



Brussel, 29.7.2016
C(2016) 4809 final

OPENBARE VERSIE

Dit document is een intern document van de
Commissie dat louter ter informatie is bedoeld.

Betreft: Steunmaatregel SA.42007 (2015/N) – België
Alternatieve inkomstenbelastingregeling voor de diamantgroothandel

Excellentie,

1. DE PROCEDURE

- (1) Op 28 mei 2015 hebben de Belgische autoriteiten bij de Commissie aanmelding gedaan van een ontwerpmaatregel waarbij een specifieke inkomstenbelastingregeling wordt ingevoerd voor de groothandel in ruwe en geslepen diamant (hierna "diamanthatelaren" genoemd) in België (hierna "het initiële Diamant Stelsel" genoemd).
- (2) Op 15 juli 2015 heeft de Commissie België een verzoek om inlichtingen over die maatregel gezonden. Op 10 en 23 september 2015 heeft de Commissie het antwoord van België ontvangen. Op 20 oktober 2015 vond een bijeenkomst tussen de Commissie en België plaats.
- (3) Op 23 oktober 2015 verzocht België om de schorsing van de aanmeldingsprocedure. Op 18 december 2015 vond een tweede bijeenkomst tussen de Commissie en België plaats.

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

- (4) Op 29 maart 2016 heeft België, na overleg met de Commissie, de oorspronkelijke aanmelding ingrijpend gewijzigd en is het met een voorstel gekomen voor een alternatieve belastingregeling voor de activiteiten van diamanthandelaren (hierna "het Diamant Stelsel" genoemd).¹
- (5) Op 3 mei 2016 verzocht de Commissie om toelichting bij het Diamant Stelsel. Op 31 mei 2016 vond een bijeenkomst tussen de Commissie en België plaats. Op 26 mei en 11 juni 2016 heeft België de Commissie bijkomende informatie verschaft over het Diamant Stelsel.

2. NADERE BESCHRIJVING VAN DE MAATREGEL

2.1. De oorspronkelijk aangemelde regeling

- (6) Het initiële Diamant Stelsel zoals dat werd aangemeld, was een specifieke belastingregeling waarbij het belastbare inkomen uit de groothandel in ruwe en geslepen diamant (de belastbare grondslag) zou worden bepaald als een forfaitair percentage (0,55 %) van de jaarlijkse omzet behaald met de handel in diamant. Die belastbare grondslag zou worden onderworpen aan ofwel het standaardtarief van de Belgische vennootschapsbelasting (33,99 %) ofwel progressieve tarieven in de personenbelasting (gaande van 25 % tot 50 %). In het initiële Diamant Stelsel zouden geen van de gebruikelijke aftrekken van beroepskosten of de aftrek van overgedragen verliezen, noch specifieke belastingaftrekken kunnen worden toegepast. Het percentage van 0,55 % was vastgesteld op basis van een studie die de Belgische autoriteiten door een consultancybureau hadden laten uitvoeren. Het werd berekend om de nettowinstmarge weer te geven die voor diamanthandelaren mag worden verwacht.

2.2. De gewijzigde regeling

- (7) In het Diamant Stelsel wordt de brutomarge (Gross Profit Margin - hierna "GPM" genoemd)² - en dus de kostprijs van de verkoop (Cost of Goods Sold - hierna "COGS" genoemd)³ - van groothandelaren in diamant vervangen door een bedrag dat wordt berekend als een forfaitair percentage van hun omzet. Voor alle overige elementen om de netto-inkomsten vast te stellen (d.w.z. correcties en aftrekken), worden de bestaande regels van de vennootschapsbelasting gevolgd. Deze bijzondere regeling verschilt van de gewone regeling inzake inkomstenbelasting doordat een forfaitair GPM- en COGS-percentage wordt bepaald. Zij maakt geen gebruik van de GPM en COGS die voortvloeien uit de bedragen die in de boekhouding van de diamanthandelaar zijn opgenomen.
- (8) België wil als algemene regel een forfaitair GPM-percentage van 2,1 % invoeren voor alle groothandelaren in diamant, ongeacht hun businessmodel (diamanthandelaren of "diamantfabrikanten" die diamanten snijden en slijpen) of hun

¹ Het initiële Diamant Stelsel was niet langer onderdeel van de aanmelding. In wezen kwam de aanpassing van de oorspronkelijk aangemelde regeling neer op een nieuwe aanmelding.

² De GPM stemt overeen met het verschil tussen de verkopen (omzet) en de directe kostprijs van de verkoop (COGS).

³ De COGS is de kostprijs die rechtstreeks verband houdt met de verkochte goederen (ruwe of geslepen diamant) in het belastbare tijdperk. Bij COGS kan het met name gaan om de kosten van aangekochte diamant, de arbeidskosten van het snijden of slijpen van de diamanten, en de afname (+) of toename (-) van de waarde van de diamantvoorraad.

omvang, om een maximum aan eenvormigheid en duidelijkheid over de nieuwe regeling te garanderen. Dit betekent dat de COGS zal worden vastgesteld op 97,9 % van de omzet. Daardoor hoeft er geen gedetailleerde inspectie door de fiscus plaats te vinden met betrekking tot de opvolging van de voorraden en de berekening van de COGS bij het bepalen van de belastbare winst.

- (9) Wat betreft "fabrikanten" van diamant, d.w.z. handelaren die ruwe diamant aankopen en deze snijden en slijpen, zal het Diamant Stelsel op dezelfde voorwaarden gelden (COGS en GPM zullen worden vastgesteld op hetzelfde omzetpercentage als voor andere handelaren), ook al kunnen die handelaren worden geacht een ander businessmodel te hanteren en meer toegevoegde waarde te creëren dan handelaren die alleen actief zijn in de handel in ruwe of geslepen diamant. Om evenwel een billijke en gelijke behandeling van alle diamanthandelaren te verzekeren, d.w.z. om rekening te houden met het feit dat "fabrikanten" van diamant doorgaans een hogere marge hebben dan de standaardmarge die in het Diamant Stelsel wordt gebruikt, en om te voorkomen dat daarnaast exploitatiekosten met betrekking tot de diamantproductie op de belastbare grondslag in mindering zouden worden gebracht, zullen alle kosten met betrekking tot de diamantverwerking als niet-aftrekbaar worden beschouwd ("verworpen uitgaven").
- (10) Naast de forfaitaire berekening van de GPM- en COGS-percentages, wordt in het Diamant Stelsel ook een minimumbedrag voor het netto belastbare inkomen (de belastbare grondslag) en een minimumbezoldiging van bedrijfsleiders ingevoerd.
- (11) Het minimale belastbare inkomen wordt bepaald op 0,55 % van de omzet (cf. het initiële Diamant Stelsel).
- (12) De referentiebedragen voor de minimumbezoldiging van bedrijfsleiders worden vastgesteld in verhouding tot de met de diamanthandel behaalde jaaromzet, en wel als volgt:
 - 19 645 EUR voor een omzet tot 1 620 720 EUR per jaar;
 - 32 745 EUR voor een omzet tussen 1 620 720 EUR en 8 103 395 EUR per jaar;
 - 49 110 EUR voor een omzet tussen 8 103 395 EUR en 16 207 190 EUR per jaar;
 - 65 485 EUR voor een omzet tussen 16 207 190 EUR en 32 414 380 EUR per jaar;
 - 81 855 EUR voor een omzet tussen 32 414 380 EUR en 48 621 570 EUR per jaar, en
 - 98 225 EUR voor een omzet van meer dan 48 621 570 EUR per jaar.
- (13) Aangezien het bepalen van het passende GPM-percentage van cruciaal belang is om te garanderen dat de belasting die op grond van het Diamant Stelsel wordt betaald, gelijkwaardig is met de belasting die volgens de normale belastingregels zou zijn betaald, heeft België toegezegd om het passende karakter van de op grond van het Diamant Stelsel toepasselijke GPM-percentage periodiek (om de vijf jaar) te beoordelen.
- (14) Momenteel zijn groothandelaren in diamant in België onderworpen aan de gewone

regels inzake inkomstenbelasting voor beroepsinkomsten van natuurlijke personen of vennootschappen. Volgens België zijn er geen specifieke boekhoudkundige regels of voorwaarden die voor diamanthandelaren gelden. In de jaren 1990 werd echter, in overeenstemming met de Belgische belastingwetgeving⁴, een specifieke controlenorm ontworpen (het zgn. "Fiscaal Plan"), die tot dusver door de Belgische fiscus wordt gebruikt, meer bepaald een specifiek belastingkantoor te Antwerpen. Dit Fiscaal Plan bevat minima voor de bruto- en nettomarge en wordt toegepast in de situatie waarin het niet mogelijk is om de standaardtechniek voor facturatie en voorraadopvolging toe te passen om individuele stenen doorheen het hele verhandelingsproces te traceren.

- (15) Volgens België is de toepassing van de gewone regels voor het bepalen van de belastbare grondslag, met inbegrip van het gebruik van het Fiscaal Plan, lastig voor de fiscus en ondoelmatig voor het bestrijden van fraude. Het houdt in dat de "bewijskracht" van de boekhouding van de belastingplichtige eerst wordt verworpen en leidt telkens weer tot discussies met de belastingplichtigen en tot rechtsonzekerheid. In de praktijk zijn de meeste van de belastingcontroles voor groothandelaren in diamant op die controlenorm gebaseerd.
- (16) De verificatie van de belastbare winst van diamanthandelaren is ingewikkeld door problemen bij de waardering en opvolging van individuele stenen in de boekhouding. Het traceren van individuele diamanten doorheen de hele handel- en verwerkingsketen is onmogelijk gezien de aard van de producten en de werkwijzen binnen de sector. De waarde van een individuele diamant hangt namelijk af van diverse kenmerken en kan alleen door deskundigen worden beoordeeld. Op groothandelniveau worden diamanten evenwel als grondstoffen verhandeld en op facturen tussen groothandelaren worden geen details gegeven over individuele diamanten. Ze worden ingekocht als bulkgoederen en worden gehersorteerd tot en doorverkocht in andere loten. Facturen tussen groothandelaren vermelden geen details voor individuele diamanten, noch of ze worden gesneden en geslepen en vervolgens verkocht. Na transformatie zijn de stenen van uitzicht en waarde veranderd en het is onmogelijk om nog te achterhalen van welke ruwe steen ze afkomstig zijn. Bijgevolg is het nagenoeg onmogelijk voor belastingcontroleurs om individuele stenen en de voorraden ervan op te volgen en om de waarde van gesneden en geslepen diamanten te bepalen op basis van de boekhouding van de groothandelaren.
- (17) Die complicaties leidden ertoe dat de boekhoudkundige stukken van diamantbedrijven stelselmatig worden verworpen als basis voor de taxatie en dat de belastingcontroleurs het Fiscaal Plan gebruiken om de belastbare winst van die bedrijven te bepalen. De fiscus hanteert minimumdrempels in termen van brutomarge en in termen van nettowinst die een bepaalde diamanthandelaar geacht wordt te behalen. Beide minimumdrempels worden berekend als een percentage van de omzet.

⁴ Op grond van de artikelen 340 en 342 van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB) kan de fiscus, bij gebreke van voldoende bewijskrachtige gegevens (zoals geldige jaarrekeningen), het bedrag van de belastbare inkomsten bepalen op basis van bepaalde feitelijke vermoedens (art. 340 WIB) en/of de normale nettowinst van soortgelijke belastingplichtigen, met inachtneming van onder meer de inkomsten of de omzet behaald door de betrokken belastingplichtige (art. 342 WIB).

- (18) Bij de belastingcontrole worden momenteel dubbele minimumnormen gebruikt. Beide minimumnormen gelden tegelijkertijd en kunnen als volgt worden samengevat:
- De brutomarge van een diamanthandelaar moet bepaalde minima bereiken, die zijn bepaald als percentage van de omzet. Eventuele tekorten worden gevoegd bij het bedrag van de brutomarge dat op basis van de jaarrekeningen wordt verkregen. De referentiebedragen inzake de brutomarge zijn als volgt vastgesteld:
 - 3,2 % voor een omzet tussen 0 EUR en 2 475 000 EUR;
 - 2,7 % voor een omzet tussen 2 475 000 EUR en 7 425 000 EUR;
 - 2,2 % voor een omzet tussen 7 425 000 EUR en 24 750 000 EUR;
 - 1,7 % voor een omzet tussen 24 750 000 EUR en 74 250 000 EUR, en
 - 1,2 % voor een omzet van meer dan 74 250 000 EUR.
 - De netto-inkomsten van een diamanthandelaar moeten ook een bepaald minimum bereiken, dat is bepaald als een percentage van de omzet. Het bedrag van de netto-inkomsten dat op basis van de jaarrekeningen wordt verkregen, wordt met eventuele verschillen verhoogd. De referentiebedragen inzake netto-inkomsten zijn als volgt vastgesteld:
 - 0,25 % voor een omzet tussen 0 EUR en 2 475 000 EUR;
 - 0,215 % voor een omzet tussen 2 475 000 EUR en 7 425 000 EUR;
 - 0,175 % voor een omzet tussen 7 425 000 EUR en 24 750 000 EUR;
 - 0,135 % voor een omzet tussen 24 750 000 EUR en 74 250 000 EUR, en
 - 0,1 % voor een omzet van meer dan 74 250 000 EUR.
- (19) De verklaarde doelstelling van het Diamant Stelsel is het terugdringen van de mogelijkheden voor belastingfraude in de sector en het zorgen voor een voorspelbare fiscale omgeving en rechtszekerheid voor diamanthandelaren. De verwachting is dat met deze maatregel de controlemoeilijkheden worden opgevangen wat betreft voorraadwaardering en -opvolging van groothandelaren die deskundigheid en tijd vergen, lastig zijn en doorgaans tot betwistingen leiden.

3. HET STANDPUNT VAN DE BELGISCHE AUTORITEITEN

- (20) Volgens België lost het vervangen van de daadwerkelijke COGS door een forfaitair bedrag dat wordt berekend als een percentage van de omzet, problemen bij de belastingcontrole op. Immers, de controlemoeilijkheden inzake voorraadwaardering en -opvolging spelen niet langer bij het berekenen van de COGS.
- (21) Volgens de Belgische Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) wordt de COGS als volgt bepaald:
- de totale waarde van goederen (stenen) aangekocht tijdens de boekhoudkundige

periode (de kostprijs van aankopen doet de behaalde marge dalen);

- *plus* de afname van de waarde van de voorraad tijdens de boekhoudkundige periode (omdat de voorraadwaarde van de verkochte goederen (stenen) die boekhoudkundig tot de beginvoorraad behoorden, ook als kosten van de tijdens de desbetreffende boekhoudkundige periode behaalde omzet moeten worden afgetrokken);
- *minus* de toename van de waarde van de voorraad tijdens de boekhoudkundige periode (omdat, voor zover de aangekochte goederen tijdens de boekhoudkundige periode in de eindvoorraad terechtkomen, ze niet worden verkocht en de waarde ervan niet als kosten voor het behalen van de omzet van het lopende jaar mogen worden afgetrokken).

- (22) De waardering van de voorraad resulteert in een hogere of lagere voorraadwaarde aan het eind van de periode, die dan weer de daadwerkelijke boekhoudkundige brutomarge beïnvloedt. Door ten behoeve van de inkomstenbelasting een forfaitair COGS-bedrag te introduceren, wordt alleen de impact van de daadwerkelijke waardering van de voorraad in de financiële rekeningen uitgeschakeld - en vervalt ook de voorwaarde om de waardering van de voorraad te (proberen) controleren.
- (23) Voorts wordt het effect van de waarde van bepaalde specifieke stenen op de berekening van de brutomarge (en dus de nettowinst) geneutraliseerd, waardoor de voorwaarde vervalt om de voorraadopvolging te (proberen) controleren.
- (24) Volgens België behelst het Diamant Stelsel geen staatssteun. Met deze regeling wordt immers geen financieel of economisch voordeel toegekend aan de betrokken diamanthandelaren omdat zij, alles samengenomen, meer belasting zullen betalen dan in het kader van de normale inkomstenbelasting. De verwachting is dat de sector driemaal meer belasting zal betalen dan groothandelaren in diamant thans onder de normale regeling betalen⁵.
- (25) België voert aan dat een eventuele selectiviteit van het Diamant Stelsel wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel omdat deze noodzakelijk is om een billijk bedrag aan belastingen in de diamantsector te innen. De regeling is een aanpassing van het algemene stelsel om te voldoen aan de bijzondere kenmerken van de betrokken diamanthandelaren.
- (26) Het Diamant Stelsel is opgevat als een gerichte maatregel, die alleen geldt voor ondernemingen waarvan de activiteit daadwerkelijk problemen inzake voorraadwaardering en -opvolging doet rijzen, en is beperkt tot de daadwerkelijke omzet die verband houdt met de diamanthandel.
- (27) Uit technisch oogpunt is de maatregel zodanig vormgegeven dat deze alleen minimaal afwijkt van de Belgische belastingwetgeving, d.w.z. alleen van toepassing is op bepaalde aspecten van de vaststelling van het netto belastbare inkomen, terwijl de overige bepalingen van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB) ongewijzigd blijven.

⁵ Momenteel betaalt de sector rond 20 miljoen EUR inkomstenbelasting terwijl hij onder het Diamant Stelsel meer dan 70 miljoen EUR zou betalen.

- (28) Bovendien zou met het Diamant Stelsel het belastbare inkomen zo dicht mogelijk aansluiten bij de daadwerkelijke netto-inkomsten. Immers, afgezien van de benaderende waarde van de GPM (en COGS), zou het netto belastbare inkomen worden berekend door alle (andere) elementen in aanmerking te nemen die worden meegenomen bij de berekening van de boekhoudkundig vastgestelde netto-inkomsten in België. Onder het Diamant Stelsel zullen bijna alle elementen die verband houden met de boekhoudkundige winst- en verliesrekening, hun weg vinden naar de berekening van het netto belastbare inkomen.
- (29) Het enige verschil zou zijn dat het probleem van de fiscale controle met betrekking tot de COGS, die tot dusver de belangrijkste hinderpaal is, zou worden vermeden en zo zou worden opgelost, doordat de COGS als forfaitair percentage van de omzet wordt berekend. Bijgevolg zouden de diamanthandelaren worden belast op basis van hun boekhoudkundige netto-inkomsten, zij het dat, in het kader van de Belgische inkomstenbelasting, maar één van de elementen in de berekening (de COGS) wordt vervangen door een forfaitair percentage van de inkomsten, om zo de bekende problemen van fiscale controle op te lossen.
- (30) Voorts zijn de Belgische autoriteiten van mening dat de maatregel het handelsverkeer niet beïnvloedt omdat er momenteel geen concurrentie is tussen in België gevestigde diamanthandelaren en marktdeelnemers uit andere lidstaten, aangezien in Europa het enige centrum voor het verhandelen van ruwe en geslepen diamant op groothandelsbasis Antwerpen is.
- (31) De Belgische autoriteiten voeren ook aan dat de bijzondere regeling een budgettair overschot zou opleveren - en geen derving van belastinginkomsten. Daarom zou de regeling geen derving van staatsmiddelen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU inhouden.
- (32) Ten slotte dient, zo nog steeds de Belgische autoriteiten, de bijzondere regeling voor groothandelaren in diamant, zelfs indien deze geacht zou worden staatssteun te vormen, verenigbaar te worden verklaard met de interne markt op grond van artikel 107, lid 3, onder c), VWEU, omdat deze regeling inzet op het tot stand brengen van een gelijk speelveld tussen de Europese diamanthandel en andere concurrerende centra in de wereld (concurrentievermogen) om diamanthandelaren in Antwerpen - dus in de Unie - te houden. Antwerpen concurreert met diverse andere centra in de wereld. Volgens België verliest het Europese (d.w.z. Belgische) centrum voor diamanthandel momenteel concurrentievermogen en banen aan handelscentra buiten de EU (Israël, Dubai en India) die wat betreft belastingen, regelgeving en toezicht in een gunstiger klimaat opereren.
- (33) Volgens de Belgische autoriteiten is de regeling passend en noodzakelijk en heeft ze geen invloed op de mededinging en het handelsverkeer.

4. BEOORDELING VAN DE MAATREGEL

- (34) Overeenkomstig artikel 107, lid 1, VWEU zijn "[b]ehoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, 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".

- (35) Om een maatregel als steun in de zin van deze bepaling te kunnen aanmerken, moet bijgevolg aan elk van de volgende voorwaarden zijn voldaan: i) met de maatregel moet de onderneming een voordeel worden verleend; ii) dat voordeel moet selectief zijn; iii) de maatregel moet toerekenbaar zijn aan de Staat en uit staatsmiddelen worden bekostigd, en iv) de maatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden.

4.1. Voordeel voor een onderneming

- (36) Volgens rechtspraak van de Unierechter omvat het begrip "staatssteun" niet alleen positieve prestaties, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken.⁶ Een voordeel kan worden verleend via verschillende soorten verlaging van de belastingdruk van een onderneming en met name door een verlaging van het toepasselijke belastingtarief, versmalling van de belastbare grondslag of een vermindering van het aan belasting verschuldigde bedrag.⁷ Hoewel in het kader van een belastingverlagende maatregel geen positieve overdracht van staatsmiddelen plaatsvindt, wordt daarmee wel een voordeel verleend doordat daarmee de financiële situatie van de begunstigde ondernemingen verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen en de Staat daardoor inkomsten derft.⁸
- (37) Met het Diamant Stelsel wordt een forfaitair percentage van 2,1 % van de omzet ingevoerd om de GPM te berekenen (respectievelijk 97,9 % van de omzet voor COGS), terwijl alle overige elementen voor het vaststellen van de boekhoudkundige netto-inkomsten de gewone regels in de inkomstenbelasting in België zullen volgen. Het percentage van 2,1% was vastgesteld op basis van een studie die België door een consultancybureau had laten uitvoeren. De benchmarkingstudie bestrijkt 292 van de 928 geregistreerde diamanthandelaren die goed zijn voor rond 24,5 miljard EUR omzet (op een totaal van 28,7 miljard EUR), d.w.z. meer dan 85% van de volledige sector van de diamanthandel, waardoor deze als statistisch relevant kan gelden.
- (38) Het percentage van 2,1 % stemt overeen met het gewogen gemiddelde van het bovenste kwartiel van de GPM van kleine, middelgrote en grote handelaren in de sector over de periode 2012-2014 (met 1,65 % als mediaan). Volgens de studie betekent een en ander dat, door de 2,1 % GPM te hanteren, ten minste 75% van de groothandelaren in diamant die in de studie aan bod kwamen, een hoger bedrag aan belasting zouden hebben betaald dan zij in de periode 2012-2014 onder de gewone regels inzake inkomstenbelasting hebben gedaan. België merkt voorts op dat de 2,1% van de omzet om de GPM te berekenen, hoger ligt dan de gecorrigeerde GPM die de Belgische fiscus in het verleden verkreeg toen hij de bewijskracht van de

⁶ Arrest van het Hof van Justitie van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punt 38.

⁷ Zie arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, *Italië/Commissie*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132; arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21-31. Zie ook punt 9 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3).

⁸ Arrest van het Hof van Justitie van 15 juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 en C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, punt 30, en arrest van 15 maart 1994, *Banco Exterior de España / Ayuntamiento de Valencia*, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14.

boekhouding van diamanthandelaren verwierp en hen belaste op grond van het fiscale controlemechanisme.

- (39) Niettemin betekent een en ander dat, op het niveau van de individuele belastingplichtige, het gebruik van het gewogen gemiddelde van het bovenste kwartiel van het GPM-percentages inhoudt dat onder het Diamant Stelsel (mocht dat zijn toegepast) de door sommige van de betrokken ondernemingen over de periode 2012-2014 verschuldigde belasting lager zou uitkomen dan onder de gewone regels van de inkomstenbelasting.
- (40) Voorts valt, rekening houdende met het feit dat het Diamant Stelsel is gebaseerd op een loutere benadering van de reële GPM van diamanthandelaren, niet uit te sluiten dat bepaalde diamanthandelaren onder deze regeling minder belasting zouden betalen dan het geval zou zijn indien hun reële GPM in aanmerking werd genomen.
- (41) Het is inderdaad zo dat het Diamant Stelsel niet alleen berust op het bepalen van een forfaitaire GPM, maar ook bijkomende garanties bevat die de mogelijkheden moeten beperken dat in dit soort situaties incidenteel onverwachte voordelen spelen:
- voor de belastbare grondslag wordt een minimum bepaald dat is vastgesteld als een percentage van de omzet;
 - een minimumvergoeding voor de bedrijfsleider wordt opgelegd en ingeval het minimum niet wordt nageleefd, wordt dit onverwachte voordeel bij de belastbare grondslag van de handelaar gevoegd;
 - de kosten voor de verwerking van diamanten zullen worden verworpen als niet-aftrekbare uitgaven;
 - het bovenste kwartiel van het GPM-percentages dat als het standaard GPM-percentages wordt gebruikt, zal op gezette tijdstippen worden herzien op basis van de reële GPM- en COGS-cijfers zoals die uit de boekhouding van de handelaren blijken. Deze herziening zal ten minste om de vijf jaar plaatsvinden.
- (42) Met deze garanties worden evenwel alleen de mogelijkheden van voordelen voor diamanthandelaren verminderd - niet uitgeschakeld.
- (43) Daarom valt niet uit te sluiten dat met het Diamant Stelsel in bepaalde omstandigheden mogelijk een economisch voordeel aan bepaalde handelaren wordt verleend.

4.2. Selectiviteit

- (44) Een maatregel is selectief indien deze bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Wat belastingregelingen betreft, heeft het Hof van Justitie bepaald dat de selectiviteit van de maatregel in beginsel dient te worden beoordeeld aan de hand van een onderzoek in drie stappen.⁹ In eerste instantie moet worden bepaald wat de algemene of normale

⁹ Zie bijv. arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Commissie/Nederland ("Stikstofoxiden"), ECLI:EU:C:2011:551; arrest Adria-Wien Pipeline, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2001:598; arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 t/m C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, en arrest van het

belastingregeling is die in de lidstaat geldt: de zogeheten referentieregeling. In tweede instantie moet worden nagegaan of een bepaalde maatregel van die regeling afwijkt, voor zover deze differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Indien de betrokken maatregel geen afwijking van de referentieregeling is, is hij niet selectief. Indien dat wel het geval is (en hij dus a priori selectief is), dient in de derde stap van het onderzoek te worden bezien of de afwijkende maatregel gerechtvaardigd wordt door de aard of de opzet van de fiscale referentieregeling.¹⁰ Indien een a priori selectieve maatregel door de aard of de opzet van de regeling gerechtvaardigd wordt, zal hij niet als selectief worden beschouwd en zal hij dus buiten de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU vallen.

4.2.1 De referentieregeling

- (45) De referentieregeling is het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst. De referentieregeling bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn - op grond van objectieve criteria - voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Het bepalen van het referentiestelsel hangt dus af van elementen zoals de belastbare personen, de heffingsgrondslag, de belastbare feiten en de toepasselijke belastingtarieven.
- (46) In de onderhavige zaak wordt de referentieregeling gevormd door de gewone regels voor het belasten van inkomsten in het kader van de Belgische regeling inzake inkomstenbelastingen. Die regels hebben als intrinsieke doelstelling de belasting van inkomsten van alle belastingplichtigen die in België belastingplichtig zijn. De totale inkomsten worden vastgesteld volgens de regels die zijn vastgelegd in de bepalingen om de winst voor individuele ondernemers te berekenen zoals die zijn omschreven in artikel 24 van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92).¹¹ Het belastbare inkomen wordt berekend als de inkomsten minus aftrekbare uitgaven, hetgeen het uitgangspunt vormt voor de berekening van de totale belastbare winst in het Belgische stelsel voor de inkomstenbelasting.

4.2.2 Afwijking van de referentieregeling

- (47) In een tweede stap moet worden nagegaan of de maatregel afwijkt van de referentieregeling.
- (48) Met het Diamant Stelsel wordt een andere methode ingevoerd voor het berekenen van de COGS van diamanthandelaren met het oog op het bepalen van hun belastbare inkomsten. Volgens de gewone regels inzake inkomstenbelasting gebeurt het bepalen van het belastbare inkomen van een belastingplichtige op basis van de in de boekhouding geboekte COGS. Onder het Diamant Stelsel wordt de COGS bepaald door een forfaitaire GPM toe passen als een percentage van de omzet van die handelaren. Voor alle overige elementen om de boekhoudkundige netto-inkomsten vast te stellen, worden de bestaande regels van de vennootschapsbelasting gevolgd.

Hof van Justitie van 29 april 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252.

¹⁰ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3).

¹¹ Overeenkomstig artikel 183 WIB 92 wordt winst die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting, doorgaans volgens diezelfde beginselen berekend.

- (49) Aangezien met het Diamant Stelsel specifieke regels worden ingevoerd voor het berekenen in de inkomstenbelasting van de belastbare grondslag voor een selecte groep ondernemingen, d.w.z. groothandelaren in ruwe en geslepen diamant, die differentieert ten opzichte van de normale regels inzake inkomstenbelasting in België, is de Commissie van oordeel dat de regeling op het eerste gezicht selectief is.

4.2.3 *Rechtvaardiging op grond van de aard en de opzet van het belastingstelsel*

- (50) Een maatregel die afwijkt van de referentieregeling, is niet selectief indien deze wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van dat stelsel. Dit is het geval wanneer deze resulteert uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van de regeling.¹² Het staat aan de lidstaat om die rechtvaardiging te leveren.
- (51) Volgens België is het bepalen van de belastbare grondslag volgens de gewone regels inzake inkomstenbelasting, op basis van de in de boekhouding geboekte COGS, sterk afhankelijk van de voorraadwaarde van diamanten. Die waarde valt eenvoudig door de belastingplichtige te manipuleren en voor de fiscus is het moeilijk om die waarde te beoordelen en te corrigeren via belastingcontroles. Bijgevolg zou de toepassing van de gewone regels op groothandelaren in diamant niet garanderen dat zij hun billijke deel aan belastingen betalen. Door een forfaitair GPM-percentage toe te passen, worden de problemen bij de belastingcontroles met de beoordeling van het bedrag van de COGS vermeden en wordt tegelijk de fraudeproblematiek aangepakt. Met het Diamant Stelsel verdwijnt dus de mogelijkheid om de voorraadwaarde te manipuleren - en de noodzaak om deze in detail te controleren.
- (52) Daarbij komt dat, volgens België, op basis van de cijfers over de periode 2012-2014 en de benchmarkingstudie, de toepassing van het Diamant Stelsel naar verwachting een extra fiscale bijdrage van de sector zal opleveren van ten minste 50 miljoen EUR op jaarbasis. Bijgevolg zou, alles samengenomen, de groothandel in diamant meer dan driemaal meer belasting betalen dan ze voordien onder de normale regeling inzake de inkomstenbelasting betaalden.¹³
- (53) Het Diamant Stelsel is bedoeld om de door groothandelaren in diamant betaalde belasting te doen toenemen, met bijzondere aandacht voor belastingplichtigen die, bij toepassing van de gewone belastingregels, misschien niet hun billijke deel aan belastingen zouden betalen.
- (54) Het feit dat, ondanks al deze waarborgen, bepaalde ondernemingen in een specifiek jaar minder zouden worden belast omdat hun reële GPM hoger uitkomt dan 2,1 %, wordt toch gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel, nl. de doelmatigheid van belastingcontroles en de fraudebestrijding. Het Diamant Stelsel is immers een antwoord op specifieke moeilijkheden die de fiscus in het verleden in de sector van de groothandel in diamanten ondervond om in de inkomstenbelasting de correcte belastbare grondslag te verifiëren en vast te stellen.
- (55) De vaststelling van een forfaitair GPM-percentage zorgt ervoor dat de overgrote

¹² Zie bijv. arrest Paint Graphos, reeds aangehaald, ECLI:EU:C:2011:550, punt 69.

¹³ Momenteel betaalt de sector rond 20 miljoen EUR en van het Diamant Stelsel wordt een belastingopbrengst van 70 miljoen EUR verwacht.

meerderheid van de diamanthandelaren meer belasting zal betalen dan onder de gewone regels inzake inkomstenbelasting, d.w.z. de referentieregeling. Ook worden hiermee de meest omslachtige controles - met name de waardering en de opvolging van de diamantvoorraden - vermeden, alsmede de onzekerheid in verband met belastingplichtigen die de belastingaanslag aanvechten. Daartegenover staat dat enkele belastingplichtigen misschien minder belasting betalen indien hun daadwerkelijke GPM-percentages hoger uitkomt dan het forfaitaire percentage. De Commissie is van mening dat het voordeel dat in dat soort situaties zou kunnen worden toegekend, inherent is aan het functioneren van het Diamant Stelsel en wordt gerechtvaardigd door de doelstellingen die met het belastingstelsel worden nagestreefd.

- (56) Wat betreft de behandeling van "fabrikanten" van diamant, de verwerping van de directe kosten met betrekking tot de verwerking van de stenen, is passend om het gebruik van de 2,1 % GPM (in plaats van een hogere GPM) te neutraliseren. Door deze verwerping worden namelijk alle kosten voor diamantverwerking die aan de bron liggen van hun hogere GPM, bij hun belastbare grondslag gevoegd. Zodoende wordt hiermee een billijke en gelijke behandeling van alle diamanthandelaren verzekerd, en is deze gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel.
- (57) Voorts is de Commissie van oordeel dat de vormgeving van het Diamant Stelsel - d.w.z. de toepassing van het gewogen gemiddelde van het bovenste kwartiel van het GPM-percentages op alle groothandelaren in diamant en de bijkomende waarborgen die zijn gegeven - een afdoende en evenredig middel lijkt te zijn om het Diamant Stelsel zo scherp af te bakenen dat het aantal mogelijke begunstigden van onverwachte fiscale voordelen tot het minimum beperkt wordt, in lijn met de antifraudedoelstelling van het Diamant Stelsel. Volgens de Commissie zou dit soort voordeel namelijk inherent zijn aan het functioneren van het Diamant Stelsel. Immers, het feit dat de GPM op een bepaald niveau wordt vastgesteld - zelfs al is dat zo hoog als het bovenste kwartiel van de distributie - houdt het risico in dat bepaalde belastingplichtigen, in bepaalde jaren, een reële GPM te zien geven die hoger uitkomt dan het forfaitaire percentage.
- (58) Bijgevolg beschouwt de Commissie de afwijking van de referentieregeling door het Diamant Stelsel als gerechtvaardigd door de aard en de opzet van dat stelsel.

4.3. Conclusie met betrekking tot de vraag of er sprake is van steun

- (59) De Commissie concludeert dat het Diamant Stelsel zodanig is vormgegeven dat het de mogelijkheid van een voordeel tot een minimum beperkt en dat, mocht er toch een voordeel aan bepaalde ondernemingen worden toegekend, dat inherent is aan het functioneren van de maatregel en wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het Belgische stelsel van de inkomstenbelasting. Op grond hiervan is de Commissie van oordeel dat met het Diamant Stelsel geen selectief voordeel aan bepaalde ondernemingen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU zal worden toegekend.
- (60) Aangezien de aanwezigheid van een selectief voordeel niet is aangetoond, is niet alle cumulatieve voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU voldaan. Daarom acht de Commissie het niet noodzakelijk om na te gaan of de andere voorwaarden om een maatregel als staatssteun aan te merken, vervuld zijn en concludeert zij dat het Diamant Stelsel geen staatssteun vormt in de zin van voornoemde bepaling.

5. BESLUIT

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de bevinding dat de maatregel waarmee een alternatieve inkomstenbelastingregeling voor de sector van de groothandel in diamant wordt ingevoerd, geen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

Ingeval deze brief vertrouwelijke gegevens bevat die niet 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 de vastgestelde 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 elektronisch te worden gezonden aan het volgende adres:

Europese Commissie
Directoraat-Generaal Concurrentie
Griffie Staatssteun
B-1049 Brussel
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Hoogachtend,
Voor de Commissie

Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie