



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 3.2.2015
C(2015) 563 final

<p>In de openbare versie van dit besluit zijn, overeenkomstig de artikelen 24 en 25 van 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 (niet-openbaarmaking informatie die onder de geheimhoudingsplicht valt), delen van de tekst weggelaten. Het weggelaten gedeelte wordt aangegeven met vierkante haken [...].</p>		<p style="text-align: center;">OPENBARE VERSIE</p> <p>Dit document is een intern document van de Commissie dat louter ter informatie is bedoeld.</p>
---	--	--

Betreft: Steunmaatregel SA.37667 (2015/C ex 2015/NN) – België - Rulingregeling overwinstbelasting in België – artikel 185, lid 2, onder b), WIB92

Excellentie,

Met deze brief stelt de Commissie uw autoriteiten ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde maatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna "VWEU" genoemd) in te leiden.

1 DE PROCEDURE

- (1) Bij brief van 19 december 2013 heeft de Commissie de Belgische autoriteiten om inlichtingen verzocht met betrekking tot de zogeheten rulingregeling overwinstbelasting, die is gebaseerd op artikel 185, lid 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelasting (hierna "WIB92" genoemd). De Commissie heeft ook een lijst gevraagd van rulingbeslissingen met betrekking tot de overwinstbelastingregeling.

Zijne Excellentie de Heer Didier REYNDERS
Minister van Buitenlandse Zaken en Europese Zaken
Karmelietenstraat 15
B - 1000 Brussel

Europese Commissie, B-1049 Brussel – België
Tel.: (+32-2) 299.11.11.

- (2) Bij brief van 21 januari 2014 hebben de Belgische autoriteiten op de vragen van de Commissie geantwoord. De Belgische autoriteiten hebben de Commissie echter niet de gevraagde lijst met rulings verschaft, omdat het indienen van dit soort lijst volgens hen meer tijd zou vergen.
- (3) Op 21 februari 2014 heeft de Commissie follow-up-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 werden toegestaan, heeft de Commissie ook om de rulingaanvragen en alle ondersteunende documenten verzocht.
- (4) Op 18 maart 2014 hebben de Belgische autoriteiten de vragen van de Commissie beantwoord en alle gegevens met betrekking tot de rulings verschaft (rulings, rulingaanvragen, ondersteunende documenten).
- (5) Bij brief van 28 juli 2014 heeft de Commissie aangegeven dat het stelsel van de overwinstbelasting onverenigbare staatssteun zou kunnen vormen. De Commissie heeft ook meer informatie gevraagd over een aantal individuele zaken.
- (6) Op 25 september 2014 heeft een bijeenkomst van de diensten van Commissie en de Belgische autoriteiten plaatsgevonden.
- (7) Bij brieven van 1 september 2014 en 4 november 2014 hebben de Belgische autoriteiten op het verzoek van 28 juli 2014 geantwoord.

2 BESCHRIJVING VAN DE MAATREGEL

2.1 De OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen¹ / Het OESO-modelbelastingverdrag²

- (8) Dit besluit heeft betrekking op fiscale rulings waarin verrekenprijnsregelingen worden bekrachtigd; hiervoor wordt ook wel de term Advance Pricing Arrangements (hierna "APA's" genoemd) gebruikt. APA's zijn regelingen waarin, voorafgaand aan intragroepstransacties, wordt bepaald welke criteria geschikt zijn (bijv. methode, vergelijkbare grootheden, gepaste correcties en kritische veronderstellingen met betrekking tot toekomstige gebeurtenissen) voor het vaststellen van de verrekenprijzen voor die transacties gedurende een specifieke periode³. Een APA wordt formeel ingeleid door een verzoek van een belastingplichtige en vereist onderhandelingen tussen de belastingplichtige, één of meer verbonden ondernemingen en één of meer

¹ <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

² http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en

³ APA's verschillen op een aantal punten van de meer traditionele individuele rulings die sommige belastingdiensten aan belastingplichtigen afgeven. In een APA worden doorgaans feitelijke kwesties behandeld, terwijl de meer traditionele individuele rulings veeleer beperkt zijn tot het beantwoorden van vragen van juridische aard op basis van door een belastingplichtige aangebrachte feiten. De feiten die aan een verzoek om een individuele ruling ten grondslag liggen, worden wellicht niet ter discussie gesteld door de belastingdienst, terwijl bij een APA waarschijnlijk de feiten wel grondig worden geanalyseerd en onderzocht. Bovendien betreft een APA gewoonlijk meerdere transacties, meerdere soorten doorlopende transacties of alle internationale transacties van een belastingplichtige gedurende een bepaalde periode. Een verzoek om een individuele ruling is daarentegen enkel verbindend voor een bepaalde transactie; zie de OESO-richtlijnen, para. 4.132.

belastingdiensten. APA's zijn bedoeld ter aanvulling op de traditionele administratie-, rechts- en verdragsmechanismen om verrekenprijskwesties op te lossen⁴.

- (9) Binnen deze context betreffen verrekenprijzen de prijzen die worden aangerekend voor commerciële transacties tussen verschillende onderdelen van eenzelfde ondernemingsgroep, in het bijzonder de prijzen voor door de ene dochteronderneming van een ondernemingsgroep aan een andere dochteronderneming van diezelfde groep verkochte goederen of geleverde diensten. De prijzen die voor deze transacties worden vastgesteld en de daaruit resulterende bedragen die op basis van die prijzen worden berekend, dragen ertoe bij dat de winsten van de ene dochteronderneming voor belastingdoeleinden toenemen en de winsten van de andere dochteronderneming afnemen, en zijn derhalve van invloed op het bepalen van de belastbare grondslag van beide entiteiten. Verrekenprijzen hebben daarom ook betrekking op de toewijzing van winst aan de verschillende onderdelen van één ondernemingsgroep.
- (10) Multinationale ondernemingen betalen belastingen in jurisdicties met verschillende belastingtarieven. De winst na belastingen op groepsniveau is de som van de winsten na belastingen in elk land waar de onderneming belastingplichtig is. Multinationale ondernemingen hebben dus een financiële prikkel niet om de winst die in elk land wordt aangegeven te maximaliseren, maar wél om bij de toewijzing van de winst aan de verschillende ondernemingen van de groep zoveel mogelijk winst aan laagbelastende jurisdicties toe te wijzen en zo weinig mogelijk winst aan hoogbelastende jurisdicties. Dit zou bijvoorbeeld kunnen worden bereikt door kunstmatig de prijzen te verhogen van goederen die een dochteronderneming in een laagbelastende jurisdictie verkoopt aan een dochteronderneming in een hoogbelastende jurisdictie. Op die wijze zou de hoger belaste dochteronderneming hogere kosten kunnen inbrengen en derhalve haar winst verlagen in vergelijking met de marktvoorwaarden. Deze overwinst zou worden geboekt in de lagerbelastende jurisdictie en tegen een lager tarief worden belast dan wanneer de prijs van de transactie tegen marktvoorwaarden was bepaald.
- (11) Die verrekenprijzen kunnen derhalve onbetrouwbaar zijn voor fiscale doeleinden en zouden, ingeval zij een vertekend beeld geven, de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting niet mogen bepalen. Indien met de (vertekende) prijs van de transactie tussen entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep rekening zou worden gehouden bij het bepalen van de belastbare winst in elke jurisdictie, zou dat de ondernemingen die winst kunstmatig kunnen toewijzen tussen verbonden ondernemingen in verschillende jurisdicties, een voordeel opleveren ten opzichte van andere ondernemingen. Om dit soort voordeel te vermijden, moet worden geborgd dat het belastbare inkomen volgens marktvoorwaarden wordt bepaald.
- (12) De internationaal overeengekomen norm voor het vaststellen van dergelijke zakelijke voorwaarden tussen de ondernemingen van eenzelfde ondernemingsgroep of een bijkantoor daarvan en haar moederonderneming - en dus voor het toewijzen van winst - is

⁴ OESO-richtlijnen, para. 4.123. Aangezien APA's betrekking hebben op de vergoeding voor transacties die nog niet hebben plaatsgevonden, hangt de betrouwbaarheid van iedere in een APA gebruikte voorspelling af van zowel de aard van de voorspelling als de kritische veronderstellingen waarop die voorspelling is gebaseerd. Deze kritische veronderstellingen kunnen onder meer omstandigheden inhouden die van invloed kunnen zijn op de vergoeding voor de transacties wanneer deze uiteindelijk plaatsvinden.

het "arm's length"-beginsel (of "zakelijkheidsbeginsel"). Dit arm's length-beginsel is ook weerspiegeld in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Daarin wordt bepaald hoe en wanneer aanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden. In lid 1 van dat artikel 9 wordt beschreven hoe een overeenkomstsluitende staat de belastbare grondslag kan verhogen wanneer deze denkt dat de verrekenprijeregels hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag en deze overeenkomstig te belasten. Dit wordt de "primaire correctie" genoemd en resulteert erin dat de fiscus de door een onderneming geboekte belastbare winst verhoogt. Lid 2 van artikel 9 is bedoeld om te voorkomen dat de gecorrigeerde winst die door één staat overeenkomstig lid 1 wordt belast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden onderneming in een tweede staat. Dit gebeurt door die tweede staat te verplichten om, ingeval winst al in de eerste staat is belast, de belastbare grondslag van die verbonden onderneming te verlagen en er zo voor te zorgen dat de totale winsttoerekening tussen de beide jurisdicties coherent is. De tweede neerwaartse correctie op grond van artikel 9, lid 2, wordt de "corresponderende correctie" genoemd. De relevante bepalingen van artikel 9 luiden als volgt:

"1. Indien [...] tussen de twee ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, die afwijken van die welke zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mag winst die één 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.

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, herziet die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij deze herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze Overeenkomst en, indien nodig, plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten overleg met elkaar."

- (13) Volgens deze bepaling mogen handelsbetrekkingen en financiële betrekkingen tussen verbonden ondernemingen niet verschillen van betrekkingen die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen. Meer bepaald moet het gebruik van alternatieve methoden voor het bepalen van het belastbare inkomen om te voorkomen dat bepaalde ondernemingen onverschuldigde voordelen of schenkingen verbergen uitsluitend om belastingheffing te ontwijken, normaal gesproken tot doel hebben een belastingheffing te bereiken die vergelijkbaar is met de belastingheffing die zou kunnen worden bereikt tussen onafhankelijke marktdeelnemers op basis van de traditionele methode, waarbij de belastbare winst wordt berekend op basis van het verschil tussen de inkomsten en de lasten van de onderneming.

- (14) In de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen⁵ (hierna de "OESO-richtlijnen" genoemd) worden vijf zulke methoden beschreven om een arm's length-prijs van transacties en een toewijzing van de winst tussen de ondernemingen van eenzelfde ondernemingsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de methode van de vergelijkbare derdenprijs (*comparable uncontrolled price*, hierna "CUP" genoemd); ii) de cost-plusmethode; iii) de resale-minusmethode; iv) de *transactional net margin*-methode (hierna "TNMM" genoemd), en v) de transactional profit-splitmethode. In de OESO-richtlijnen wordt een onderscheid gemaakt tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie methoden) en transactional profitmethoden (de laatste twee methoden). Het staat multinationale ondernemingen vrij om methoden die niet in die richtlijnen worden beschreven, toe te passen voor het vaststellen van verrekenprijzen, mits die prijzen in overeenstemming zijn met het arm's length-beginsel.
- (15) Traditionele transactiemethoden worden beschouwd als de meest directe methode om na te gaan of de voorwaarden van de handelsbetrekkingen en financiële betrekkingen tussen verbonden ondernemingen "at arm's length" zijn⁶. Met elk van de drie traditionele transactiemethoden wordt een arm's length-prijs van een bepaalde intragroepstransactie zo goed mogelijk benaderd, zoals de prijs van een bepaald aan een verbonden onderneming verkocht goed of een bepaalde aan een verbonden onderneming geleverde dienst. Met name bestaat de CUP-methode erin een vergelijkbare transactie tussen twee onafhankelijke ondernemingen te observeren en dezelfde prijs toe te passen voor een vergelijkbare transactie tussen groepsondernemingen. De cost-plusmethode bestaat erin de inkomsten uit aan een groepsonderneming verkochte goederen of verleende diensten zo dicht mogelijk te benaderen. De resale-minusmethode bestaat erin de kosten van een groepsonderneming verworven goederen of afgenomen diensten zo dicht mogelijk te benaderen. Andere elementen die in de berekening van de winst worden opgenomen (zoals personeelskosten of rentelasten), worden berekend op basis van de prijs die daadwerkelijk wordt betaald aan een onafhankelijke onderneming of worden benaderd door één van de drie directe methoden toe te passen.
- (16) De transactionele-winstmethoden zijn daarentegen geen benadering voor een arm's length-prijs voor een bepaalde transactie, maar zijn gebaseerd op vergelijkingen van nettowinstindicatoren (zoals winstmarges, rendement op activa, verhouding tussen bedrijfsresultaat en omzet, en eventueel andere maatstaven voor nettowinst) tussen onafhankelijke en verbonden ondernemingen, als een middel om een raming te maken van de winst die één of elk van de verbonden ondernemingen had kunnen behalen indien zij alleen met onafhankelijke ondernemingen had gehandeld, en dus van de betaling die deze ondernemingen op arm's length hadden gevraagd, ter vergoeding van het gebruik van hun middelen bij de intragroepstransactie⁷. Daartoe wordt bij de TNMM aangeknoopt bij een nettowinstindicator die, in beginsel, verwijst naar de verhouding tussen de winst en een post op de winst-en-verliesrekening of de balans, zoals omzet, kosten of eigen vermogen. Op de geselecteerde post wordt een marge toegepast die als "at arm's length" wordt beschouwd om het bedrag van de belastbare winst zo goed mogelijk te benaderen. Wanneer de TNMM wordt gebruikt in combinatie met een op kosten gebaseerde

⁵ OESO, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.

⁶ OESO-richtlijnen, para. 2.3.

⁷ OESO-richtlijnen, para. 1.35.

nettowinstindicator, wordt deze in de contacten tussen de belastingplichtige en de fiscus soms als "cost plus" aangeduid. Dit mag echter niet worden verward met de in de OESO-richtlijnen beschreven "cost-plusmethode" die in het voorgaande punt werd besproken.

- (17) De toepassing van het arm's length-beginsel is doorgaans gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden van een intragroepstransactie met de voorwaarden van transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. Dergelijke vergelijkingen kunnen slechts nuttig zijn als de economisch relevante kenmerken van de vergeleken situaties voldoende vergelijkbaar zijn. "Vergelijkbaar" betekent dat geen van de (eventuele) verschillen tussen de vergeleken situaties de in de methodiek onderzochte voorwaarde (bijv. prijs of marge) wezenlijk kunnen beïnvloeden, of dat redelijk nauwkeurige aanpassingen kunnen worden aangebracht om het effect van dergelijke verschillen uit te schakelen.⁸ Om het niveau van de daadwerkelijke vergelijkbaarheid vast te stellen en vervolgens de gepaste aanpassingen aan te brengen om arm's length-voorwaarden (of een bandbreedte daarvan) te bepalen, dienen de kenmerken van de transacties of ondernemingen die de voorwaarden van transacties op arm's length kunnen beïnvloeden, te worden vergeleken. In de OESO-richtlijnen worden kenmerken of "vergelijkbaarheidsfactoren" genoemd die bepalend kunnen zijn voor de vergelijkbaarheid: de kenmerken van het overgedragen eigendom of de overgedragen diensten; de door de partijen vervulde functies, met inachtneming van de gebruikte activa en de gelopen risico's (functieanalyse); de economische situatie van de partijen, en de door de partijen gevolgde ondernemingsstrategieën⁹.
- (18) Dubbelbelastingverdragen bevatten doorgaans bepalingen over procedures voor het vermijden van mogelijke dubbele belasting die zich kan voordoen door een opwaartse correctie van de belastbare grondslag door een van de betrokken staten. Op Europees niveau is in het EU-Arbitrageverdrag¹⁰ een procedure vastgesteld voor geschillenbeslechting indien er sprake is van dubbele belasting tussen ondernemingen van verschillende lidstaten als gevolg van een opwaartse winstcorrectie van een onderneming in een lidstaat. In dat verdrag is bepaald dat de verdragsluitende staten in overleg een eind maken aan dubbelbelasting, zo nodig door de zaak voor advies voor te leggen aan een onafhankelijke adviesinstantie.

2.2 Het Belgische wettelijk kader

- (19) In artikel 185, lid 1, WIB92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.
- (20) Met de wet van 21 juni 2004¹¹ heeft België nieuwe fiscale regels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep, en met name een nieuw artikel 185, lid 2, WIB92 ingevoerd. Dat nieuwe artikel 185, lid 2, luidt als volgt:

⁸ OESO-richtlijnen, para. 1.33.

⁹ OESO-richtlijnen, para. 1.36.

¹⁰ Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, PB L 225 van 20.8.1990, blz. 10.

¹¹ De wet werd per 19.7.2004 van kracht.

"[...] 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."
- (21) Met artikel 235, punt 2, WIB92 wordt verzekerd dat de in artikel 185, lid 2, WIB92 bepaalde regels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen, d.w.z. niet-ingezetten of buitenlandse vennootschappen.
- (22) In artikel 4 van de wet van 21 juni 2004 is bepaald dat een rulingcommissie iedere aanvraag voor de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), dient goed te keuren, dat er dus een procedure voor een verplichte toelating bestaat. De rulingcommissie, de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB), is de centrale instantie van de federale overheidsdienst Financiën (FOD Financiën) die bevoegd is om rulings te verlenen.
- (23) Een memorie van toelichting¹² bij de wet van 21 juni 2004 biedt verdere houvast over de toepassing van de wet. Volgens die memorie van toelichting is het voornemen van België om bij de toepassing van die wet het arm's length-beginsel overeenkomstig artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag toe passen. De memorie van toelichting geeft een definitie van een multinationale groep en bevat ook enige toelichting bij de taken van de DVB. Met name moet de DVB instemmen met de gebruikte methodologie, uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa, die leiden tot de vaststelling van de belastbare grondslag. Wat de correlatieve neerwaartse correctie betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat, wanneer in de wet sprake is van het "op passende wijze herzien" van de winst, het erom gaat een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen.
- (24) Op 4 juli 2006 werd een administratieve circulaire gepubliceerd, die nadere details bevatte over de rulingregeling voor overwinstbelasting. Die circulaire bevat een toelichting op het begrip "entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep" en op grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, lid 2, WIB92 vallen. In de

¹² Memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, Kamer, 2e zitting van de 51e zittingsperiode 2003-2004, Doc 51 1079/001 (<http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>)

circulaire wordt ook herhaald dat de verrekenprijzen die voor groepsentiteiten van multinationale groepen worden gehanteerd, de prijzen zullen zijn die onafhankelijke entiteiten zouden hebben gebruikt.

- (25) In zijn antwoord op een parlementaire vraag uit 2005¹³ bevestigde de toenmalige minister van Financiën dat de belastbare grondslag at arm's length wordt bepaald en dat winst die de arm's-length-winst overstijgt, onbelast blijft. Hij beklemtoont ook dat het volgens hem niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten deze overwinst in hun belastbare grondslag moet worden opgenomen. In 2007 werd een parlementaire vraag¹⁴ in diezelfde zin beantwoord.

2.3 De toepassing van het wettelijk kader

- (26) De vrijstelling van overwinst via de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 heeft geleidelijk aan belang gewonnen. Volgens de informatie die België heeft verschaft, beloopt het aantal ondernemingen dat de regeling sinds de invoering ervan geniet, 54 rulings voor 47 ondernemingen. Het aantal overwinstzaken sinds de invoering van deze regeling in 2004 (zogenoeten "artikel 185, lid 2, onder b)"-beslissingen) is als volgt.

Tabel 1 - Aantal overwinst-zaken sinds de invoering in 2004

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Aantal zaken	0	2	3	5	4	6	6	6	13	9

Bron: FOD Financiën

- (27) Uit onderzoek van de individuele rulings die voortvloeien uit de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92, begrijpt de Commissie dat bij die rulings de door toekomstige investeringen of veranderingen in de organisatie van de groep gegenereerde hypothetische besparingen en synergie-effecten een benadering zijn. De daadwerkelijk in België geboekte boekhoudkundige winst wordt dan buiten beschouwing gelaten en verlaagd met deze beweerde "overwinst", d.w.z. het verschil tussen de daadwerkelijke winst en een winst die als voldoende wordt beschouwd indien tussen de verschillende groepsentiteiten hypothetische arm's length verrekenprijzen waren gehanteerd. Met deze rulings kan de aanvrager deze hypothetische verrekenprijzen toepassen op een zogeheten "central entrepreneur", ervan uitgaande dat deze "central entrepreneur" de meest complexe functie binnen de groep uitoefent, zodat diens winstgevendheid wordt aangenomen aan de hand van een "residuele winst"-benadering.
- (28) De versmalling van de belastbare grondslag neemt in de meeste gevallen de vormen aan van een percentage van ofwel de winst vóór aftrek van rente en belastingen (EBIT) (in oudere rulings) of winst vóór belasting (in recentere rulings), zoals mag blijken uit de

¹³ Interpellatie van Bart Tommelein (Commissie Financiën en Begroting van 13.4.2005, vraag nr. 6262, CRABV 51 COM 559) (<http://www.dekamer.be/doc/CCRA/pdf/51/ac559.pdf>).

¹⁴ Interpellatie van Carl Devlies (Commissie Financiën en Begroting van 11.4.2007, vraag nr. 1071, CRABV51 COM 1271) (<http://www.dekamer.be/doc/CCRA/pdf/51/ac1271x.pdf>).

onderstaande tabel die is gebaseerd op door de Belgische autoriteiten verschaft informatie¹⁵.

Tabel 2 - Lijst aanvragers en hoogte van de overeengekomen winstverlaging, in voorkomend geval in termen van EBIT of winst vóór belasting

Onderneming	Datum ruling	Aftrek EBIT	Aftrek winst vóór belasting
Onderneming nr. 1	26.05.05		
Onderneming nr. 2	15.12.05		
Onderneming nr. 1	04.05.06		
Onderneming nr. 3	17.10.06		
Onderneming nr. 4	21.11.06	52 %	
Onderneming nr. 5	30.01.07	52 %	
Onderneming nr. 1	06.02.07		
Onderneming nr. 6	08.05.07		
Onderneming nr. 7	10.07.07	61 %	
Onderneming nr. 8	25.11.08	64 %	
Onderneming nr. 9	27.11.07		
Onderneming nr. 10	12.08.08	66 %	
Onderneming nr. 11	01.07.08	72 %	
Onderneming nr. 12	15.07.08	61 %	
Onderneming nr. 13	13.01.09	64 %	
Onderneming nr. 14	09.06.09		
Onderneming nr. 15	08.09.09		
Onderneming nr. 16	13.01.09		
Onderneming nr. 17	26.05.09		
Onderneming nr. 18	22.12.09	60 %	
Onderneming nr. 19	29.06.10		
Onderneming nr. 20	20.04.10		
Onderneming nr. 21	20.04.10	54 %	
Onderneming nr. 22	13.07.10		61 %
Onderneming nr. 23	06.09.11		61 %

¹⁵ In de tabel ontbrekende informatie werd niet meegedeeld door de Belgische autoriteiten.

Onderneming nr. 15	07.09.10		64 %
Onderneming nr. 24	13.07.10		65 %
Onderneming nr. 25	15.02.11		
Onderneming nr. 26	22.02.11		54 %
Onderneming nr. 27	13.09.11		30 %
Onderneming nr. 28	06.09.11		52 %
Onderneming nr. 15	08.11.11		23 %
Onderneming nr. 15	24.01.12		69 %
Onderneming nr. 29	28.02.12		21 %
Onderneming nr. 30	26.02.13		66 %
Onderneming nr. 31	*		86 %
Onderneming nr. 32	06.03.12		61 %
Onderneming nr. 33	03.04.12		68 %
Onderneming nr. 34	17.04.12		63 %
Onderneming nr. 35	18.09.12		76%
Onderneming nr. 36	18.09.12		57 %
Onderneming nr. 37	28.08.12		87 %
Onderneming nr. 38	07.11.12		69 %
Onderneming nr. 39	20.11.12		71 %
Onderneming nr. 40	20.11.12		44 %
Onderneming nr. 41	18.12.12		61 %
Onderneming nr. 1	26.02.13		*
Onderneming nr. 1	16.04.13		*
Onderneming nr. 42	30.04.13		68 %
Onderneming nr. 43	17.09.13		60 %
Onderneming nr. 44	25.06.13		63 %
Onderneming nr. 45	08.10.13		57 %
Onderneming nr. 46	10.12.13		53 %
Onderneming nr. 47	10.12.13	65 %	

* Informatie niet meegedeeld door de Belgische autoriteiten.

- (29) Zoals uit tabel 2 blijkt, werden de verlagingen meestal overeengekomen in de vorm van een percentage waarmee het winstpeil wordt verlaagd. In het geval van een akkoord over een vermindering van de EBIT, wordt het percentage toegepast voordat rentelasten in mindering worden gebracht, terwijl bij een vermindering van winst vóór belasting, het percentage wordt toegepast na het in aanmerking nemen van rentelasten. Op basis van het hier gegeven informatieoverzicht blijkt het daadwerkelijke aftrekpercentage te worden berekend aan de hand van financiële prognoses met een tijdshorizon van meerdere jaren. De prognoses worden door de aanvrager ingediend. De aanvrager geeft prognoses van de boekhoudkundige winst per jaar en prognoses van een via een TNMM-verrekenprijsmethode benaderde winst. Het verschil tussen de beide winstprognoses - de boekhoudkundige winst en de hypothetische voldoende winst die via de TNMM werd geraamd - wordt gemiddeld over de tijdshorizon van de prognose en als percentage uitgedrukt. Dit percentage wordt vervolgens gebruikt om de korting te bepalen waarmee de fiscus instemt. Het dossier bevat geen aanwijzingen dat de fiscus enige vorm van controle heeft uitgevoerd op de gepresenteerde financiële prognoses die worden gehanteerd om de overeengekomen korting te berekenen.
- (30) De verschillende rulings die de Commissie heeft onderzocht, vertonen een aantal gelijkenissen in hun toepassing, hetgeen kan worden geïllustreerd aan de hand van de volgende voorbeelden.
- (31) Het eerste voorbeeld is dat van de rilingaanvraag van onderneming nr. 5¹⁶ waarin wordt aangegeven dat de onderneming voornemens is de productiecapaciteit voor een bepaald [...] product op haar Belgische productielocatie [...] uit te breiden, maar tegelijk de coördinatiefunctie (d.w.z. de zogeheten "central entrepreneur"-functie) van een dochteronderneming [...] naar België wil verplaatsen¹⁷. Onderneming nr. 5 gaf ook aan dat zij [...] voltijdequivalenten (VTE's) naar België zou verplaatsen. Uit de riling blijkt dat er geen probleem is van dubbele belasting. Volgens de riling valt het feit dat de boekhoudkundige winst in België hoger is dan die van een stand-alone onderneming, toe te schrijven aan onder meer de knowhow, procurementvoordelen enz. die al bestonden voordat de "central entrepreneur"-functie naar België werd verplaatst. In de riling wordt echter nog toegevoegd dat deze "intangibles" kosteloos door de groep aan de Belgische entiteit beschikbaar zijn gesteld, hetgeen inhoudt dat er elders in de groep geen belastbaar inkomen is en er dus ook geen risico op dubbele belasting bestaat. In het rilingbesluit wordt namelijk herhaald dat "het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de overwinst in de winst moet worden opgenomen" (punt 48).
- (32) Het tweede voorbeeld is dat van de rilingaanvraag van onderneming nr. 15 waarin deze verklaart dat de onderneming voornemens is haar uitbreidingsinvesteringen in [...] te versnellen. Volgens onderneming nr. 15 is de nieuwe investering voor haar als groepsentiteit aantrekkelijker dan voor een stand-alone onderneming. De multinational-typische synergie-effecten waarvan in de riling sprake is, houden concreet verband met voordelen die fysiek met België verband houden. Zo wijst onderneming nr. 15

¹⁶ Voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30.1.2007.

^{**} valt onder de geheimhoudingsplicht

¹⁷ De riling is toegepast en verlengd.

bijvoorbeeld op lagere investeringskosten omdat zij reeds een fabriek in [...] heeft, op lagere operationele kosten omdat de overheadkosten van de productielocatie over een grotere productiebasis kunnen worden gespreid, en op toegang tot goedkope energie [...]¹⁸.

- (33) Het derde voorbeeld is dat van de ruingaanvraag van onderneming nr. 43 waarin de onderneming verklaarde voornemens te zijn van haar Belgische dochteronderneming de "central entrepreneur" te maken door haar Europese activiteiten te herstructureren. Onderneming nr. 43 zal haar VTE's in België uitbreiden [...]. Ook hier stemt België in met een TNMM-methode van winst vóór belasting door onafhankelijke ondernemingen behaald in *comparable uncontrolled* transacties, om de belastbare grondslag van de "central entrepreneur" te berekenen. Op basis daarvan krijgt onderneming nr. 43 een neerwaartse aanpassing van rond 60% van de nettowinst vóór belasting.
- (34) In vele gevallen wordt in de rulings niet verantwoord waarom de "central entrepreneur" als de meest complexe functie moet worden beschouwd; dit lijkt bij de beoordeling een vaststaand gegeven te zijn. België lijkt ondernemingen stelselmatig toe te staan om een beroep te doen op een voordelig gebruik van verrekenprijzen. Terwijl verrekenprijzen moeten worden gebruikt wanneer geen betrouwbare prijzen voor de levering van diensten of goederen tussen ondernemingen van één groep voorhanden zijn, wordt in dit geval voorbijgegaan aan het feit dat waarneembare prijzen en winst voorhanden zijn. In plaats van de in België geboekte winst te gebruiken als een belastbare grondslag, staat de fiscus de onderneming toe om een beweerde arm's length-winst te berekenen die de daadwerkelijk gemaakte winst vervangt. Alle winst die boven dat niveau uitkomt, wordt toegewezen aan de kostenbesparingen van een nieuwe investering of theoretische synergie-effecten en dus niet belast. Bijgevolg kent de Belgische Staat, op grond van het ruingstelsel voor overwinst, groepsentiteiten van multinationals eenzijdig een versmalling van hun belastbare grondslag toe.

3 HET STANDPUNT VAN BELGIË

- (35) De Belgische overheid voert aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 de omzetting is van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag.
- (36) De Belgische Staat verwijst ook naar een aantal paragrafen van de OESO-richtlijnen, met name de paragrafen 1.10¹⁹, 7.12²⁰, 9.57²¹ en 9.58²², en voert aan dat in die paragrafen

¹⁸ Het ziet ernaar uit dat onderneming nr. 15 inderdaad aan het "rondshoppen" was en nog niet had besloten waar zij de fabriek zou bouwen [...]. Onduidelijk is of de bouw is aangevangen en of de ruing zal worden toegepast.

¹⁹ "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."

²⁰ "There are some cases where an intra-group service performed by a group member such as a shareholder or coordinating centre relates only to some group members but incidentally provides benefits to other group members. Examples could be analysing the question whether to reorganise the group, to acquire new members, or to terminate a division. These activities could constitute intra-group services to the particular group members involved, for example those members who will make the acquisition or terminate one of their divisions, but they may also produce economic benefits for other group members not involved in the object of the decision by increasing efficiencies, economies of scale, or other synergies. The incidental benefits ordinarily would not cause these other group members to be treated as receiving an intra-group service because the activities

wordt aangegeven dat de toerekening aan individuele groepsentiteiten van synergie-effecten die zich alleen voordoen omdat een groepsentiteit onderdeel is van een grotere groep, bijzonder lastig is. Daarom hanteert België, bij het onderzoeken van de fiscale positie van een "geteste partij", een stand-alone benadering, waarbij de winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen²³ die alleen spelen níet door de activiteit zelf, maar omdat de geteste partij onderdeel uitmaakt van een grotere groep, buiten beschouwing worden gelaten.

- (37) Wat die synergie-effecten betreft, heeft België het over centralisaties, capaciteitsuitbreiding, herstructureringen enz. Concreet betekent dit dat, wanneer een groep een principaal (of "central entrepreneur") opzet of een "master distributeur" of de leveringsketen efficiënter zou maken, een en ander aanzienlijke synergie-effecten of schaalvoordelen zou opleveren. Per definitie zou een stand-alone-entiteit nooit toegang hebben tot dit soort synergie-effecten of deze mate van integratie en zou deze ook beperkter zijn in termen van volume.
- (38) België wijst er op dat de verschillende OESO-verrekenprijsmethodes een bandbreedte van potentiële belastbare grondslagen opleveren in plaats van een tot op het punt nauwkeurige raming.
- (39) België verklaart dat slechts bij één van de vijf OESO-verrekenprijsmethodes (de profit-splitmethode) de winst van de onderneming consistent over de verschillende groepsentiteiten worden verdeeld. België voert echter aan dat deze methode niet wijdverbreid is, omdat de aanname daarbij is dat alle bij de groepstransacties betrokken

producing the benefits would not be ones for which an independent enterprise ordinarily would be willing to pay."

²¹ "Business representatives who participated in the OECD consultation process explained that multinational businesses, regardless of their products or sectors, increasingly needed to reorganize their structures to provide more centralized control and management of manufacturing, research and distribution functions. The pressure of competition in a globalised economy, savings from economies of scale, the need for specialization and the need to increase efficiency and lower costs were all described as important in driving business restructuring. Where anticipated synergies are put forward by a taxpayer as an important business reason for the restructuring, it would be a good practice for the taxpayer to document, at the time the restructuring is decided upon or implemented, what these anticipated synergies are and on what assumptions they are anticipated. This is a type of documentation that is likely to be produced at the group level for non-tax purposes, to support the decision-making process of the restructuring. For Article 9 purposes, it would be a good practice for the taxpayer to document how these anticipated synergies impact at the entity level in applying the arm's length principle. Furthermore, while anticipated synergies may be relevant to the understanding of a business restructuring, care must be taken to avoid the use of hindsight in ex post analyses (see paragraph 3.74)."

²² "The fact that a business restructuring may be motivated by anticipated synergies does not necessarily mean that the profits of the MNE [MultiNational Enterprise] group will effectively increase after the restructuring. It may be the case that enhanced synergies make it possible for the MNE group to derive additional profits compared to what the situation would have been in the future if the restructuring had not taken place, but there may not necessarily be additional profits compared to the pre-restructuring situation, for instance if the restructuring is needed to maintain competitiveness rather than to increase it. In addition, expected synergies do not always materialise – there can be cases where the implementation of a global business model designed to derive more group synergies in fact leads to additional costs and less efficiency."

²³ Voor de toepassing van dit besluit omvatten de begrippen "synergie-effecten en schaalvoordelen" andere bronnen van groepsefficiënties die door de Belgische autoriteiten mogelijk kunnen worden gezien als resulterend in overwinst in de boeken van de Belgische entiteit van de groep, en die op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 in aanmerking komen voor aftrek van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting.

entiteiten unieke bijdragen met hoge toegevoegde waarde leveren. België beklemtoont dat alle overige methoden zogenaamde eenzijdige methoden zijn, die een reeks waarden opleveren voor een arm's length-winst voor een partij bij de transacties (de zogeheten "geteste partij"). Daarom kan het volgens België gebeuren dat de OESO-verrekenprijsmethoden een arm's length belastbare grondslag voor alle geteste partijen afzonderlijk oplevert, terwijl de som van al deze arm's length-resultaten niet noodzakelijk overeenstemt met het geconsolideerde resultaat van diezelfde transacties.

- (40) België hecht groot belang aan paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen waarin wordt opgemerkt dat het zeer moeilijk is om een objectieve methode te vinden voor het toewijzen van synergie-effecten die verband houden met het behoren tot een grotere groep aan individuele groepsentiteiten. België tekent aan dat deze onzekere situatie kan leiden tot een situatie van zowel dubbele belasting als dubbele niet-belasting, afhankelijk van de wijze waarop de staten het arm's length-beginsel toepassen. België voert aan dat dit soort afwijkingen alleen kan worden vermeden door het stelselmatige gebruik van de profit-splitmethode - hetgeen in de ogen van België in strijd zou zijn met het arm's length-beginsel en de OESO-beginselen - of door de verplichting voor ondernemingen om stelselmatig gebruik te maken van multilaterale APA's.
- (41) Het doel van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 is, zo verklaart België, proactief een corresponderende correctie in te voeren om dubbele belasting te voorkomen, die verband houdt met winst die in België in het boekhoudkundige resultaat wordt opgenomen, maar die, als gevolg van het arm's length-beginsel, niet aan de Belgische entiteit valt toe te rekenen.
- (42) België beklemtoont dat de DVB - die verantwoordelijk is voor de beoordeling van alle verzoeken op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 - het arm's length-beginsel onverkort toepast. Bij het maken van haar analyse houdt de DVB rekening met een volledige functieanalyse van de betrokken entiteit, een gedetailleerde motivering van de gekozen verrekenprijsmethode en van de gehanteerde gegevens, een gedetailleerde analyse van de geselecteerde benchmarks en van de keuze van de interkwartielen.
- (43) Voorts is België van mening dat, uit oogpunt van staatssteunanalyse, artikel 185, lid 1, WIB92 geen correct referentiekader is omdat Belgische entiteiten die behoren tot een multinationale groep van verbonden ondernemingen, zich niet in een situatie bevinden die feitelijk en juridisch vergelijkbaar is met die van stand-alone ondernemingen of entiteiten van zuiver Belgische groepen.
- (44) België voert aan dat de "central entrepreneur"-functie de meest complexe functie is, zodat de residuele winst aan deze "central entrepreneur"-functie (in België) moet worden toegerekend. België past een TNMM-methode toe (op basis van een winstmarge met enkele correcties) om de belastbare grondslag van de "central entrepreneur"-functie te berekenen.

4 BEOORDELING

4.1 De vrijstelling van overwinst is een steunregeling

- (45) In dit stadium beschouwt de Commissie het bij de wet van 21 juni 2004 ingevoerde artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 als een belasting steunregeling omdat met die bepaling aan bepaalde ondernemingen eenzijdige neerwaartse correcties van de belastbare grondslag worden toegestaan ten aanzien van zogeheten overwinst die door de Belgische entiteit zou zijn behaald doordat deze onderdeel is van een multinationale groep.
- (46) Overeenkomstig artikel 1, onder d), van Verordening (EG) nr. 659/1999 moet als steunregeling worden beschouwd 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".
- (47) In de eerste plaats kan artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 worden beschouwd als de grondslag voor "eenzijdige neerwaartse correcties". Met die bepaling wordt multinationale ondernemingen een recht verleend op een versmalde belastbare grondslag zonder dat een en ander een reactie is op een primaire aanpassing die een andere staat heeft uitgevoerd of beweerd te voeren ten aanzien van de belastbare grondslag van een verbonden entiteit van diezelfde multinationale groep. Een en ander blijkt uit de antwoorden van de minister van Financiën op de vragen van de Belgische Kamerleden Tommelein en Devlies, die stelselmatig worden aangehaald in de door de DVB afgegeven beslissingen²⁴.
- (48) In de tweede plaats wordt het recht op een gepaste correctie van de winst vermeld in de wet zelf. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat de DVB over een zekere manoeuvreerruimte beschikt om via onderhandelingen het precieze percentage van de passende neerwaartse correctie te bepalen via het benaderen van de overwinst waarmee de belastbare grondslag mag worden verlaagd op basis van de door de belastingplichtige verschaft informatie, of om te beoordelen of bepaalde voorwaarden op grond waarvan die vermindering kan worden toegestaan (verplaatsing activiteiten, investeringen enz.), zijn vervuld.
- (49) In de derde plaats is de administratieve praktijk van de "eenzijdige neerwaartse correctie" gebaseerd op een coherente uitlegging die de Belgische autoriteiten aan artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 geven in de toelichting bij de wet van 21 juni 2004 en in de circulaire van 4 juli 2006²⁵, zoals die ook wordt herhaald in de DVB-jaarverslagen. De praktijk van de "eenzijdige neerwaartse correctie" wordt ook apart vermeld als een afzonderlijk onderwerp voor rulings in de jaarverslagen die de DVB publiceert²⁶.

²⁴ Zie bijv. voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, punt 89; voorafgaande beslissing nr. 500.249 van 15.12.2005, punt 21, en voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30.1.2007, punt 48. Voorts dient te worden opgemerkt dat volgens de Belgische wet een andere staat waar de groep is gevestigd en de winst daadwerkelijk is opgenomen in de winst van een onderneming in die staat, die winst daadwerkelijk belast, terwijl volgens artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag de onderneming in de andere staat de winst niet alleen in de boekhouding van de andere onderneming heeft aangetroffen, maar deze ook "dienovereenkomstig belast" heeft.

²⁵ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AFER 25/2006) van 4.7.2006.

²⁶ Zie Jaarverslag DVB 2009, blz. 40 en 46.

- (50) Immers, een analyse van de rulings zelf laat zien dat er een "Belgische uitlegging van het arm's length-beginsel" bestaat²⁷ (alsmede een aantal ongeschreven cruciale voorwaarden waarvan de toestemming afhankelijk gesteld wordt, zoals de band met de verplaatsing van activiteiten naar België en/of de uitbreiding van de activiteiten in België, vergezeld van substantieel nieuwe investeringen en/of het scheppen van banen) die steeds weer is terug te vinden in alle rulings die tot dusver zijn geanalyseerd.
- (51) Ten slotte is het feit dat ondernemingen een verplichte fiscale rulingprocedure moeten doorlopen, niet in tegenspraak met het bestaan van de regeling, aangezien de rulings de toekenning van de neerwaartse correctie niet ter discussie stellen, maar slechts de berekening ervan controleren. Integendeel, het bestaan van een bijzondere rulingcommissie garandeert een coherente toepassing van artikel 185, lid 2, WIB92, omdat deze centrale instantie die de uitsluitende bevoegdheid heeft om rulings toe te kennen, coherentie garandeert bij de toepassing van de fiscale regels, zelfs als deze niet uitdrukkelijk zijn vastgelegd in de secundaire wetgeving.
- (52) Samenvattend voldoet de fiscale rulingprocedure zoals die door de gespecialiseerde diensten van de fiscus wordt toegepast aan de criteria van artikel 1, punt d), van Verordening (EG) nr. 659/1999. Derhalve is de Commissie in dit stadium van mening dat zij haar analyse kan baseren op een regeling zoals die voortvloeit uit de wetgeving, de circulaire en de coherente toepassing van de fiscale rulingprocedure.

4.2 Is er sprake van steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU?

- (53) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU "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".
- (54) De staatssteunregels zijn alleen van toepassing op steun aan ondernemingen die economische activiteiten uitoefenen. Bovendien zijn de in artikel 107, lid 1, VWEU geformuleerde criteria cumulatief. Daarom vormen de te beoordelen maatregelen alleen staatssteun in de zin van het Verdrag indien elk van de genoemde voorwaarden is vervuld. De financiële steun dient met name:
- door de Staat of uit staatsmiddelen te worden toegekend;
 - bepaalde ondernemingen of bepaalde producties te begunstigen;
 - de mededinging te vervalsen of dreigen te vervalsen, en
 - het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig te beïnvloeden.

²⁷ Zie bijv. voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, punt 85.

4.2.1 Ondernemingen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU

- (55) De begunstigden van artikel 184, lid 2, onder b), WIB92 zijn vennootschappen²⁸. Het gaat om industriële, commerciële of agrarische ondernemingen die in België vennootschapsbelastingplichtig²⁹ zijn ten aanzien van het totale bedrag van hun winst³⁰.

4.2.2 Is er sprake van een selectief voordeel?

- (56) 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."³¹
- (57) De kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als een maatregel waarmee een selectief voordeel wordt toegekend, veronderstelt dus dat in de eerste plaats de algemene of "normale" belastingregeling in de betrokken lidstaat wordt vastgesteld en onderzocht. Vervolgens moet worden beoordeeld en bepaald of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die fiscale referentieregeling, door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover deze differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden³². In derde instantie kan een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel vormt, gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit³³. Indien een afwijking van het fiscale referentiestelsel gerechtvaardigd is door de aard en de opzet van dat belastingstelsel, is de afwijking niet selectief. De bewijslast ligt in die derde stap bij de lidstaat.

4.2.2.1 Fiscaal referentiestelsel en hoofdbeginselen

- (58) In dit stadium heeft de Commissie de Belgische vennootschapsbelasting geïdentificeerd als het passende referentiekader om na te gaan of er sprake is van een voordeel en om de regeling op haar a priori-selectiviteit te beoordelen. Immers alle binnenlandse vennootschappen en Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse (niet-ingezeten) vennootschappen in de zin van artikel 2, lid 5, artikel 179 en artikel 227, lid 2, WIB92 zijn,

²⁸ Artikel 2, lid 1, punt 5, WIB92 luidt als volgt: "Er wordt verstaan onder: a) vennootschap: enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard."

²⁹ In het kader van dit besluit worden met "vennootschapsbelasting" zowel de regels voor binnenlandse vennootschappen als de regels voor niet-ingezeten of buitenlandse vennootschappen bedoeld.

³⁰ In de zin van artikel 24 WIB92.

³¹ Arrest van 3 maart 2005, zaak C-172/03, Wolfgang Heiser / Finanzamt Innsbruck, ECLI:EU:C:2005:130, punt 40.

³² Arrest van 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot C-80/08, Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate / Paint Graphos Soc. coop. arl e.a., ECLI:EU:C:2011:550, punt 49.

³³ Gevoegde zaken C-78/08 tot C-80/08, Paint Graphos, reeds aangehaald, punt 65.

overeenkomstig artikel 185, lid 1, WIB92, inkomstenbelastingplichtig ten aanzien van het totale bedrag van hun winst. Voor het berekenen van de belastbare grondslag wordt de boekhoudkundige winst van de onderneming als uitgangspunt genomen³⁴, hetgeen op het eerste gezicht een algemene en neutrale methode is om de belastbare grondslag voor de inkomstenbelasting te bepalen. Indien de correcties (bijtellings- of aftrekposten) waarin door de fiscale wetgeving wordt voorzien, voor de volgende fasen van de vaststelling van de belastbare grondslag niet algemeen van toepassing zijn - d.w.z. indien zij alleen gelden voor bepaalde ondernemingen -, dient dit te worden beschouwd als een afwijking van het beginsel dat ondernemingen belastbaar zijn voor het totale bedrag van hun winst en dient een en ander te worden onderzocht als een mogelijke bron van een selectief voordeel.

- (59) Uit oogpunt van een staatssteunbeoordeling is er echter een specifieke situatie waarin een afwijking gerechtvaardigd kan zijn juist om te vermijden dat bepaalde ondernemingen een voordeel toegekend krijgen. Meer specifiek zijn multinationals, zoals in de punten 10 en 11 werd uiteengezet, in staat om hun belastbare grondslag in bepaalde jurisdicties kunstmatig te verlagen door vertekende prijzen vast te stellen bij hun intragroepstransacties. In die jurisdicties lijkt het dus gerechtvaardigd om een opwaartse correctie toe te passen om de belastbare grondslag terug te brengen tot het niveau die deze had gehad indien de prijzen tegen marktvoorwaarden waren vastgesteld. Indien die correctie in één jurisdictie dan weer met zich meebrengt dat dezelfde winst in twee jurisdicties wordt belast, zou dit ook een afwijking - een neerwaartse correctie van de belastbare grondslag van een verbonden onderneming - rechtvaardigen in die andere jurisdictie.
- (60) Die afwijking is uitzonderlijk en blijft strikt beperkt tot de situatie waarin de toepassing van de algemene regel de belastingplichtige in staat zou stellen om misbruik te maken van het belastingstelsel.
- (61) In het kader van de tenuitvoerlegging van dit soort afwijking, kunnen belastingdiensten verwijzen naar artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en de algemene beginselen inzake verrekenprijzen zoals het arm's length-beginsel en de richtsnoeren die de OESO heeft uitgewerkt³⁵.
- (62) Daarentegen kunnen andere soorten afwijkingen bepaalde belastingplichtigen in staat stellen hun belastbare grondslag te verlagen zonder dat dit gerechtvaardigd is door een antimisbruikdoelstelling, en verlenen zij zo misschien een selectief voordeel dat neerkomt op staatssteun. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer dit soort vrijstelling plaatsvindt zonder dat dit een reactie is op de wil van een andere jurisdictie om dezelfde winst te belasten.

4.2.2.2 Artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 is een afwijking van het referentiekader

- (63) Artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 is een bron van correcties die de vennootschapsbelasting wetgeving toepast op de boekhoudkundige winst, met het oog op het bepalen van de belastbare grondslag van een onderneming. In dit geval kunnen de begunstigen, dankzij eenzijdige neerwaartse correcties die overeenkomstig artikel 185,

³⁴ Waarop algemeen geldende bijtellings- en aftrekposten worden toegepast waarin de wet voorziet.

³⁵ Zie de punten 12, 13 en 14.

lid 2, onder b), WIB92 worden toegestaan, hun belastbare grondslag verlagen en het bedrag dat zij aan belastingen betalen, verminderen ten opzichte van een situatie waarin die correcties niet zouden plaatsvinden en alle in de boekhouding van de begunstigden geboekte winst in aanmerking zou worden genomen met toepassing van artikel 185, lid 1, WIB92. De vermindering van het bedrag van de verschuldigde belasting is een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

- (64) België voert aan dat de Commissie bij haar toetsing aan de staatssteunregels niet de boekhoudkundige winst als referentiepunt moet nemen, maar de belastbare grondslag na toepassing van alle correcties en met name de correcties (zoals bepaald door artikel 185, lid 2, WIB92) in verband met de toepassing van het arm's length-beginsel.
- (65) De Commissie is het in dit stadium met dat standpunt niet eens. Immers, alle regels van de wetgeving inzake vennootschapsbelasting die leiden tot het vaststellen van de belastbare grondslag (of van andere elementen van belastingheffing), dienen algemeen van toepassing te zijn en dienen te borgen dat alle ondernemingen die, gelet op de doelstellingen van de wetgeving inzake vennootschapsbelasting, zich feitelijk en juridisch in dezelfde situatie bevinden, consistent worden behandeld. Zoals gezegd, lijkt de verwijzing naar de boekhoudkundige winst van een onderneming als uitgangspunt algemeen van toepassing te zijn. Indien de correcties (bijtellings- of aftrekposten) waarin door de fiscale wetgeving wordt voorzien, voor de volgende fasen van de vaststelling van de belastbare grondslag niet algemeen van toepassing zijn - d.w.z. indien zij alleen gelden voor bepaalde ondernemingen -, dient dit te worden beschouwd als een afwijking van het beginsel dat ondernemingen belastbaar zijn voor het totale bedrag van hun winst en dient een en ander te worden onderzocht als een mogelijke bron van een selectief voordeel³⁶.
- (66) België voert ook aan dat multinationals ten aanzien van hun inkomsten uit grensoverschrijdende activiteiten zich niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden als Belgische stand-alone ondernemingen of Belgische groepen van verbonden entiteiten. Dit argument impliceert echter dat artikel 185, lid 2, WIB92 het correcte referentiekader is in plaats van artikel 185, lid 1, WIB92.
- (67) De Commissie is het op dit punt niet met België eens en houdt staande dat het correcte referentiekader de algemene regel van artikel 185, lid 1, WIB92 is die tot doel heeft alle ondernemingen te belasten over het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Volgens die bepaling bevinden de Belgische entiteiten van multinationale groepen van verbonden ondernemingen zich ten aanzien van het vereiste van artikel 185, lid 1, WIB92 feitelijk en juridisch in dezelfde situatie als Belgische stand-alone ondernemingen of Belgische groepen van verbonden entiteiten. Zij dienen in België te worden belast over het totale bedrag van hun winst. Zoals hier reeds werd aangegeven, is het uitgangspunt bij de berekening van de belastbare winst de winst zoals die in de

³⁶ Hoe dan ook, zelfs indien alle regels voor het vaststellen van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting (met inbegrip van alle bijtellings- en aftrekposten die op de boekhoudkundige winst van de onderneming worden toegepast) als onderdeel van het referentiestelsel hadden moeten worden beschouwd (quod non), dan zou dit er niet aan in de weg staan dat de Commissie nagaat of met de opzet van het stelsel als dusdanig mogelijk een selectief voordeel wordt toegekend; zie arrest van 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, Commissie en Spanje / Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, ECLI:EU:C:2011:732, punt 87.

boekhouding wordt geboekt, en de Commissie ziet niet in waarom voor Belgische entiteiten van multinationale groepen van verbonden ondernemingen een afwijking van dat beginsel nodig zou zijn. Het feit dat multinationals - anders dan Belgische stand-alone ondernemingen of entiteiten van een Belgische groep van verbonden ondernemingen - de enige ondernemingen zijn waarvan inkomsten kunnen voortvloeien uit grensoverschrijdende activiteiten en aan internationale dubbele belasting onderworpen kunnen zijn, brengt, uit oogpunt van de doelstelling van het belastingstelsel, de Belgische entiteit van dit soort multinationale groepen niet in een feitelijk en juridisch verschillende situatie wat betreft de toepassing van artikel 185, lid 1, WIB92.

- (68) Indien de argumentatie van België werd aanvaard als zou het fiscale referentiestelsel artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 dienen te omvatten omdat een van de doelstellingen van het belastingstelsel erin bestaat dubbele belasting te voorkomen, is de Commissie van mening dat multinationale groepen van verbonden ondernemingen zich niet in een feitelijk en juridisch verschillende situatie bevinden die een afwijking van artikel 185, lid 1, WIB92 in de vorm van eenzijdige neerwaartse correcties rechtvaardigt, totdat zich een situatie van dubbele belasting daadwerkelijk voordoet. Voorts dient te worden beklemtoond dat eenzijdige neerwaartse correcties overeenkomstig artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alleen van toepassing zijn op synergie-effecten, schaalvoordelen of andere soorten van intragroepsefficiëntievoordelen. De Commissie tekent aan dat de winst van stand-alone ondernemingen en van entiteiten van een Belgische groep ook inkomsten kunnen omvatten die mogelijk zijn toe te schrijven aan synergie-effecten, schaalvoordelen of die afkomstig zijn van andere soorten organisatorische efficiëntievoordelen en dat die inkomsten evenwel in de belastbare grondslag zijn opgenomen overeenkomstig de toepassing van het Belgische belastingstelsel, en meer bepaald artikel 185, lid 1, WIB92.
- (69) België is van mening dat geen economisch voordeel wordt toegekend omdat het totale bedrag van de arm's length-winst van de betrokken ondernemingen wordt belast. De Commissie is het niet eens met die argumentatie.
- (70) In de eerste plaats is, anders dan België suggereert, het enkele concluderen dat over de totale arm's length-winst van de Belgische entiteit in België belasting verschuldigd is, niet voldoende om het bestaan uit te sluiten van een voordeel in verband met de vrijstelling van de overwinstrulings. Immers, de eenzijdige toepassing van de met artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 ingevoerde afwijking beantwoordt niet aan een van de hierboven beschreven uitzonderlijke omstandigheden waarin een afwijking van de toepassing van artikel 185, lid 1, WIB92 en de verwijzing naar het arm's length-beginsel noodzakelijk is om een mogelijk misbruik van de algemene regel van artikel 185, lid 1, WIB92 door multinationale ondernemingen te voorkomen.
- (71) In de tweede plaats is de Commissie in dit stadium van oordeel dat België het arm's length-beginsel niet correct toepast door de uit synergie-effecten en schaalvoordelen resulterende winst van de belastbare grondslag uit te sluiten.
- (72) België beweert dat, zelfs na deze aftrek, over de volledige arm's length-winst van de Belgische entiteit belasting verschuldigd is in België.
- (73) In dit verband merkt de Commissie op dat de arm's length-winst de winst is die ontstaat via transacties met niet-verbonden partijen, terwijl er in dit geval eerst en vooral geen

aanwijzingen zijn dat de winst van de Belgische entiteit (vóór aftrek) niet werd behaald via transacties met niet-verbonden partijen. België voert aan dat deze winst niet was ontstaan tussen niet-verbonden partijen omdat geen rekening wordt gehouden met beweerde synergie-effecten en schaalvoordelen. Bovendien volgt de Commissie deze logica niet, omdat België niet eist dat deze synergie-effecten en schaalvoordelen hetzij duidelijk worden geïdentificeerd hetzij dat het bedrag van het voordeel wordt geraamd.

- (74) De Commissie merkt op dat België verwijst naar het arm's length-beginsel dat is vastgelegd in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en in de OESO-richtlijnen, maar zich baseert op paragraaf 1.10 van diezelfde richtlijnen om de rullingpraktijk voor overwinst te verdedigen (zie deel 3 Het standpunt van België). In paragraaf 1.10 van die richtlijnen wordt melding gemaakt van bepaalde standpunten - waar België zich kennelijk ook achter schaaft - dat het arm's length-beginsel gebrekkig is omdat winst die ontstaat door synergie-effecten en schaalvoordelen, moeilijk valt toe te rekenen. In dat verband wil de Commissie in de eerste plaats aantekenen dat de dubbele verwijzing (naar het arm's length-beginsel en naar de argumenten dat dit beginsel gebrekkig is) innerlijk tegenstrijdig lijkt te zijn, en in de tweede plaats dat, zoals aangekondigd in paragraaf 1.10 *in fine*, in deel C van de OESO-richtlijnen een alternatieve aanpak voor het arm's length-beginsel wordt besproken én verworpen (zie paragraaf 1.32). De Commissie tekent aan dat, anders dan wat België lijkt te suggereren, het in paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen geformuleerde gezichtspunt niet door de OESO-Staten wordt gesteund.
- (75) In paragraaf 1.10 van die richtlijnen wordt alleen gesuggereerd dat uit synergie-effecten, schaalvoordelen of andere efficiëntievoordelen voortvloeiende winst moeilijk valt toe te rekenen, maar níét dat deze aan geen enkele groepsentiteit dient te worden toegerekend, noch dat deze dient te worden toegerekend aan een onbepaalde "rest van de groep"³⁷ die in dit geval in geen enkele jurisdictie belastingplichtig zou zijn.
- (76) Voorts merkt de Commissie op dat de uitleg die België aan het arm's length-beginsel geeft, impliceert dat alleen de winst die in België wordt gegenereerd ten opzichte van een (gemiddelde) op zichzelf staande referentieonderneming aan de Belgische vennootschapsbelasting moet worden onderworpen. De Commissie concludeert dat een algemene toepassing van die uitlegging van de OESO-richtlijnen 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.
- (77) Concreet gesproken, de daadwerkelijk in België geboekte winst wordt, zoals hier reeds werd aangegeven, buiten beschouwing gelaten en verlaagd met het verschil tussen de daadwerkelijk gerealiseerde winst en een winst die als voldoende wordt beschouwd indien een hypothetische verrekenprijsmethode tussen de verschillende groepsentiteiten at arm's

³⁷ Zie voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30.01.2007, punten 23 en 24: "[...] de totale winst van de business [...] onder het Centrale Entrepreneursmodel in België terechtkomt in de [...] vennootschap met zetel in België [...]. Deze totale residuele winst bestaat enerzijds uit een winstgedeelte dat geacht kan worden een vergoeding te zijn voor de entrepreneurs-functies [...] en anderzijds uit een resterend winstgedeelte dat geacht kan worden "excessieve winsten" te zijn als gevolg van het kunnen beschikken over ondermeer de know-how, procurementvoordelen, klantenlijsten, verkooporganisatie-voordelen etc. waarover de [...] Groep in het algemeen, en niet alleen of niet in het bijzonder de aandeelhouder van de Central Entrepreneur-vennootschap, beschikt."

length was toegepast. Dit lijkt evenwel een ongepaste en overdreven gunstige uitlegging van het arm's length-beginsel. De boekhoudkundige winst van de Belgische entiteit is de weerspiegeling van de door de multinationale onderneming aan de verschillende entiteiten toegerekende inkomsten, met inbegrip van alle binnen de groep gegenereerde besparingen en synergie-effecten. Indien de multinationale groep van mening was dat correcties van deze toerekening moesten gebeuren, zou dit in beginsel zijn neerslag moeten vinden in betalingen ter vergoeding van door de groep geleverde diensten of voordelen of door het gebruik van specifieke immateriële activa door andere groepsentiteiten. In het onderhavige geval worden verrekenprijzen niet gebruikt omdat betrouwbare prijzen voor de levering van diensten of goederen tussen ondernemingen van één groep niet voorhanden zijn, maar ondanks het feit dat waarneembare prijzen en winst voorhanden zijn. In plaats van de in België geboekte winst als belastbare grondslag te gebruiken, staat de fiscus de onderneming toe om een beweerde arm's length-winst te herberekenen die vergelijkbare ondernemingen zouden maken.³⁸ Alle winst die boven dat niveau uitkomt, wordt toegewezen aan de kostenbesparingen of theoretische synergie-effecten in verband met een nieuwe investering en gewoonweg op de belastbare grondslag in mindering gebracht. De Commissie ziet niet in waarom deze aftrek, mocht deze door het arm's length-beginsel gerechtvaardigd zijn, alleen zou dienen te worden toegestaan voor winst in verband met de verplaatsing van activiteiten naar België of nieuwe investeringen uitgevoerd en banen geschapen in België.

- (78) Aangezien fiscale rulings belastingbetalers in staat lijken te stellen om ongeschikte verrekenprijsmethoden toe te passen voor het berekenen van belastbare winst of, in het beste geval, niet de meest geschikte verrekenprijsmethoden te gebruiken, heeft de Commissie ernstige twijfel bij het maken van dit soort correcties.
- (79) In de aanname dat er een reden zou zijn om in eerste instantie de boekhoudkundige winst van de onderneming neerwaarts te corrigeren door algemeen geldende bijtellingen en aftrekken toe te passen waarin de wet voorziet (quod non), vloeit twijfel over het gebruik van de meest geschikte methoden met name voort uit het feit dat België toestaat dat het Belgische deel van de groep stelselmatig de meest complexe partij binnen de groep is, zodat de adequate winstgevendheid wordt geraamd aan de hand van een "residuele winst"-benadering. Deze residuele winst wordt berekend door de arm's length-prijzen van de minder complexe functie vast te stellen, al is het vaak niet duidelijk of de Belgische entiteiten die als geteste partijen worden gekozen, daadwerkelijk degenen zijn op wie een verrekenprijsmethode op de meest betrouwbare wijze kan worden toegepast³⁹. Bovendien blijkt de analyse uitsluitend te worden uitgevoerd met het oog op het beperken van de winst in België, zonder enig inzicht in de internationale zakelijke processen van de onderneming

³⁸ De Commissie constateert namelijk dat door deze praktijk voor multinationale ondernemingen een prikkel ontstaat om met de beginselen van de OESO-richtlijnen geen rekening te houden wanneer zij hun eigen verrekenprijzen bepalen (vóór de fiscus) en nadien te beweren - en op basis daarvan een belastingvoordeel te krijgen - dat zij die beginselen correct hebben toegepast. Zonder enige mogelijkheid voor andere landen waar een groepsentiteit is gevestigd, om de in België vrijgestelde bedragen te belasten of de aan de Belgische autoriteiten gepresenteerde methoden of berekeningen aan te vechten, lijkt deze praktijk ook een prikkel te creëren om de zogeheten "overwinst" (vaak uitgedrukt als een percentage van de totale boekhoudkundige winst) kunstmatig op te drijven.

³⁹ Zie OESO-richtlijnen, para. 3.18.

en zonder een diepgaande analyse van de vraag waar de meest complexe functie is gevestigd.⁴⁰

- (80) Niet alleen lijkt er in dit stadium geen reden te zijn om de aftrek toe te passen, maar de Commissie heeft ook een bijkomend methodologische bezwaar ten aanzien van de wijze waarop deze wordt berekend. In feit steunt België op prognoses van de boekhoudkundige winst enerzijds, en winstprognoses aan de hand van de TNMM-methode anderzijds. Jaarlijks zou op het tijdstip van het bepalen van de verschuldigde belasting de informatie over de daadwerkelijke winst van de Belgische entiteit beschikbaar moeten zijn voor de fiscus. Daarom ziet de Commissie niet in waarom de fiscus bij het berekenen van de belastingaftrek gebruik maakt van prognoses in plaats van de daadwerkelijke winst. In dit stadium is geen rechtvaardiging gegeven voor het feit dat de korting op de winst vooraf wordt vastgelegd.
- (81) Het feit dat de korting wordt berekend op basis van prognoses en niet op basis van een indicator voor de behaalde winst⁴¹, houdt in dat de verklaarde doelstelling van de raming van een arm's length-prijs niet zou worden bereikt telkens wanneer de financiële prognoses niet worden verwezenlijkt.
- (82) Tenslotte heeft de Commissie begrepen dat overwinst in België alleen kan worden gegenereerd wanneer de daadwerkelijke prijzen die voor de intragroepstransacties waarbij de Belgische entiteit betrokken is, niet in overeenstemming zijn met het arm's length-beginsel en dat dit gegeven de rechtvaardiging is voor de eenzijdige correctie die op grond van de Belgische uitlegging van het arm's length-beginsel wordt toegepast. Wanneer het verrekenprijsbeleid van een groep daarentegen in overeenstemming is met het arm's length-beginsel, lijkt een correctie niet vereist te zijn⁴². Immers, indien ondernemingen de Belgische fiscus kunnen meedelen dat hun verrekenprijsbeleid niet in overeenstemming is

⁴⁰ Dit punt van zorg wordt ook door de OESO geformuleerd in para. 6.130 van de OESO *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, waar ten aanzien van immateriële activa wordt verklaard: "it is important not to simply assume that all residual profit, after a limited return to those providing functions, should necessarily be allocated to the owner of intangibles. The selection of the most appropriate transfer pricing method should be based on a functional analysis that provides a clear understanding of the MNE's global business processes and how the transferred intangibles interact with other functions, assets and risks that comprise the global business. The functional analysis should identify all factors that contribute to value creation, which may include risks borne, specific market characteristics, location, business strategies, and MNE group synergies among others. The transfer pricing method selected, and any adjustments incorporated in that method based on the comparability analysis, should take into account all of the relevant factors materially contributing to the creation of value, not only intangibles and routine functions".

⁴¹ D.w.z. in verhouding tot kosten of activa of iedere andere winstindicator die als geschikt kan gelden.

⁴² Voorbeelden lijken die conclusie evenwel tegen te spreken. In een ruingaanvraag van 30 september 2005 verklaarde de begunstigde van de voorafgaande beslissing nr. 500.429, enerzijds, dat "conditions to intercompany transactions that are comparable with the conditions that would apply to similar transactions between unrelated companies in line with the methods and principles defined in the OECD Transfer Pricing Guidelines (cf. Section 5) to establish an arm's length transfer pricing policy (...)", en beschrijft deze hoe dit soort verrekenprijsbeleid werd uitgewerkt in een Engineering Services Agreement, in Technical Service Agreements ten aanzien van de bouw van twee productielijnen, en in een licentieovereenkomst voor het gebruik van de technologie en het door de moedermaatschappij overgedragen handelsmerk, waarbij telkens wordt voorzien in een vergoeding. Daartegenover staat dat de onderneming de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 vraagt voor de kosteloze overdracht van een nieuwe technologie en een kosteloze garantie dat andere groepsondernemingen de extra productie van de Belgische entiteit zullen afnemen.

met het arm's length-beginsel, concludeert de Commissie dat zij automatisch alle risico op dubbele belasting hadden kunnen vermijden indien zij de verrekenprijzen in eerste instantie aan het arm's length-beginsel hadden aangepast.

- (83) Daarom is de Commissie van oordeel dat de Belgische rullingpraktijk voor overwinst die is gebaseerd op de "Belgische uitlegging van het arm's length-beginsel", niet in overeenstemming is met de doelstellingen die worden nagestreefd door het arm's length-beginsel dat een marktconform resultaat benadert, en die tot uiting komen in de OESO-richtlijnen en artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Bijgevolg verleent de maatregel een economisch voordeel aan de begunstigden, omdat de onderneming een aanzienlijke aftrek van haar belastbare grondslag mag toepassen die niet in overeenstemming is met het arm's length-beginsel.
- (84) De Commissie is van mening dat met de neerwaartse correctie die voortvloeit uit de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92, een voordeel wordt toegekend, in afwijking op het beginsel dat alle winst in België aan de vennootschapsbelasting dient te worden onderworpen. Zoals reeds gezegd, worden met die afwijking selectieve economische voordelen verleend aan bepaalde ondernemingen die de belastingvermindering genieten, en niet aan andere ondernemingen, die op eigen kracht moeten concurreren. Voorts lijkt er in dit stadium om de volgende redenen sprake te zijn van a priori selectiviteit.
- Eerst en vooral zijn, in afwijking van artikel 185, lid 1, WIB92, de voordelen van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alleen voor internationale/multinationale ondernemingen beschikbaar. Bovendien zijn eenzijdige neerwaartse correcties op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alleen beschikbaar voor grote ondernemingen omdat het weinig waarschijnlijk is dat kleine ondernemingen zodanige synergie-effecten en schaalvoordelen genereren dat zulks de kosten van de rullingaanvraag zal rechtvaardigen.
 - In de tweede plaats lijkt de toekenning van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 door de DVB nauw verband te houden met en strikt afhankelijk te zijn van de verplaatsing naar België van substantiële activiteiten en/of de uitvoering van substantiële investeringen / het creëren van banen in België, hetgeen een verder onderscheidend element vormt.
- (85) Allereerst staat de aftrek niet open voor alle in België gevestigde ondernemingen omdat deze alleen geldt voor Belgische entiteiten van multinationale groepen. Die aftrek staat evenmin open voor entiteiten van een zuiver Belgische groep of voor Belgische stand-alone ondernemingen.
- (86) België is van mening dat het voldoende is om in België en in een andere staat te zijn gevestigd om als multinational te worden beschouwd en toegang te krijgen tot de overwinstrulings ten aanzien van grensoverschrijdende intragroepsactiviteiten. In dit

stadium tekent de Commissie echter aan dat niet iedere onderneming in staat is een multinationale onderneming op te richten.⁴³

- (87) Bovendien is de Belgische praktijk van eenzijdige neerwaartse correcties overeenkomstig artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 ook selectief omdat synergie-effecten, schaalvoordelen of vergelijkbare efficiëntievoordelen alleen door multinationale groepen kunnen worden aangevoerd. In de praktijk lijken kleinere ondernemingen - zelfs wanneer zij zijn gevestigd langs beide zijden van de Belgische grens - geen toegang te hebben tot de overwinstaf trek omdat zij niet over de vereiste schaalgrootte hebben om het bestaan van synergie-effecten, schaalvoordelen of vergelijkbare vormen van door schaalgrootte ontstane efficiëntievoordelen aan te voeren.
- (88) In de tweede plaats tekent de Commissie aan dat in de rulingbeslissingen met betrekking tot overwinst die zij heeft geanalyseerd, stelselmatig sprake is van substantiële investeringen en/of de creatie van werkgelegenheid en/of de verplaatsing van activiteiten naar België⁴⁴. Die elementen lijken sleutelementen te zijn waarop de geldigheid van de ruling berust. Dit lijkt voorts te worden bevestigd door het feit dat ingeval van uitbreiding van bestaande activiteiten de overwinstruling alleen geldt ten aanzien van de toename in activiteiten - niet voor de totale door de activiteiten gegenereerde winst⁴⁵.
- (89) Daarom is de Commissie in dit stadium van oordeel dat de maatregel multinationale ondernemingen begunstigt die groot genoeg zijn om het bestaan van synergie-effecten,

⁴³ Dat het verschil in behandeling van multinationals selectief is, werd bevestigd in gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, Commissie en Spanje / Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald.

⁴⁴ Zie voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, 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 30.1.2007, 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 15.12.2005, punt 6: "De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoe name als gevolg van deze nieuwe investering (...) wordt geraamd op 25 mensen."; voorafgaande beslissing nr. 2013.540 van 10.12.2013, *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 (...) ce qui conduirait à la création de nouveaux emplois"

⁴⁵ Zie voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, punt 103: "Dans la mesure où l'ajustement ne sera effectif que sur le profit additionnel éventuel lié à l'augmentation de la capacité de production de (la demandeuse), le profit excédentaire a été évalué à 66.30% du NBPT additionnel."

schaalvoordelen of vergelijkbare efficiëntievoordelen te kunnen aanvoeren, en die zich substantieel nieuwe investeringen kunnen veroorloven en deze ook daadwerkelijk uitvoeren, werkgelegenheid creëren of aanzienlijke delen van hun activiteiten naar België verplaatsen.

4.2.2.3 Geen rechtvaardiging door de aard en de opzet van het belastingstelsel

- (90) Om de hierna uiteen te zetten redenen is de Commissie in dit stadium van oordeel dat die elementen van selectiviteit niet kunnen worden gerechtvaardigd door de interne logica van het stelsel van de Belgische vennootschapsbelasting, de zogeheten aard en opzet van het belastingstelsel.
- (91) De Commissie betwijfelt dat de Belgische praktijk van proactieve neerwaartse correctie van de belastbare grondslag wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het Belgische belastingstelsel. Immers, de neerwaartse correctie lijkt niet noodzakelijk te zijn voor noch evenredig aan de verklaarde doelstelling van de afwijking, het vermijden van dubbele belasting. Zoals hier reeds werd uiteengezet, dient te worden beklemtoond dat multinationale groepen het arm's length-beginsel kunnen toepassen om hun verrekenprijzen te bepalen. De richtlijnen inzake verrekenprijzen helpen ook multinationals in dat verband. Multinationale ondernemingen kunnen dus het risico verminderen dat dit soort verrekenprijzen door een bepaalde belastingjurisdictie worden aangevochten, d.w.z. het risico op dubbele belasting. Ook bestaan er diverse bilaterale en multilaterale instrumenten van internationaal recht die multinationals en overeenkomstsluitende staten in staat stellen om eventuele dubbele belastingheffing te voorkomen of op te lossen.
- (92) De Commissie tekent aan dat de Belgische autoriteiten van de aanvragers niet lijken te vragen dat dezen aantonen dat de in België vrijgestelde winst *reeds is opgenomen in de winst van een andere onderneming* of zelfs dat zij een risico lopen op dubbele belasting over deze winst. Integendeel, de Commissie constateert dat de antwoorden op de vragen van Kamerleden Tommelein en Devlies en het feit dat in de rulings steeds naar die antwoorden wordt verwezen, de zekerheid bieden dat België de neerwaartse correctie niet aan andere staten zal meedelen. Door aldus een 'dubbele niet-belasting' nagenoeg te garanderen, lijkt deze praktijk verder te gaan dan hetgeen noodzakelijk en evenredig is om gevallen van onopgeloste dubbele belasting te vermijden.
- (93) Concluderend, de regeling voorkomt, in strijd met haar verklaarde doelstelling, geen dubbele belasting, maar leidt tot dubbele niet-belasting, hetgeen niet beoogd wordt door het arm's length-beginsel noch door de OESO-richtlijnen.
- (94) De Commissie is van mening dat artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag, een model voor bilaterale instrumenten ter voorkoming van dubbele belasting, niet kan worden gebruikt om eenzijdige neerwaartse correcties te verantwoorden die, gezien de context, alleen dubbele niet-belasting lijken te garanderen. België past de eenzijdige neerwaartse correcties namelijk niet toe in het kader van bilateraal overleg om mogelijke dubbele belasting op te lossen en eist ook niet dat de multinationale onderneming aantoont dat dubbele belasting heeft plaatsgevonden of waarschijnlijk zal plaatsvinden, en heeft

duidelijk aangegeven⁴⁶ dat het andere landen niet van de neerwaartse correcties in kennis zal stellen. Ook is in dat verband niet onbelangrijk dat - in tegenstelling tot artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 - artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag van toepassing is indien is aangetoond dat dezelfde winst in de belastbare grondslag wordt opgenomen van twee verschillende ondernemingen die in verschillende landen zijn gevestigd, en deze door beide jurisdicties "dienovereenkomstig belast" zijn - of dreigen te worden belast.

- (95) Bovendien valt op te merken dat een aantal van de voorwaarden van de regeling - zoals de eis om te investeren in België of om werkgelegenheid te scheppen - op geen enkele wijze verband houdt met de verklaarde doelstelling van het vermijden van dubbele belasting of anderszins gerechtvaardigd is in het licht van de basisbeginselen van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting.⁴⁷ Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie is, zelfs indien de bevoegde autoriteiten beschikken over een ruime beoordelingsbevoegdheid om onder meer de voorwaarden te bepalen waaronder een belastingvoordeel kan worden toegekend, de uitoefening van die bevoegdheid alleen niet-selectief wanneer de betrokken criteria intrinsiek verband houden met het belastingstelsel.⁴⁸

4.2.3 De overdracht van staatsmiddelen en de toerekenbaarheid aan de Staat

- (96) Het selectieve voordeel dat in punt 4.2.2 hierboven werd onderscheiden, vloeit voort uit de toepassing van een bepaling van de belastingwetgeving, die wordt toegepast in het kader van een verplichte voorafgaande fiscale ruling. De wetsbepaling van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alsmede alle documenten waarin de uitlegging van de Belgische autoriteiten wordt verduidelijkt, en de rulings waarin het bedrag van de overwinst dat kan worden vrijgesteld, daadwerkelijk wordt vastgesteld, zijn alle terug te voeren op het handelen van de Belgische Staat. Zij vallen dus aan de Belgische Staat toe te rekenen.
- (97) De Commissie concludeert ook dat met de maatregel staatsmiddelen gemoeid zijn aangezien de Staat toestaat dat de belastbare grondslag die normaal gesproken uit de toepassing van de regels inzake de vennootschapsbelasting en met name artikel 185, lid 1, WIB92 resulteert, wordt verminderd met de vastgestelde overwinst. Die aftrek vertaalt zich in een vermindering van het bedrag aan vennootschapsbelasting dat de Staat int, waardoor deze staatsmiddelen derft.
- (98) De Commissie is van oordeel dat het economische voordeel voortvloeit uit het feit dat België op verzoek van de begunstigde geen rekening houdt met de toerekening van winst die voortvloeit uit het verrekenprijsbeleid van de groep waartoe deze behoort, en uit het feit dat geen belasting wordt geheven over de in België vrijgestelde "overwinst". Dat voordeel valt duidelijk aan de Belgische Staat toe te rekenen en behelst de overdracht van middelen van de Belgische Staat. De Commissie is, in tegenstelling tot België, niet van oordeel dat het voordeel resulteert uit het feit dat mogelijk in het buitenland geen belasting wordt geheven over de door België vrijgestelde winst, omdat het de Belgische Staat is die eenzijdig de belastbare grondslag verlaagt, ongeacht wat de andere overeenkomstsluitende staat doet.

⁴⁶ Zie de in de voetnoten 13 en 14 vermelde antwoorden van de minister van Financiën op de parlementaire vragen van de heren Tommelein en Devlies.

⁴⁷ Arrest van 18 juli 2013, zaak C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punt 27.

⁴⁸ Zaak C-6/12, P Oy, t.a.p.

4.2.4 Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

- (99) Ten opzichte van hun concurrenten werden de ondernemingen die dankzij de door de fiscus afgegeven overwinstrulings een substantieel deel van hun winst in België vrijgesteld zien, bevrijd van kosten die zij anders hadden moeten dragen of aan hun klanten hadden moeten doorberekenen. Daarom werd met deze belastingvrijstelling hun economische positie verbeterd tegenover die van andere ondernemingen die concurreren op de markten waarop zij handel drijven, en werd zodoende de mededinging verstoord of dreigde deze te worden verstoord.
- (100) Wanneer door een lidstaat verleende steun de positie van een onderneming versterkt ten opzichte van andere ondernemingen die in het handelsverkeer binnen de Unie concurreren, moet die steun geacht worden het handelsverkeer ongunstig te beïnvloeden⁴⁹. Het is voldoende dat de begunstigde van de steun met andere ondernemingen concurreert op markten die voor de concurrentie open staan⁵⁰. De begunstigten zijn multinationals die handel drijven in sectoren die worden gekenmerkt door scherpe concurrentie tussen marktdeelnemers uit verschillende lidstaten en mondiale spelers. De Commissie tekent ook aan dat er talrijke internationale spelers zijn die actief zijn in de marktsegmenten van de begunstigten van de overwinstrulings, en dat in de argumenten die worden aangevoerd ter verantwoording van de nieuwe investeringen of verplaatsingen waarop de rulings zien, vaak sprake is van toegenomen concurrentiekracht op de Europese of mondiale markten. De belastingvrijstellingen kunnen dus het handelsverkeer op de interne markt ongunstig beïnvloeden.

4.2.5 Begunstigden

- (101) De begunstigten zijn bepaalde Belgische entiteiten (Belgische vennootschappen of Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen) van multinationale groepen die een verzoek hebben ingediend voor een fiscale ruling op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 en die een eenzijdige neerwaartse correctie toegekend hebben gekregen.

4.2.6 Conclusie

- (102) Concluderend is het voorlopige standpunt van de Commissie dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 dat met de wet van 21 juni 2004 werd ingevoerd, een belastingregeling vormt die staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt.

4.3 De verenigbaarheid van de steun

- (103) Aangezien de maatregel staatssteun lijkt te vormen, dient dus te worden nagegaan of deze steun verenigbaar is met de interne markt. Staatssteun kan met de interne markt verenigbaar worden verklaard op grond van de afwijkingen van artikel 107, leden 2 en 3, VWEU.

⁴⁹ Zie met name arrest van 17 september 1980, zaak 730/79, Philip Morris Holland BV / Commissie, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11; arrest van 22 november 2001, zaak C-53/00, Ferring SA / Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), ECLI:EU:C:2001:627, punt 21, en arrest van 29 april 2004, zaak C-372/97, Italië/Commissie, ECLI:EU:C:2004:234, blz. I-3679, punt 44.

⁵⁰ Arrest van 30 april 1998, zaak T-214/95, Vlaams Gewest / Commissie, ECLI:EU:T:1998:77.

- (104) Tot dusver heeft de Commissie twijfel of de betrokken maatregelen met de interne markt verenigbaar kunnen worden verklaard. De Belgische autoriteiten hebben geen argumenten aangedragen die erop wijzen dat een van de afwijkingen van artikel 107, leden 2 en 3, VWEU, op grond waarvan staatssteun met de interne markt verenigbaar kan worden verklaard, op onderhavige zaak van toepassing is.
- (105) De afwijkingen van artikel 107, lid 2, VWEU (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 de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland) lijken in deze zaak niet van toepassing te zijn.
- (106) Evenmin lijkt de afwijking van artikel 107, lid 3, onder a), VWEU van toepassing, op grond waarvan steunmaatregelen zijn toegestaan ter bevordering van de economische ontwikkeling van streken waarin de levensstandaard abnormaal laag is of waar ernstige werkloosheid heerst, en van de in artikel 349 VWEU bedoelde regio's, rekening houdende met hun structurele, economische en sociale situatie. Deze gebieden zijn afgebakend op de Belgische regionale-steunkaart. Deze bepaling lijkt in deze zaak niet van toepassing te zijn.
- (107) Wat betreft de afwijkingen van artikel 107, lid 3, onder b) en d), VWEU, is het zo dat de betrokken steun niet is bedoeld om de verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van België op te heffen, noch om de cultuur en instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen.
- (108) Overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder c), VWEU, kan steun om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, als verenigbaar worden aangemerkt wanneer de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt, daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. Zoals reeds werd opgemerkt, is bij de validiteit van de rulingbeslissingen met betrekking tot overwinst die de Commissie heeft geanalyseerd, stelselmatig sprake van substantiële investeringen en/of de creatie van werkgelegenheid en/of de verplaatsing van activiteiten naar België. In dit stadium heeft België echter niet aangevoerd dat de met de hier te onderzoeken maatregel verleende belastingvoordelen verband houden met specifieke investeringen, banencreatie of specifieke projecten die op grond van de staatssteunregels en -richtsnoeren voor steun in aanmerking komen. Bovendien concludeert de Commissie, bij gebreke van enig element ter onderbouwing van de verenigbaarheid van dit soort maatregelen overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder c), VWEU, dat de kwestieuze maatregelen een verlichting van de lasten lijken te zijn die de betrokken entiteiten normaal gesproken in het kader van hun normale bedrijfsvoering zouden moeten dragen, en die dus als exploitatiesteun zouden moeten worden beschouwd. Volgens de beschikkingspraktijk van de Commissie kan dit soort steun niet met de interne markt verenigbaar worden verklaard, omdat deze niet dient ter vergemakkelijking van de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën; evenmin zijn de desbetreffende prikkels in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een specifieke economische handicap in de betrokken gebieden te verhelpen.

In het licht van de voorgaande overwegingen is het voorlopige standpunt van de Commissie dat het bij wet van 21 juni 2004 ingevoerde artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 als belastingsregeling staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU en de Commissie heeft in dit stadium twijfel ten aanzien van de verenigbaarheid van de regeling met de interne markt. De Commissie heeft daarom besloten de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, in te leiden ten aanzien van de betrokken maatregel.

Voorts verzoekt de Commissie België binnen één maand na de datum van ontvangst van deze brief zijn opmerkingen te maken en alle inlichtingen te verstrekken die dienstig kunnen zijn voor de beoordeling van de maatregel. Met name wordt België gevraagd om:

- voor elk van de rulings die ten aanzien van verzoeken om eenzijdige neerwaartse correctie werden toegestaan, informatie te verschaffen over de daadwerkelijke bedragen van de vrijgestelde belastbare grondslag voor elk van de betrokken belastingjaren, alsmede de data waarop de belasting in het betrokken belastingjaar verschuldigd was;
- informatie te geven over alle verdere rulings die inmiddels zijn toegestaan;
- informatie te geven over verzoeken om eenzijdige neerwaartse correcties die door de DVB zijn afgewezen;
- te bevestigen dat de Belgische fiscus niet verlangt dat aanvragers het bewijs leveren dat de in de boekhoudkundige winst van de Belgische entiteit opgenomen inkomsten ook zijn opgenomen in de belastbare winst van andere groepsentiteiten in het buitenland, of dat het feit dat over die inkomsten in België belasting wordt geheven, een ernstig risico op dubbele belasting inhoudt. Mocht dit soort bewijs niet voorhanden zijn, dienen de Belgische autoriteiten aan te geven waarom zij, gelet op het feit dat er andere middelen zijn om dubbele belasting te voorkomen en op te lossen, de eenzijdige neerwaartse correctie als een noodzakelijke en evenredige methode beschouwen om dubbele belasting te voorkomen;
- aan te geven waarom rulings alleen werden toegestaan in situaties waarin de aanvrager toezegt activiteiten naar België te verplaatsen en/of de activiteiten in België uit te breiden met daaraan gekoppeld substantieel nieuwe investeringen en/of het scheppen van nieuwe banen, en toe te lichten op basis waarvan die voorwaarden worden opgelegd;
- uit te leggen waarom de correcties alleen gelden voor de winst die door bijkomende investeringen wordt gegenereerd, of voor de naar België verplaatste activiteiten - in tegenstelling tot de winst die reeds bestaande activiteiten opleveren.

Voorts verzoekt de Commissie belanghebbende derden om:

- de Commissie mee te delen of zij vinden dat de daadwerkelijke verrekenprijzen die zijn vastgesteld voor de intragroepstransacties of -betrekkingen op basis waarvan zij om eenzijdige neerwaartse correcties verzoeken, at arm's length zijn. En zo ja, waarom zij de gevraagde eenzijdige neerwaartse correctie dan toch noodzakelijk achten. En zo niet, waarom zij dan niet in eerste instantie het arm's length-beginsel toepassen bij het vaststellen van hun daadwerkelijke verrekenprijzen;
- de Commissie mee te delen hoe de in België vrijgestelde winst daadwerkelijk werd toegerekend aan de andere entiteiten van de groep en zowel boekhoudkundig als fiscaal werden verwerkt.

België wordt verzocht onverwijld een afschrift van deze brief aan de potentiële begunstigden van de steunmaatregel te doen toekomen.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en vestigt uw aandacht op artikel 14 van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad⁵¹, waarin wordt bepaald dat alle onrechtmatige steun van de begunstigde kan worden teruggevorderd.

Voorts deelt de Commissie België mee dat zij de belanghebbenden door de bekendmaking van deze brief en een samenvatting daarvan in het *Publicatieblad van de Europese Unie* in kennis zal stellen. Tevens zal zij de belanghebbenden in de EVA-Staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement bij het *Publicatieblad van de Europese Unie* in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

Ingeval deze brief vertrouwelijke gegevens mocht bevatten die niet aan derden mogen worden bekendgemaakt, wordt u verzocht de Commissie daarvan binnen vijftien werkdagen vanaf de ontvangst van dit schrijven in kennis te stellen. Ontvangt de Commissie binnen die termijn geen met redenen omkleed verzoek, dan neemt zij aan dat u instemt met mededeling aan derden en bekendmaking van de volledige tekst van dit schrijven in de authentieke taal op Internet:

<http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm>

Dit verzoek dient bij aangetekend schrijven of per faxbericht te worden gericht aan:

Europese Commissie
Directoraat-generaal Concurrentie
Griffie Staatssteun
Madouplein 1
B-1049 Brussel
Fax: (+32) 2 296 12 42

Met de meeste hoogachting,
Voor de Commissie

Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie

⁵¹ PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1, laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EU) nr. 734/2013 van 22 juli 2013 (PB L 204 van 31.7.2013, blz. 15).