



Brussel, 16.9.2019
C(2019) 6572 final

<p>In de openbare versie van dit besluit zijn, overeenkomstig de artikelen 30 en 31 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (niet-openbaarmaking van informatie die onder de geheimhoudingsplicht valt), delen van de tekst weggelaten. Weggelaten delen zijn met vierkante haken [...] aangegeven.</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.53964 (2019/NN) - België
Vrijstelling van overwinst verleend aan Luciad

Excellentie,

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (“VWEU”) in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake “overwinst” (“het besluit van 2016”)¹. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake “overwinst” onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Luciad NV (“Luciad”) ontving twee rulings inzake “overwinst” en werd door België aangemerkt als een van de

¹ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

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

begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Luciad teruggevorderd.

- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie (“het Gerecht”) geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake “overwinst” ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (“het Hof van Justitie”)².
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake “overwinst” die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake “overwinst” die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de rulings die aan Luciad zijn afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) Luciad is gevestigd in Leuven, België, en maakt deel uit van de Luciad-groep (“de Groep”), een internationale leverancier van instrumenten voor geografische informatiesystemen gespecialiseerd in hoogperformante “geospatial situational awareness”. De Groep heeft activiteiten in België, Frankrijk en de Verenigde Staten en klanten in de sectoren luchtvaart en vervoer en in de sectoren defensie en veiligheid.
- (6) Eind 2008 boekte Luciad een jaaromzet van 7 miljoen EUR en had zij 50 fulltimewerknemers in Leuven (België). In 2009 opende Luciad kantoren in Washington (Verenigde Staten) en Parijs (Frankrijk). Voor 2010/2011 verwachtte de Groep 60 extra banen te creëren en voor 2012/2013 nog eens 100 extra banen³.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De “omstreden maatregelen” in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde rulings (“de rulings”) en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Luciad die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Luciad een vrijstelling van “overwinst” hebben toegekend:

² Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

³ Alle gegevens komen uit de ruling van 2010 en de ruling van 2013, zoals gedefinieerd in punt (7).

- Op 20 april 2010 heeft Luciad een ruling inzake “overwinst” verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2013 bestrijkt (“de ruling van 2010”)⁴. In de ruling van 2010 heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen (“de Rulingcommissie”) beslist dat [40-60] % van de werkelijke winst vóór rente en belastingen (Earnings Before Interest and Taxes, afgekort EBIT) van Luciad op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (“WIB 92”) in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als “overwinst” (ook “excessieve winst” genoemd).
- De ruling van 2010 werd gewijzigd bij een avenant van 29 november 2011 (“het avenant van 2011”)⁵. Bij het avenant van 2011 werd het percentage “overwinst” dat Luciad op haar belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting in mindering mocht brengen, gewijzigd van [40-60] % naar [40-60] % voor de jaren 2012 en 2013.
- De ruling van 2010 werd verlengd door een fiscale ruling van 10 december 2013 (“de ruling van 2013”)⁶. Bij de ruling van 2013 werd het percentage “overwinst” dat Luciad op haar werkelijke EBIT in mindering mocht brengen, verhoogd tot [50-70] % voor de periode van 1 januari 2014 tot en met 31 december 2018.

2.2.1. De verrichting waarvoor de rulings werden aangevraagd

- (8) In de ruling van 2010 wordt het plan van de Groep beschreven om een “central entrepreneur”-model in te voeren, met Luciad in België als principaal die verantwoordelijk is voor de strategische besluitvorming en belangrijke waardecreërende diensten (d.w.z. “de central entrepreneur”), en lokale verkoopentiteiten in Duitsland, Frankrijk en de Verenigde Staten die verantwoordelijk zijn voor routinefuncties met beperkt risico. Verder wordt daarin uitgelegd dat Luciad het behoud van een gecentraliseerd bedrijfsmodel cruciaal acht om het verwachte groeipotentieel van de Groep te ondersteunen en tegelijkertijd schaalvoordelen te genieten en nieuwe synergie-effecten te creëren in verband met gecentraliseerde R&D, gecentraliseerde opleiding, gecentraliseerde consultingdiensten en gecentraliseerde verkoop en verkoopondersteuning⁷.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling van 2010 valideert de beprijzing van intragroepstransacties tussen Luciad en de lokale verkoopentiteiten binnen het “central entrepreneur”-model. De ruling van 2010 valideert met name het volgende:
- het feit dat Luciad in het “central entrepreneur”-model verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt, terwijl de lokale verkoopentiteiten routinefuncties uitoefenen ten behoeve van Luciad;

⁴ Voorafgaande beslissing 2010.106 van 20 april 2010, gericht aan Luciad.

⁵ Avenant Voorafgaande beslissing 2010.106 van 20 april 2010, gericht aan Luciad.

⁶ Voorafgaande beslissing 2013.510 van 10 december 2013, gericht aan Luciad.

⁷ Ruling van 2010, paragraaf 24.

- het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Luciad en de lokale verkoopentiteiten, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij;
 - de resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding van de lokale verkoopentiteiten zakelijk wordt geacht indien zij een operationele marge van 3,32 % maken (d.w.z. hun operationele winst zou gelijk moeten zijn aan 3,32 % van de omzet/inkomsten).
- (10) De ruling van 2010 legt uit dat Luciad eigenaar is en economische rechten heeft op alle bestaande immateriële activa van de Groep en dat zij verantwoordelijk is voor alle toekomstige ontwikkelingen van die immateriële activa. De ruling stelt vervolgens dat de invoering van het “central entrepreneur”-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Groep als geheel zal profiteren. Op die grond overweegt zij: “Alle groepsvennootschappen, inclusief de Central Entrepreneur, moeten een arm's length vergoeding ontvangen, rekening houdend met hun functioneel en risicoprofiel.”⁸ De ruling vervolgt dat in deze zaak “[d]e toewijzing van eventuele additionele winsten die voortvloeien uit de synergie- en schaalvoordelen aan de Belgische Central Entrepreneur, Luciad NV, zou resulteren in “excessieve” boekhoudkundige winsten in zijn hoofde”⁹.
- (11) De ruling van 2010 stelt vervolgens dat de bovengenoemde “excessieve boekhoudkundige winsten”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kunnen worden vastgesteld als het verschil tussen:
- (i) de winst die Luciad daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de “central entrepreneur”-functies van Luciad.

Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Luciad, d.w.z. de totale omzet van de Groep waarop de arm's length vergoeding voor de lokale verkoopentiteiten en de eigen operationele kosten van Luciad in mindering zijn gebracht. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van een tweede verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Luciad als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst wordt gebenchmarkt op een operationele marge van 11,4 % (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan 11,4 % van de omzet/inkomsten). Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2009 tot en met 2013 wordt in de ruling van 2010 bepaald dat de jaarlijkse “excessieve winst” die mag worden vrijgesteld, [40-60] % bedraagt van de werkelijke EBIT van Luciad in die jaren.

- (12) De ruling van 2010 rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995¹⁰. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet

⁸ Ruling van 2010, paragraaf 32.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ruling van 2010, paragraaf 60.

aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “excessieve winst” in de winst moet worden opgenomen¹¹.

- (13) In de ruling van 2010 wordt verklaard dat Luciad een bedrag gelijk aan [40-60] % van haar jaarlijkse EBIT voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen¹². Dat percentage moet worden herzien en indien nodig worden aangepast na een periode van drie jaar¹³.
- (14) In het avenant van 2011 werd het percentage van de EBIT van Luciad dat op grond van de ruling van 2010 als “overwinst” mocht worden vrijgesteld, aangepast van [40-60] % naar [40-60] % voor de jaren 2012 en 2013. Die aanpassing werd gedaan op basis van de daadwerkelijk geboekte winst van Luciad voor de jaren 2009 en 2010 en de geactualiseerde budgetten voor de jaren 2011 tot en met 2013. De aanpassing wordt gerechtvaardigd op basis van de verminderde winst van Luciad na een daling van de vraag als gevolg van de aanhoudende financiële crisis en continue investeringen.
- (15) In de ruling van 2013 werd de ruling van 2010 gewijzigd en met een periode van vijf jaar verlengd. De ruling van 2013 stemt ermee in dat de lokale verkoopentiteiten moeten worden vergoed tegen een operationele marge van 2,3 % (d.w.z. hun operationele winst zou gelijk moeten zijn aan 2,3 % van de omzet/inkomsten) op basis van een verrekenprijsstudie waarbij de TNMM wordt toegepast, met de lokale verkoopentiteiten als geteste partij en Luciad als de complexere partij¹⁴. De ruling van 2013 bevestigt voorts dat Luciad alle immateriële activa van de Groep bezit en dat de toepassing van het “central entrepreneur”-model synergie-effecten en schaalvoordelen voor de hele Groep tot gevolg zal hebben¹⁵. Op grond van een argumentatie die identiek is aan die welke in de punten (10) en (11) hierboven is uiteengezet, keurt de ruling van 2013 goed dat, op basis van een nieuwe benchmarkingstudie, een operationele marge van 6,1 % een “aangepaste” zakelijke vergoeding voor de “central entrepreneur”-functies van Luciad vormt (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan 6,1 % van de omzet/inkomsten)¹⁶. Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2014 tot en met 2018 verklaart de ruling van 2013 dat Luciad voor de periode 2014-2018 jaarlijks [50-70] % van haar jaarlijkse EBIT in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen en dat dit percentage na een periode van drie jaar moet worden aangepast¹⁷.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (16) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III:

¹¹ Ruling van 2010, paragrafen 61 en 62.

¹² Ruling van 2010, paragrafen 64 en 66.

¹³ Ruling van 2010, paragraaf 67.

¹⁴ Ruling van 2013, paragraaf 71.

¹⁵ Ruling van 2013, paragrafen 73 en 74.

¹⁶ Ruling van 2013, paragraaf 91.3.

¹⁷ Ruling van 2013, paragrafen 98, 101 en 102.

artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).

- (17) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (18) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (19) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

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

- (20) Bij de wet van 21 juni 2004¹⁸ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde

¹⁸ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

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

a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;

b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

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

- (21) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (22) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (23) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

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

- (24) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van

artikel 185, paragraaf 2, WIB 92¹⁹. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen”²⁰. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm”²¹. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist²². Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.

- (25) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (26) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (27) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing²³. De circulaire bevestigt de in de memorie van

¹⁹ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

²⁰ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm’s length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

²¹ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

²² Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

²³ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.

- (28) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (29) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing²⁴ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”

- (30) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005²⁵ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (31) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking²⁶ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de

²⁴ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

²⁵ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

²⁶ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of – minimaal – daarvan in kennis wordt gesteld.

- (32) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (33) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings²⁷. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

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

- (34) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten²⁸.
- (35) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een

²⁷ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

²⁸ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

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

- (36) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (37) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings²⁹. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

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

- (38) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations³⁰ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (39) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van

²⁹ Zie voetnoot 18.

³⁰ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.

- (40) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld³¹. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen³². Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (41) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (42) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast³³. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.

³¹ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

³² Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

³³ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

- (43) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

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

- (44) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017³⁴ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten³⁵. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep³⁶.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (45) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (46) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen

³⁴ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

³⁵ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

³⁶ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt³⁷.

- Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat³⁸. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing³⁹. De neerwaartse

³⁷ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” “[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die 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.” (vertaling Commissie)]

³⁸ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” “[Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

³⁹ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat

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

- (47) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁴⁰.
- (48) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁴¹.
- (49) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de

dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁴⁰ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁴¹ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico’s⁴². Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent⁴³, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico’s aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.

- (50) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij)⁴⁴. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico’s) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (51) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (52) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.

⁴² In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico’s) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico’s van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁴³ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁴⁴ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

- (53) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (54) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijsccontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (55) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELLEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (56) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat 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. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen⁴⁵.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (57) Wat de eerste voorwaarde betreft, werden de rulings afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Luciad zich op die rulings gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en

⁴⁵ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.

- (58) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd⁴⁶. Dankzij de rulings mocht Luciad een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Luciad. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (59) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Luciad deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Luciad is verantwoordelijk voor de wereldwijde ontwikkeling en commercialisering van de oplossingen op het gebied van geografische informatiesystemen van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Luciad het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁴⁷. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (60) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁴⁸. Voor zover de omstreden maatregelen Luciad ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Luciad bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale

⁴⁶ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁴⁷ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁴⁸ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁴⁹, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (61) Wat de derde voorwaarde betreft – de toekenning van een selectief voordeel – wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁵⁰. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Luciad een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (62) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁵¹. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁵². Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁵³.
- (63) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Luciad een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan

⁴⁹ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato “Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁵⁰ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁵¹ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁵² Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁵³ 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, en 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 tot en met 31.

haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), beginnen de rulings met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Luciad en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijsexercitie, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een operationele marge, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Luciad wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Luciad opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.

- (64) Door de omstreden maatregelen mocht Luciad een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2018. Luciad mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Luciad in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Luciad een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (65) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Luciad is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁵⁴. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁵⁵.
- (66) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.

⁵⁴ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU: C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁵⁵ Ibid.

(67) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Luciad een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

4.5.3. Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Luciad ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

(68) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁵⁶. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁵⁷. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Luciad bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

(69) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Luciad bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Luciad daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.

(70) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Luciad bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

⁵⁶ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁵⁷ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (71) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁵⁸. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁵⁹. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (72) De referentieregeling bestaat derhalve 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. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven)⁶⁰.
- (73) Door de omstreden maatregelen mag Luciad een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere

⁵⁸ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁵⁹ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁶⁰ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.

- (74) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (18), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door – als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet – de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt⁶¹.
- (75) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een *primaire* of *opwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een *correlatieve* of *neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
- (76) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b),

⁶¹ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéficiaires imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2⁶².

- (77) Zoals volgt uit punt (20), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Luciad) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (78) In de punten (79) tot en met (93) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Luciad is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Luciad, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap
- (79) In de eerste plaats bevat geen van de rulings enige aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Luciad wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De rulings verlenen een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegeneerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De rulings vermelden zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de rulings zakelijk geachte voorwaarden.
- (80) In paragraaf 62 van de ruling van 2010 en paragraaf 96 van de ruling van 2013 wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische

⁶² Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De « passende » correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het *arm's length* principe, zodat de verwijzing naar het *arm's length* principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder *arm's length* principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op « passende » wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Luciad.

- (81) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (82) Aangezien de rulings Luciad toestaan om een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Luciad om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.
- (b) De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Luciad en buitenlandse verbonden tegenpartijen
- (83) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Luciad, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Luciad en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (84) Zoals uitgelegd in punt (9), beginnen de rulings met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van Luciad met lokale gelieerde entiteiten. Dit gebeurt door het verrichten van een verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, met de lokale gelieerde entiteiten van de Groep als de minst complexe en dus de geteste partij bij die transacties. Het resultaat van die analyse – die niet het voorwerp van dit besluit vormt – is dat voor die entiteiten een zakelijke “routine”-vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyse op de lokale gelieerde entiteiten is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die entiteiten een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Luciad wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (85) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d.w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties,

maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Luciad te beprijzen en aangezien de rulings die methode aanvaarden en aanvaarden dat die entiteit als “central entrepreneur” wordt aangewezen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.

- (86) Niettemin wordt in de rulings de redenering gevolgd dat vanwege het “central entrepreneur”-model⁶³ dat door de Groep wordt ingevoerd, Luciad, als “central entrepreneur”, “excessieve boekhoudkundige winsten” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen⁶⁴. De verdere redenering luidt als volgt: “In tegenstelling tot artikel 9, par. 2 OESO-modelverdrag voorziet artikel 185, par. 2, b) WIB 92 een wettelijke basis om af te wijken van het boekhoudkundig resultaat en dus om het belastbaar resultaat extracomptabel te verminderen zonder dat er sprake moet zijn van een (effectieve of waarschijnlijke) dubbele taxatie. Het is voldoende dat kan worden aangetoond dat de winsten behaald door de Belgische groepsentiteit excessief (niet arm's length) zijn.”⁶⁵ De rulings voeren aan dat die vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de EBIT die Luciad, als “central entrepreneur”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (84); en ii) de EBIT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel⁶⁶. Om de laatstgenoemde EBIT te kunnen bepalen, passen de rulings de TNMM een tweede keer toe, maar deze keer met Luciad als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (87) Anders dan door de rulings wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de

⁶³ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “central entrepreneur” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁶⁴ Ruling van 2010, paragraaf 32.

⁶⁵ Ruling van 2010, paragraaf 33, en ruling van 2013, paragraaf 76.1.

⁶⁶ Ruling van 2010, paragrafen 39 en 40; ruling van 2013, paragraaf 76.4.

rulings lijken aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁶⁷. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

- (88) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁶⁸. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Luciad te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.

⁶⁷ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁶⁸ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

- (89) Met betrekking tot het in de rulings aangevoerde argument dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa⁶⁹. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan⁷⁰; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen⁷¹.
- (90) Geen van deze stappen is gevolgd in de rulings. De rulings nemen eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten⁷², welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De rulings aanvaarden in plaats daarvan dat de door Luciad gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (91) Ten slotte merkt de Commissie op dat noch paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 noch paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de rulings wordt gedaan⁷³. In die paragrafen wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragrafen bevelen zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden

⁶⁹ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁷⁰ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁷¹ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁷² In de rulings wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁷³ Ruling van 2010, paragraaf 60, en ruling van 2013, paragraaf 93.

uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragrafen impliceren dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd⁷⁴.

- (92) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijken de rulings hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Luciad zou moeten worden toegerekend. Meer in het bijzonder wordt in de ruling van 2010 het volgende verklaard: “[...] om [...] synergie-effecten te creëren, heeft Luciad gekozen om een multi-divisionele, verticaal geïntegreerde multinationale onderneming te worden waarbij strategische beslissingen, belangrijke waardecreërende en synergetische functies, zowel als interne controlefuncties op het niveau van het topmanagement worden gecentraliseerd (in België).”⁷⁵ Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Luciad in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.
- (93) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (82), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Luciad om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Luciad leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen
- (94) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (65) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁷⁶.
- (95) In punt (73) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (74), wordt

⁷⁴ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (89)).

⁷⁵ Ruling van 2010, paragrafen 24 en 24.1.

⁷⁶ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap – als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet – de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.

- (96) De voorlopige conclusie van de punten (79) tot en met (93) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Luciad, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Luciad een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen

- (97) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (67) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Luciad selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (87) heeft betwist.
- (98) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Luciad toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (99) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Luciad selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁷⁷. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-

⁷⁷ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn.

effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

- (100) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Luciad selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Luciad selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Luciad tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (85). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Luciad selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

4.5.4. Objectieve rechtvaardiging

- (103) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁷⁸. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁷⁹.
- (104) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Luciad, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (105) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁸⁰. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (106) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (79) en met (82), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de rulings zijn gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Luciad dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b),

⁷⁸ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁷⁹ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a, C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁸⁰ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat – meer waarschijnlijk – een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De rulings verifiëren niet, noch achten het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.

- (107) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (83) tot en met (93), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Luciad en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (108) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (109) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (110) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Luciad staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (111) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke

of rechtspersonen.”⁸¹ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁸².

- (112) In dit geval is Luciad de moedermaatschappij van de Groep. Die moedermaatschappij beheert en controleert de verbonden groepsentiteiten van de Groep. Bovendien gaat de Commissie ervan uit dat het de Groep was die besloot om een “central entrepreneur”-model op te zetten, met Luciad als “central entrepreneur”, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (113) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁸³. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Luciad-groep, naast Luciad, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (114) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁸⁴. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁸⁵. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (115) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

⁸¹ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁸² Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en 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 112.

⁸³ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

⁸⁴ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁸⁵ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (116) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁸⁶, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁸⁷. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁸⁸ verenigbaar is met de interne markt.
- (117) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Luciad en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (118) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden⁸⁹.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de rulings inzake “overwinst” die door België aan Luciad NV zijn afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die rulings zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

⁸⁶ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁸⁷ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁸⁸ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁸⁹ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

- de jaarrekeningen van Luciad NV voor de jaren waarin de beslissingen door die onderneming werden gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Luciad NV over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde beslissingen vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de beslissingen;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

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

Mocht deze brief vertrouwelijke informatie bevatten die niet mag worden bekendgemaakt, wordt u verzocht de Commissie daarvan binnen vijftien werkdagen vanaf de ontvangst van deze brief in kennis te stellen. Wanneer de Commissie binnen de vastgestelde termijn geen met redenen omkleed verzoek ontvangt, gaat zij ervan uit dat u instemt met de integrale publicatie van deze brief.

Uw verzoek moet elektronisch naar het volgende adres worden gezonden:

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

Hoogachtend,
 Voor de Commissie

Margrethe VESTAGER
 Lid van de Commissie

VOOR GELIJKLUIDEND AFSCHRIFT
Voor de secretaris-generaal

Jordi AYET PUIGARNAU
Directeur van de Griffie
EUROPESE COMMISSIE