep of kan worden toegekend om andere redenen dan het beweerde bestaan van synergie-effecten of schaalvoordelen.
- (66) Toen de Belgische autoriteiten is gevraagd aan te tonen dat de vrijstelling van overwinst openstaat voor kleine of middelgrote entiteiten (kmo's), hebben zij naar drie voorbeelden van de kleinste begunstigden verwezen:
- vennootschap D met een balanstotaal van [100-120] (*) miljoen EUR, een omzet van [60-80] miljoen EUR en [200-250] VTE's;
 - vennootschap E met een omzet van [70-90] miljoen EUR en [250-300] VTE's, en
 - vennootschap F met een balanstotaal van [50-70] miljoen EUR, een omzet van [70-90] miljoen EUR en [350-400] VTE's.

(*) Vallend onder de geheimhoudingsplicht.

- (67) Toen de Belgische autoriteiten is gevraagd aan te tonen dat de vrijstelling van overwinst beschikbaar is om andere redenen dan het beweerde bestaan van synergie-effecten of schaalvoordelen, hebben de Belgische autoriteiten drie voorbeelden gegeven. Dit ging in alle gevallen om rulings inzake verrekenprijzen waarin de Rulingcommissie, op verzoek van de Belgische groepsvennootschappen, heeft ingestemd met een correlatieve neerwaartse aanpassing op het niveau van die vennootschappen op basis van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. In alle drie de gevallen werd de neerwaartse aanpassing aan de Belgische groepsvennootschap toegestaan wegens een primaire opwaartse verrekenprijsaanpassing die was toegepast op de winst van hun verbonden groepsvennootschappen in, respectievelijk, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Denemarken door de belastingdienst van, respectievelijk, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Denemarken.
- (68) Dit besluit betreft niet dergelijke en andere eveneens reële correlatieve aanpassingen van verrekenprijzen. Het betreft alleen rulings waarbij een vrijstelling van overwinst wordt toegekend, die een eenzijdige en proactieve verlaging van de Belgische belastbare grondslag vormt, zonder een primaire opwaartse aanpassing van verrekenprijzen in een andere belastingjurisdictie of enige andere aanwijzing dat de verlaagde bedragen zijn opgenomen in een buitenlandse belastbare grondslag. Om de vrijstelling van overwinst te kunnen toepassen, moet de vrijgestelde overwinst niet zijn belast of zelfs niet zijn opgenomen in de belastbare grondslag van een andere buitenlandse groepsvennootschap. Dit kenmerk onderscheidt rulings inzake vrijstelling van overwinst van andere rulings inzake verrekenprijzen die de Rulingcommissie afgeeft op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, waarbij eveneens een vermindering van de daadwerkelijk geboekte fiscale winst wordt toegestaan, maar waar die vermindering het gevolg is van de daadwerkelijke belasting of een primaire opwaartse aanpassing van verrekenprijzen door een buitenlandse belastingdienst.

3. DE GRONDEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE PROCEDURE

- (69) De Commissie heeft besloten de formele onderzoeksprocedure in te leiden omdat zij zich op het voorlopige standpunt stelde dat de regeling inzake vrijstelling van overwinst een staatssteunregeling vormt die verboden is door artikel 107, lid 1, van het Verdrag, aangezien deze onverenigbaar is met de interne markt.
- (70) In de eerste plaats formuleerde de Commissie het voorlopige standpunt dat de regeling inzake vrijstelling van overwinst een staatssteunregeling vormt in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad ⁽⁴²⁾, op grond waarvan, zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn, aan bepaalde Belgische groepsvennootschappen van multinationale groepen een substantiële vermindering van hun in België verschuldigde vennootschapsbelasting kan worden toegekend. Dit werd geacht het geval te zijn, niettegenstaande het feit dat de vrijstelling werd toegepast via het afgeven van fiscale rulings.
- (71) In de tweede plaats stelde de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden regeling een selectief voordeel oplevert. De Commissie was van oordeel dat die regeling een afwijking vormde van de referentieregeling omdat een vrijstelling van de verschuldigde vennootschapsbelasting werd toegekend voor een deel van de behaalde winst, ondanks het feit dat die winst daadwerkelijk door de Belgische groepsentiteit was gemaakt en in haar boekhouding was geboekt. Voorts betwijfelde de Commissie of de erkenning van onder de regeling vrijgestelde beweerde overwinst met het zakelijkheidsbeginsel strookte, aangezien de erkenning van een dergelijk afzonderlijk te identificeren winstbestanddeel hoogst betwistbaar is en de daadwerkelijke voordelen van het deel uitmaken van een multinationale groep hoe dan ook aanzienlijk waren overschat.
- (72) De Commissie stelde zich tevens op het voorlopige standpunt dat het door de omstreden regeling verleende voordeel selectief was omdat het alleen ten goede kwam aan Belgische entiteiten die onderdeel zijn van een multinationale groep. Belgische entiteiten die alleen in België werkzaam waren, kwamen niet in aanmerking voor vergelijkbare voordelen. Bovendien verplaatsten de begunstigten van de regeling doorgaans een substantieel deel van hun activiteiten naar België of investeerden zij aanzienlijk in België.
- (73) Verder was het voorlopige standpunt van de Commissie dat de vrijstelling van overwinst niet kon worden gerechtvaardigd door de doelstelling om dubbele belasting te voorkomen, aangezien daar geen verklaring tegenover stond van een ander land dat dit diezelfde winst belastte.

⁽⁴²⁾ Met ingang van 14 oktober 2015 is Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1) ingetrokken en vervangen door Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 9). Verwijzingen naar Verordening (EG) nr. 659/1999 dienen te worden gelezen als verwijzingen naar Verordening (EU) 2015/1589 en dienen te worden gelezen volgens de concordantietabel in bijlage II bij die laatste verordening.

- (74) Aangezien alle overige voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag vervuld waren en er kennelijk geen andere reden was om tot verenigbaarheid van de maatregel met de interne markt te besluiten, kwam de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de regeling inzake vrijstelling van overwinst een staatssteunregeling vormde die niet als verenigbaar met de interne markt kon worden beschouwd. Op die gronden heeft de Commissie besloten om ten aanzien van die regeling de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag in te leiden.

4. OPMERKINGEN VAN BELGIË

- (75) België heeft opmerkingen gemaakt over het toetsingskader dat in het besluit tot inleiding van de procedure is gehanteerd en over het feit dat het gelijkheidsbeginsel niet is toegepast en voerde tot slot aan dat het besluit tot inleiding van de procedure diverse misvattingen bevatte.

4.1. Opmerkingen van België over het toetsingskader en het gelijkheidsbeginsel

- (76) België betwist dat het samenstel van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, de circulaire van 4 juli 2006, de jaarverslagen van de Rulingcommissie en de analyse van de rulings een regeling vormt die voldoet aan de criteria van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. België is van oordeel dat de analyse van een regeling tot de wetbepaling beperkt moet blijven, bij gebreke aan een gedegen analyse van alle rulings waarmee een vrijstelling van overwinst is toegekend. De voorbeelden die in het besluit tot inleiding van de procedure zijn gegeven, acht België selectief gekozen voorbeelden die alleen oppervlakkige bevindingen opleveren.
- (77) Voorts is België van oordeel dat het de enige lidstaat is ten aanzien waarvan de Commissie de formele onderzoeksprocedure heeft ingeleid ten aanzien van een rulingregeling — en niet ten aanzien van een individuele zaak —, terwijl de meerderheid van de lidstaten fiscale rulingregelingen kent. Die handelwijze strookt volgens België niet met het gelijkheidsbeginsel.

4.2. Opmerkingen van België over misvattingen in het besluit tot inleiding van de procedure

4.2.1. De rol van de boekhoudkundige winst en de referentieregeling

- (78) België voert aan dat de Commissie teveel belang hecht aan de boekhoudkundige winst van Belgische vennootschappen om de referentieregeling te bepalen. In het Belgische vennootschapsbelastingrecht worden tal van aanpassingen toegestaan of geëist — zowel in min als in meer — om van de boekhoudkundige winst tot de fiscale winst te komen. Volgens België maken die aanpassingen, met inbegrip van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, inherent deel uit van het referentiekader en gelden die voor alle belastingplichtigen die aan de voorwaarden voor de betrokken aanpassingen voldoen.
- (79) België voert tevens aan dat het doel van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 het voorkomen van dubbele belasting is. Aangezien nationaal georganiseerde groepen of stand-alone-entiteiten niet met dubbele economische belasting kunnen worden geconfronteerd, bevinden zij zich, gelet op de doelstelling van de betrokken maatregel, in een feitelijke en juridische situatie die verschilt van die van multinationale ondernemingen. Bijgevolg is artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen afwijking van het algemene belastingstelsel.

4.2.2. Met de Belgische toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 wordt geen voordeel toegekend

- (80) België verklaart dat in zijn vennootschapsbelastingstelsel alleen zakelijke winst kan worden belast. Bovendien kan, aangezien de Commissie in het verleden het zakelijkheidsbeginsel heeft geaccepteerd als een beginsel om in staatssteunzaken te beoordelen of er sprake is van een voordeel, met een fiscale ruling alleen een voordeel aan een belastingplichtige worden verleend indien die ruling in strijd is met het zakelijkheidsbeginsel.
- (81) België herhaalt dat het bij verrekenprijzen niet alleen gaat om een passende prijsstelling voor goederen en diensten tussen verbonden partijen, maar ook om de toewijzing van overwinst tussen de verschillende vennootschappen van eenzelfde groep. België betoogt dat zelfs indien voor alle transacties tussen vennootschappen van

dezelfde groep zorgvuldig de prijs wordt vastgesteld, dit niet noodzakelijkerwijze betekent dat de uiteindelijke winst gelijk zal zijn aan de zakelijke winst ⁽⁴³⁾. Voorts verklaart België dat het hele concept van verrekenprijsaanpassingen bewijst dat voor belastingdoeleinden niet kan worden vertrouwd op commercieel geboekte prijzen. Bijgevolg is het niet relevant dat commerciële winst hoger uitvalt dan de overeengekomen zakelijke winst.

- (82) België betoogt dat overwinst niet aan de Belgische entiteiten kan worden toegerekend in de „afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan de basis ligt van het zakelijkheidsbeginsel. Door die winst niet op te nemen in de belastbare grondslag van Belgische entiteiten, wordt dus geen voordeel verleend. Volgens België bestaat er geen internationale consensus over hoe de uit de groep voortgekomen synergie-effecten en/of schaalvoordelen aan de verschillende groepsentiteiten moeten worden toegewezen. Zelfs indien de overwinst in het geheel niet zou worden belast omdat geen andere belastingjurisdictie de door België vrijgestelde overwinst belast, is het niet aan België om ervoor te zorgen dat alle winst wordt belast.
- (83) België heeft een beschrijving gegeven van de in overweging 15 beschreven methode in twee stappen als een methode om de in het kader van de vrijstelling van overwinst in mindering te brengen winst te bepalen.
- (84) Volgens België doet de oorsprong van de overwinst in feite niet ter zake voor de vraag of daarmee een voordeel wordt verleend, zolang België de volledige zakelijke winst van de betrokken entiteiten belast. België verklaart dat overwinst doorgaans voortvloeit uit synergie-effecten of schaalvoordelen en verwijst naar paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen om te onderbouwen dat dit soort winst niet aan België moet worden toegewezen ⁽⁴⁴⁾. Indien de overwinst niet aan een andere jurisdictie wordt toegewezen — en dus onbelast blijft —, is dit volgens België het gevolg van een tekortkoming van het zakelijkheidsbeginsel.
- (85) België ontkent dat er bij de selectie van de geschikte verrekenprijsmethode of bij de selectie van de geteste partij sprake is van inconsistenties. Bovendien zouden volgens België eventueel vastgestelde inconsistenties niet kunnen worden veralgemeend voor de beoordeling van de regeling zonder een gedegen, individuele analyse van alle rulings.
- (86) België verklaart dat het feit dat overwinst al dan niet in het buitenland wordt belast, niet zijn verantwoordelijkheid is. Bepaalde rulings waarbij een vrijstelling van overwinst wordt toegekend, zijn bekendgemaakt en sommige vennootschappen zijn transparant in hun jaarrekeningen. Uitwisseling van informatie is niet mogelijk, aangezien het niet aan België is om te beslissen waar overwinst moet worden toegewezen en belast. Indien die winst volledig onbelast is, komt dit door een ongelijkheid tussen de Belgische en de buitenlandse wetgeving en/of een tekortkoming in het zakelijkheidsbeginsel.

4.2.3. De toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is niet selectief

- (87) Onder verwijzing naar rechtspraak van het Gerecht ⁽⁴⁵⁾ verklaart België dat met artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen vennootschappen worden begunstigd die gemeenschappelijke kenmerken vertonen op basis waarvan zij kunnen worden onderscheiden van andere vennootschappen, behalve dan het feit dat zij kunnen voldoen aan de toepassingsvoorwaarden van die bepaling. Volgens België is een beperking tot multinationals niet voldoende om het selectieve karakter aan te tonen, daar die groep ondernemingen, in tegenstelling tot bijvoorbeeld offshorevennootschappen, geen gemeenschappelijke kenmerken vertoont in termen van economische sector, activiteit, balans totaal, aantal werknemers of land van vestiging.
- (88) België ontkent ook dat de verplaatsing van substantiële activiteiten of het doorvoeren van investeringen of de creatie van werkgelegenheid in België een impliciete of expliciete toepassingsvoorwaarde is voor de rulings waarmee een vrijstelling van overwinst wordt toegekend. Volgens België bevat de wet geen voorwaarde in die zin en heeft de Rulingcommissie niet de discretionaire bevoegdheid om dit soort voorwaarden vast te stellen. Het is simpelweg een wettelijke verplichting om een volledige beschrijving te geven van de activiteiten, de feitelijke achtergrond en de bijzondere situatie of regeling, zoals vereist door artikel 21 van de wet van 24 december 2002, waarmee rulings in de Belgische belastingwetgeving zijn opgenomen.

⁽⁴³⁾ België verwijst in dat verband naar voorbeelden met betrekking tot niet-vergoede diensten tussen groepsvennootschappen in de paragrafen 7.12 en 7.13 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen.

⁽⁴⁴⁾ Zie overweging 52.

⁽⁴⁵⁾ Arrest van 7 november 2014 in zaak T-399/11, Banco Santander SA en Santusa Holding SL/Commissie, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Rechtvaardiging

- (89) België is van oordeel dat de vrijstelling van overwinst gerechtvaardigd is omdat die noodzakelijk en evenredig is om mogelijke dubbele belasting te voorkomen. Het beklemtoont dat die vrijstelling niet is bedoeld ter vermindering of remediëring van daadwerkelijke dubbele belasting.

4.2.5. Terugvordering

- (90) België betoogt dat de beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen hoe dan ook aan terugvordering in de weg staan ⁽⁴⁶⁾, daar eerdere besluiten van de Commissie over verrekenprijzen en staatssteun bij België de overtuiging hebben gewekt dat in de mate dat een lidstaat het zakelijkheidsbeginsel toepast ⁽⁴⁷⁾, er geen sprake kan zijn van staatssteun, aangezien er op dit punt geen harmonisatiewetgeving in de Unie is aangenomen. Voorts verwijst België naar conclusies van de Raad van ministers over de Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen ⁽⁴⁸⁾ met betrekking tot een andere regeling die op dezelfde beginselen als de vrijstelling voor overwinst zou zijn gebaseerd ⁽⁴⁹⁾, en naar het feit dat de Commissie pas tien jaar na de stopzetting van de informeel-kapitaalrulingregeling staatssteunrechtelijke bezwaren heeft gemaakt ten aanzien van de regeling inzake vrijstelling van overwinst. Ten slotte zou terugvordering leiden tot bijzondere complexiteit, dubbele belasting en ongelijke behandeling tussen België en andere lidstaten die ook een rullingpraktijk hebben.

5. OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN

- (91) Opmerkingen werden op 1 juli 2015 ingediend door AGC Glass Europe NV en op 3 juli 2015 door [...]. Aan beide vennootschappen waren rulings afgegeven op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (92) In haar verklaring merkt AGC Glass Europe NV op dat zij de rulling die zij op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 heeft gekregen nooit heeft toegepast of geïmplementeerd.
- (93) [...] verklaart dat zij in het besluit tot inleiding van de procedure ten onrechte wordt genoemd als een van de begunstigden van de omstreden regeling. Zij verklaart dat zij een voorafgaande prijsafpraak (*advance pricing agreement*) heeft gekregen die kan resulteren ofwel in een opwaartse aanpassing van de verrekenprijzen op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ofwel in een neerwaartse aanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ⁽⁵⁰⁾. Om die reden beschouwt zij zich niet als een begunstigde van de regeling en vraagt zij om niet te worden opgenomen in het eindbesluit of in eventuele terugvorderingsmaatregelen naar aanleiding van het eindbesluit.

6. BEOORDELING VAN DE MAATREGEL

6.1. De vraag of er sprake is van een regeling

- (94) De Commissie is van oordeel dat de omstreden maatregel een steunregeling vormt in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Die bepaling omschrijft een regeling als „elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn [...]”.
- (95) De rechtspraak van de Unierechter biedt geen houvast over de uitlegging van die definitie. De Commissie merkt echter op dat de Unierechter in het verleden de kwalificatie door de Commissie van belastingmaatregelen die vele kenmerken met de omstreden regeling gemeen hebben, als steunregelingen in de zin van die bepaling heeft geaccepteerd ⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Zie arrest van 22 juni 2006 in zaken C-182/03 en C-217/03, België en Forum 187 vzw/Commissie, ECLI:EU:C:2006:416, punten 69 en 147.

⁽⁴⁷⁾ Zie voetnoot 46.

⁽⁴⁸⁾ Zie de conclusies van het voorzitterschap van de Raad Ecofin van 19 maart 2003, waarin wordt verwezen naar het verslag van de Groep Gedragscode met referentie 7018/1/03 FISC 31 REV 1, beschikbaar onder: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/75013.pdf

⁽⁴⁹⁾ De zogenoemde informeel-kapitaalrulingregeling, waarnaar in de Gedragscode-documenten wordt verwezen als regeling E002.

⁽⁵⁰⁾ De betrokken rulling en de verrekenprijsstudie waarop de rulling is gebaseerd, waren aan de verklaring van [...] gehecht.

⁽⁵¹⁾ Zie met name arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416, en arrest van 17 september 2009 in zaak C-519/07 P, Commissie/Koninklijke FrieslandCampina NV, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) De definitie omvat drie criteria: i) elke regeling op grond waarvan steun kan worden toegekend, ii) zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn, en iii) die de potentiële begunstigden op algemene en abstracte wijze omschrijft.
- (97) Wat het eerste criterium betreft, de vrijstelling van overwinst wordt toegekend op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Die bepaling, die in het Belgische belastingwetboek is ingevoegd bij wet van 21 juni 2004, maakt het mogelijk om neerwaartse verrekenprijsaanpassingen op de belastbare grondslag van een belastingplichtige toe te passen, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Het is die bepaling die in de individuele rulings waarbij de vrijstelling van overwinst wordt toegekend, wordt aangehaald als de rechtsgrondslag voor die vrijstelling en die door België wordt vermeld in diverse documenten waarin de vrijstelling is beschreven ⁽⁵²⁾.
- (98) De toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 wordt toegelicht in de aanwijzingen die te vinden zijn in de memorie van toelichting, in de circulaire en in de antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de toepassing van die bepaling. Wat die laatste betreft, bevestigen die antwoorden de verruimde toepassing van de vrijstelling van overwinst, die verder gaat dan de bewoording van die bepaling, op winst die niet is opgenomen in de winst van een verbonden groepsvennootschap in een andere belastingjurisdictie. De omstandigheid dat nergens moet worden aangetoond dat dezelfde winst in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België) is opgenomen, is een belangrijk onderscheid tussen rulings waarbij een vrijstelling van overwinst wordt toegekend en andere rulings waarbij een neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ⁽⁵³⁾.
- (99) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, de memorie van toelichting, de circulaire en de antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 vormen dus de regelingen op grond waarvan de vrijstelling van overwinst wordt toegekend.
- (100) Wat het tweede criterium betreft, houdt de term „uitvoeringsmaatregelen” volgens de Commissie een aanzienlijke beoordelingsmarge in voor de steuntoekkennende autoriteit om het bedrag van de steun, de kenmerken ervan of de voorwaarden waaronder die wordt toegekend te beïnvloeden via de vaststelling van verdere handelingen ⁽⁵⁴⁾. Daarentegen vormt de zuiver technische toepassing van de regeling voor het toekennen van de betrokken steun geen uitvoeringsmaatregel in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589.
- (101) De Commissie is van oordeel dat de vrijstelling van overwinst is toegekend zonder dat verdere uitvoeringsmaatregelen in de zin van die bepaling vereist waren. De elementen die noodzakelijk zijn om de vrijstelling van overwinst te genieten, kunnen *in abstracto* worden beschreven. Het bestaan van die elementen wijst op het bestaan van een samenhangende benadering bij het toekennen van de steun die viel te observeren bij de steekproef van rulings die de Commissie heeft onderzocht en die België in zijn opmerkingen bij het besluit tot inleiding van de procedure heeft beschreven.
- (102) De vrijstelling van overwinst wordt aldus verleend bij aanwezigheid van de volgende elementen:

— de begunstigden zijn entiteiten van een multinationale onderneming;

⁽⁵²⁾ Het bestaan van een regeling wordt ook ondersteund door het feit dat de Rulingcommissie in haar jaarlijkse verslagen rulings waarbij de vrijstelling van overwinst wordt toegekend, als een aparte categorie rulings vermeldt, en door andere Belgische autoriteiten die uitpakken met de regeling; zie met name het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, <http://www.investinbrussels.com>, „Belgian R&D incentives unparalleled in Europe”, 18 januari 2013: „Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an „excess accounting profit” ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %.”; Federale Overheidsdienst Financiën, cel Fiscaliteit van de buitenlandse investeringen, slideshow „Belgium’s New Tax Incentives”, 2009, en „Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices”, Parijs, 9 oktober 2007, beschikbaar op: http://financien.belgium.be/nl/over_de_fod/structuur_en_diensten/diensten_van_de_voorzitter/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publicaties/presentaties

⁽⁵³⁾ Niet alle neerwaartse aanpassingen overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 zijn gebaseerd op het beweerde bestaan van overwinst. De bepaling is ook de grondslag voor correlatieve aanpassingen van verrekenprijzen wanneer België op verzoek van de Belgische belastingplichtige ermee instemt om de Belgische belastbare grondslag te verlagen als reactie op een primaire opwaartse aanpassing van de verrekenprijzen door een andere belastingjurisdictie. Het feit dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ook wordt gebruikt als de rechtsgrondslag voor andere neerwaartse aanpassingen van de belastbare grondslag dan de vrijstelling van overwinst staat er niet aan in de weg dat die bepaling de rechtsgrondslag is voor de omstreden regeling.

⁽⁵⁴⁾ Wanneer een overheidsinstantie bijvoorbeeld gemachtigd is om verschillende instrumenten te gebruiken om de lokale economie te stimuleren en met het oog daarop diverse steunmaatregelen toekent, impliceert dit het gebruik van een aanzienlijke beoordelingsmarge met betrekking tot het steunbedrag, de kenmerken van die steun of de voorwaarden waaronder en het doel waarvoor die steun wordt verleend, en kan dit dus niet worden beschouwd als een steunregeling; zie Besluit 2012/252/EU van de Commissie van 13 juli 2011 betreffende steunmaatregel C-6/08 (ex NN 69/07) door Finland ten uitvoer gelegd ten gunste van Ålands Industrihus Ab (PB L 125 van 12.5.2012, blz. 33), overweging 110.

- de entiteiten krijgen via een ruling van de Rulingcommissie een verplichte voorafgaande toestemming, als gevolg waarvan de steun alleen kan worden toegekend voor winst die verband houdt met een nieuwe situatie die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad, bijvoorbeeld een reorganisatie die leidt tot de verplaatsing van een „central entrepreneur” naar België, de uitbreiding van activiteiten of nieuwe investeringen in België ⁽⁵⁵⁾;
 - de door die entiteiten gemaakte winst is groter dan de winst gemaakt door vergelijkbare stand-alone-entiteiten die in gelijksoortige omstandigheden opereren;
 - de entiteiten hoeven een eerdere primaire aanpassing in een andere lidstaat niet aan te tonen.
- (103) Zoals aangegeven in overweging 65, heeft de Commissie daadwerkelijk via een steekproef 22 individuele rulings onderzocht die als representatief voor de omstreden regeling kunnen gelden. Ofschoon de individuele feiten, betrokken bedragen en transacties voor iedere individuele ruling verschillen, betreft het toch telkens multinationals van een aanzienlijke omvang die hun activiteiten in België uitbreiden, en vragen en verkrijgen dat daadwerkelijk in België geboekte winst, die zou zijn toe te schrijven aan synergie-effecten, schaalvoordelen of andere groepsgerelateerde factoren, niet wordt opgenomen in hun belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting.
- (104) In tegenstelling tot wat België heeft aangevoerd, impliceert de verwijzing door de Commissie naar gemeenschappelijke elementen die in een steekproef van rulings is vastgesteld, niet dat de Commissie van oordeel is dat de staatsteunelementen uit individuele rulings voortvloeien in plaats van uit een regeling. De Commissie is van oordeel dat de rulings een instrument zijn waarmee de regeling ten uitvoer wordt gelegd, krachtens de wet waarop de regeling is gebaseerd, en dat de beschrijving van bepaalde individuele rulings in het besluit tot inleiding van de procedure alleen dient ter illustratie van de wijze waarop de regeling in de praktijk ten uitvoer is gelegd. Hoe dan ook heeft de Commissie in afdeling 4.1 van haar besluit tot inleiding van de procedure duidelijk gemaakt waarom zij, in dat stadium, van oordeel was dat de maatregel een steunregeling vormde, zodat België geen illusies kon koesteren dat de Commissie van oordeel was dat de staatssteunelementen voortvloeiden uit de individuele rulings in plaats van uit een regeling.
- (105) Het vereiste dat een individuele ruling moet worden verkregen om de vrijstelling van overwinst te kunnen toepassen, vormt geen uitvoeringsmaatregel, maar een technische toepassing van de regeling, waarmee wordt bevestigd dat de in de regeling vastgestelde voorwaarden vervuld zijn en waarin de methode wordt onderzocht die de belastingplichtige heeft gekozen om het bedrag van de vrij te stellen beweerde overwinst te bepalen ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Aan die conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat de Rulingcommissie over een beperkte beoordelingsmarge beschikt om overeenstemming te bereiken over het precieze percentage van de neerwaartse aanpassing van de belastbare grondslag, op basis van de door de belastingplichtige verschaft informatie, of om te beoordelen of bepaalde voorwaarden zijn vervuld op grond waarvan die vermindering kan worden toegestaan (bijv. het bestaan van een nieuwe situatie die op belastinggebied nog geen uitwerking heeft gehad). Het feit namelijk dat er een bijzondere rulingcommissie met uitsluitende bevoegdheid inzake rulings bestaat, die beoordeelt of de benadering

⁽⁵⁵⁾ Terwijl een verrekenprijsstudie door de belastingplichtige moet worden overgelegd, geldt de vrijstelling van overwinst principieel, zonder dat het bestaan van dubbele belasting hoeft te worden aangetoond. Bovendien berust die vrijstelling altijd op de aanname dat de overwinst verband houdt met synergie-effecten, schaalvoordelen of andere voordelen die voortvloeien uit het behoren tot een multinationale groep.

⁽⁵⁶⁾ Zie, per analogiam, Beschikking 2003/601/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende steunmaatregel C 54/2001 (ex NN 55/2000) Ierland — Buitenlandse inkomsten (PB L 204 van 13.8.2003, blz. 51) (met name overweging 30 van die beschikking); Beschikking 2003/757/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra (PB L 282 van 30.10.2003, blz. 25) (met name overweging 13 van die beschikking: een coördinatiecentrum komt voor de regeling in aanmerking na individuele erkenning bij koninklijk besluit); Beschikking 2003/515/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van internationale financieringsactiviteiten (PB L 180 van 18.7.2003, blz. 52) (met name overweging 16 van die beschikking: toestemming om in het kader van de regeling een risicoreserve te vormen die een belastingvrijstelling oplevert, moet door de Nederlandse belastingdienst worden gegeven); Beschikking 2003/501/EG van de Commissie van 16 oktober 2002 betreffende staatssteunregeling C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Coördinatiecentra — ten uitvoer gelegd door Luxemburg (PB L 170 van 9.7.2003, blz. 20) (met name overweging 9 van die beschikking: het statuut van coördinatiecentrum moet door middel van een voorafgaande administratieve erkenning worden toegekend), en Beschikking 2003/81/EG van de Commissie van 22 augustus 2002 inzake de steunregeling die door Spanje ten behoeve van de coördinatiecentra in Biskaje ten uitvoer is gelegd (steunmaatregel C 48/2001) (PB L 31 van 6.2.2003, blz. 26) (met name overweging 14 van die beschikking: om voor de belastingregeling voor coördinatiecentra in aanmerking te komen, moet de onderneming voorafgaande toestemming van de belastingautoriteiten krijgen, die gedurende een periode van ten hoogste vijf jaar geldig is.)

van het door de belastingplichtige in de tweede stap opgevoerde overwinstbedrag betrouwbaar is, vereist noodzakelijkerwijs een beperkte beoordelingsmarge voor de Rulingcommissie. Hiermee wordt echter enkel een consistente toepassing van die vrijstelling verzekerd.

- (107) De Rulingcommissie heeft steeds weer rulings afgegeven waarbij de vrijstelling van overwinst werd toegestaan wanneer de bovenstaande voorwaarden waren vervuld. Bovendien heeft de Rulingcommissie, zoals door België is bevestigd, nog nooit een verzoek om een ruling tot toekenning van een vrijstelling van overwinst verworpen ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Bijgevolg concludeert de Commissie dat de vrijstelling van overwinst geen verdere uitvoeringsmaatregelen behoeft.
- (109) Wat het derde criterium betreft, worden in de regeling op grond waarvan de vrijstelling van overwinst wordt toegekend de potentiële begunstigten op algemene en abstracte wijze omschreven. De toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, die de rechtsgrondslag vormt voor de rulings die vereist zijn om de vrijstelling te kunnen toepassen, blijft beperkt tot entiteiten die onderdeel zijn van een „multinationale groep van verbonden ondernemingen”.
- (110) Samengevat voldoet de vrijstelling van overwinst zoals die steeds door de Rulingcommissie is toegepast aan de criteria van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 om als steunregeling te worden aangemerkt. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie kan de Commissie zich in het geval van een steunregeling ertoe beperken de algemene kenmerken daarvan te onderzoeken en hoeft zij niet elk afzonderlijk geval waarin die regeling is toegepast, te onderzoeken ⁽⁵⁸⁾.

6.2. De vraag of er sprake is van steun

- (111) Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.
- (112) Volgens vaste rechtspraak kan een maatregel slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden ⁽⁵⁹⁾. Het staat dus vast dat een maatregel slechts als staatssteun kan worden aangemerkt, indien hij, ten eerste, uitgaat van de Staat of met staatsmiddelen is bekostigd, ten tweede, het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden, ten derde, een onderneming een selectief voordeel verschaft, en, ten vierde, de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Aangaande de eerste voorwaarde om tot staatssteun te besluiten vindt de vrijstelling van overwinst haar grondslag in de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en in alle documenten met richtsnoeren die de interpretatie ondersteunen welke de Belgische autoriteiten van die bepaling geven voor het verlenen van die vrijstelling. Bovendien wordt de vrijstelling verleend door middel van verplichte voorafgaande fiscale rulings die worden afgegeven door de Rulingcommissie, een orgaan van de Belgische belastingadministratie, en binden die de Belgische fiscus. Bijgevolg valt de vrijstelling van overwinst aan de Belgische Staat toe te rekenen.
- (114) Wat de bekostiging van de regeling met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel staatssteun vormt indien de overheid bepaalde ondernemingen een fiscale vrijstelling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van die ondernemingen verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen ⁽⁶¹⁾. De Commissie zal in afdeling 6.3 aantonen dat de vrijstelling van overwinst resulteert in een verlaging van de belastingverplichtingen in België voor ondernemingen die in het kader van de omstreden regeling een ruling hebben gekregen, doordat wordt afgeweken van de belasting welke die ondernemingen, zonder de regeling, anders verschuldigd waren geweest op grond van het

⁽⁵⁷⁾ Zie overweging 59.

⁽⁵⁸⁾ Zie arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416, punt 82; arrest van 14 oktober 1987 in zaak 248/84, Duitsland/Commissie, ECLI:EU:C:1987:437, punt 18, en arrest van 17 juni 1999 in zaak België/Commissie, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, punt 48.

⁽⁵⁹⁾ Zie arrest van 2 september 2010 in zaak C-399/08 P, Commissie/Deutsche Post AG, ECLI:EU:C:2010:481, punt 38 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶⁰⁾ Zie arrest Commissie/Deutsche Post AG, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2010:481, punt 39 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶¹⁾ Zie arrest van 15 november 2011 in zaak C-106/09 P en C-107/09 P, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, ECLI:EU:C:2011:732, punt 72 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

algemene vennootschapsbelastingstelsel. Bijgevolg leidt de vrijstelling van overwinst tot een derving van staatsmiddelen, daar elke belastingverlaging voor de ondernemingen die de omstreden regeling genieten, resulteert in een derving van belastinginkomsten waarover België anders had beschikt.

- (115) Aangaande de tweede voorwaarde om tot staatssteun te besluiten, zijn de ondernemingen die de omstreden regeling genieten multinationale ondernemingen die in diverse lidstaten werkzaam zijn, zodat eventuele steun die zij ontvangen het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kan beïnvloeden. Bovendien kan de regeling de keuzes beïnvloeden van multinationale groepen aangaande de locatie van hun investeringen binnen de Unie en kan zij dus het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig beïnvloeden, daar een ruling om de vrijstelling te kunnen krijgen alleen kan worden afgegeven ten behoeve van winst die voortvloeit uit een nieuwe situatie — wat de verplaatsing vereist van activiteiten van de onderneming naar of de uitbreiding daarvan in België — en omdat het voordeel van de vrijstelling evenredig is aan de omvang van de in België door de onderneming tot stand gebrachte nieuwe activiteiten en winst.
- (116) Evenzo wordt een door de Staat toegekende maatregel geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer daarmee de concurrentiepositie van de begunstigde ondernemingen ten opzichte van andere, concurrerende ondernemingen wordt versterkt ⁽⁶²⁾. Voor zover de omstreden regeling de van die regeling profiterende ondernemingen bevrijdt van een last die zij anders hadden moeten dragen door een vermindering van hun belastingverplichtingen onder het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting, verstoort die regeling de mededinging of dreigt zij die te verstoren door de financiële positie van die ondernemingen te versterken, zodat ook is voldaan aan de vierde voorwaarde om tot het bestaan van staatssteun te besluiten.
- (117) Aangaande de derde voorwaarde om tot staatssteun te besluiten, zal de Commissie in de volgende afdeling aantonen hoe met de omstreden regeling een selectief voordeel is verleend aan de tot die regeling toegelaten Belgische groepsentiteiten, alsmede aan de multinationale groepen waartoe die entiteiten behoren. Dit gebeurt door een eenzijdige neerwaartse aanpassing van hun belastbare grondslag toe te passen, die resulteert in een vermindering van hun vennootschapsbelastingverplichtingen in België ten opzichte van de belasting welke die ondernemingen anders in het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting verschuldigd waren geweest.

6.3. De vraag of er sprake is van een selectief voordeel

- (118) Volgens vaste rechtspraak „[legt] artikel [107], lid 1, van het Verdrag de verplichting [op] om te bepalen of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Wanneer dat het geval is, voldoet de betrokken maatregel aan de voorwaarde van selectiviteit die bepalend is voor het begrip staatssteun in deze bepaling.” ⁽⁶³⁾.
- (119) In belastingzaken heeft het Hof van Justitie een analyse in drie stappen ontwikkeld om na te gaan of een bepaalde belastingmaatregel selectief is ⁽⁶⁴⁾. In de eerste plaats wordt de in de lidstaat geldende algemene of normale belastingregeling bepaald: de „referentieregeling”. In de tweede plaats wordt nagegaan of de betrokken belastingmaatregel van dat stelsel afwijkt doordat hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden. Indien de maatregel een afwijking vormt van die referentieregeling, wordt in de derde stap van het onderzoek onderzocht of de maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de opzet van de referentieregeling. Een belastingmaatregel die afwijkt van de referentieregeling kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit ⁽⁶⁵⁾. Indien dat het geval is, is de belastingmaatregel niet selectief. In die derde stap ligt de bewijslast bij de lidstaat.

6.3.1. Bepaling van de referentieregeling

- (120) Voor de beoordeling van het selectieve karakter bestaat een referentieregeling uit een coherent geheel van regels die — op grond van objectieve criteria — toepasselijk zijn op alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven.

⁽⁶²⁾ Zie arrest van 17 september 1980 in zaak 730/79, Philip Morris Holland BV/Commissie., ECLI:EU:C:1980:209, punt 11, en arrest van 15 juni 2000 in zaak T-298/97, Alzetta Mauro e.a./Commissie, ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁶³⁾ Arrest van 3 maart 2005 in zaak C-172/03, Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck, ECLI:EU:C:2005:130, punt 40.

⁽⁶⁴⁾ Zie arrest van 8 september 2011 in zaken C-78/08 tot C-80/08, Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. a.r.l e.a., ECLI:EU:C:2011:550, punt 49 en 63.

⁽⁶⁵⁾ Zie arrest Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. a.r.l e.a., reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2011:550, punt 65.

6.3.1.1. De referentieregeling is het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (121) In de onderhavige zaak is de referentieregeling volgens de Commissie het gewone stelsel ter belasting van vennootschapswinst onder het algemene Belgische vennootschapsbelastingstelsel ⁽⁶⁶⁾, dat ten doel heeft winst van alle in België belastingplichtige vennootschappen te belasten. Het Belgische vennootschapsbelastingstelsel geldt zowel voor Belgische binnenlandse vennootschappen als voor Belgische bijkantoren van niet-ingezeten vennootschappen. Belgische binnenlandse vennootschappen ⁽⁶⁷⁾ zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor hun wereldwijde winst ⁽⁶⁸⁾, tenzij er een belastingverdrag van toepassing is. Niet-ingezeten vennootschappen zijn alleen belastbaar op specifiek uit België afkomstige inkomsten ⁽⁶⁹⁾. In beide gevallen is Belgische vennootschapsbelasting verschuldigd over de volledige winst, ongeacht of die internationaal of Belgisch van herkomst is. In de regel worden dus alle vennootschappen die inkomsten in België genereren vanuit het oogpunt van de vennootschapsbelasting geacht in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie te verkeren.
- (122) De totale winst wordt bepaald aan de hand van de regels voor het bepalen van winst zoals die zijn vastgelegd in de bepalingen voor het berekenen van de winst van individuele ondernemers als bedoeld in artikel 24 WIB 92. De totale winst wordt berekend als inkomsten minus aftrekbare kosten, die doorgaans in de boekhouding zijn opgenomen, zodat de daadwerkelijk geboekte winst het uitgangspunt vormt voor het berekenen van de in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting totale belastbare winst ⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. De vrijstelling van overwinst is geen inherent onderdeel van de referentieregeling

- (123) In het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting wordt, om de totale belastbare winst te verkrijgen, op de daadwerkelijk geboekte winst een aantal in de Belgische belastingwetgeving vastgestelde opwaartse en neerwaartse aanpassingen toegepast ⁽⁷¹⁾. In dat verband voert België aan dat alle aanpassingen van de daadwerkelijk geboekte winst die door het WIB 92 worden opgelegd, daaronder begrepen de vrijstelling van overwinst, een inherent onderdeel vormt van de referentieregeling.
- (124) Om de volgende redenen is de Commissie het niet eens met de zienswijze dat de vrijstelling van overwinst inherent deel uitmaakt van de referentieregeling.
- (125) In de eerste plaats wordt de vrijstelling van overwinst niet opgelegd door enige bepaling van het WIB 92. De Commissie merkt namelijk op dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, op grond waarvan de vrijstelling van overwinst daadwerkelijk wordt toegekend, verwijst naar specifieke transacties of regelingen tussen twee verbonden groepsentiteiten. Dat de voor die transacties of regelingen overeengekomen voorwaarden geen zakelijk karakter hebben, kan leiden tot een aanpassing van de verrekenprijzen op grond van die bepaling, maar die bepaling voorziet niet in, of verplicht niet tot, een abstracte eenzijdige vrijstelling van een vast gedeelte of percentage van de winst die daadwerkelijk door een van een multinationale groep deel uitmakende Belgische entiteit is geboekt. Integendeel, die bepaling vereist de aanwezigheid van een transactie of regeling (of een reeks transacties) die kan worden gelieerd aan een specifieke verbonden buitenlandse tegenpartij binnen de groep. Alleen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 (dat betrekking heeft op opwaartse aanpassingen van verrekenprijzen) biedt de Belgische fiscus daadwerkelijk de mogelijkheid om een eenzijdige primaire aanpassing van de verrekenprijzen door te voeren indien de voor een transactie of regeling overeengekomen voorwaarden verschillen van die welke onder zakelijke voorwaarden zouden zijn overeengekomen. Daarentegen bevat de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 (dat betrekking heeft op neerwaartse aanpassingen van verrekenprijzen) de bijkomende voorwaarde dat de vrij te stellen winst uit de transactie of regeling ook moet zijn opgenomen in de winst van de buitenlandse tegenpartij bij die transactie of regeling.
- (126) In de tweede plaats heeft het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting tot doel om alle belastingplichtige vennootschappen op hun daadwerkelijke winst te belasten, ongeacht of die vennootschappen stand-alone- of groepsvennootschappen zijn, deel uitmaken van een binnenlandse of een multinationale groep, deel uitmaken van

⁽⁶⁶⁾ Zie arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416, punt 95.

⁽⁶⁷⁾ D.w.z. vennootschappen die in België hun maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer hebben (artikel 2, paragraaf 1, 5^o, WIB 92).

⁽⁶⁸⁾ Zie artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

⁽⁶⁹⁾ Dit omvat de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen, inkomsten uit bepaalde in België gevestigde activa of kapitaal en winst verkregen via een in België gevestigde vaste inrichting (artikelen 227 t/m 229 WIB 92).

⁽⁷⁰⁾ Zie overweging 25.

⁽⁷¹⁾ Zie de overwegingen 26 t/m 28.

een grote of kleine multinationale groep en ongeacht of zij recentelijk activiteiten in België hebben opgezet of al vele jaren in België werkzaam zijn. Met andere woorden, al die belastingplichtigen verkeren in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie, gelet op de doelstelling van het stelsel van de vennootschapsbelasting om alle belastingplichtige vennootschappen te belasten op hun daadwerkelijke winst. In de Belgische wet wordt een opsomming gegeven van de Belgische entiteiten die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn en daarbij gaat het om enerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard ⁽⁷²⁾. Noch de rechtsvorm van de onderneming, noch de structuur ervan (groep van ondernemingen of niet) vormen een bepalend criterium voor het heffen van vennootschapsbelasting in België. Terwijl aanpassingen van de daadwerkelijk geboekte winst waarvoor al die belastingplichtigen in aanmerking komen algemeen van aard en om die reden dus niet selectief zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ⁽⁷³⁾, maakt de vrijstelling van overwinst een onderscheid tussen die belastingplichtigen, daar alleen Belgische entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep van voldoende omvang met recentelijk in België opgezette activiteiten aanspraak kunnen maken op de omstreden regeling, zoals in afdeling 6.3.2 zal worden uiteengezet.

- (127) In de derde plaats heeft het verschil bij de bepaling van de belastbare winst van stand-alone- en groepsvennootschappen geen enkele invloed op de doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, namelijk het belasten van de winst van alle Belgische binnenlandse vennootschappen of van alle via een vaste inrichting in België opererende vennootschappen, ongeacht of die vennootschappen stand-alone dan wel geïntegreerd zijn. De vaststelling van de belastbare winst in het geval van niet-geïntegreerde/binnenlandse stand-alone-vennootschappen die op de markt transacties uitvoeren, is vrij eenvoudig, aangezien die berust op het verschil tussen inkomsten en kosten opgelegd door een concurrerende markt, terwijl de vaststelling van belastbare winst in het geval van geïntegreerde multinationale groepsvennootschappen het gebruik van alternatieve maatstaven vereist. Geïntegreerde multinationale groepsvennootschappen zullen ter bepaling van hun belastbare winst immers de prijzen moeten vaststellen die zij op hun intragroepstransacties toepassen, in plaats van dat die prijzen door de markt worden opgelegd. Ofschoon verwacht mag worden dat bepaalde strategische besluiten in het belang van een groep als geheel worden genomen, wordt de Belgische vennootschapsbelasting geheven van individuele entiteiten en niet van groepen. De omstreden regeling betreft alleen de belastbare winst van Belgische groepsvennootschappen, zodat iedere verminderde belastinginkomst individueel op de resultaten van die vennootschappen is gebaseerd. Weliswaar bevat de Belgische belastingwetgeving een aantal specifieke bepalingen voor groepen, maar die beogen doorgaans het garanderen van een gelijke behandeling tussen niet-geïntegreerde vennootschappen en in de vorm van groepen gestructureerde economische entiteiten en niet een gunstiger behandeling van groepen.
- (128) Ten slotte zou, indien de Commissie het argument van België op dit punt zou accepteren, dit het voor een lidstaat mogelijk maken om zich gemakkelijk te onttrekken aan de toepassing van de Uniestaatssteunregels, door gewoon de vrijstelling in zijn belastingwetboek op te nemen.

6.3.1.3. Conclusie ten aanzien van de referentieregeling

- (129) Samenvattend is de referentieregeling waartegen de vrijstelling van overwinst moet worden afgezet om te bepalen of die selectief is het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, dat tot doel heeft winst van alle binnenlandse vennootschappen of van alle via een vaste inrichting in België opererende vennootschappen op dezelfde wijze te belasten. De omstreden regeling heeft immers tot doel om de belastbare winst van de onderneming aan te passen om op grond van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting op die winst belasting te kunnen heffen, zodat het dat stelsel is dat de referentieregeling vormt waartegen de regeling dient te worden afgezet om te bepalen of de begunstigde van de regeling een selectief voordeel hebben genoten.

6.3.2. De vrijstelling van overwinst is een afwijking van de referentieregeling

- (130) Nu is komen vast te staan dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting de referentieregeling is waaraan de omstreden regeling dient te worden getoetst, dient te worden nagegaan of de vrijstelling van overwinst een afwijking van die referentieregeling is welke resulteert in een ongelijke behandeling van vennootschappen die zich, gelet op de doelstelling van dat stelsel, in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden.

⁽⁷²⁾ Artikel 179 juncto artikel 2, paragraaf 1, 5°, WIB 92.

⁽⁷³⁾ Arrest van 18 juli 2013 in zaak C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18, en arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2011:732, punt 73.

- (131) Wat die tweede stap van de selectiviteitsbeoordeling betreft, zal de vaststelling dat een belastingmaatregel afwijkt van de referentieregeling doorgaans samenvallen met het vaststellen van het voordeel dat de begunstigden ervan op grond van die maatregel verleend krijgen. Immers, wanneer een belastingmaatregel leidt tot een ongerechtvaardigde vermindering van de belastingverplichtingen van begunstigden die anders op grond van de referentieregeling aan een hoger belastingniveau zouden zijn onderworpen, vormt die vermindering zowel de afwijking van de referentieregeling als het door de belastingmaatregel verleende voordeel.
- (132) De Commissie is van oordeel dat de vrijstelling van overwinst overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een afwijking vormt van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting en niet de enkele toepassing ervan. Zoals in de twee volgende onderdelen zal worden aangetoond, wordt volgens de Commissie met die afwijking een selectief voordeel verleend aan de begunstigden van de omstreden regeling.
- (133) In de allereerste plaats wijkt de vrijstelling van overwinst af van het gewone systeem ter belasting van vennootschapswinst onder het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, volgens hetwelk binnenlandse of via een vaste inrichting in België werkzame vennootschapsrechtelijke entiteiten worden belast op hun volledige winst, d. w.z. hun daadwerkelijk geboekte winst, en niet op een hypothetisch winst niveau verkregen door het ramen van een „bijgestelde zakelijke winst” voor de betrokken entiteit. Met de vrijstelling van overwinst wordt Belgische groepsentiteiten die de omstreden regeling genieten een selectief voordeel verleend in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag doordat een deel van hun daadwerkelijk geboekte winst van Belgische vennootschapsbelasting wordt vrijgesteld ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Bovendien en onverminderd de voorgaande overweging is de Commissie, ongeacht de vraag of de referentieregeling kan worden geacht een algemene regel te bevatten op grond waarvan binnenlandse of via een vaste inrichting in België werkzame multinationale groepsvennootschappen niet hoeven te worden belast op daadwerkelijk geboekte winst die een zakelijke winst overschrijdt, wat niet het geval is ⁽⁷⁵⁾, van mening dat de vrijstelling van overwinst een foutieve toepassing — en dus een afwijking — vormt van het zakelijkheidsbeginsel dat deel uitmaakt van die regeling ⁽⁷⁶⁾.
- 6.3.2.1. Met de omstreden regeling wordt een selectief voordeel verleend aan de begunstigden ervan door af te wijken van het algemene Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting
- (135) Een economisch voordeel kan worden toegekend via verschillende soorten verminderingen van de belastingdruk van een onderneming en met name via een verlaging van de belastbare grondslag of een vermindering van het aan belasting verschuldigde bedrag ⁽⁷⁷⁾. Zoals uiteengezet in afdeling 2.1, kunnen onder de regeling inzake vrijstelling van overwinst binnenlandse of via een vaste inrichting in België werkzame entiteiten die onderdeel zijn van een multinationale groep hun in België verschuldigde vennootschapsbelasting verminderen door op hun daadwerkelijk geboekte winst zogenoemde „overwinst” in mindering te brengen. Die overwinst wordt bepaald door een raming te maken van de hypothetische gemiddelde winst die een stand-alone-vennootschap die vergelijkbare activiteiten uitoefent, kan worden verwacht te maken in vergelijkbare omstandigheden. Het verschil tussen de daadwerkelijk geboekte winst van die entiteit en die hypothetische gemiddelde winst wordt dan vertaald in een vrijstellingspercentage van de winst vóór belasting, om uit te komen op een gemiddeld percentage overwinst voor een geraamde periode. Dat percentage vormt de in het kader van de omstreden regeling overeengekomen verlaging van de belastbare grondslag voor de begunstigde voor de periode van vijf jaar waarvoor de ruling bindend is voor de Belgische fiscus.
- (136) De vrijstelling van overwinst is echter niet beschikbaar voor alle vennootschapsrechtelijke entiteiten die zich bevinden in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie die, gelet op de doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting om vennootschapswinst te belasten, alle vennootschappen omvat die in België aan de

⁽⁷⁴⁾ Zie afdeling 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Zie afdeling 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Zie afdeling 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Zie arrest van 15 december 2005 in zaak C-66/02, Italië/Commissie, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van 10 januari 2006 in zaak C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato en Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, ECLI:EU:C:2006:8, punt 32; arrest van 9 oktober 2014 in zaak C-522/13, Ministerio de Defensa en Navantia SA/Concello de Ferrol, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 t/m 31. Zie ook punt 9 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3). Zie ook Beschikking 2003/601/EG, overwegingen 33 tot en met 35.

vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Het Belgische stelsel van vennootschapsbelasting bevat immers geen beginsel of regel waardoor daadwerkelijk geboekte winst die hoger ligt dan een hypothetisch niveau van een zakelijke winst van belasting is vrijgesteld ⁽⁷⁸⁾. Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, waarop België zich beroept om de vrijstelling van overwinst onder de omstreden regeling toe te kennen, heeft niet die betekenis of strekking. De omstreden regeling vormt juist een afwijking van de algemene regel in het kader van de Belgische belastingwetgeving dat daadwerkelijk geboekte winst wordt belast.

- (137) De Commissie bevestigt dan ook haar reeds in overweging 89 van het besluit tot inleiding van de procedure geformuleerde standpunt dat de maatregel op meerdere niveaus en om meerdere redenen selectief is.
- (138) In de eerste plaats is de vrijstelling van overwinst alleen beschikbaar voor entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep — niet voor stand-alone-entiteiten of entiteiten die deel uitmaken van binnenlandse vennootschapsgroepen. Aangezien de omstreden regeling is gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, waarmee de toepassing van de vrijstelling en de voor het verkrijgen daarvan vereiste afgifte van een voorafgaande ruling worden beperkt tot entiteiten die bij grensoverschrijdende transacties betrokken zijn, kunnen immers alleen Belgische entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep de vrijstelling van overwinst genieten. Met andere woorden, het op grond van de omstreden regeling aan de begunstigten verschaft economische voordeel is *de jure* selectief omdat het uitsluitend beschikbaar is voor entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep, en niet voor stand-alone-entiteiten of entiteiten die deel uitmaken van een binnenlandse vennootschapsgroep. Meer bepaald zouden entiteiten die deel uitmaken van een binnenlandse vennootschapsgroep, ook als „central entrepreneur” werkzaam kunnen zijn na een nationale reorganisatie — en dus ook kunnen aanvoeren dat hun daadwerkelijk geboekte winst na die reorganisatie een hypothetische gemiddelde winst overschrijdt die een stand-alone-vennootschap die vergelijkbare activiteiten verricht, kan worden verwacht te maken door de (beweerde) totstandbrenging van nationale synergie-effecten of schaalvoordelen. In tegenstelling echter tot de in België ingezeten „central entrepreneurs” van hun internationale concurrenten, die transacties verrichten met buitenlandse verbonden groepsvennootschappen, kunnen die entiteiten onder de omstreden regeling geen verlaging van de belastbare grondslag voor hun overwinst krijgen, omdat die entiteiten niet onder het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 vallen.
- (139) In de tweede plaats is, om onder de omstreden regeling een vrijstelling van overwinst te krijgen, de voorafgaande toestemming van de Rulingcommissie nodig in de vorm van een voorafgaande ruling, die alleen kan worden verkregen ten aanzien van toekomstige situaties of operaties die nog geen fiscale effecten hebben gehad — niet voor bestaande situaties. Dit volgt uit het feit dat het stelsel met voorafgaande rulings, dat in het Belgische belastingwetboek is ingevoegd bij wet van 24 december 2002, de regel bevat dat een ruling alleen kan worden afgegeven ten aanzien van „een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad” voor de betrokken belastingplichtige ⁽⁷⁹⁾. Meer bepaald komt een belastingplichtige niet in aanmerking voor het aanvragen van een ruling met betrekking tot de fiscale gevolgen van zijn bestaande situatie; alleen de fiscale gevolgen van een „nieuwe situatie” kunnen in een voorafgaande ruling aan bod komen. Die voorwaarden gelden eveneens voor rulings waarbij een vrijstelling van overwinst wordt toegekend in het kader van de omstreden regeling. In de steekproef van door de Commissie onderzochte rulings waarbij een vrijstelling van overwinst werd toegekend, is inderdaad in elk van de rulings sprake van substantiële investeringen en/of de creatie van werkgelegenheid en/of de verplaatsing van activiteiten naar België ⁽⁸⁰⁾. Die elementen worden niet uitdrukkelijk genoemd als voorwaarden voor het toekennen van de vrijstelling van overwinst op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, maar zij vormen wel cruciale elementen om in aanmerking te komen voor een ruling die vereist is om de vrijstelling van overwinst toe te passen. Het vereiste van een „nieuwe situatie”, die voortvloeit uit de voorwaarde dat een voorafgaande ruling moet worden aangevraagd om de

⁽⁷⁸⁾ Zie overweging 125.

⁽⁷⁹⁾ Zie overweging 44.

⁽⁸⁰⁾ Zie voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26 februari 2013, punt 42: „Le programme d'investissement lié à ces projets est le suivant: [...] mise en place d'une troisième ligne de production: investissement de USD 2.2 millions [...] mise en place d'une quatrième et cinquième ligne de production: complément d'investissement d'au moins USD 5 millions [...]”; punt 43: „En terme de création d'emplois, de tels investissements devraient résulter en une augmentation du nombre de travailleurs du groupe en Belgique d'au-moins 30 à 40 équivalents temps plein”; punt 83: „[...] (La demandeuse) s'engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. [...]” en punt 91: „(la demandeuse) réalisera un bénéfice supérieur en Belgique du fait des économies d'échelles et des synergies dont elle bénéficiera en raison de l'augmentation de sa capacité de production suite à la décision d'investissement additionnel par le groupe”; voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30 januari 2007, punt 15: „[...] neemt de business zich voor de „Central Entrepreneur”-vennootschap vanuit [het buitenland] naar België te verplaatsen in de loop van 2007.”; punt 18: „De Entrepreneuractiviteiten die thans gevoerd worden in [het buitenland] vereisen de invulling van een 15-tal functies. Al deze functies zullen worden getransfereerd naar België.”; voorafgaande beslissing nr. 500.249 van 15 december 2005, punt 6: „De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoeename als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen.”; voorafgaande beslissing nr. 2013.540 van 10 december 2013, *Section 2: Impact sur le niveau d'emploi en Belgique* [...], punt 68: „Grâce à la création de la centrale d'achat et du bureau de qualité en Belgique, 20 nouveaux emplois pourront être créés ou préservés en Belgique. Le recrutement de 4 personnes supplémentaires est également envisagé à moyen terme, après 2015.” punt 69: „[...] le nombre de points de vente en Belgique ainsi que la surface commerciale [...] devraient augmenter. On peut dès lors s'attendre à la création d'emplois supplémentaires dans le réseau belge de distribution.” punt 70: „Il convient également de mettre en évidence (qu')en cas de faillite le nombre d'emplois perdus au sein de (l'entreprise reprise) se serait élevé à [...] 300 équivalents temps plein.” punten 71-72: „Il est à noter que (la demandeuse) envisage également [...] de créer un nouvel entrepôt de stockage [...] central entrepreneur qui conduirait à la création de nouveaux emplois”.

vrijstelling van overwinst te kunnen krijgen ⁽⁸¹⁾, resulteert dus in *de jure*-selectiviteit tussen multinationale groepen die hun bedrijfsmodel aanpassen door nieuwe activiteiten in België op te zetten, en andere economische spelers (waaronder multinationale groepen) die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief blijven.

- (140) In de derde plaats wordt met de regeling inzake vrijstelling van overwinst winst vrijgesteld die — beweerdelijk — voortvloeit uit synergie-effecten, schaalvoordelen of andere voordelen die verband houden met het feit dat de entiteit deel uitmaakt van een multinationale groep. Ofschoon alle vennootschapsgroepen aanspraak kunnen maken op dit soort voordelen, bestaat er toch alleen een prikkel om een ruling op grond van de omstreden regeling te krijgen voor entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep die voldoende groot is om significante winst te behalen uit synergie-effecten, schaalvoordelen of andere intragroepsvoordelen. Dit komt doordat de procedure om een ruling te krijgen een gedetailleerd verzoek vergt, waarin de nieuwe situatie wordt gepresenteerd die de vrijstelling rechtvaardigt, waarin de aanwezigheid van de entiteit in termen van werkgelegenheid nader wordt uitgewerkt en waarin een volledige verrekenprijsstudie wordt verschaft, wat duidelijk bewerkelijker is voor kleine vennootschapsgroepen dan voor grote vennootschapsgroepen. De synergie-effecten en kostenbesparingen die in de rulingverzoeken worden aangevoerd, vergen inderdaad een zekere schaal en omvang van activiteiten, die voldoende groot zijn om het aanvragen van een ruling te verantwoorden. Op een verzoek van de Commissie kon België ook daadwerkelijk geen enkel voorbeeld geven waarin de vrijstelling van overwinst was gevraagd door en toegekend aan een Belgische groepsentiteit die onderdeel is van een kleine multinationale groep. Met andere woorden, de omstreden regeling is ook *de facto* selectief omdat alleen Belgische entiteiten die deel uitmaken van een grote of ten minste middelgrote multinationale groep daadwerkelijk in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling van overwinst — niet entiteiten die deel uitmaken van kleine multinationale groepen.
- (141) Concluderend, aangezien de omstreden regeling alleen Belgische entiteiten die deel uitmaken van een voldoende grote multinationale groep die nieuwe activiteiten in België opzet in staat stelt om hun belastbare grondslag te verlagen door op hun daadwerkelijk geboekte winst zogeheten „overwinst” in mindering te brengen, dient die regeling te worden geacht een selectief voordeel aan die entiteiten op te leveren in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Door namelijk het belastingbedrag te verminderen dat normaal gesproken verschuldigd is op grond van het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting, bevrijdt de vrijstelling van overwinst die Belgische entiteiten van kosten welke die normaal gesproken uit hun budget hadden moeten bestrijden — en krijgen zij daarmee een selectief voordeel verleend.
- (142) België rechtvaardigt het verschil in behandeling dat met de omstreden regeling wordt toegekend door te verwijzen naar het arrest van het Gerecht van 7 november 2014 in zaak T-399/11 en door aan te voeren dat het feit dat een belastingmaatregel beperkt is tot multinationale ondernemingen niet voldoende is om selectiviteit aan te tonen, daar die groep vennootschappen, in tegenstelling tot bijvoorbeeld offshorevennootschappen, geen gemeenschappelijke kenmerken vertonen inzake economische sector, activiteit, balansomvang, aantal werknemers of land van vestiging ⁽⁸²⁾. Tegen het arrest waarnaar België verwijst, is echter niet alleen hogere voorziening ingesteld ⁽⁸³⁾, het kan ook niet op de omstreden regeling worden toegepast omdat het gaat over de vraag of een aan bepaalde financiële transacties verbonden belastingvoordeel selectief was, terwijl het bij de omstreden regeling gaat om voordelen die aan bepaalde categorieën ondernemingen worden toegekend. In het arrest waarnaar België verwijst, verklaarde het Gerecht namelijk dat een belastingmaatregel die de verwerving van buitenlandse dochterondernemingen begunstigt ten opzichte van de verwerving van binnenlandse dochterondernemingen, geen selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag behelst omdat van de maatregel a priori geen enkele groep ondernemingen was uitgesloten. Daarentegen kunnen alleen bepaalde categorieën vennootschappen de regeling inzake vrijstelling van overwinst toepassen, namelijk entiteiten die deel uitmaken van een voldoende grote multinationale groep die nieuwe activiteiten in België opzet.

⁽⁸¹⁾ Voor andere rulings dan rulings betreffende de toepassing van de vrijstelling van overwinst zou dit vereiste geen selectiviteitsbezwaren opleveren. Normale rulings bieden gewoon rechtszekerheid voor een fiscale behandeling op grond van regels die gelijkelijk van toepassing zijn op alle vennootschappen, met of zonder ruling. Bijgevolg zal, afgezien van de vrijstelling van overwinst, de belastbare winst in beginsel dezelfde zijn, ongeacht of die vooraf in een ruling is overeengekomen of achteraf in een belastingaangifte. De ruling waarbij de vrijstelling van overwinst wordt toegekend, functioneert echter daadwerkelijk als een voorafgaande toestemming. Het is een wettelijk vereiste dat de vermindering voor overwinst die de zakelijke winst overschrijdt, wordt vastgesteld via een ruling en die vermindering kan niet achteraf worden opgeëist in een belastingaangifte. Daardoor kan een vennootschap die daadwerkelijk hoge winst (overwinst) bij haar normale bedrijfsvoering boekt, geen vrijstelling van overwinst krijgen. Daardoor zullen twee vennootschappen in dezelfde juridische en feitelijke situatie — waarbij die situatie in het ene geval voortvloeit uit een herstructurering en in het andere geval uit de normale bedrijfsvoering — verschillend worden behandeld omdat alleen de eerste vennootschap in aanmerking komt om een ruling aan te vragen waarbij een vrijstelling van overwinst wordt toegekend.

⁽⁸²⁾ Arrest Banco Santander SA en Santusa Holding SL/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Zaak C-21/15 P, Commissie/Banco Santander en Santusa.

- (143) De Commissie is het evenmin eens met de zienswijze van België dat het selectieve voordeel voortvloeit uit het feit dat in het buitenland geen belasting wordt geheven over de in België vrijgestelde winst, aangezien het België is dat eenzijdig de belastbare grondslag verlaagt van de Belgische groepsentiteit die de omstreden regeling geniet, ongeacht eventuele daadwerkelijke of beweerde belasting van diezelfde winst door een andere lidstaat. Hoe dan ook verbiedt artikel 107, lid 1, van het Verdrag de toekenning van staatssteun door een lidstaat. Bijgevolg dient de beoordeling van de vraag of een bepaalde regeling een voordeel oplevert te gebeuren in het licht van het optreden van de betrokken lidstaat, namelijk België. Bij die beoordeling hoeft geen rekening te worden gehouden met een eventuele neutrale of negatieve impact van de regeling op het niveau van andere groepsvennootschappen als gevolg van hun behandeling door andere lidstaten.

6.3.2.2. Met de omstreden regeling wordt een selectief voordeel verleend door af te wijken van het zakelijkheidsbeginsel

- (144) Ongeacht de vraag of het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting kan worden geacht een algemene regel te bevatten dat de daadwerkelijk door entiteiten van een multinationale groep geboekte winst die een zakelijke winst overschrijdt niet dient te worden belast — hetgeen de Commissie betwist — ⁽⁸⁴⁾, vormt de vrijstelling van overwinst een afwijking van de referentieregeling omdat zowel de achterliggende redenen voor die vrijstelling van overwinst als de methodiek om in het kader van de omstreden regeling de overwinst te bepalen in tegenspraak zijn met het zakelijkheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van die regeling.

a) Het zakelijkheidsbeginsel in het kader van artikel 107, lid 1, van het Verdrag

- (145) Het Hof van Justitie heeft reeds verklaard dat met een verlaging van de belastbare grondslag die resulteert uit een belastingmaatregel waardoor een belastingplichtige voor intragroepstransacties verrekenprijzen kan hanteren die niet in de buurt liggen van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, een selectief voordeel aan die belastingplichtige wordt verleend, op grond van het feit dat zijn belastingverplichtingen op grond van de algemene belastingregeling worden verminderd ten opzichte van onafhankelijke vennootschappen die voor het bepalen van hun belastbare grondslag uitgaan van hun daadwerkelijk geboekte winst ⁽⁸⁵⁾.
- (146) In zijn arrest over de Belgische belastingregeling voor coördinatiecentra ⁽⁸⁶⁾ moest het Hof van Justitie zich uitspreken over een beroep tegen een beschikking van de Commissie waarin onder meer was geconcludeerd dat met de methode voor het bepalen van de belastbare inkomsten in het kader van die regeling een selectief voordeel aan die centra was verleend ⁽⁸⁷⁾. In die regeling werd de belastbare winst vastgesteld op een forfaitair bedrag dat overeenkwam met een percentage van het totaal van de uitgaven en bedrijfskosten, exclusief personeelskosten en financiële lasten. Volgens het Hof „[moet], [o]m na te gaan of de vaststelling van de belastbare inkomsten als voorzien in de regeling voor coördinatiecentra, deze een voordeel verschaft, de genoemde regeling [...] worden vergeleken met de algemene regeling, die is gebaseerd op het verschil tussen lasten en baten van een onderneming die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst”. Het Hof verklaarde vervolgens dat „de uitsluiting van [personeelskosten en financiële lasten] van de kosten aan de hand waarvan de belastbare inkomsten van deze centra worden vastgesteld, niet [kan] leiden tot verrekenprijzen die in de buurt liggen van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst”, waarmee naar het oordeel van het Hof „de coördinatiecentra een voordeel [wordt verschaft]” ⁽⁸⁸⁾.
- (147) Het Hof heeft zodoende aanvaard dat met een belastingmaatregel die erin resulteert dat een groepsvennootschap verrekenprijzen in rekening brengt die geen afspiegeling zijn van de prijzen die in rekening worden gebracht in een omgeving waarin vrije mededinging heerst (d.w.z. prijzen die worden bepaald door onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen), een selectief voordeel aan die groepsvennootschap wordt verleend, voor zover dit resulteert in een verlaging van haar belastbare grondslag en dus in een vermindering van haar belastingverplichtingen op grond van het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting. Dit beginsel dat transacties tussen intragroepsvennootschappen dienen te worden vergoed als waren zij overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, wordt doorgaans het „zakelijkheidsbeginsel” genoemd.

⁽⁸⁴⁾ Zie afdeling 6.3.1.2 en overweging 136.

⁽⁸⁵⁾ Zie arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Zie voetnoot 85.

⁽⁸⁷⁾ Beschikking 2003/757/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra (PB L 282 van 30.10.2003, blz. 25).

⁽⁸⁸⁾ Zie arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416, punten 96 en 97.

- (148) Doel van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat de fiscale behandeling van transacties tussen groepsvennootschappen is gebaseerd op de winst die zou zijn behaald indien diezelfde transacties waren uitgevoerd door onafhankelijke vennootschappen. Anders zouden groepsvennootschappen, bij de bepaling van hun belastbare winst, in het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting een gunstige behandeling krijgen die niet open staat voor stand-alone-vennootschappen, hetgeen zou leiden tot een ongelijke behandeling tussen vennootschappen die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, gelet op de intrinsieke doelstelling van dat stelsel, zijnde de belasting van de winst van alle vennootschappen die onder de belastingjurisdictie daarvan vallen.
- (149) De beoordeling door de Commissie van de vraag of België onder de omstreden regeling een selectief voordeel heeft toegekend, moet erin bestaan na te gaan of de door België aanvaardde methodiek om de bijgestelde zakelijke winst in de tweede stap van die regeling te bepalen, afwijkt van een methodiek die leidt tot een betrouwbare benadering van een marktconforme uitkomst — en dus van het zakelijkheidsbeginsel. Voor zover die methodiek resulteert in een vermindering van de belastingverplichtingen van de Belgische entiteit onder het algemene Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting in vergelijking met ondernemingen die zich in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden, zal die regeling worden geacht een selectief voordeel op te leveren in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (150) Het zakelijkheidsbeginsel maakt dus noodzakelijkerwijs deel uit van de beoordeling door de Commissie, op grond van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, van belastingmaatregelen die aan groepsvennootschappen worden toegekend, ongeacht of een lidstaat dit beginsel in zijn nationale rechtsorde heeft opgenomen en ongeacht in welke vorm. Dit beginsel wordt gebruikt om na te gaan of de voor de heffing van de vennootschapsbelasting relevante belastbare winst van een groepsvennootschap is bepaald op basis van een methodiek die marktvoorwaarden benadert, zodat die vennootschap in het kader van het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting geen gunstigere behandeling krijgt dan stand-alone-vennootschappen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald. Daarom zij hier, voor alle duidelijkheid, verklaard dat het zakelijkheidsbeginsel dat de Commissie bij haar staatssteunbeoordeling toepast, niet is afgeleid van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, die niet-bindende instrumenten zijn, maar een algemeen beginsel vormt van gelijke behandeling op belastinggebied binnen de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, dat de lidstaten bindt en dat de nationale belastingregels niet van zijn werkingssfeer uitsluit ⁽⁸⁹⁾.
- (151) In het onderhavige geval is de Commissie van oordeel dat de methodiek voor het bepalen van de „bijgestelde zakelijke winst” tijdens de tweede stap van de regeling die is beschreven in overweging 15 afwijkt van het zakelijkheidsbeginsel, hetgeen ertoe leidt dat een selectief voordeel wordt toegekend aan entiteiten welke die regeling toepassen. Volgens de door de Belgische autoriteiten gegeven beschrijving van de omstreden regeling en in lijn met de informatie die de steekproef van de door de Commissie onderzochte individuele rulings te zien geeft ⁽⁹⁰⁾, worden de Belgische groepsentiteiten die de vrijstelling van overwinst genieten, geacht de meest complexe functies binnen hun multinationale groep te beheren en voor hun rekening te nemen (hetzij volledig of beperkt tot een bepaald bedrijfs onderdeel of geografisch gebied). Zoals in het volgende onderdeel wordt uiteengezet, is de Commissie daarom van mening dat de totale residuele winst die voortvloeit uit intragroepstransacties tussen die entiteiten en hun verbonden groepsvennootschappen moet worden toegewezen aan de Belgische groepsentiteiten als zijnde hun zakelijke winst (conform de eerste stap). De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel laat geen ruimte voor een algemene afzonderlijke erkenning en toewijzing van winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen bij een verrekenprijs onderzoek (in de tweede stap).

b) De residuele winst is de zakelijke winst van de Belgische groepsentiteit die als „central entrepreneur” opereert

- (152) De Belgische autoriteiten beschrijven de omstreden regeling als zijnde gebaseerd op de notie dat de Belgische groepsentiteiten als „central entrepreneurs” opereren ⁽⁹¹⁾. Volgens de Belgische autoriteiten zijn de belangrijkste

⁽⁸⁹⁾ Zie arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416, punt 81. Zie ook arrest van het Gerecht van 25 maart 2015, België/Commissie, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, punten 65 en 66 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽⁹⁰⁾ Zie overweging 65.

⁽⁹¹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen wordt het begrip „central entrepreneur” niet omschreven. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term „principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat die richtlijnen de term „principaal” verder definiëren. Andere voorbeelden waarin een entiteit „principaal” wordt genoemd binnen een verbonden transactie zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit soort structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

verantwoordelijkheden voor strategische en tactische besluitvorming en de meest complexe functies van de groep — volledig of beperkt tot een bepaald bedrijfsonderdeel of geografisch gebied — geconsolideerd binnen die Belgische groepsentiteiten. De verbonden groepsentiteiten die met die Belgische groepsentiteiten een transactie aangaan zouden dientengevolge contract- of toll manufacturers, contractonderzoekers, distributeurs met een beperkt risico of commissionairs/agenten ⁽⁹²⁾ te zijn, of andere entiteiten die „routine”-functies vervullen en beperkte verantwoordelijkheden hebben.

- (153) Zoals uiteengezet in overweging 15 wordt de vrijstelling van overwinst toegekend volgens een procedure in twee stappen. In de eerste stap van die procedure raamt de Belgische groepsentiteit haar zakelijke winst als een residuele winst, wat inhoudt dat een eenzijdige verrekenprijsmethode wordt gebruikt. In de praktijk is de TNMM de meest gebruikte eenzijdige methode ⁽⁹³⁾. De TNMM wordt soms als een geschikte verrekenprijsmethode beschouwd om de prijzen en voorwaarden te bepalen voor verbonden transacties tussen entiteiten die complexe functies vervullen en entiteiten die minder complexe functies vervullen. Bij de toepassing van de TNMM is de geteste partij in de regel de partij waarop een verrekenprijsmethode het betrouwbaarst kan worden toegepast en waarvoor de betrouwbaarste vergelijkings-elementen te vinden zijn, hetgeen doorgaans de partij zal zijn die de minder complexe functieanalyse heeft ⁽⁹⁴⁾. Bij de TNMM wordt de nettowinst van de geteste partij onderzocht aan de hand van een geschikte grondslag zoals kosten, omzet of activa ⁽⁹⁵⁾. Omgekeerd zal bij het toepassen van de TNMM de residuele winst (of het eventuele residuele verlies) die voortvloeit uit de reeks verbonden transacties voor de niet-geteste partij zijn, namelijk in de regel de entiteit met het complexere profiel.
- (154) Los van de vraag of ter bepaling van de zakelijke winst van de Belgische groepsentiteit in de eerste stap een eenzijdige verrekenprijsmethode geschikt is voor ieder specifiek geval waarin een ruling in het kader van de omstreden regeling is afgegeven ⁽⁹⁶⁾ is de Commissie van oordeel dat de Belgische groepsentiteit, als de „central entrepreneur” die belast is met de strategische en tactische besluitvorming binnen de groep en die ook de meest complexe functies binnen de groep beheert en voor zijn rekening neemt, dient te worden gecompenseerd door een verhoging van de verwachte opbrengst om een uitkomst te verzekeren die in lijn is met marktvoorwaarden ⁽⁹⁷⁾. Omgekeerd zouden de verbonden tegenpartijen binnen de groep die een laag risico dragen een beperkte vergoeding ontvangen in ruil voor het feit dat zij beschermd zijn tegen zakelijke risico's en daarmee samenhangende verliezen ⁽⁹⁸⁾. Met andere woorden, als gevolg van de verrekenprijsexercitie die in de eerste stap is toegepast, blijft bij de Belgische groepsentiteit, als de „central entrepreneur”, de residuele winst uit intragroeps-transacties achter. Die residuele winst is dus gelijk aan de zakelijke winst van de Belgische groepsentiteit in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting en is, in het geval van de overwinstregeling, ook gelijk aan de daadwerkelijk geboekte winst van die entiteit.
- (155) Echter, in de tweede stap van de in overweging 15 beschreven procedure raamt de Belgische groepsentiteit de winst die een vergelijkbare stand-alone-vennootschap in gelijksoortige omstandigheden zou hebben behaald, om door toepassing van de TNMM een „bijgestelde zakelijke winst” te verkrijgen, ditmaal met de Belgische groepsentiteit als de geteste partij. Het verschil tussen deze in de eerste en de tweede stap verkregen winst (residuele winst uit de eerste stap minus „bijgestelde zakelijke winst” uit de tweede stap) vormt het bedrag aan „overwinst” dat in

⁽⁹²⁾ Een beschrijving van „contract manufacturing” is te vinden in paragraaf 7.40 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen. „Limited risk distribution” wordt beschreven in paragraaf 9.127 en een verwijzing naar de term „agent” is te vinden in paragraaf 6.37 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen.

⁽⁹³⁾ De overige eenzijdige methoden zijn de cost-plus- en de resale-minus-methode.

⁽⁹⁴⁾ Zie overweging 57.

⁽⁹⁵⁾ Zie voetnoot 37 en OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 2.58 e.v.

⁽⁹⁶⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995, die van kracht waren toen de omstreden regeling werd opgezet, wordt een uitgesproken voorkeur geformuleerd voor traditionele transactiemethodes (zoals de CUP) boven transactionele methoden (zoals de TNMM) als een middel om te bepalen of verrekenprijzen zakelijk zijn (zie paragraaf 3.49 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995). In paragraaf 2.3 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen is in dit verband bepaald: „As a result, where, taking account of the criteria described at paragraph 2.2, a traditional transaction method and a transactional profit method can be applied in an equally reliable manner, the traditional transaction method is preferable to the transactional profit method” [„Waar een traditionele transactiemethode en een transactionele methode even betrouwbaar kunnen worden toegepast, verdient de traditionele transactiemethode, rekening houdend met de criteria beschreven in paragraaf 2.2, de voorkeur boven de transactionele methode.” (eigen vertaling Commissie)]

⁽⁹⁷⁾ Zie OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 1.45. Daarnaast wordt in paragraaf 9.39 van die richtlijnen verklaard: „In general, the consequence for one party of being allocated the risk associated with a controlled transaction [...] is that such party should: [...] c) Generally be compensated by an increase in the expected return.” [„In het algemeen geldt dat als gevolg van het feit dat aan een partij het risico van een verbonden transactie wordt toegewezen [...] die partij: [...] (c) doorgaans moet worden gecompenseerd door een verhoging van de verwachte opbrengst.” (eigen vertaling Commissie)]

⁽⁹⁸⁾ Mits de economische argumenten voor de „central entrepreneur”-structuur kunnen worden bepaald. Zie ook OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 1.47.

het kader van de omstreden regeling van belasting wordt vrijgesteld ⁽⁹⁹⁾. Volgens België is de achterliggende reden voor de tweede stap van de procedure dat de Belgische entiteiten van een multinationale groep alleen dienen te worden belast op hun „bijgestelde zakelijke winst”, zodat de daadwerkelijk geboekte winst welke die „bijgestelde zakelijke winst” overschrijdt, voor belastingdoeleinden buiten beschouwing kan worden gelaten als zijnde „overwinst”.

- (156) De Commissie is van oordeel dat de tweede stap niet in overeenstemming is met het zakelijkheidsbeginsel. Zoals uiteengezet in overweging 154, dient de volledige residuele winst uit intragroepstransacties in de regel geacht te worden de zakelijke winst van de „central entrepreneur” te zijn, in lijn met de zakelijke risico's en de daarmee verbonden kosten welke die draagt (d.w.z. (eventuele) kosten voor het beheren of verminderen van het risico, kosten die kunnen ontstaan wanneer het risico werkelijkheid wordt), in zijn hoedanigheid van „central entrepreneur” in de groepsstructuur. Bijgevolg is het gedeelte van de winst dat door België als overwinst wordt beschouwd, in feite gewoon een onderdeel van de residuele winst die valt toe te wijzen aan de Belgische groepsentiteit als „central entrepreneur” binnen zijn multinationale groep. Vrijstelling van (delen van) die winst van de belastbare grondslag van de „central entrepreneur” vormt dus een ongerechtvaardigde afwijking van een marktconforme uitkomst, die in strijd is met het zakelijkheidsbeginsel en resulteert in de toekenning van een selectief voordeel ten gunste van entiteiten die de omstreden regeling genieten, daar het leidt tot een vermindering van hun belastingverplichtingen in het kader van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting.
- (157) België voert aan dat de Belgische groepsentiteiten een deel van de residuele winst niet wegens hun individuele functies, risico's en activa boeken, maar omdat zij deel uitmaken van een multinationale groep. België verwijst naar dat deel van de winst als winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen en beweert dat die winst volgens het zakelijkheidsbeginsel niet aan de Belgische „central entrepreneur” mag worden toegewezen. De Commissie is het met die redenering niet eens.
- (158) In de eerste plaats vindt een algemene neerwaartse aanpassing voor winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen geen steun in het zakelijkheidsbeginsel. Het zakelijkheidsbeginsel vereist integendeel dat de volledige residuele winst uit transacties tussen verbonden groepsvennootschappen wordt toegewezen aan een groepsvennootschap die functioneert als de central entrepreneur wegens haar unieke bijdrage aan die groep, zoals dat blijkt uit de door haar uitgevoerde functies, gedragen risico's en gebruikte activa ⁽¹⁰⁰⁾. Het is de toewijzing van functies, risico's en activa tussen verbonden partijen in verbonden transacties die bepaalt welke entiteit op grond van het zakelijkheidsbeginsel aanspraak kan maken op een residuele winst en in welke mate, met inbegrip van winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen, mochten die zich voordoen.
- (159) De Commissie is in dit verband van oordeel dat wat België „overwinst” noemt, zelfs waar die (gedeeltelijk) verband houdt met synergie-effecten en schaalvoordelen, niet opnieuw zou moeten worden toegewezen, maar moet worden belast waar zij opkomt ⁽¹⁰¹⁾. Winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen wordt onder het zakelijkheidsbeginsel niet afzonderlijk geïdentificeerd, vergoed of toegewezen. De toewijzing ervan volgt automatisch uit de verrekennprijzen en voorwaarden die verbonden ondernemingen zijn overeengekomen voor alle transacties en regelingen tussen groepsvennootschappen. Indien die voorwaarden en prijzen stroken met het zakelijkheidsbeginsel, zal de winst die het gevolg is van synergie-effecten en schaalvoordelen en de wijze waarop die over de groepsentiteiten wordt verdeeld, automatisch voortvloeien uit die voorwaarden en prijzen. Zij dient dus te worden belast waar zij opkomt.

⁽⁹⁹⁾ De residuele winst is dus gelijk aan de som van de hypothetische gemiddelde winst van een vergelijkbaar geachte stand-alone-vennootschap beschreven in overweging 17 (ook wel „bijgestelde zakelijke winst” genoemd) en de „overwinst”.

⁽¹⁰⁰⁾ Zie overweging 153.

⁽¹⁰¹⁾ Een en ander wordt ook bevestigd in paragraaf 1.158 van het OESO-verslag, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 — 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parijs (hierna „BEPS-verslag van de OESO” genoemd), waar verdere houvast is te vinden over synergie-effecten met betrekking tot paragraaf 7.13 van de OESO-richtlijnen Verrekennprijzen: „[...] when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group.” [...] synergievoordelen of -lasten die uitsluitend het gevolg zijn van het behoren tot een multinationale groep, zonder dat groepsleden doelbewust en gecoördineerd optreden of zonder dat zij enige dienst of andere functie leveren, mogen niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegewezen aan leden van de multinationale groep.” (eigen vertaling Commissie)]

- (160) Zodoende hoeft, zelfs indien de voordelen uit synergie-effecten en schaalvoordelen in groepen als relevant zouden kunnen worden beschouwd, dit soort voordelen afkomstig van het deel uitmaken van een groep niet afzonderlijk te worden gecompenseerd of specifiek (opnieuw) te worden toegewezen onder leden van de multinationale groep. Die voordelen worden automatisch verdeeld over de betrokken verbonden partijen als gevolg van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op de verrekenprijzen die zijn bepaald voor de verbonden transacties en diensten ⁽¹⁰²⁾.
- (161) In de tweede plaats is de wijze waarop de bijgestelde zakelijke winst wordt verkregen in de tweede stap van de in overweging 15 beschreven procedure, inherent in strijd met eender welke verrekenprijsmethodiek die wordt gehanteerd om de initiële zakelijke winst in de eerste stap van die procedure te verkrijgen. Aangezien namelijk alleen entiteiten die als de „central entrepreneur” functioneren de vrijstelling van overwinst kunnen krijgen, moet iedere in de eerste stap toegepaste verrekenprijsmethodiek hen beschouwen als de meest complexe partij die de hoogste risico's draagt in een reeks verbonden transacties. In de tweede stap wordt diezelfde entiteit echter zonder uitzondering behandeld als de geteste partij en de minder complexe partij bij de transactie voor de toepassing van de TNMM.
- (162) De TNMM geldt echter alleen als een betrouwbare methodiek voor het benaderen van een zakelijke vergoeding voor de partij die de eenvoudige, minst complexe functies verricht en een laag risico draagt bij een transactie of een reeks transacties met een verbonden entiteit die de complexe functies verricht en de zakelijke risico's draagt ⁽¹⁰³⁾. Indien de Belgische groepsentiteit de „central entrepreneur” is, dan zijn de minder complexe partijen binnen de multinationale groep de buitenlandse verbonden entiteiten van die Belgische groepsentiteit. Omdat die verbonden entiteiten dienen te worden vergoed met een routinerendement voor de routinefuncties welke zij verrichten, dient de Belgische groepsentiteit, volgens marktvoorwaarden, recht te hebben op een residuele winst — en niet een routinewinst — voor de complexe functies welke zij binnen de vennootschapsgroep verricht. Door beide partijen bij verbonden transacties in de verschillende stappen van de verrekenprijsbeoordeling te testen met een eenzijdige verrekenprijsmethodiek als de TNMM (zoals bij de omstreden regeling uiteindelijk het geval is), is de som van de exploitatiewinst van de verbonden transacties tussen de verbonden partijen niet gelijk aan de som van de winst die wordt verkregen door de TNMM op beide partijen toe te passen, wat een onbelaste belastbare grondslag doet ontstaan, in strijd met het zakelijkheidsbeginsel.
- (163) Met andere woorden, in de aanname dat het zakelijkheidsbeginsel correct is toegepast bij de eerste stap, dienen de voorwaarden en prijzen waaronder de Belgische groepsentiteiten handelen met verbonden groepsentiteiten tot uiting te komen in de winst welke die groepsentiteiten daadwerkelijk boeken. De correcte toepassing van dat beginsel leidt ertoe dat routinewinst kan worden toegewezen aan en daadwerkelijk wordt geboekt door de verbonden buitenlandse entiteiten en dat de residuele winst kan worden toegewezen aan en daadwerkelijk wordt geboekt door de Belgische groepsentiteiten.
- (164) Paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen ⁽¹⁰⁴⁾, waarop België zich beroept om de vrijstelling van overwinst te rechtvaardigen, biedt niet de mogelijkheid om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen buiten beschouwing te laten of van belasting vrij te stellen, zonder dat die winst opnieuw wordt toegewezen aan een of meer groepsleden ⁽¹⁰⁵⁾. In die paragraaf is weliswaar sprake van de moeilijkheid en het gebrek aan consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep toe te wijzen, maar daarin wordt in geen geval aanbevolen om die winst in het geheel niet toe te wijzen of te belasten in het uitzonderlijke geval dat synergie-effecten kunnen worden aangetoond.
- (165) Evenmin vindt de eenzijdige en abstracte belastingaanpassing die de omstreden regeling biedt, steun in het OESO-modelbelastingverdrag, dat als basis dient voor talrijke dubbelbelastingverdragen tussen OESO- en niet-OESO-leden. De eenzijdige aanpassing door België van de daadwerkelijk door de groepsentiteit geboekte winst betekent namelijk onvermijdelijk dat de op grond van de omstreden regeling vrijgestelde overwinst niet kan en niet zal

⁽¹⁰²⁾ Zie ook de voorbeelden in paragraaf 1.168 en 1.169 van het BEPS-verslag van de OESO.

⁽¹⁰³⁾ Zie OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 3.18. „As a general rule, the tested party is the one to which a transfer pricing method can be applied in the most reliable manner and for which the most reliable comparables can be found, i.e. it will most often be the one that has the less complex functional analysis.” [„Als algemene regel geldt dat de geteste partij de partij is waarop een verrekenprijsmethode het betrouwbaarst kan worden toegepast en waarvoor de betrouwbaarste vergelijkingselementen zijn te vinden.” (eigen vertaling Commissie)]

⁽¹⁰⁴⁾ Zie overweging 52.

⁽¹⁰⁵⁾ Anders zou de uitlegging die België aan het zakelijkheidsbeginsel geeft, betekenen dat een algemene toepassing van die uitlegging van de OESO-beginselen door alle Staten waar entiteiten van multinationale groepen zijn gevestigd, noodzakelijkerwijs tot de conclusie moet leiden dat groepswinsten die voortvloeien uit intragroepssynergie-effecten of -schaalvoordelen in geen van die Staten zouden moeten worden belast.

worden belast door een andere jurisdictie, om de eenvoudige reden dat die andere jurisdicties zich niet het recht toe-eigenen om specifiek van synergie-effecten of schaalvoordelen afkomstige winst te belasten, aangezien die winst alleen betrekking heeft op België, de belastingjurisdictie waar die winst daadwerkelijk wordt geboekt.

- (166) In de derde plaats hoeft, om op grond van de omstreden regeling de vrijstelling van overwinst te kunnen toepassen, het bestaan van synergie-effecten of schaalvoordelen niet te worden aangetoond of gekwantificeerd in de tweede stap. Integendeel, het bestaan van synergie-effecten of schaalvoordelen wordt *in abstracto* aangenomen en bepaald als het verschil tussen de zakelijke winst die de Belgische entiteit in de eerste stap van de in overweging 15 beschreven procedure heeft behaald (zoals die tot uiting komt in de daadwerkelijk geboekte winst), en een bijgestelde zakelijke winst die in de tweede stap wordt verkregen.
- (167) België verlangt niet dat Belgische groepsentiteiten, om op de omstreden regeling aanspraak te kunnen maken, de aanwezigheid en/of herkomst van winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen onderbouwen. De mogelijkheid bestaat echter dat synergie-effecten van een ondernemingsherstructurering, waarvan verwacht wordt dat die tot een toename van de winst van de multinationale groep zullen leiden, zich in werkelijkheid niet voordoen. Er kunnen gevallen zijn waarin de toepassing van een algemeen bedrijfsmodel dat meer synergie-effecten in de groep tot stand moet brengen, in feite leidt tot bijkomende kosten en minder efficiency ⁽¹⁰⁶⁾. In die gevallen zou de toepassing van de omstreden regeling desalniettemin leiden tot het in mindering brengen van „overwinst” op de daadwerkelijk door de Belgische groepsentiteit geboekte winst.
- (168) Bovendien, en in strijd met OESO-aanbevelingen ⁽¹⁰⁷⁾, accepteren de Belgische autoriteiten automatisch dat de overwinst, die deel uitmaakt van de volledige uit verbonden transacties ontstane residuele winst, valt toe te schrijven aan synergie-effecten, schaalvoordelen of niet-nader bepaalde groepsgerelateerde elementen/factoren. Die winst is dus volledig losgekoppeld van de functie-, risico- en activa-analyse van de bij de verbonden transacties betrokken partijen, die de grondslag vormt voor iedere verrekenprijsexercitie. Die overwinst is dus volledig uit de winsttoewijzingsexercitie gelicht, die de grondslag vormt voor het zakelijkheidsbeginsel.

c) Conclusie betreffende het bestaan van een selectief voordeel

- (169) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie dat de methodiek om de belastbare winst van Belgische groepsentiteiten in het kader van die regeling te bepalen, afwijkt van een methodiek die een betrouwbare benadering van een marktconforme uitkomst oplevert — en dus van het zakelijkheidsbeginsel. Aangezien de toepassing van die methodiek ertoe leidt dat een verlaging wordt toegepast op de daadwerkelijk geboekte winst van die entiteiten, welke het uitgangspunt zou moeten vormen voor het berekenen van hun totale belastbare winst in het kader van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting ⁽¹⁰⁸⁾, dient die regeling te worden geacht aan die entiteiten een selectief voordeel op te leveren in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (170) Door van het zakelijkheidsbeginsel af te wijken, vermindert de omstreden regeling de belastingverplichtingen van de begunstigten ervan in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting ten opzichte van stand-alone-vennootschappen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald. Met die afwijking van het zakelijkheidsbeginsel wordt ook een selectief voordeel aan die begunstigten verleend ten opzichte van entiteiten die deel uitmaken van een binnenlandse vennootschapsgroep en ten opzichte van entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep die volgens hun bestaande bedrijfsmodellen in België actief blijven ⁽¹⁰⁹⁾, van wie geen van beide om de voorafgaande ruling kan verzoeken welke noodzakelijk is om die regeling te kunnen toepassen, daar die entiteiten worden belast op basis van hun daadwerkelijk geboekte winst. Ten slotte wordt met die afwijking een selectief voordeel verleend aan de begunstigten ervan ten opzichte van entiteiten die onderdeel zijn van een kleine multinationale groep, daar ook die entiteiten op basis van hun daadwerkelijk geboekte winst zullen worden belast ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Zie OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, paragraaf 9.58.

⁽¹⁰⁷⁾ Zie overweging 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Zie voetnoot 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Zie de overwegingen 138 en 139.

⁽¹¹⁰⁾ Zie overweging 123.

6.3.3. Geen rechtvaardiging door de aard en de opzet van het belastingstelsel

- (171) Een maatregel die afwijkt van de referentieregeling, kan nog steeds niet-selectief blijken te zijn indien hij wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van die regeling. Dit is het geval wanneer een maatregel rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit of wanneer hij voortvloeit uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van het stelsel ⁽¹¹¹⁾.
- (172) België is van oordeel dat de omstreden regeling gerechtvaardigd is om mogelijke dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde winst tweemaal wordt belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). Hoewel de noodzaak om dubbele belasting te vermijden een mogelijke rechtvaardiging kan vormen om af te wijken van het gewone vennootschapsbelastingstelsel ⁽¹¹²⁾, heeft België niet aangetoond dat de omstreden regeling daadwerkelijk die doelstelling dient. België heeft zelfs erkend dat de regeling niet is bedoeld ter vermindering of remediëring van daadwerkelijke dubbele belasting, maar alleen van mogelijke dubbele belasting ⁽¹¹³⁾. Bijgevolg kan de vrijstelling van overwinst niet worden geacht rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voort te vloeien of voort te vloeien uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van dat stelsel.
- (173) Daar waar volgens de bewoording van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 die bepaling van toepassing is op situaties waarin twee (geïdentificeerde of identificeerbare) vennootschappen zijn betrokken en de fiscus de belastbare winst van een Belgische vennootschap (correlatief) neerwaarts kan aanpassen indien dezelfde winst ook is opgenomen in de belastbare winst van een buitenlandse verbonden vennootschap, bevestigen de antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de toepassing van die bepaling duidelijk de verruimde toepassing van de vrijstelling van overwinst die verder gaat dan de bewoording van die bepaling op winst die niet is geboekt door of opgenomen in de belastingbasis van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie. Ofschoon de aard of de opzet van het stelsel kunnen rechtvaardigen dat een correlatieve neerwaartse aanpassing wordt beperkt tot vennootschappen die onderdeel zijn van een multinationale groep overeenkomstig de precieze bewoordingen van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, dit geldt niet voor de vrijstelling van overwinst.
- (174) De omstandigheid dat nergens wordt vereist dat wordt aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België) is een belangrijk element ter onderscheiding van enerzijds rulings waarbij een vrijstelling van overwinst wordt toegekend en anderzijds overige rulings betreffende verrekenprijzen waarbij een neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste soort ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en vrijgestelde winst ook door een verbonden groepsentiteit als belastbare winst is aangegeven in een andere belastingjurisdictie of waaraan een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit ⁽¹¹⁴⁾. Daarentegen wordt met de vrijstelling van overwinst vooraf een eenzijdige vrijstelling toegekend waarvoor de vrijgestelde winst niet opgenomen hoeft te zijn of te worden in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie, noch daadwerkelijk door die jurisdictie hoeft te worden belast.

⁽¹¹¹⁾ Zie bijv. arrest Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. arl e.a., reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2011:550, punt 69.

⁽¹¹²⁾ Zie, *per analogiam*, arrest Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. arl e.a., reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2011:550, punt 71, waarin het Hof verwees naar de mogelijkheid om de aard of de algemene opzet van het nationale belastingstelsel in te roepen als rechtvaardiging voor het feit dat coöperatieve vennootschappen die hun gehele winst aan hun leden uitkeren, niet op het niveau van de coöperatie worden belast, vooropgesteld dat de belasting bij haar leden wordt geheven.

⁽¹¹³⁾ Zie overweging 89.

⁽¹¹⁴⁾ De Commissie merkt op dat België drie voorbeelden heeft verschaft van rulings op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 die inderdaad bedoeld zijn om daadwerkelijke situaties van dubbele belasting op te lossen (zie overweging 67). Die rulings verschillen echter duidelijk van de rulings waarbij de vrijstelling van overwinst werd toegekend. Voor rulings waarbij een neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt toegestaan, zal de neerwaartse aanpassing namelijk leiden tot een symmetrische boeking in de boekhouding van de bij de verbonden transactie betrokken vennootschappen. Een neerwaartse aanpassing van de belastbare grondslag zou dus gerechtvaardigd zijn door de aard en de opzet van het belastingstelsel en dus geen staatssteun behelzen, mits zij is ingegeven door de wil om een opwaartse aanpassing in een andere belastingjurisdictie te compenseren. Daarentegen kan de vrijstelling van overwinst niet op vergelijkbare gronden worden gerechtvaardigd, daar er geen andere belastingjurisdictie is die de winst opeist, zodat bezorgdheid over dubbele belasting niet speelt.

- (175) Bijgevolg kan de vrijstelling van overwinst evenmin worden geacht een noodzakelijk en evenredig antwoord te bieden op situaties van dubbele belasting⁽¹¹⁵⁾. De omstreden regeling gaat dus duidelijk verder dan hetgeen noodzakelijk en evenredig is om de doelstelling van het voorkomen van dubbele belasting te bereiken en valt dus niet te rechtvaardigen door de aard of de opzet van die regeling.
- (176) Bovendien is de Commissie van oordeel dat het zakelijkheidsbeginsel, en met name artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag dat dat beginsel vertaalt met betrekking tot dubbele belasting, geen rechtvaardiging vormt voor de eenzijdige neerwaartse aanpassing van de belastbare grondslag van een belastingplichtige die onder de regeling inzake vrijstelling van overwinst is toegekend.
- (177) De Commissie herhaalt dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel door belastingdiensten in hoofdzaak is bedoeld om te beletten dat vennootschappen die deel uitmaken van een internationale groep, verrekenprijzen — en dus de onderlinge toewijzing van de winst — kunnen beïnvloeden, een mogelijkheid die stand-alone-vennootschappen niet hebben. De normale toepassing van het zakelijkheidsbeginsel geeft belastingdiensten dus het recht om de belastbare grondslag van vennootschappen die intragroepstransacties uitvoeren, te verhogen om zo een gelijke behandeling te verzekeren met belastingplichtigen die alleen op marktvoorwaarden transacties kunnen uitvoeren.
- (178) Hoewel het zakelijkheidsbeginsel belastingdiensten de mogelijkheid biedt om eenzijdige opwaartse aanpassingen uit te voeren van de belastbare grondslag van groepsvennootschappen die dat beginsel bij het bepalen van hun verrekenprijzen niet in acht nemen, is een neerwaartse verrekenprijsaanpassing die leidt tot een belastingverlaging volgens het zakelijkheidsbeginsel alleen mogelijk (niet verplicht) in de uitzonderlijke situatie waarin dit een correlatieve aanpassing is na een primaire aanpassing in een andere belastingjurisdictie, d.w.z. op symmetrische basis. Zoals uiteengezet in afdeling 6.3.2.2, volgt een eenzijdige preventieve neerwaartse aanpassing van de daadwerkelijk geboekte winst noch in het algemeen uit de correcte toepassing van het zakelijkheidsbeginsel, noch in het specifieke geval van de vrijstelling van overwinst.
- (179) Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag is immers alleen van toepassing indien is vastgesteld dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van twee verschillende vennootschappen die in verschillende belastingjurisdicties zijn gevestigd en door beide jurisdicties „dienovereenkomstig belast” zijn — of dreigen te worden belast.
- (180) Ten slotte werden over dubbele niet-belasting als gevolg van verrekenprijsaanpassingen ook punten van zorg geformuleerd door het EU Joint Forum on Transfer Pricing⁽¹¹⁶⁾, dat in 2014 een verslag goedkeurde om een antwoord te bieden op de praktische problemen die voortvloeien uit de aanpassing, op een later tijdstip, van verrekenprijzen die zijn vastgesteld op het tijdstip dat een transactie plaatsvond, de zogeheten „compenserende correcties”⁽¹¹⁷⁾. In dat verslag wordt het belang beklemtoond van het feit dat winst van verbonden ondernemingen ten aanzien van hun onderlinge commerciële of financiële relaties symmetrisch moet worden berekend. Bij een transactie betrokken vennootschappen dienen dezelfde prijs te hanteren voor de respectieve transacties. Daarom werden de lidstaten uitgenodigd om compenserende correcties alleen te accepteren voor zover de aanpassing symmetrisch verloopt in de boekhouding van de beide betrokken entiteiten en voor zover de aanpassing plaatsvindt voordat de belastingaangifte wordt ingediend teneinde dubbele niet-belasting te vermijden.
- (181) Samenvattend is de conclusie van de Commissie dat de vrijstelling van overwinst niet kan worden geacht rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voort te vloeien of voort te

⁽¹¹⁵⁾ Zie arrest Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. arl e.a., reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2011:550, punt 75.

⁽¹¹⁶⁾ Het EU Joint Forum on Transfer Pricing (JTPF) is bij Besluit 2007/75/EG van de Commissie van 22 december 2006 tot oprichting van de werkgroep Verrekenprijzen (PB L 32 van 6.2.2007, blz. 189) formeel opgericht om de Commissie bij te staan en adviezen te verstrekken in aangelegenheden die verband houden met verrekenprijzen. Het JTPF bestaat uit één vertegenwoordiger van de belastingdienst per lidstaat en 18 leden uit niet-gouvernementele organisaties. Het wordt voorgezeten door een onafhankelijke voorzitter.

⁽¹¹⁷⁾ Het Verslag over compenserende correcties is door de Raad van de Europese Unie verwelkomd in zijn conclusies van 10 maart 2015. In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen wordt het begrip „compensating adjustment” (compenserende correctie) omschreven als „an adjustment in which the taxpayer reports a transfer price for tax purposes that is, in the taxpayer's opinion, an arm's length price for a controlled transaction, even though this price differs from the amount actually charged between the associated enterprises. This adjustment would be made before the tax return is filed.” [„een aanpassing waarbij de belastingbetaler bij de fiscus een verrekenprijs aanmeldt die volgens de belastingplichtige een zakelijke verrekenprijs vormt voor een verbonden transactie, ofschoon die prijs verschilt van het bedrag dat daadwerkelijk tussen de verbonden ondernemingen is aangerekend. Die aanpassing zou gebeuren vóór indiening van de belastingaangifte.” (eigen vertaling Commissie)]. Het verslag heeft het, meer algemeen, over verrekenprijsaanpassingen op initiatief van de belastingplichtige die op een later tijdstip (doorgaans aan het eind van het jaar) worden aangebracht op verrekenprijzen die zijn vastgesteld op het tijdstip dat een transactie of reeks transacties plaatsvonden, of voordien.

vloeien uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van dat stelsel. Voorts concludeert de Commissie dat de omstreden regeling duidelijk verder gaat dan wat noodzakelijk en evenredig is om de doelstelling van het voorkomen van dubbele belasting te bereiken en dat zij dus niet valt te rechtvaardigen door de aard of de opzet van die regeling.

6.3.4. Conclusie betreffende het bestaan van een selectief voordeel

- (182) Om alle bovenstaande redenen concludeert de Commissie dat met de omstreden regeling een selectief voordeel wordt verleend aan Belgische entiteiten die onderdeel zijn van een multinationale groep, door een eenzijdige neerwaartse aanpassing op hun belastbare grondslag toe te passen, omdat die aanpassing ertoe leidt dat hun belastingverplichtingen in België worden verlaagd ten opzichte van de belastingen welke die ondernemingen anders waren verschuldigd volgens het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting in het algemene Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting.

6.3.5. De begunstigden van de omstreden regeling

- (183) De begunstigden van de omstreden regeling zijn van een multinationale groep deel uitmakende Belgische entiteiten die een fiscale ruling op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 hebben gevraagd en gekregen en waarvoor daadwerkelijk een eenzijdige neerwaartse aanpassing is toegepast op de in hun boekhouding daadwerkelijk geboekte winst met het oog op het bepalen van hun belastbare winst in het kader van het algemene Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. De Commissie merkt op dat die entiteiten deel uitmaken van een multinationale groep en dat de vrijstelling van overwinst die is gemaakt doordat de entiteiten deel uitmaken van een multinationale groep de verklaarde reden vormt voor de omstreden regeling.
- (184) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische entiteit te vormen. Die economische entiteit wordt dan geacht de betrokken onderneming te zijn die de steunmaatregel geniet. Zoals het Hof van Justitie eerder heeft verklaard „[moet] [i]n het kader van het mededingingsrecht onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen” ⁽¹¹⁸⁾. Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er sprake is van een zeggenschapsdeelneming of van functionele, economische of organieke banden ⁽¹¹⁹⁾. In het onderhavige geval worden de Belgische entiteiten die van de omstreden regeling profiteren, beschouwd als de „central entrepreneurs” die een (afzonderlijke zakelijke activiteit binnen een) vennootschapsgroep beheren en daarover zeggenschap uitoefenen. Die entiteiten hebben bijgevolg vaak zeggenschap over verbonden groepsentiteiten en staan op hun beurt onder de zeggenschap van de entiteit die de vennootschapsgroep als geheel beheert. Bijgevolg dient de multinationale groep als geheel te worden gezien als de onderneming die de steunmaatregel geniet.
- (185) Bovendien is het de multinationale groep als geheel die het besluit zal hebben genomen om een deel van haar activiteiten naar België te verplaatsen of aanzienlijke investeringen in België te doen, wat een voorwaarde is om op de omstreden regeling aanspraak te kunnen maken. Met andere woorden, wanneer het bepalen van verrekenprijzen vereist is om prijzen te bepalen voor producten en diensten binnen verschillende juridische entiteiten die behoren tot één en dezelfde groep, heeft dat bepalen van een verrekenprijs automatisch gevolgen voor meer dan één groepsvennootschap (een prijsverhoging bij één vennootschap beïnvloedt de winst van de andere).
- (186) Ofschoon vennootschapsgroepen zijn georganiseerd in verschillende rechtspersonen moeten de vennootschappen die een dergelijke groep vormen dus worden beschouwd als één enkele groep die de omstreden steunregeling geniet ⁽¹²⁰⁾. Bijgevolg is de Commissie van oordeel dat niet enkel de Belgische entiteiten die tot de omstreden regeling werden toegelaten staatssteun hebben genoten in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, maar dat onder die regeling ook de multinationale groepen waartoe die entiteiten behoren dergelijke steun hebben ontvangen.

⁽¹¹⁸⁾ Arrest van het 12 juli 1984 in zaak C-170/83, Hydrotherm Gerätebau GmbH/Firma Compact del Dott. Ing. Mario Andreoli & C. Sas, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van 14 oktober 2004 in zaak T-137/02, Pollmeier Malchow GmbH & Co KG/Commissie, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽¹¹⁹⁾ Arrest van 16 december 2010 in zaak C-480/09 P, AceaElectrabel Produzione SpA/Commissie, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 t/m 55; arrest Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato en Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽¹²⁰⁾ Zie, *per analogiam*, arrest van 14 november 1984 in zaak 323/82, SA Intermills/Commissie, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: „Uit de door verzoekers zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen.”.

6.4. Conclusie betreffende de vraag of er sprake is van steun

- (187) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie dat met de regeling inzake vrijstelling van overwinst op basis van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en ingevoegd bij de wet van 21 juni 2004, een selectief voordeel wordt verleend aan de begunstigden van de regeling, alsmede aan de multinationale groepen waartoe die behoren, waarbij dat voordeel aan België is toe te rekenen en uit staatsmiddelen wordt bekostigd en waarbij de mededinging is verstoord of dreigt te worden verstoord en het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kan worden beïnvloed. Bijgevolg vormt de omstreden regeling staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (188) Aangezien door de omstreden regeling de lasten worden verminderd die normaal gesproken op de begunstigden drukken bij de uitoefening van hun jaarlijkse ondernemingsactiviteiten, dient de omstreden regeling te worden beschouwd als een regeling waarmee exploitatiesteun wordt verleend aan de begunstigden ervan en de multinationale groepen waartoe zij behoren.

6.5. De verenigbaarheid van de steun

- (189) Staatssteun moet als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd indien de steun onder een van de categorieën van artikel 107, lid 2, van het Verdrag valt ⁽¹²¹⁾ en kan als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd indien de Commissie tot de bevinding komt dat de steun onder een van de categorieën van artikel 107, lid 3, van het Verdrag valt. Het is evenwel aan de lidstaat om aan te tonen dat de staatssteun die hij verleent verenigbaar is met de interne markt overeenkomstig artikel 107, lid 2 of 3, van het Verdrag.
- (190) België heeft geen gronden aangevoerd om tot de verenigbaarheid van de staatssteunregeling te besluiten.
- (191) Bovendien dient, zoals in overweging 188 is uiteengezet, de omstreden regeling te worden beschouwd als een regeling waarmee exploitatiesteun wordt verleend. In de regel kan dit soort steun niet met de interne markt verenigbaar worden verklaard op grond van artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag, omdat die steun niet dient ter vergemakkelijking van de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën; evenmin zijn de desbetreffende fiscale prikkels in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een specifieke economische handicap in de betrokken gebieden te verhelpen.
- (192) Bijgevolg is de regeling inzake vrijstelling van overwinst onverenigbaar met de interne markt.

6.6. Onrechtmatig karakter van de steun

- (193) Overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag zijn de lidstaten verplicht de Commissie van elk voornemen tot steunverlening op de hoogte te brengen (aanmeldingsverplichting) en mogen zij de voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering brengen voordat de Commissie zich definitief over de betrokken steun heeft uitgesproken (standstillverplichting).
- (194) De Commissie merkt op dat België de Commissie niet op de hoogte heeft gebracht van enig voornemen om via de omstreden regeling steun toe te kennen en dat het evenmin de in artikel 108, lid 3, van het Verdrag bepaalde standstillverplichting in acht heeft genomen. Daarom vormt de regeling inzake vrijstelling van overwinst, overeenkomstig artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 een onrechtmatige steunregeling, die in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag tot uitvoering is gebracht.

7. TERUGVORDERING

- (195) In artikel 16, lid 1, van Verordening (EU) 2015/1589 is voor de Commissie een verplichting vastgesteld om de terugvordering van onrechtmatige en onverenigbare steun te gelasten. Volgens die bepaling dient de betrokken

⁽¹²¹⁾ Geen van de afwijkingen van artikel 107, lid 2, van het Verdrag (met betrekking tot steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers, steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen en steunmaatregelen aan bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland) lijkt in de onderhavige zaak van toepassing te zijn.

lidstaat ook alle nodige maatregelen te nemen om steun terug te vorderen die onverenigbaar is gebleken met de interne markt. In artikel 16, lid 2, van Verordening (EU) 2015/1589 is bepaald dat de terug te vorderen steun rente omvat vanaf de datum waarop de onrechtmatige steun voor de begunstigde beschikbaar was tot de datum van daadwerkelijke terugbetaling van de steun. In Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie ⁽¹²²⁾ worden de methoden voor het berekenen van de terugvorderingsrente nader uitgewerkt. Ten slotte is in artikel 16, lid 3, van Verordening (EU) 2015/1589 bepaald dat „terugvordering onverwijld en in overeenstemming met nationaal-rechtelijke procedures van de betrokken lidstaat [dient] te geschieden, voor zover die procedures een onverwijld en daadwerkelijke tenuitvoerlegging van het besluit van de Commissie toelaten”.

7.1. Gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid

- (196) In artikel 16, lid 1, van Verordening (EU) 2015/1589 is ook bepaald dat de Commissie geen terugvordering van de steun mag verlangen indien zulks in strijd zou zijn met een algemeen rechtsbeginsel.
- (197) België betoogt in de eerste plaats dat de beginselen van gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid aan terugvordering in de weg staan omdat eerdere besluiten van de Commissie over verrekenprijzen en staatssteun bij hem de overtuiging hebben gewekt dat, in de mate dat een lidstaat het aanvaarde zakelijkheidsbeginsel toepast, er geen sprake kan zijn van staatssteun. Voorts betoogt het dat de moeilijkheid om het steunbedrag te kwantificeren en het mogelijk ontstaan van dubbele belasting terugvordering zou moeten voorkomen.
- (198) Wat het beroep van België op het beginsel van het gewettigd vertrouwen betreft, brengt de Commissie in herinnering dat volgens vaste rechtspraak van de Unierechter ⁽¹²³⁾ een lidstaat wiens instanties in strijd met de procedureregels van artikel 108, lid 3, van het Verdrag steun hebben toegekend, zich niet op het gewettigd vertrouwen van de ontvangers van de steun kan beroepen om zich te onttrekken aan zijn verplichting de nodige maatregelen te treffen voor de uitvoering van een besluit waarbij de Commissie hem gelast de steun terug te vorderen. Indien dit zou worden toegelaten, verloren de artikelen 107 en 108 van het Verdrag elk nuttig effect, aangezien de nationale autoriteiten zich dan op hun eigen onwettig gedrag zouden kunnen beroepen om elke werking te ontnemen aan de door de Commissie op grond van die bepalingen van het Verdrag vastgestelde besluiten. Bijgevolg is het niet aan de betrokken lidstaat, maar wel aan de begunstigde onderneming, om het bestaan aan te voeren van uitzonderlijke omstandigheden die haar gewettigd vertrouwen hebben gewekt, teneinde zich te verzetten tegen de terugvordering van de onrechtmatige steun ⁽¹²⁴⁾. Aangezien geen van de begunstigten van de omstreden regeling een gewettigd vertrouwen heeft ingeroepen ten aanzien van de rechtmatigheid van die regeling, beschouwt de Commissie het beroep van België op dat beginsel als niet ter zake dienend voor de terugvordering in het kader van dit besluit.
- (199) Hoe dan ook kan een beroep op het gewettigd vertrouwen alleen slagen wanneer eerder handelen van de Commissie verwachtingen heeft gewekt in de vorm van precieze toezeggingen ⁽¹²⁵⁾. Aan België zijn dit soort precieze toezeggingen met betrekking tot de regeling inzake vrijstelling van overwinst niet gedaan. Afgezien van het feit dat het verslag van de Groep Gedragscode waarop het voorzitterschap zijn conclusies van 19 maart 2003 heeft gebaseerd, niet is bekendgemaakt, heeft het Hof met name bevestigd dat de conclusies van de Raad van de Europese Unie, waarin een akkoord is bevestigd dat tussen de lidstaten is bereikt in het kader van de doorlichting door de Groep Gedragscode van nationale belastingmaatregelen, niet dit soort precieze toezeggingen vormen ⁽¹²⁶⁾. Het Hof heeft in het bijzonder bevestigd dat „d[e] conclusies van de Raad de uitdrukking zijn van een politieke wil en wegens hun inhoud geen rechtsgevolgen kunnen teweegbrengen die de justitiabelen voor het Hof zouden kunnen inroepen. Die conclusies kunnen overigens in geen enkel geval de Commissie binden bij de uitoefening van haar eigen bevoegdheden, die haar op het gebied van steunmaatregelen van staten door het Verdrag zijn toegekend.”.
- (200) Wat het beroep van België op het rechtzekerheidsbeginsel betreft en met name de eerdere beschikkingspraktijk van de Commissie waarin het zakelijkheidsbeginsel is geaccepteerd, brengt de Commissie vooraf in herinnering

⁽¹²²⁾ Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 140 van 30.4.2004, blz. 1).

⁽¹²³⁾ Zie arrest van 20 september 1990 in zaak C-5/89, Commissie/Duitsland, ECLI:EU:C:1990:320, punt 17, en arrest van 7 maart 2002 in zaak C-310/99, Italië/Commissie, ECLI:EU:C:2002:143, punt 104.

⁽¹²⁴⁾ Zie arrest van 27 januari 1998 in zaak T-67/94, Ladbroke Racing Ltd/Commissie, ECLI:EU:T:1998:7, punt 183. Zie ook arrest van 5 augustus 2003 in zaken T-116/01 en T-118/01, P & O European Ferries (Vizcaya) SA en Diputación Foral de Vizcaya/Commissie, ECLI:EU:T:2003:217, punt 203.

⁽¹²⁵⁾ Zie arrest van 18 januari 2000 in zaak T-290/97, Mehibas Dordtselaan BV/Commissie, ECLI:EU:T:2000:8, punt 59, en arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416, punt 17.

⁽¹²⁶⁾ Zie arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416, punten 150 t/m 152.

dat zij niet is gebonden door haar eerdere beschikkingspraktijk. Iedere potentiële steunmaatregel moet op zijn eigen merites worden beoordeeld aan de hand van de objectieve criteria van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, zodat zelfs het bestaan van een daarmee strijdige beschikkingspraktijk geen invloed kan hebben op de bevindingen van dit besluit ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Voorts merkt de Commissie op dat volgens de door België aangehaalde beschikkingen de Commissie reeds heeft geconcludeerd dat een afwijking van het zakelijkheidsbeginsel ter bepaling van de belastbare winst van een groepsentiteit staatssteun zal vormen wanneer dit leidt tot een vermindering van de belastingverplichtingen van die entiteit onder het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting ⁽¹²⁸⁾. Daarnaast brengt de Commissie in herinnering dat zij in het kader van haar onderzoek naar de door België voorgestelde nieuwe regeling voor coördinatiecentra duidelijk heeft gemaakt dat de winst die een Belgische entiteit genereert bovenop een volgens een cost-plus-methode bepaalde winst in België dient te worden belast, zelfs indien de cost-plus-methode een winst heeft opgeleverd die wordt geacht zakelijk te zijn ⁽¹²⁹⁾. Die conclusie is bevestigd door het Hof van Justitie ⁽¹³⁰⁾. Gelet op het feit dat de regeling inzake vrijstelling van overwinst, zoals in afdeling 6.3.2.2 is aangetoond, een afwijking vormt van het zakelijkheidsbeginsel, kan België die beschikkingen niet inroepen om aan te voeren dat terugvordering in strijd zou zijn met het algemene beginsel van de rechtszekerheid. Integendeel, België had zich ervan bewust moeten zijn dat een belastingregeling die leidt tot een gunstige behandeling van de begunstigten van de regeling, doordat hun belastbare grondslag kunstmatig wordt verlaagd, zou kunnen leiden tot een inbreuk op de staatssteunregels en dat het dus, ingeval van twijfel, de omstreden regeling bij de Commissie had moeten aanmelden alvorens die ten uitvoer te brengen.
- (202) Wat betreft de beweerde moeilijkheid om het steunbedrag in het kader van de regeling te kwantificeren, ziet de Commissie geen moeilijkheid om dat bedrag te kwantificeren. Aangezien de vrijstelling van overwinst overeenstemt met een percentage van de winst vóór belastingen dat wordt toegepast op de daadwerkelijk door de Belgische groepsentiteit geboekte winst, is het enige dat nodig is om het door de maatregel toegekende selectieve voordeel op te heffen de terugbetaling van het verschil tussen de over de daadwerkelijk geboekte winst verschuldigde belasting en de als gevolg van de omstreden regeling daadwerkelijk betaalde belasting, vermeerderd met de gecumuleerde rente over dat bedrag vanaf het tijdstip waarop de steun is toegekend.
- (203) Ten slotte, wat betreft het argument van België dat terugvordering tot dubbele belasting kan leiden, verwijst de Commissie naar afdeling 6.3.3 en brengt zij in herinnering dat dubbele belasting zich alleen kan voordoen in situaties waarin dezelfde winst is opgenomen in zowel de belastbare grondslag van de Belgische groepsentiteit als de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse entiteit. De vrijstelling van overwinst betreft echter een eenzijdige aanpassing die niet wordt toegekend in reactie op de eerdere belasting van dezelfde winst in een andere belastingjurisdictie. Echter, zelfs indien dubbele belasting een gerechtvaardigde vrees zou zijn, zou dit hoe dan ook kunnen worden opgelost via de normale mechanismen voor geschillenbeslechting die zijn uitgewerkt in de dubbelbelastingverdragen, het EU-Arbitrageverdrag of de correcte toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 zelf. Immers, zoals in overweging 173 is uiteengezet, zouden door de Belgische fiscus toegepaste neerwaartse aanpassingen in reactie op de belasting van dezelfde winst in een andere belastingjurisdictie (na de aangifte ervan door de belastingplichtige of een door de buitenlandse jurisdictie toegepaste primaire opwaartse aanpassing) dan gerechtvaardigd zijn door de aard en de opzet van het belastingstelsel en zouden zij geen staatssteun vormen.
- (204) Samengevat kan geen van de argumenten worden geaccepteerd die België heeft aangevoerd ter verhindering of beperking van de terugvordering van steun die onder de omstreden regeling is toegekend.

7.2. Methodiek voor de terugvordering

- (205) In overeenstemming met het Verdrag en de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie is de Commissie, wanneer haar van een met de interne markt onverenigbare steunmaatregel blijkt, bevoegd te beslissen dat de betrokken lidstaat die maatregel moet intrekken of wijzigen. Voorts beoogt de verplichting voor een lidstaat tot opheffing van een steunmaatregel die de Commissie onverenigbaar acht met de interne markt, volgens vaste rechtspraak

⁽¹²⁷⁾ Zie arrest van het Hof van 20 mei 2010, *Todaro Nunziatina & C. Snc/Assessorato del Lavoro, della Previdenza Sociale, della Formazione Professionale e dell'Emigrazione della regione Sicilia*, C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, punt 21.

⁽¹²⁸⁾ Zie beschikking van de Commissie van 11 juli 2001 betreffende steunmaatregel C 47/2001 (ex NN 42/2000) — Duitsland — Controle- en coördinatiecentra van buitenlandse ondernemingen (PB C 304 van 30.10.2001, blz. 2); Beschikking 2003/501/EG.

⁽¹²⁹⁾ Zie Beschikking 2005/378/EG van de Commissie van 8 september 2004 betreffende de steunregeling die België voornemens is ten uitvoer te leggen ten gunste van coördinatiecentra (PB L 125 van 18.5.2005, blz. 10), o.a. de overwegingen 22, 34 en 37, alsmede artikel 1, onder b).

⁽¹³⁰⁾ Zie arrest België en Forum 187 vzw/Commissie, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2006:416.

van het Hof van Justitie, het herstel in de vroegere toestand. In dat verband heeft het Hof verklaard dat die doelstelling wordt bereikt wanneer de begunstigde de uit hoofde van onrechtmatige steun verstrekte bedragen heeft terugbetaald — en zo het marktvoordeel verliest dat hij ten opzichte van zijn concurrenten genoot — waardoor de toestand van vóór de steunverlening wordt hersteld.

(206) Geen enkele bepaling van Unierecht verlangt dat de Commissie, wanneer zij de terugbetaling van met de interne markt onverenigbaar verklaarde steun gelast, het precieze bedrag van de terug te betalen steun vaststelt. Het is integendeel voldoende dat het besluit van de Commissie de gegevens bevat aan de hand waarvan de geadresseerde van het besluit zonder buitensporige moeilijkheden dit bedrag zelf kan vaststellen ⁽¹³¹⁾.

(207) Wat onrechtmatige steun in de vorm van belastingmaatregelen betreft, is in punt 35 van de mededeling betreffende bedrijfsbelastingen bepaald dat het terug te vorderen bedrag dient te worden berekend op basis van een vergelijking tussen de daadwerkelijk betaalde belasting en de belasting die verschuldigd zou zijn geweest indien de algemeen toepasselijke regel was toegepast. Om een bedrag te verkrijgen dat aan belasting verschuldigd zou zijn geweest indien de algemeen toepasselijke regels in acht waren genomen — d.w.z. indien de vrijstelling van overwinst niet was toegekend — moet de Belgische fiscus een nieuwe beoordeling maken van de belastingverplichtingen van de entiteiten die de omstreden regeling hebben genoten voor elk jaar waarin zij die regeling genoten. Voor de van elke begunstigde terug te vorderen steunbedragen ⁽¹³²⁾ moet in aanmerking worden genomen:

— het bedrag aan belasting dat als gevolg van alle aan die begunstigde afgegeven rulings werd bespaard, alsmede

— de gecumuleerde rente over dat bedrag, berekend vanaf het tijdstip waarop de steun werd toegekend.

De steun wordt geacht te zijn toegekend op de dag dat de bespaarde belasting in elk fiscaal jaar verschuldigd zou zijn geweest indien de ruling niet was afgegeven.

(208) Het bedrag aan belasting dat in een bepaald jaar werd bespaard door een bepaalde ruling is gelijk aan:

— de winst die daadwerkelijk in mindering is gebracht op een positieve belastbare grondslag,

— vermenigvuldigd met het vennootschapsbelastingtarief dat in het betrokken fiscale jaar van toepassing was.

(209) In beginsel dient de door de belastingplichtige in zijn belastingaangifte gevraagde aftrek van overwinst in aanmerking te worden genomen, eventueel na correctie door de fiscus in het kader van een fiscale controle, ten behoeve van het bepalen van het aan belasting bespaarde bedrag.

(210) Indien de aftrek waarop de begunstigde in een bepaald jaar recht had, in dat jaar niet (volledig) kon plaatsvinden wegens een ontoereikende positieve belastbare grondslag, en indien het niet daadwerkelijk in mindering gebrachte bedrag werd overgedragen naar een volgend fiscaal jaar, moet de steun geacht worden te zijn toegekend in het daaropvolgende jaar of de daaropvolgende jaren waarin de bedragen aan overwinst daadwerkelijk op een positieve belastbare grondslag in mindering konden worden gebracht.

(211) Voor ogen houdend dat met de terugvordering dient te worden verzekerd dat de uiteindelijk door de begunstigde van de regeling verschuldigde belasting de belasting is die verschuldigd zou zijn geweest indien de regeling inzake vrijstelling van overwinst niet had bestaan, kan de hierboven beschreven methodiek tijdens de terugvorderingsfase in samenspraak met de Belgische autoriteiten verder worden verfijnd, om het daadwerkelijke bedrag te bepalen van het belastingvoordeel dat de begunstigten in het licht van hun individuele situatie hebben genoten. De belasting die zonder de regeling inzake vrijstelling van overwinst verschuldigd zou zijn geweest, moet worden berekend op basis van de algemene regeling die in België gold op het tijdstip van de steunverlening en rekening houdend met de daadwerkelijke feitelijke en juridische situatie van de begunstigde — en niet met hypothetische alternatieve situaties die zijn gebaseerd op verschillende operationele en juridische omstandigheden die de begunstigde had kunnen kiezen bij gebreke van de vrijstelling van overwinst.

⁽¹³¹⁾ Zie arrest van 18 oktober 2007 in zaak C-441/06, Commissie/Frankrijk, ECLI:EU:C:2007:616, punt 29 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽¹³²⁾ De Commissie beschouwt de lijst van begunstigten die België heeft verschaft en die aan dit besluit is gehecht enkel als illustratief. Die lijst beperkt op geen enkele wijze de verplichting van België om alle begunstigten van steun onder de omstreden regeling te identificeren en bij hen het volledige bedrag dat hun aan steun is verleend terug te vorderen, daaronder begrepen niet in de bijlage vermelde begunstigten die onder de regeling belastingvoordelen hebben ontvangen en nieuwe belastingvoordelen die op grond van de regeling zijn toegekend aan de in de bijlage vermelde begunstigten.

8. CONCLUSIE

- (212) Concluderend is de Commissie van mening dat België de regeling inzake vrijstelling van overwinst in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag ten uitvoer heeft gebracht. Krachtens artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 moet België alle aan de begunstigden van de regeling toegekende steun terugvorderen,

HEEFT DIT BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

De regeling inzake vrijstelling van overwinst die is gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, waarbij België fiscale rulings heeft afgegeven aan Belgische entiteiten van multinationale vennootschapsgroepen waardoor die entiteiten toestemming kregen om een deel van hun winst vrij te stellen van vennootschapsbelasting, vormt steun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag die onverenigbaar is met de interne markt en die in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag op onwettige wijze door België ten uitvoer is gelegd.

Artikel 2

1. België dient alle in artikel 1 bedoelde onverenigbare en onwettige steun terug te vorderen van de ontvangers van die steun.
2. Bedragen die niet van de ontvangers zijn teruggevorderd na de in lid 1 beschreven terugvordering dienen te worden teruggevorderd van de vennootschapsgroep waartoe de ontvanger behoort.
3. De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf de datum waarop zij de begunstigden ter beschikking zijn gesteld tot de datum van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.
4. De rente wordt op samengestelde grondslag berekend overeenkomstig hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004.
5. België zet de in artikel 1 bedoelde steun stop en annuleert vanaf de datum van vaststelling van dit besluit alle uitstaande betalingen van die steun.
6. België wijst elk verzoek af voor een voorafgaande ruling betreffende de in artikel 1 bedoelde steun die bij de Rulingcommissie is ingediend of die op het tijdstip van de vaststelling van dit besluit hangende is.

Artikel 3

1. De terugvordering van de krachtens artikel 1 verstrekte steun geschiedt onverwijld en daadwerkelijk.
2. België zorgt ervoor dat dit besluit binnen vier maanden vanaf de datum van kennisgeving ervan volledig ten uitvoer is gelegd.

Artikel 4

1. Binnen twee maanden vanaf de kennisgeving van dit besluit verstrekt België aan de Commissie de volgende inlichtingen:
 - a) de lijst van begunstigden van de in artikel 1 bedoelde steun en het totale bedrag dat elk van hen daaronder heeft ontvangen;

- b) het totale (hoofdsom en terugvorderingsrente) van elk van de begunstigden terug te vorderen bedrag;
- c) een gedetailleerde beschrijving van de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen;
- d) bescheiden waaruit blijkt dat de begunstigden is gelast de steun terug te betalen.

2. België houdt de Commissie op de hoogte van de voortgang van de nationale maatregelen genomen ter uitvoering van dit besluit en dit tot de volledige terugvordering van de in artikel 1 bedoelde steun. België verstrekt op eenvoudig verzoek van de Commissie onverwijld inlichtingen over de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen. Het verstrekt eveneens gedetailleerde inlichtingen over de reeds van de begunstigden teruggevorderde steunbedragen en terugvorderingsrente.

Artikel 5

Dit besluit is gericht tot het Koninkrijk België.

Gedaan te Brussel, 11 januari 2016.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie

LIJST VAN OP GROND VAN DE OMSTREDEN REGELING AFGEGEVEN RULINGS

Nr. beslissing	Datum	Vennootschap	Aanvang ruling	Einde ruling	EBIT-vrijstelling (%)	NPBT-vrijstelling (%)	Totaal bedrag overwinst in aangifte 2005-2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	periode van 3 jaar				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	periode van 4 jaar				[...]
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			[...]
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40-60]		
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40-60]		[...]
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	periode van 5 jaar en 3 jaar				[...]
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60-80]		[...]
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60-80]		[...]
700.412	27.11.2007	[...] (*)	1.1.2007	2012			
800.044	12.8.2008	[...] (*)	1.1.2008	2013	[60-80]		
800.122	1.7.2008	Tekelec International sprl	1.6.2008	2013	[60-80]		[...]
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60-80]		[...]
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60-80]		[...]
800.346	9.6.2009	[...] (*)	1.5.2010	2015			
800.407	8.9.2009	[...] (*)	1.1.2011	2015			

Nr. beslissing	Datum	Vennootschap	Aanvang ruling	Einde ruling	EBIT-vrijstelling (%)	NPBT-vrijstelling (%)	Totaal bedrag overwinst in aangifte 2005-2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			[...]
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1-4]		[...]
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1-4]		[...]
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40-60]		[...]
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	[...] (*)	1.3.2010	2015	> OM [1-4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40-60] (2009-2011) [40-60] (2012-2013)		[...]
2010.112	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2011	2016		[60-80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60-80]	[...]
2010.277	7.9.2010	[...] (*)				[60-80]	
2010.284	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015		[60-80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1-4]		[...]
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20-40]	[...]
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20-40]	[...]
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				[...]
2011.488	24.1.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20-40]	[...]

Nr. beslissing	Datum	Vennootschap	Aanvang ruling	Einde ruling	EBIT-vrijstelling (%)	NPBT-vrijstelling (%)	Totaal bedrag overwinst in aangifte 2005-2014
2011.569	26.2.2013	Nomacorc	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80-100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinopolis Group NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60-80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60-80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40-60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80-100]	[...]
2012.229	29.8.2012	AMPAR				[80-100]	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40-60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	periode van 6 jaar				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	periode van 3 jaar				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60-80]	[...]
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60-80]	

Nr. beslissing	Datum	Vennootschap	Aanvang ruling	Einde ruling	EBIT-vrijstelling (%)	NPBT-vrijstelling (%)	Totaal bedrag overwinst in aangifte 2005-2014
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60-80]	[...]
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60-80]	
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60-80]	
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60-80]	
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
TOTAAL overwinst			[< 2 100 000 000 (**)]				

(*) Volgens informatie verkregen van België hadden deze vennootschappen geen enkel bedrag aan overwinst gerapporteerd in hun aangifte vennootschapsbelasting tot het belastingjaar 2013.

(**) Dit bedrag vertegenwoordigt de totale door de vennootschappen in hun aangifte gerapporteerde overwinst maar geeft geen enkele indicatie over de toegekende staatssteun.

Bron: Verklaring van de Belgische autoriteiten van 29 mei 2015, na het besluit tot inleiding van de procedure.