Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 22 mei 2025 [1]

Zaak C-524/23

Europese Commissie
tegen

Koninkrijk België

„Niet-nakomingsprocedure – Omzetting van richtlijn (EU) 2016/1164 – Regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt – Wetgevende bevoegdheid van de Unie – Artikel 115 VWEU – Niet-omzetting van artikel 8, lid 7, van de richtlijn – Minimale harmonisatie – Omvang van de omzettingsverplichting”

I. Inleiding

1. Deze niet-nakomingsprocedure heeft betrekking op de regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken. Directe belastingen, zoals de in casu aan de orde zijnde vennootschapsbelasting, vallen in beginsel onder de financiële en fiscale soevereiniteit van de lidstaten. De Raad heeft het echter passend geacht belastingontwijkingspraktijken op het niveau van de Unie aan te pakken om versnippering van de interne markt te voorkomen en kwalificatieconflicten en marktverstoringen weg te nemen. In dit verband heeft hij met richtlijn (EU) 2016/1164 [2] een minimumniveau van bescherming van de nationale vennootschapsbelastingstelsels tegen belastingontwijkingspraktijken ingevoerd.

2. Naast een algemene antimisbruikregel bevat de ATAD een bijzondere bepaling ter bestrijding van belastingvoordelen die voortvloeien uit winstverschuiving naar een buitenlandse dochteronderneming. Het klassieke geval is de oprichting van een dochteronderneming in het buitenland met lage belastingdruk, die van kapitaal wordt voorzien en vervolgens een lening verstrekt aan de moedermaatschappij. De rente-inkomsten worden in het buitenland tegen een laag tarief belast en zijn aftrekbaar als bedrijfskosten op het nationale grondgebied waar de belastingdruk hoger is. Aldus wordt de winst naar het buitenland overgebracht waar de belastingdruk laag is. De ATAD verplicht België thans om zogenoemde toerekeningsregels toe te passen. In dit verband worden de inkomsten van de dochteronderneming in het buitenland in aanmerking genomen als inkomsten van de moedermaatschappij op het nationale grondgebied

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[2] Richtlijn van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB 2016, L 193, blz. 1) („anti-tax avoidance directive”; hierna: „ATAD”), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van richtlijn [2016/1164] wat betreft hybridemismatches met derde landen (PB 2017, L 144, blz. 1). De wijzigingen hebben echter geen betrekking op bepalingen die in de onderhavige zaak relevant zijn.

(aan haar toegerekend) en belast tegen het (hogere) Belgische belastingtarief. Artikel 8, lid 7, ATAD beperkt dit rechtsgevolg echter. Zo zou de (lagere) belasting die de dochteronderneming in het buitenland heeft betaald, in mindering kunnen worden gebracht op de (hogere) binnenlandse belastingschuld van de moedermaatschappij.

3. Het Koninkrijk België heeft een dergelijke aftrek echter niet willen toestaan in het belang van een betere bescherming van zijn belastinggrondslag en heeft aangevoerd dat met de ATAD slechts een minimale harmonisatie werd beoogd. De Commissie beschouwde dit als een niet-nakoming.

4. De niet-nakomingsprocedure die als gevolg hiervan is ingeleid, is enerzijds van bijzonder belang omdat de Unierechtelijke bevoegdheid voor deze richtlijn niet buiten kijf staat. Zelfs als alle lidstaten een richtlijn hebben goedgekeurd, kan dit een bevoegdheid van de Unie waarin de verdragen niet voorzien, niet rechtvaardigen of vervangen. Anderzijds rijst de algemene Unierechtelijke vraag wat de speelruimte is waarover de lidstaten beschikken bij de omzetting van richtlijnen inzake minimale harmonisatie die ook gedetailleerde regels inzake uitzonderlijke omstandigheden bevatten.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Zoals blijkt uit de titel ervan, voert de ATAD regels in ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt.

6. De achtergrond van de vaststelling van de richtlijn wordt toegelicht in de overwegingen 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 en 16:

„(1) Met de huidige politieke prioriteiten op het gebied van de internationale belastingheffing wordt benadrukt dat moet worden gewaarborgd dat er belasting wordt betaald waar waarde en winsten worden gegenereerd. Het is dan ook absoluut noodzakelijk het vertrouwen in de billijkheid van de belastingstelsels te herstellen en overheden in staat te stellen hun fiscale soevereiniteit daadwerkelijk uit te oefenen. […]

(2) […] Het is voor de goede werking van de interne markt van essentieel belang dat de lidstaten, ten minste, op een voldoende coherente en gecoördineerde wijze hun toezeggingen inzake BEPS[3] implementeren en meer in het algemeen actie ondernemen om belastingontwijkingspraktijken te ontmoedigen en een billijke en doeltreffende belastingheffing in de Unie te waarborgen. […]

(3) Er moeten regels worden vastgesteld om het gemiddelde niveau van bescherming tegen agressieve fiscale planning op de interne markt te verhogen. […]

[…]

[3] Aanbevelingen voor concrete maatregelen in het kader van het initiatief ter bestrijding van grondslaguitholling en winstverschuiving (base erosion and profit shifting; hierna: „BEPS") van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).

(5) Er moeten regels worden vastgesteld tegen de uitholling van de belastinggrondslagen op de interne markt en de verschuiving van winsten weg uit de interne markt. Op de volgende gebieden moeten er regels komen om dat doel te helpen bereiken: beperking van de aftrekbaarheid van rente, exitheffingen, een algemene antimisbruikregel, regels betreffende gecontroleerde buitenlandse vennootschappen en regels om kwalificatieconflicten door hybride structuren aan te pakken. Wanneer de toepassing van deze regels tot dubbele heffing leidt, moet aan belastingplichtigen een tegemoetkoming worden verleend middels aftrek van de in een andere lidstaat of een derde land, naargelang van het geval, betaalde belasting. De regels moeten dus niet alleen tot doel hebben om belastingontwijkingspraktijken tegen te gaan, maar ook om te voorkomen dat er andere marktobstakels, zoals dubbele heffing, ontstaan.

[…]

(11) Algemene antimisbruikregels worden in belastingstelsels opgenomen om fiscale misbruikpraktijken aan te pakken waartegen nog geen voorzieningen zijn getroffen door middel van doelgerichte bepalingen. Het doel van deze regels is dus mazen te dichten zonder dat zij de toepasselijkheid van specifieke antimisbruikregels doorkruisen. […]

(12) Door de toepassing van regels betreffende gecontroleerde buitenlandse vennootschappen (controlled foreign companies – cfc's) worden de inkomsten van een laagbelaste dochteronderneming waarover een moedermaatschappij zeggenschap uitoefent, opnieuw aan deze moedermaatschappij toegerekend. De moedermaatschappij wordt vervolgens door de staat waarvan zij fiscaal inwoner is, over deze toegerekende inkomsten belast. […] Teneinde een hoger beschermingsniveau te waarborgen, zouden de lidstaten de controledrempel kunnen verlagen, of een hogere drempel kunnen hanteren bij het vergelijken van de daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting met de vennootschapsbelasting die in de lidstaat van de belastingplichtige zou zijn geheven. […]

[…]

(16) Daar een hoofddoel van deze richtlijn erin bestaat de interne markt als geheel beter te wapenen tegen grensoverschrijdende belastingontwijkingspraktijken, is het niet mogelijk dit doel voldoende te verwezenlijken als de lidstaten elk afzonderlijk optreden. […] Gelet op het feit dat vele van de inefficiënties op de interne markt hoofdzakelijk tot problemen van grensoverschrijdende aard leiden, dienen remediërende maatregelen op het niveau van de Unie te worden genomen. […] Overeenkomstig het […] evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken. Door een minimumniveau van bescherming voor de interne markt vast te stellen, strekt deze richtlijn er alleen toe het minimaal vereiste niveau van coördinatie binnen de Unie te bereiken om haar doelstellingen te verwezenlijken."

7. Artikel 3 ATAD („Minimumniveau van bescherming") bepaalt:

„Deze richtlijn vormt geen beletsel voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen die tot doel hebben een hoger niveau van bescherming te garanderen voor binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen."

8. Artikel 6 ATAD, met als opschrift „Algemene antimisbruikregel", bepaalt in de leden 1 en 2:

„1. Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen."

9. Artikel 7 ATAD bevat regels voor de toerekening van inkomsten van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen in de belastinggrondslag van de belastingplichtige. In lid 1 wordt het begrip „gecontroleerde buitenlandse vennootschap [(cfc)]" gedefinieerd; de belastingplichtige houdt zelf een rechtstreekse of middellijke deelneming van meer dan 50 percent van de stemrechten, bezit meer dan 50 percent van het kapitaal of heeft recht op meer dan 50 percent van de winst. Met het oog op de toerekening laat lid 2 de lidstaten in de punten a) en b) de keuze tussen twee opties:

„Wanneer een entiteit of een vaste inrichting als een gecontroleerde buitenlandse vennootschap wordt behandeld overeenkomstig lid 1, neemt de lidstaat van de belastingplichtige het volgende op in de belastinggrondslag:

a) de niet-uitgekeerde inkomsten van de entiteit of de inkomsten van de vasteinrichting, afkomstig uit de volgende categorieën:

   […]

   of

b) de niet-uitgekeerde inkomsten van de entiteit of vaste inrichting die voortkomen uit kunstmatige constructies die zijn opgezet met als wezenlijk doel een belastingvoordeel te verkrijgen.

   Voor de toepassing van dit punt wordt een constructie of een reeks constructies als kunstmatig aangemerkt voor zover de entiteit of vaste inrichting geen eigenaar van de activa zou zijn, of niet de risico's zou hebben genomen die al haar inkomsten, of een deel ervan, genereren indien zij niet onder de zeggenschap stond van een vennootschap waar de voor die activa en risico's relevante sleutelfuncties worden verricht, welke een essentiële rol vervullen bij het genereren van de inkomsten van de gecontroleerde vennootschap."

10. Artikel 8 draagt het opschrift „Berekening van inkomsten uit een gecontroleerde buitenlandse vennootschap" en bepaalt in lid 2:

„Wanneer artikel 7, lid 2, punt b), van toepassing is, worden de in de belastinggrondslag van de belastingplichtige te begrijpen inkomsten beperkt tot bedragen die zijn gegenereerd door activa en risico's die verbonden zijn met de sleutelfuncties die worden verricht door de controlerende vennootschap. De toerekening van inkomsten uit een gecontroleerde buitenlandse vennootschap geschiedt volgens het zakelijkheidsbeginsel."

11. In dit verband bepaalt artikel 8, lid 7, ATAD:

„De lidstaat van de belastingplichtige staat toe dat de door de entiteit of vaste inrichting betaalde belasting van de belastingschuld van de belastingplichtige wordt afgetrokken in de staat waar hij zijn fiscale woonplaats heeft of zich bevindt. De aftrek wordt berekend overeenkomstig het nationale recht."

B. Belgisch recht

12. Het Koninkrijk België heeft de ATAD omgezet in nationaal recht bij wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting (*Belgisch Staatsblad* van 29 december 2017, blz. 116422). In het bijzonder is in het wetboek van de inkomstenbelasting van 1992 een nieuw artikel 185/2 ingevoegd, dat – overeenkomstig de keuzemogelijkheid van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD – alleen voor kunstmatige constructies in een toerekeningsregel voorzag. Van de omzetting van de in artikel 8, lid 7, ATAD bedoelde belastingaftrek is afgezien.

III. Achtergrond van het geding

13. Na het verstrijken van de omzettingstermijn van de richtlijn, te weten 31 december 2018 (artikel 11, lid 1, ATAD) heeft het Koninkrijk België de Commissie in kennis gesteld van de bepalingen die waren vastgesteld om te voldoen aan de richtlijn. De bij die gelegenheid meegedeelde concordantietabel vermeldde met betrekking tot artikel 8, lid 7, ATAD dat deze optie niet was gekozen wegens artikel 3 ATAD (minimumniveau van bescherming). Overeenkomstig artikel 258 VWEU heeft de Commissie het Koninkrijk België bij schrijven van 2 juli 2020 verzocht zijn opmerkingen in te dienen over het feit dat de aangemelde maatregelen geen bepalingen ter omzetting van artikel 4, lid 4, onder b), artikel 4, lid 7, en artikel 8, lid 7, bevatten. Met betrekking tot artikel 4 kondigde het Koninkrijk België in zijn antwoord van 24 november 2020 aan dat de vereiste wijzigingen zouden worden doorgevoerd, en deelde deze op 9 maart 2021 aan de Commissie mee. Het Koninkrijk België heeft daarentegen geweigerd artikel 8, lid 7, om te zetten.

14. Op 2 december 2021 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij het Koninkrijk België verzocht om binnen een termijn van twee maanden de nodige maatregelen vast te stellen voor de omzetting van dat artikel 8, lid 7. Het Koninkrijk België kondigde in zijn antwoord van 2 februari 2022 aan de nodige maatregelen voor de omzetting van artikel 8, lid 7, in de eerste helft van 2022 vast te stellen. Op 10 januari 2023 deelden de Belgische autoriteiten de Commissie mee dat de Belgische regering geen politieke consensus had bereikt over de vaststelling van de maatregelen voor de omzetting van artikel 8, lid 7, en dat het Koninkrijk België bijgevolg zijn standpunt over de niet-omzetting van artikel 8, lid 7, handhaafde. Zij gaven aan dat de Belgische bepaling alleen in het geval van belastingmisbruik wordt toegepast en dat de afschrikkende werking dienaangaande van groot belang is en het niet passend zou zijn om een aftrek van buitenlandse belastingen toe te staan. Dergelijke inkomsten werden hoe dan ook tot dusver nog niet belast, zodat geen enkele onderneming nadelen heeft ondervonden door de toepassing van deze bepaling.

IV. Conclusies en procedure bij het Hof

15. Op 11 augustus 2023 heeft de Commissie krachtens artikel 258, tweede alinea, VWEU een zaak tegen het Koninkrijk België aanhangig gemaakt bij het Hof waarbij zij verzoekt om:

– vaststelling dat het Koninkrijk België zijn verplichtingen uit hoofde van de richtlijn heeft geschonden door niet de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen die nodig zijn om te voldoen aan artikel 8, lid 7, van deze richtlijn;

– verwijzing van het Koninkrijk België in de kosten.

16. Het Koninkrijk België verzoekt:

– het beroep van de Commissie niet-ontvankelijk of, subsidiair, ongegrond te verklaren;

– de Commissie te verwijzen in de kosten.

17. Het Koninkrijk der Nederlanden ondersteunt de conclusies van het Koninkrijk België als interveniënt.

18. Partijen hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en – met uitzondering van het Koninkrijk der Nederlanden – ter terechtzitting van 21 oktober 2024 mondelinge opmerkingen gemaakt.

V. Juridische beoordeling

A. Ontvankelijkheid van het beroep

19. Het Koninkrijk België betoogt dat het beroep niet-ontvankelijk is omdat de Commissie de in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift aangevoerde middelen niet voldoende duidelijk en nauwkeurig heeft uiteengezet. Dit betoog moet worden verworpen.

20. Ingevolge artikel 21, eerste alinea, tweede volzin, van het Statuut van het Hof en artikel 120, onder c), van het Reglement voor de procesvoering moet elk inleidend verzoekschrift duidelijk en nauwkeurig het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen bevatten, zodat de verweerder zijn verweer kan voorbereiden en het Hof zijn toezicht kan uitoefenen. [4]

21. Volgens vaste rechtspraak wordt het voorwerp van een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU afgebakend door het met redenen omkleed advies van de Commissie, zodat het beroep op dezelfde overwegingen en middelen dient te berusten als dat advies. [5] Dit vereiste betekent evenwel niet dat de formulering van de grieven in het dispositief

[4] Arresten van 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, punt 24), 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-375/10, niet gepubliceerd, EU:C:2011:184, punt 10), en 12 februari 2009, Commissie/Polen (C-475/07, niet gepubliceerd, EU:C:2009:86, punt 43).

[5] Zie arrest van 8 december 2005, Commissie/Luxemburg (C-33/04, EU:C:2005:750, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

van het met redenen omkleed advies en in het petitum van het verzoekschrift steeds volkomen gelijkluidend moet zijn, wanneer het voorwerp van het geschil zoals dat in het met redenen omkleed advies is omschreven, niet is verruimd of gewijzigd. [6]

22. In haar verzoekschrift van 11 augustus 2023 verzoekt de Commissie vast te stellen dat het Koninkrijk België, door artikel 8, lid 7, ATAD onjuist om te zetten, de krachtens deze bepaling op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen. Het feit dat de Commissie in haar verzoekschrift spreekt van een onjuiste omzetting van artikel 8, lid 7, ATAD, terwijl in het met redenen omkleed advies nog melding werd gemaakt van een niet-omzetting, vormt geen wijziging van het voorwerp van het geschil. De onjuiste omzetting heeft ook betrekking op de daaronder vallende situatie van volledige niet-omzetting, hetgeen de terminologie van de Commissie verklaart. In haar verzoekschrift komt de Commissie in wezen nog steeds op tegen de niet-omzetting van artikel 8, lid 7, ATAD. In zoverre berustte het beroep op dezelfde overwegingen en middelen als het met redenen omkleed advies. Het beroep is derhalve ontvankelijk.

B. Gegrondheid van het beroep

23. Vastgesteld moet worden of het Koninkrijk België, dat ervoor heeft gekozen de toerekeningsregel uitsluitend *in het geval van kunstmatige constructies* in de zin van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD toe te passen, de krachtens de richtlijn op hem rustende verplichting tot omzetting niet is nagekomen, door de aftrekmogelijkheid van artikel 8, lid 7, ATAD niet in nationaal recht om te zetten.

24. Dit veronderstelt om te beginnen dat het Koninkrijk België verplicht was de richtlijn om te zetten. Dit is in beginsel slechts het geval wanneer de uit te voeren handeling van de Unie ook rechtsgeldig is vastgesteld. Daarom zal ik eerst onderzoeken of de Unie bevoegd is om de ATAD vast te stellen en of het Hof in het kader van een niet-nakomingsprocedure überhaupt bevoegd is om deze kwestie los van de indiening van een overeenkomstige klacht door partijen te onderzoeken (zie onder 1). Vervolgens zal ik ingaan op het verweer van het Koninkrijk België. Dit betoogt in de eerste plaats dat artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD voor de berekening van de belastingaftrek naar het nationale recht verwijst (zie onder 2). Bovendien is artikel 8, lid 7, ATAD niet van toepassing op de toerekeningsregels van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD, hetgeen vragen doet rijzen over het verband met de algemene antimisbruikregel in artikel 6 ATAD (zie onder 3). Tot slot belet de richtlijn de lidstaten niet om overeenkomstig artikel 3 ATAD te zorgen voor een hoger niveau van bescherming van de binnenlandse heffingsgrondslagen voor de vennootschapsbelasting (zie onder 4).

[6] Arresten van 7 september 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-484/04, EU:C:2006:526, punt 25), en 14 juli 2005, Commissie/Duitsland (C-433/03, EU:C:2005:462, punt 28).

1. Bevoegdheid van de Unie tot vaststelling van de ATAD

25. In de literatuur wordt sterk betwijfeld of de vaststelling van de ATAD onder de wetgevende bevoegdheden van de Unie valt.[7] In de wetgevingsprocedure hadden ook Malta[8] en Zweden[9] hun bezorgdheid over de wetgevingsbevoegdheid kenbaar gemaakt door middel van gemotiveerde adviezen. Deze twijfels lijken inderdaad gerechtvaardigd [zie onder a)]. De bevoegdheid van de Unie om de ATAD vast te stellen, kan echter in het kader van deze niet-nakomingsprocedure niet worden opgehelderd [zie onder b)].

a) Twijfels over de bevoegdheid van de Unie tot vaststelling van de ATAD

26. De Unie is in overeenstemming met het beginsel van de bevoegdheidstoedeling (artikel 5, lid 1, eerste volzin, en lid 2, VEU) alleen bevoegd als de wetgevende bevoegdheid haar is toegedeeld door een specifieke bevoegdheidsregel. De Unie heeft de ATAD gebaseerd op artikel 115 VWEU, dat de Raad de wetgevende bevoegdheid verleent „richtlijnen […] voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt" vast te stellen. Een rechtstreekse invloed op de werking van de interne markt kan worden afgeleid uit een belemmering van de fundamentele vrijheden[10] of uit merkbare verstoringen van de mededinging tussen de betrokken ondernemingen[11].

27. De Uniewetgever lijkt de voor de interne markt gunstige gevolgen vooral te zien in de bestrijding van belastingontwijkingspraktijken.[12] Daarmee neemt de ATAD echter niet de belemmeringen van de fundamentele vrijheden weg die uit bestaande nationale bepalingen voortvloeien. Door de lidstaten een uniforme minimumbescherming van de nationale

7 Zie bijvoorbeeld de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), blz. 199 (204); Traversa, E./Possoz M., *L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne*, in: Revue des affaires européennes 2018, blz. 611 (624 en 625); Brokelind C., „The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?", in: Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (red.), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, blz. 45 (48 en 49); Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", in: Haslehner, W. e.a. (red.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, blz. 32 (38 en 39); Hey, J., *Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)*, in: Steuer und Wirtschaft 2017, blz. 248 (254, 262); Oppel, F., *BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen*, in: Internationales Steuerrecht 2016, blz. 797 (798 en 799.).

8 Europees Parlement – Commissie juridische zaken, 5 september 2016, gemotiveerd advies van het Maltese parlement over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden [COM(2016) 26 – C8-0031/2016-2016/0011(CNS)].

9 Europees Parlement – Commissie juridische zaken, 25 april 2016, gemotiveerd advies van het Zweedse parlement over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden [COM(2016) 26 – C8-0031/2016-2016/0011(CNS)].

10 In die zin – zij het niet met betrekking tot artikel 115 VWEU – reeds arrest van 5 oktober 2000, Duitsland/Parlement en Raad (C-376/98, EU:C:2000:544, punt 95); in dezelfde zin met betrekking tot artikel 115 VWEU delen van de Duitstalige literatuur: Korte, S., in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, 6e druk, 2022, VWEU artikel 115, punt 9; Tietje, C., in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. Ergänzungslieferung Juli 2024, VWEU artikel 115, punten 22 e.v.; Herrnfeld, H.-H., in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, 4e druk, 2019, VWEU artikel 115, punt 4.

11 Arrest van 18 maart 1980, Commissie/Italië (91/79, EU:C:1980:85, punt 8).

12 Zie bijvoorbeeld overweging 2: „Het is voor de goede werking van de interne markt van essentieel belang dat de lidstaten, ten minste, […] hun toezeggingen inzake BEPS implementeren en meer in het algemeen actie ondernemen om belastingontwijkingspraktijken te ontmoedigen en een billijke en doeltreffende belastingheffing in de Unie te waarborgen. […]", en overweging 16: „Daar een hoofddoel van deze richtlijn erin bestaat de interne markt als geheel beter te wapenen tegen grensoverschrijdende belastingontwijkingspraktijken, […]."

vennootschapsbelastingstelsels tegen belastingontwijking op te leggen, beperkt de richtlijn juist de mogelijkheden van ondernemingen om grensoverschrijdend op te treden. Aldus belemmert zij de uitoefening van de fundamentele vrijheden in plaats van deze te bevorderen. [13]

28. Tot op heden heeft het Hof steeds geoordeeld dat maatregelen ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken beperkingen van de fundamentele vrijheden vormen, meestal de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaal, die gerechtvaardigd moeten worden. Met name de exitheffingen [14], maar ook de toerekeningsregels [15] zijn in dit verband reeds in de rechtspraak van het Hof aan de orde geweest. Aangezien de eerbiediging van de fundamentele vrijheden van de marktdeelnemer juist de werking van de interne markt dient, lijkt het tegenstrijdig om ervan uit te gaan dat een beperking van dezelfde fundamentele vrijheden hetzelfde doel kan bevorderen. [16]

29. Voor zover de Uniewetgever de voor de interne markt gunstige gevolgen ziet in de onderlinge aanpassing van de wetgevingen en de daaruit voortvloeiende vermindering van marktverstoringen [17], volstaat dit in beginsel niet als grondslag voor de bevoegdheid op grond van artikel 115 VWEU. Harmonisatie is geen doel op zich. Het beginsel van bevoegdheidstoedeling zou worden uitgehold indien aan de Unie een onbeperkte bevoegdheid tot uniformering van het recht zou worden toegekend op grond dat deze bevoegdheid op zichzelf de werking van de interne markt zou bevorderen. Het vereiste van *rechtstreekse invloed* op de werking van de interne markt zou daarmee overbodig zijn. Bijgevolg heeft het Hof ook de rechtsgrondslag van artikel 100 A EG (thans artikel 114 VWEU) beperkt tot de opheffing van *merkbare* mededingingsverstoringen. [18]

30. In dit verband heeft het Hof met betrekking tot artikel 114 VWEU (toen nog artikel 100 A EG), dat de onderlinge aanpassing toestaat van de wetgevingen van de lidstaten die de werking van de interne markt betreffen, het volgende verklaard over de noodzakelijke merkbaarheid van die invloed [19]:

„Bij de toetsing van de wettigheid van een op basis van artikel 100 A van het [EG-Verdrag] vastgestelde richtlijn gaat het Hof na, of de mededingingsverstoringen die de handeling wil opheffen, merkbaar zijn [(aanhaling van rechtspraak)]. Zonder die voorwaarde zou de bevoegdheid van de gemeenschapswetgever nagenoeg onbegrensd zijn. De nationale regelingen verschillen immers vaak wat de voorwaarden voor de uitoefening van de betrokken activiteiten betreft, hetgeen een rechtstreekse of onrechtstreekse weerslag op de mededingingsvoorwaarden

[13] Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", in: Haslehner, W. e.a. (red.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, blz. 32 (39); de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), blz. 199 (202); Schönfeld, J./Ellenrieder, B., *Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht"?*, in: Steuer und Wirtschaft 2019, blz. 253 (261, 262).

[14] Arresten van 21 mei 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 36), 23 januari 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 43), 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 41), 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punten 32-39).

[15] Arresten van 26 februari 2019, X (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd) (C-135/17, EU:C:2019:136, punten 55-58), en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 46).

[16] In die zin ook reeds met betrekking tot de onlangs ingevoerde verplichte correspondentiebepaling in de moeder-dochterrichtlijn Desens, M., *Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar*?, in: Internationales Steuerrecht 2014, blz. 825 (828).

[17] Zie overweging 2: „Bovendien kan alleen een gemeenschappelijk kader versnippering van de markt voorkomen en een einde maken aan bestaande kwalificatieconflicten en marktverstoringen."

[18] Arrest van 11 juni 1991, Commissie/Raad (C-300/89, EU:C:1991:244, punt 23, aldaar slechts aangenomen indien de regels tot verschillende productiekosten leiden). Zie ook arrest van 5 oktober 2000, Duitsland/Parlement en Raad (C-376/98, EU:C:2000:544, punten 106 e.v.).

[19] Arrest van 5 oktober 2000, Duitsland/Parlement en Raad (C-376/98, EU:C:2000:544, punten 106 en 107).

van de betrokken ondernemingen heeft. Daaruit volgt, dat een uitlegging van de artikelen 100 A, 57, lid 2, en 66 van het Verdrag, volgens welke de wetgever zich op die artikelen zou kunnen baseren om minieme mededingingsverstoringen weg te werken, onverenigbaar zou zijn met het […] beginsel dat het bij de bevoegdheden van de Gemeenschap om toegekende bevoegdheden gaat."

31. Dit geldt mijns inziens ook voor de toetsing van de wettigheid van een op basis van artikel 115 VWEU vastgestelde richtlijn. De reden hiervoor is dat de vergelijking van de bevoegdheidsgrondslagen op het gebied van de indirecte belastingen (artikel 113 VWEU, „voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen") en de directe belastingen (artikel 115 VWEU, „rechtstreeks van invloed […] op de instelling of de werking van de interne markt") eveneens aantoont dat een rechtstreekse invloed op de werking van de interne markt op het gebied van de directe belastingen een grotere motiveringsinspanning vereist dan bij de indirecte belastingen, waarvan de harmonisatie alleen „noodzakelijk" hoeft te zijn. Hoe dan ook is op het eerste gezicht niet duidelijk hoe dit het geval zou moeten zijn bij de bepalingen van de ATAD. In dit verband lijkt het twijfelachtig of de ATAD kan worden gebaseerd op de rechtsgrondslag van artikel 115 VWEU.

b) Onderzoek van de bevoegdheid in het kader van de niet-nakomingsprocedure

32. Volgens vaste rechtspraak van het Hof bestaat er echter ook in het kader van een niet-nakomingsberoep een vermoeden van wettigheid van de handelingen van de Unie.[20] In het geval van niet-uitvoering van een richtlijn kan een lidstaat zich dus normaal gesproken niet op de onwettigheid van de richtlijn beroepen.[21] Integendeel, voor de betwisting van de wettigheid van een handeling van de Unie wordt verwezen naar het rechtsmiddel van beroep tot nietigverklaring.[22]

33. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt echter ook dat dit anders kan zijn wanneer de betrokken handeling bijzonder ernstige en voor de hand liggende gebreken vertoont zodat zij als onbestaand kan worden beschouwd.[23] Tot op heden heeft het Hof de vraag of het ontbreken van wetgevende bevoegdheid een dergelijk bijzonder ernstig en voor de hand liggend gebrek vormt, in het midden gelaten.[24]

34. Dit hangt nauw samen met de vraag of het Hof de wetgevende bevoegdheid ten aanzien van de handeling überhaupt ambtshalve kan onderzoeken. Geen van de partijen heeft aangevoerd dat de Unie onbevoegd is. Ook heeft geen van de lidstaten de bevoegdheid van de Unie tot vaststelling van de richtlijn in twijfel getrokken door middel van een beroep tot nietigverklaring[25].

[20] Arrest van 15 juni 1994, Commissie/BASF e.a. (C-137/92 P, EU:C:1994:247, punten 48-50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[21] Arrest van 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[22] Arrest van 26 juni 2003, Commissie/Spanje (C-404/00, EU:C:2003:373, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[23] Arrest van 6 maart 2008, Commissie/Spanje (C-196/07, niet gepubliceerd, EU:C:2008:146, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[24] Arrest van 11 oktober 2016, Commissie/Italië (C-601/14, EU:C:2016:759, punten 33 e.v.).

[25] Zie echter voor de adviezen van het Zweedse en het Maltese parlement in het kader van de wetgevingsprocedure overeenkomstig artikel 6 van Protocol (nr. 2) betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid (PB 2008, C 115, blz. 206): Europees Parlement – Commissie juridische zaken, 25 april 2016, gemotiveerd advies van het Zweedse parlement over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden [COM(2016) 26 – C8-0031/2016-2016/0011(CNS)]; Europees Parlement – Commissie juridische zaken, 5 september 2016, gemotiveerd advies van het Maltese parlement over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden [COM(2016) 26 – C8-0031/2016-2016/0011(CNS)].

35. Het bijzondere constitutionele belang van de bevoegdheidsverdeling binnen de Unie in het licht van het beginsel van bevoegdheidstoedeling (artikel 5, lid 1, eerste volzin, en lid 2, VEU) pleit echter voor een bevoegdheid tot ambtshalve onderzoek.[26] Aangezien niet bij meerderheid kan worden afgeweken, noch van dit beginsel noch van de wetgevende bevoegdheden, wordt aan deze conclusie evenmin afgedaan door de unanimiteit die tijdens de wetgevingsprocedure is bereikt. Alleen een verdragswijziging kan de Unie nieuwe bevoegdheden verlenen op grond van het beginsel van bevoegdheidstoedeling. Aangezien een verdragswijziging echter altijd door de nationale parlementen moet worden geratificeerd, verzet het beginsel van democratie (artikel 2, eerste volzin, VEU) zich ook tegen de handhaving van een met de bevoegdheden strijdige handeling van de Unie. In de rechtspraak zijn ook aanwijzingen te vinden dat, bij gebreke van een toereikende rechtsgrondslag, een ambtshalve rechterlijk onderzoek van de wettigheid mogelijk is.[27]

36. De beslissing om de wetgevende bevoegdheid van de Unie steeds ambtshalve te onderzoeken, ook in het kader van een niet-nakomingsprocedure, moet echter worden genomen door de Grote kamer van het Hof. Het Hof heeft zich vooraf bewust uitgesproken tegen de verwijzing van deze zaak naar de Grote kamer. Bijgevolg moet deze vraag in de onderhavige procedure onbeantwoord blijven.

c) Voorlopige conclusie

37. Ondanks twijfels over de wetgevende bevoegdheid van de Unie voor de ATAD, moet deze vraag in de onderhavige niet-nakomingsprocedure onbeantwoord blijven. Op dit moment kan de bevoegdheidsvraag blijkbaar alleen worden opgehelderd door middel van een prejudiciële procedure, waarin de geldigheid van de ATAD aan de orde wordt gesteld.

2. Betekenis van de verwijzing naar het nationale recht voor de berekening van de belastingaftrek in artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD

38. Ten gronde voert het Koninkrijk België als verweer aan dat artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD, dat voor de berekening van de in artikel 8, lid 7, eerste volzin, ATAD bedoelde belastingaftrek naar het nationale recht verwijst, de lidstaten reeds de mogelijkheid biedt om helemaal af te zien van een belastingaftrek. Tenslotte wordt de aftrek volgens artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD „berekend overeenkomstig het nationale recht”.

39. Dit verweer kan niet worden aanvaard, aangezien artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD een andere functie heeft. Wanneer de dochteronderneming in het buitenland slechts één deel van haar inkomsten uit kunstmatige constructies in de zin van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD genereert, bepaalt artikel 8, lid 2, ATAD dat ook alleen deze inkomsten moeten worden begrepen in de belastinggrondslag van de op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtige (bijvoorbeeld de moedermaatschappij) en dus moeten worden belast in diens staat van vestiging (in casu België). De overige inkomsten blijven dan in het buitenland belast. Dit geeft echter nog niet aan voor welk bedrag de belasting die de gecontroleerde buitenlandse vennootschap in haar

[26] Arrest van 14 juni 2016, Parlement/Raad (C-263/14, EU:C:2016:435, punt 42); zie verder advies 2/00 (Protocol van Cartagena inzake bioveiligheid) van 6 december 2001 (EU:C:2001:664, punt 5).

[27] Zie in dit verband mijn conclusie in de gevoegde zaken ECB/Corneli en Commissie/ECB (C-777/22 P en C-789/22 P, EU:C:2024:973, punt 130, met verwijzing naar het arrest van het Gerecht van 12 juni 2019, RV/Commissie, T-167/17, EU:T:2019:404, punten 59-61), en de conclusie van advocaat-generaal Pikamäe in de zaak EUIPO/Neoperl (C-93/23 P, EU:C:2024:751, punten 72 e.v.).

staat van vestiging heeft betaald, kan worden toegerekend aan de kunstmatige constructie en dus in mindering moet worden gebracht op de belastingschuld van de op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtige.

40. Deze vraag wordt verduidelijkt in artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD en voorkomt in zoverre dat de nationale belastingautoriteiten van de staat van vestiging van de controlerende belastingplichtige worden verplicht een hypothetisch onderzoek te verrichten naar de belastingdruk zoals die zou zijn wanneer er geen sprake zou zijn van een kunstmatige constructie, volgens de wetgeving van de staat van vestiging van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap. In dit opzicht staat dit artikel een berekening overeenkomstig het nationale recht toe.

41. Zoals de Commissie terecht opmerkt, biedt artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD de lidstaten dus enkel de mogelijkheid om de methode voor de berekening van de belastingaftrek vast te stellen en niet om daar helemaal van af te zien. Dit blijkt ook uit de bewoordingen van die bepaling, waarin sprake is van „wordt berekend" en dus alleen wordt ingegaan op de vraag „hoe (hoog)" de aftrek kan zijn, terwijl het antwoord op de vraag „of" de aftrek wel wordt verricht, echter reeds impliciet bevestigend is. Het was derhalve niet reeds op grond van artikel 8, lid 7, tweede volzin, ATAD alleen mogelijk om af te zien van de aftrek van de in dit verband in het buitenland betaalde belasting.

3. Toepassing van artikel 8, lid 7, ATAD op artikel 7, lid 2, onder b)

42. Het Koninkrijk België is verder van mening dat voor de toepassing van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD een omzetting van artikel 8, lid 7, ATAD niet nodig is. Artikel 7, lid 2, onder b), ATAD ziet volgens het Koninkrijk België uitsluitend op kunstmatige constructies met als hoofddoel een belastingvoordeel te verkrijgen, dus alleen op kunstmatige constructies om fiscale redenen. In die gevallen zou er geen sprake zijn van een echte verplaatsing van goederen, diensten, kapitaal of personen op de interne markt. Een niet-aftrek in die gevallen vormt dus geen belemmering van de markt, aldus het Koninkrijk België.

43. De lidstaten zijn verplicht richtlijnen juist en volledig om te zetten.[28] Dit impliceert in beginsel de omzetting van alle bepalingen van de richtlijn.[29] Indien artikel 8, lid 7, ATAD echter a priori niet van toepassing zou zijn op artikel 7, lid 2, onder b), ATAD, zouden de lidstaten bij de omzetting van laatstgenoemde optie zijn vrijgesteld van de verplichting om artikel 8, lid 7, ATAD om te zetten. Dat is hetgeen via de uitlegging[30] van deze bepaling moet worden nagegaan.

44. Zoals de Commissie terecht opmerkt, is artikel 8, lid 7, ATAD, anders dan artikel 8, leden 1 en 2, ATAD, volgens de bewoordingen ervan niet beperkt tot een van de twee punten van artikel 7, lid 2, ATAD. Dit zou erop kunnen wijzen dat de aftrekmogelijkheid in artikel 8, lid 7, ATAD volgens de wil van de Uniewetgever ook van toepassing moet zijn op de in artikel 7, lid 2, onder b), ATAD geregelde kunstmatige constructies en dus ook in nationaal recht moet worden omgezet.

[28] Arresten van 22 december 2010, Gavieiro en Iglesias Torres (C-444/09 en C-456/09, EU:C:2010:819, punt 64), en 27 oktober 2011, Commissie/Polen (C-311/10, niet gepubliceerd, EU:C:2011:702, punt 59).

[29] Arrest van 14 januari 2010, Commissie/Tsjechische Republiek (C-343/08, EU:C:2010:14, punten 39-42).

[30] Wat betreft de uitlegging volgens de bewoordingen, context en doelstellingen van de bepaling zie arrest van 4 mei 2010, TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45. Niettemin ben ik van mening dat artikel 8, lid 7, ATAD vanuit systematisch en teleologisch oogpunt niet van toepassing is op artikel 7, lid 2, onder b), ATAD. In het geval van kunstmatige constructies is er in de regel immers al geen sprake van dubbele belasting, zodat de regeling haar betekenis zou verliezen [zie onder a)]. Voor zover er in de praktijk evenwel een restrisico of een verhoogde inspanning blijft bestaan om dubbele belasting te voorkomen, strekt dit ertoe kunstmatige constructies te ontmoedigen die erop gericht zijn winsten naar het laagbelaste buitenland te verschuiven [zie onder b)].

a) Aftrekmogelijkheid van artikel 8, lid 7, verliest in de gevallen van artikel 7, lid 2, onder b), doorgaans haar betekenis

46. Nagegaan moet worden of artikel 8, lid 7, ATAD (belastingaftrek) überhaupt kan worden toegepast op artikel 7, lid 2, onder b), ATAD (kunstmatige constructies die winsten naar laagbelaste landen verschuiven), dan wel of er om systematische en teleologische redenen van moet worden afgezien.

47. De ATAD stelt in artikel 7, lid 2, onder b), het beginsel vast dat de inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap die voortkomen uit kunstmatige constructies, worden opgenomen in de belastinggrondslag van de op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtige. Het doel van deze regel is om de belastingplichtige per saldo op dezelfde manier te belasten als hij zonder de kunstmatige constructie zou worden belast. De inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap worden dus toegerekend aan de inkomsten van de controlerende belastingplichtige voor zover zij voortkomen uit kunstmatige constructies. Artikel 8, lid 7, ATAD wijkt af van dit beginsel voor zover de inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap op grond van de daarin opgenomen belastingaftrek niet meer in hun geheel worden belast op het nationale grondgebied, maar slechts ten belope van het verschil tussen de twee vennootschapsbelastingtarieven in het binnen- en buitenland.

1) Tegenstrijdigheid met het algemene rechtsgevolg van een kunstmatige constructie

48. De antimisbruikbepalingen van de ATAD berusten echter op de algemene gedachte dat kunstmatige vennootschapsrechtelijke structuren, die hoofdzakelijk dienen om belastingvoordelen te verkrijgen, in de belastingwetgeving volledig buiten beschouwing worden gelaten. Het belastingrecht baseert de vaststelling van de belasting dan op de economische situatie en niet op de vennootschapsrechtelijke of contractuele constructie. Dit blijkt zeer duidelijk uit artikel 6, lid 1, ATAD, dat het algemene begrip „voorkoming van misbruik” bevat. Daarin is bepaald: „Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.”

49. Het rechtsgevolg van een kunstmatige constructie is dus het buiten beschouwing laten ervan. Zoals het Hof reeds herhaaldelijk ook buiten de werkingssfeer van de ATAD heeft vastgesteld, moet worden uitgegaan van de situatie die zonder de kunstmatige constructie zou hebben

bestaan.[31]

50. Dit geldt zowel voor de lidstaat van vestiging van de controlerende belastingplichtige als voor de lidstaat waar de gecontroleerde vennootschap gevestigd is, zoals ook blijkt uit de bewoordingen van artikel 6, lid 1, ATAD („laten *de* lid*staten* een constructie […] buiten beschouwing"). Uiteindelijk verdeelt de richtlijn in artikel 6 ATAD de heffingsbevoegdheid voor grensoverschrijdende situaties tussen de betrokken lidstaten door te bepalen wie bevoegd is om belasting te heffen over inkomsten uit kunstmatige constructies. Die inkomsten mogen niet een tweede keer worden belast door de andere lidstaat (in dit geval de lidstaat waar de gecontroleerde vennootschap gevestigd is).

51. Het in artikel 6 ATAD neergelegde beginsel dat kunstmatige constructies buiten beschouwing worden gelaten, is ook van belang voor de in artikel 7, lid 2, onder b), ATAD bedoelde kunstmatige constructies. Het is juist dat in artikel 6, lid 2, ATAD kunstmatige constructies iets meer in het algemeen[32] worden gedefinieerd als constructies die niet zijn opgezet om geldige economische redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Via de definitie in artikel 7, lid 2, onder b), ATAD wordt deze algemene definitie uiteindelijk echter slechts geconcretiseerd voor gecontroleerde buitenlandse vennootschappen.

52. Artikel 7, lid 2, onder b), ATAD is in dit opzicht een speciaal toepassingsgeval van artikel 6 ATAD. Enerzijds noemt artikel 7, lid 2, onder b), eerste alinea, ATAD uitdrukkelijk dergelijke „kunstmatige constructies die zijn opgezet met als wezenlijk doel een belastingvoordeel te verkrijgen". Anderzijds richt artikel 7, lid 2, onder b), tweede alinea, ATAD zich op de bijzondere situatie in het kader van een zeggenschapsrelatie. Het feit dat de gecontroleerde vennootschap zonder de uitoefening van sleutelfuncties door besluitvormers van de controlerende vennootschap geen eigenaar van de activa zou zijn of de risico's die haar inkomsten genereren, niet zou hebben genomen, is immers juist een geval van een constructie die niet is opgezet om geldige economische redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

53. In zoverre blijkt duidelijk dat artikel 7, lid 2, onder b), ATAD inhoudelijk dicht bij artikel 6 ATAD ligt. Daarom moeten ook de rechtsgevolgen coherent zijn. Het rechtsgevolg van artikel 6 ATAD is echter dat de kunstmatige constructie door beide lidstaten buiten beschouwing wordt gelaten en dat in plaats daarvan de niet-kunstmatige constructie wordt belast. De staat van vestiging van de gecontroleerde vennootschap, die inkomsten genereert uit een kunstmatige constructie, moet deze inkomsten dus ook behandelen alsof zij van meet af aan alleen in de staat van vestiging van de controlerende belastingplichtige waren ontstaan.

54. Wat het aanmerken van de *feiten* betreft, kan artikel 7, lid 2, onder b), ATAD als lex specialis voorrang hebben boven de algemene antimisbruikbepaling van artikel 6 ATAD (zie overweging 11). Wat de *rechtsgevolgen* betreft, kan artikel 8, lid 7, ATAD echter niet zonder meer worden toegepast op artikel 7, lid 2, onder b), ATAD. Anders zou er sprake zijn van een tegenstrijdigheid met het rechtsgevolg van artikel 6, namelijk de kunstmatige constructie volledig buiten beschouwing te laten.

[31] Arresten van 4 oktober 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punt 40), 22 november 2017, Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 46), 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 48), en 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 94). Anders ogenschijnlijk arrest van 26 februari 2019, T Danmark en Y Denmark (C-116/16 en C-117/16, EU:C:2019:135, punten 107 en 108).

[32] Met nadruk op de verschillen Böhmer, J./Gebhardt, R./Krüger, S./Orlet, P./Pinetz, E., in: Hagemann, T./Kahlenberg, C. (red.), *ATAD Kommentar*, 2019, artikel 7, punt 198.

2) Dubbele belasting denkbaar bij kunstmatige constructies?

55. In zoverre rijst ook de vraag of bij een kunstmatige constructie in de zin van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD een dubbele belasting überhaupt wel kan. In dezelfde richting gaat ook het betoog van het Koninkrijk der Nederlanden dat de inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap reeds volgens de mechanismen van de richtlijn telkens slechts eenmaal ofwel in het buitenland ofwel in het binnenland worden belast.

56. De uniforme uitlegging en toepassing op het niveau van de Unie van de antimisbruikbepalingen en dus ook van de toerekeningsregel van artikel 7 ATAD, worden uiteindelijk gewaarborgd door het Hof. Bijgevolg kan er geen dubbele belasting zijn. Indien de verschuiving van inkomsten naar het buitenland tot een kunstmatige constructie leidt, belast België de inkomsten omdat zij zonder de kunstmatige constructie in België zouden zijn gegenereerd. Als er geen kunstmatige constructie is, zal er ook geen toerekening van de inkomsten in België zijn en worden deze inkomsten in het buitenland belast.

57. Mochten er niettemin tussen de lidstaten verschillen bestaan met betrekking tot het bestaan van een kunstmatige constructie, dan zouden deze moeten worden opgelost in overeenstemming met het beginsel van loyale samenwerking (artikel 4, lid 3, eerste alinea, VEU) aan de hand van de beginselen van de richtlijn inzake geschillenbeslechting[33].

58. Op grond daarvan is bij de kunstmatige constructies als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder b), ATAD de in artikel 8, lid 7, ATAD bedoelde belastingaftrek overbodig wanneer de winstverschuiving plaatsvindt tussen twee lidstaten. In het geval van winstverschuiving naar derde landen bevatten de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting daarentegen in de regel bepalingen betreffende overeenkomstige procedures voor onderling overleg (zie bijvoorbeeld artikel 25 van het OESO-modelverdrag ter voorkoming van dubbele belastingen).

59. Hieruit volgt dat er bij een uniforme toepassing van het concept „kunstmatige constructie" geen dubbele belasting zal ontstaan. Bijgevolg is er ook geen aftrek van de in het buitenland – in zoverre dan ten onrechte – betaalde belasting nodig.

3) Belastingaftrek in het geval van kunstmatige constructies werkt contraproductief

60. Ook de doelstelling van de richtlijn, namelijk het doeltreffend bestrijden van kunstmatige constructies, pleit voor de stelling dat artikel 8, lid 7, ATAD (d.w.z. de belastingaftrek) niet kan worden toegepast op kunstmatige constructies in de zin van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD.

61. Dit wordt geïllustreerd door het volgende voorbeeld. Zelfs volgens de Commissie is het dus verenigbaar met de doelstelling van minimale harmonisatie om een toerekeningsregel toe te passen wanneer het verschil tussen de belastingtarieven kleiner is dan het verschil dat volgens artikel 7, lid 1, eerste alinea, onder b), ATAD vereist is om als gecontroleerde buitenlandse vennootschap te worden aangemerkt. Men zou dus kunnen stellen dat er al sprake is van een kunstmatige constructie zodra gebruik wordt gemaakt van een belastingtariefverschil van bijvoorbeeld 5 %. Als de gecontroleerde buitenlandse vennootschap echter al vennootschapsbelasting van bijvoorbeeld 15 % heeft betaald, terwijl in de staat van vestiging van de controlerende belastingplichtige echter eveneens slechts 20 % vennootschapsbelasting moet

[33] Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie (PB 2017, L 265, blz. 1).

worden betaald, dan is de prikkel om op te treden tegen kunstmatige constructies eerder gering, omdat de eigen belastinginkomsten zich dan louter beperken tot het verschil (in het voorbeeld 5 %). De belastingaftrek zou de prikkel om kunstmatige constructies te bestrijden alleen maar verzwakken en is in dat opzicht contraproductief.

62. Bovendien zou de toepassing van artikel 8, lid 7, ATAD op artikel 7, lid 2, onder b), ATAD indruisen tegen de fiscale soevereiniteit van de staat van vestiging van de controlerende belastingplichtige, in zoverre die staat wordt gedwongen af te zien van zijn recht om belasting te heffen ten belope van de in het buitenland betaalde belasting, terwijl het de belastingplichtige is die heeft gekozen voor een kunstmatige constructie. Het staat in de regel niet aan de belastingplichtige om via een kunstmatige constructie te beslissen aan welke staat de belastinginkomsten toekomen.

63. Derhalve is de toepassing van artikel 8, lid 7, ATAD niet noodzakelijk of geschikt, wanneer er sprake is van kunstmatige constructies in de zin van artikel 7, lid 2, onder b), van die richtlijn. Die toepassing zou ook in strijd zijn met de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke niemand zich op het Unierecht kan beroepen in geval van misbruik.[34] Aangezien de toerekening wegens een kunstmatige constructie in de zin van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD een bijzonder geval vormt van artikel 6 ATAD (dat volgens het opschrift ervan misbruik beoogt te voorkomen en ziet op kunstmatige constructies), kan volgens die rechtspraak geen enkele belastingplichtige die voor een kunstmatige constructie heeft gekozen aanspraak maken op het voordeel dat voortvloeit uit de aftrekmogelijkheid waarin artikel 8, lid 7, ATAD voorziet.

64. Indien dit echter het geval is, dan is de lidstaat zelfs niet verplicht om een dergelijke mogelijkheid in zijn nationale recht op te nemen. Het Hof heeft namelijk uitdrukkelijk geoordeeld[35] dat dit algemene beginsel (volgens hetwelk niemand zich op het Unierecht kan beroepen in geval van misbruik) van dwingende aard is. Als dwingend algemeen beginsel van Unierecht kan het ook niet door afgeleid recht terzijde worden geschoven.

4) Werkelijke betekenis van artikel 8, lid 7, ATAD

65. Deze systematische en teleologische uitlegging maakt de regel van artikel 8, lid 7, ATAD evenwel niet overbodig. De aftrek waarin artikel 8, lid 7, ATAD voorziet, is immers noodzakelijk wanneer de optie van artikel 7, lid 2, onder a), ATAD wordt toegepast. Volgens deze bepaling worden de passieve inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap forfaitair belast door de staat van vestiging van de belastingplichtige, zonder dat hoeft te worden aangetoond dat de constructie voornamelijk is opgezet om een economisch voordeel te behalen.

66. Deze winsten vallen niet alleen al op grond van het in artikel 6 ATAD neergelegde beginsel dat kunstmatige constructies buiten beschouwing worden gelaten, onder de fiscale soevereiniteit van staat van vestiging van de belastingplichtige. Bijgevolg heeft de staat van vestiging van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap a priori geen enkele reden om af te zien van belastingheffing over die inkomsten. De toepassing van artikel 7, lid 2, onder a), ATAD zou dus

[34] Arresten van 4 oktober 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punt 36), 26 februari 2019, T Danmark en Y Denmark (C-116/16 en C-117/16, EU:C:2019:135, punt 70), 11 juli 2018, Commissie/België (C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99), en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 35).

[35] Arrest van 26 februari 2019, T Danmark en Y Denmark (C-116/16 en C-117/16, EU:C:2019:135, punt 71) met verwijzing naar de arresten van 11 juli 2018, Commissie/België (C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99), 22 november 2017, Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 27), en 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punt 38).

tot dubbele belasting kunnen leiden indien artikel 8, lid 7, ATAD niet zou worden toegepast. Hieruit volgt dat de regeling in artikel 8, lid 7, ATAD haar autonome betekenis behoudt, ook al moet zij systematisch en teleologisch worden beperkt.

b) In de praktijk overblijvende risico's zijn in het belang van de bestrijding van kunstmatige constructies

67. Hoewel er dus geen sprake kan zijn van dubbele belasting in gevallen van kunstmatige constructies – althans tussen lidstaten – moet evenwel worden erkend dat in de praktijk het risico bestaat dat extra inspanningen moeten worden geleverd om zowel met de staat van vestiging van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap als met die van de controlerende belastingplichtige in discussie te moeten treden. De staat van vestiging van de gecontroleerde vennootschap heeft er namelijk belang bij het begrip „kunstmatige constructie" eng uit te leggen, omdat anders belastbare inkomsten aan zijn fiscale soevereiniteit zouden worden onttrokken, terwijl die van de controlerende belastingplichtige belang heeft bij een ruime uitlegging, omdat dat hem belastinginkomsten oplevert.

68. Deze feitelijke risico's zijn echter niet in strijd met de basisgedachte van de richtlijn. Het omgekeerde is juist het geval. Wanneer de aftrek van in het buitenland betaalde belastingen in de zin van artikel 8, lid 7, ATAD wordt toegepast op situaties die onder artikel 7, lid 2, onder b), ATAD vallen, zou de controlerende belastingplichtige namelijk, wanneer een kunstmatige constructie wordt ontdekt, alleen maar de belastingdruk in zijn eigen staat van vestiging moeten dragen, verminderd met de belastingdruk in de staat van vestiging van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap.

69. De controlerende belastingplichtige zou in het slechtste geval een belasting moeten betalen die gelijk is aan het bedrag dat hij ook zonder de kunstmatige constructie verschuldigd zou zijn geweest. In het beste geval wordt de kunstmatige constructie nooit ontdekt en worden de winsten met succes overgeheveld naar het land waar de belastingen lager zijn. Dit zet er juist toe aan om kunstmatige constructies „uit te proberen" omdat er niets te verliezen maar wel iets te winnen valt. De afschrikkende werking van de zojuist geschetste praktische risico's voorkomt dat.

c) Voorlopige conclusie

70. Derhalve moet de in artikel 8, lid 7, ATAD bedoelde aftrekmogelijkheid niet worden toegepast op artikel 7, lid 2, onder b), van die richtlijn. Veeleer dient artikel 8, lid 7, ATAD, gelet op de doelstelling ervan, restrictief te worden uitgelegd, aangezien die doelstelling van het vermijden van dubbele belasting hier niet aan de orde is. Bovendien zou er anders een tegenstrijdigheid ontstaan met het rechtsgevolg van artikel 6 ATAD (het volledig buiten beschouwing laten van de kunstmatige constructie), alsook met de rechtspraak van het Hof, volgens welke niemand zich in geval van misbruik op het Unierecht kan beroepen. De toepassing van artikel 8, lid 7, ATAD heeft dus uitsluitend betrekking op de toerekening in de zin van artikel 7, lid 2, onder a).

71. Alleen al om die reden was het Koninkrijk België, dat met betrekking tot de voorschriften inzake gecontroleerde buitenlandse vennootschappen voor de optie van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD had gekozen, niet verplicht om artikel 8, lid 7, ATAD om te zetten. Reeds op die enkele grond moet het beroep van de Commissie ongegrond worden verklaard.

4. Minimale harmonisatie

72. Het Koninkrijk België voert te zijner verdediging tevens aan dat de ATAD volgens artikel 3 daarvan slechts beoogt een minimale harmonisatie van de bepalingen ter bescherming van de binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen tot stand te brengen. Door in geval van misbruik niet te voorzien in een belastingaftrek in de zin van artikel 8, lid 7, ATAD, wordt enkel een betere bescherming van de binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen gewaarborgd.

73. De Commissie antwoordt daarop dat een correcte omzetting van de ATAD in nationaal recht vereist dat ook artikel 8, lid 7, van die richtlijn wordt omgezet. De minimale harmonisatie staat alleen toe de in de ATAD vastgestelde maatregelen aan te vullen of te verstrengen, bijvoorbeeld door de drempels voor controle in de zin van artikel 7, lid 1, eerste alinea, onder a), ATAD te verlagen (zie overweging 12), maar niet om die maatregelen helemaal niet om te zetten.

74. Overeenkomstig artikel 288, lid 3, VWEU zijn richtlijnen verbindend voor de lidstaten ten aanzien van het te bereiken resultaat, doch wordt aan de nationale instanties de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen. Zoals hoger reeds uiteengezet, zijn de lidstaten verplicht om richtlijnen correct en volledig om te zetten [36], dat wil zeggen dat zij in beginsel alle bepalingen van de richtlijn moeten omzetten [37].

75. Bij richtlijnen strekkende tot een minimale harmonisatie verleent de Uniewetgever de lidstaten echter bewust de mogelijkheid om strengere maatregelen te handhaven of vast te stellen. De vaststelling of handhaving van strengere bepalingen is onderworpen aan de voorwaarde dat die maatregelen het door de betrokken richtlijn voorgeschreven resultaat niet ernstig in gevaar kunnen brengen en dat deze voor het overige in overeenstemming zijn met het primaire recht. [38] De daaruit voortvloeiende beperkingen van de fundamentele vrijheden kunnen op het gebied van minimale harmonisatie door de doelstellingen van de richtlijn als redenen van openbare orde gerechtvaardigd worden [39], voor zover zij niet verder gaan dan noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken [40].

76. In het algemeen gaat het om het geval waarin een lidstaat een algemeen geformuleerde richtlijnbepaling omzet door een specifiekere en strengere regeling vast te stellen, of bijvoorbeeld een door de richtlijn als minimumnorm vastgestelde drempel bij de omzetting wijzigt en daardoor de juridische vereisten aanscherpt.

77. Het onderhavige geval verschilt van deze gevallen aangezien het Koninkrijk België niet alleen een bepaling van de richtlijn strikter heeft omgezet, maar met artikel 8, lid 7, een specifieke bepaling van de ATAD helemaal niet heeft omgezet. Het Koninkrijk België voert dienaangaande aan dat alleen artikel 7 en artikel 8, leden 1 tot en met 4, ATAD de minimumnormen bevatten die de lidstaten verplicht moeten omzetten ter bescherming van de binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen. De in artikel 8, leden 5 tot en met 7, ATAD neergelegde uitzonderingen op de opneming in de heffingsgrondslag, die beogen een dubbele belastingheffing te voorkomen, beperken daarentegen de verwezenlijking van deze doelstelling en hoeven derhalve

[36] Arresten van 27 oktober 2011, Commissie/Polen (C-311/10, niet gepubliceerd, EU:C:2011:702, punt 59), en 22 december 2010, Gavieiro Gavieiro en Iglesias Torres (C-444/09 en C-456/09, EU:C:2010:819, punt 64).

[37] Arrest van 14 januari 2010, Commissie/Tsjechische Republiek (C-343/08, EU:C:2010:14, punten 39-42).

[38] Arrest van 7 juli 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[39] Voor beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal, zie de arresten van 2 maart 2023, PrivatBank e.a. (C-78/21, EU:C:2023:137, punt 63), en 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 89).

[40] Arresten van 18 januari 2024, Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia" Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, punt 35), en 7 juli 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punt 44).

niet door de lidstaten te worden omgezet. Wanneer een lidstaat bijvoorbeeld in gevallen van kunstmatige constructies niet in een belastingaftrek overeenkomstig artikel 8, lid 7, ATAD voorziet, wordt daarmee louter een betere bescherming van de binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslag gewaarborgd.

78. Het Hof heeft zich reeds moeten buigen over richtlijnen die slechts in een minimale harmonisatie voorzagen – maar dan in het consumentenrecht. Ook aldaar gaf de nationale omzettingswet uitdrukking aan de wil om de doelstelling van de richtlijn in ruimere mate te verwezenlijken en werd daarom – net als hier – een in de richtlijn vastgestelde uitzondering niet omgezet.

79. Het Hof heeft dit bijvoorbeeld moeten beoordelen in de zaak Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid.[41] Die zaak betrof richtlijn 93/13/EEG betreffende oneerlijke bedingen in consumentenovereenkomsten[42], waarvan artikel 4, lid 2, bepaalt dat de vraag of een contractueel beding oneerlijk is noch uit het voorwerp van de overeenkomst noch uit de verhouding tussen prestatie en tegenprestatie kan worden afgeleid, voor zover het beding duidelijk en begrijpelijk is geformuleerd. Volgens artikel 8 van richtlijn 93/13 kunnen de lidstaten ter verhoging van het beschermingsniveau van de consument op het onder deze richtlijn vallende gebied strengere bepalingen aannemen of handhaven, voor zover deze verenigbaar zijn met het Verdrag. De Spaanse regeling waarmee richtlijn 93/13 in nationaal recht is omgezet, heeft de uitzonderingen van artikel 4, lid 2, van de richtlijn niet overgenomen. Integendeel, op basis van de Spaanse regeling kan zelfs een beding dat duidelijk en begrijpelijk is geformuleerd als oneerlijk worden aangemerkt wegens het eigenlijke voorwerp ervan of wegens de prijs-kwaliteitverhouding. Aansluitend op de conclusie van advocaat-generaal Trstenjak[43] heeft het Hof geoordeeld dat de niet-omzetting van deze uitzonderingsregeling toelaatbaar is, aangezien de Spaanse regeling – in overeenstemming met het doel van minimale harmonisatie[44] – een hoger niveau van consumentenbescherming nastreeft.[45]

80. Hieruit kan worden afgeleid dat de verplichting van de lidstaten om de richtlijn om te zetten in het geval van louter minimale harmonisatie niet geldt voor uitzonderingsbepalingen, indien de doelstelling van de richtlijn juist beter wordt verwezenlijkt door die uitzonderingen niet om te zetten. Met andere woorden, wanneer een richtlijn enkel minimale harmonisatie beoogt, moet een daarin vervatte uitzonderingsbepaling niet worden omgezet, voor zover die bepaling de verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn belemmert.

81. Net zoals richtlijn 93/13 in de zaak Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid strengere bepalingen van de lidstaten toestond „[t]er verhoging van het beschermingsniveau van de consument”[46], biedt artikel 3 ATAD in de onderhavige zaak de mogelijkheid voor „toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen die tot doel hebben een hoger niveau van bescherming te garanderen voor binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen”. De ATAD beoogt dus evenzeer slechts een minimale harmonisatie.

41 Arrest van 3 juni 2010 (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Richtlijn van de Raad van 5 april 1993 (PB 1993, L 95, blz. 29) in de oorspronkelijke versie. De wijzigingen door richtlijn 2011/83/EU van het Europees Parlement en de Raad van 25 oktober 2011 betreffende consumentenrechten (PB 2011, L 304, blz. 64) en richtlijn (EU) 2019/2161 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2019 (PB 2019, L 328, blz. 7) waren nog niet relevant voor zaak C-484/08.

43 In de zaak Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, punt 87).

44 Arrest van 3 juni 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punten 28 e.v.).

45 Arrest van 3 juni 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punt 40).

46 Artikel 8 van richtlijn 93/13.

82. Om na te gaan of het niet-omgezette artikel 8, lid 7, ATAD een uitzondering vormt die de verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn belemmert, moet worden teruggegrepen naar de opzet van de regeling. De ATAD formuleert in artikel 7, lid 2, onder b), het basisprincipe dat de inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap die afkomstig zijn van kunstmatige constructies moeten worden opgenomen in de belastinggrondslag van de in het binnenland gevestigde belastingplichtige. Het doel van deze regel bestaat erin de belastingplichtige uiteindelijk te belasten alsof de kunstmatige constructie niet bestond. De inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap worden derhalve, voor zover zij afkomstig zijn van kunstmatige constructies, toegerekend aan de inkomsten van de controlerende belastingplichtige. Artikel 8, lid 7, ATAD wijkt af van dit basisprincipe voor zover de in die bepaling neergelegde belastingaftrek ertoe leidt dat de inkomsten van de gecontroleerde buitenlandse vennootschap in het binnenland niet langer volledig worden belast. Op die manier wordt de regelgevingsdoelstelling (bescherming van de binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen) belemmerd. Het „slachtoffer" van de kunstmatige constructie ontvangt minder belastinginkomsten dan wanneer een passende fiscale constructie zou zijn gekozen.

83. In zoverre is het voornoemde beginsel dat uit het arrest Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid kan worden afgeleid, ook van toepassing in de onderhavige zaak. Volgens dit beginsel vormt de niet-omzetting van artikel 8, lid 7, ATAD geen schending van de verdragsverplichtingen van het Koninkrijk België, aangezien deze niet-omzetting bijdraagt tot een verdergaande verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn [zie onder a)] en niet verder gaat dan wat hiervoor nodig is [zie onder b)].

a) Verdergaande verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn door niet-omzetting van artikel 8, lid 7

84. Om te beginnen zou de omstandigheid dat artikel 8, lid 7, ATAD niet is omgezet moeten bijdragen tot een verdergaande verwezenlijking van de doelstelling van de ATAD. Bijgevolg moet worden vastgesteld waaruit de doelstelling van de ATAD kan worden afgeleid.

85. In de reeds aangehaalde zaak Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid werd in dit verband alleen uitgegaan van de consumentenbescherming waarop artikel 8 van richtlijn 93/13 ziet, waarbij dit artikel louter de minimumharmonisatienorm als zodanig vaststelt. In dit geval moet daarvoor worden uitgegaan van artikel 3 ATAD.

86. De in artikel 3 ATAD genoemde „bescherming van de vennootschapsbelastinggrondslagen" wordt beter verwezenlijkt als de mogelijkheid tot belastingaftrek van artikel 8, lid 7, niet wordt omgezet. Maar vooral het risico zich te moeten verweren tegen een bijkomende belasting door de staat van vestiging van de gecontroleerde vennootschap ontmoedigt de verplaatsing van inkomsten naar het buitenland, zodat dat risico aldus de binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslag nog meer beschermt.

87. Anders dan de Commissie betoogt – die in dit verband uitsluitend naar overweging 5 van de richtlijn verwijst – kan de aldaar genoemde gelijktijdige opheffing van marktobstakels, zoals dubbele heffing, niet als een zelfstandige doelstelling van de richtlijn worden aangemerkt. In het bijzonder vloeit de dubbele belasting uitsluitend voort uit de richtlijn zelf, namelijk uit de toerekeningsplicht, en dat ook alleen maar als ervan wordt uitgegaan dat de staat met het lage belastingtarief op grond van de kunstmatige constructie recht heeft op een eigen

belastinggrondslag. Het zou daarom inconsistent zijn om aan te nemen dat de richtlijn beoogt dubbele belastingheffing te vermijden, terwijl dat risico louter volgt uit de richtlijn zelf (in dit geval de toerekeningsplicht).

88. Dit wordt bevestigd door een grondiger onderzoek van de ATAD. Deze richtlijn bevat zoals de naam al zegt „regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt". Daarbij geven alleen de woorden „bestrijding van belastingontwijkingspraktijken" de doelstelling van de richtlijn aan. De toevoeging „welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne" beperkt de kring van belastingontwijkingspraktijken gelet op de rechtsgrondslag van artikel 115 VWEU (zie hierboven onder 1), zonder een eigen doelstelling vast te stellen.

89. Reeds in overweging 1 wordt opgemerkt dat het noodzakelijk is om „het vertrouwen in de billijkheid van de belastingstelsels te herstellen" en „overheden in staat te stellen hun fiscale soevereiniteit daadwerkelijk uit te oefenen". Ook in de overwegingen 2, 3, 5, 14 en 16 wordt verwezen naar de bestrijding van belastingontwijking als doelstelling van de richtlijn.

90. Bovendien ziet de richtlijn de marktbelemmering in de eerste plaats in de belastingontwijkingspraktijken zelf. Dit komt reeds naar voren in de benaming van de richtlijn („belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn"), en wordt bevestigd door overweging 2 van de richtlijn, waarin te lezen staat dat „[h]et […] voor de goede werking van de interne markt van essentieel belang [is] dat de lidstaten, ten minste, […] hun toezeggingen inzake BEPS implementeren en meer in het algemeen actie ondernemen om belastingontwijkingspraktijken te ontmoedigen en een billijke en doeltreffende belastingheffing in de Unie te waarborgen". Dit blijkt ook uit overweging 16, waarin het volgende wordt gepreciseerd: „Daar een hoofddoel van deze richtlijn erin bestaat de interne markt als geheel beter te wapenen tegen grensoverschrijdende belastingontwijkingspraktijken".

91. Alleen overweging 5 verwijst naar het voorkomen van „marktobstakels, zoals dubbele heffing". Het belang van één enkele overweging zou echter worden overschat als daaruit een aanvullende, zelfstandige doelstelling van de richtlijn zou worden afgeleid, terwijl de onbetwiste hoofddoelstelling van de richtlijn in minstens vijf overwegingen, in de titel en in de regeling zelf (zie artikel 3 ATAD) tot uiting komt. Geen enkele materiële bepaling van de ATAD gaat uitvoerig in op het probleem van dubbele belasting tussen de lidstaten, afgezien van artikel 8, lid 7, dat evenwel „slechts" betrekking heeft op zelfgecreëerde dubbele belasting. Veeleer is het logischer om het vermijden van dubbele belasting in de gevallen waarin dat op grond van de richtlijn kan plaatsvinden, als een uitdrukking van het evenredigheidsbeginsel te beschouwen.

92. De derde volzin van overweging 5 luidt als volgt: „Wanneer de toepassing van deze regels tot dubbele heffing leidt, moet aan belastingplichtigen een tegemoetkoming worden verleend middels aftrek van de in een andere lidstaat of een derde land, naargelang van het geval, betaalde belasting." Daarmee wordt met betrekking tot de in artikel 7, lid 2, ATAD vastgestelde toerekeningsregels voor gecontroleerde buitenlandse vennootschappen echter enkel verwezen naar de optie onder a), aangezien alleen bij die optie dubbele belasting tussen twee lidstaten kan ontstaan. In de onder b) bedoelde gevallen kan er daarentegen in geen geval sprake zijn van dubbele belasting tussen lidstaten, zoals hierboven (punten 46 e.v.) is uiteengezet.

93. Daarom kan in het midden worden gelaten of de Unie überhaupt bevoegd is om een richtlijn vast te stellen betreffende de *algemene afschaffing* van dubbele belasting in het directe belastingrecht van de lidstaten. Dubbele belasting vindt immers haar oorsprong in de

uitoefening, door de lidstaten, van hun fiscale soevereiniteit. In dit verband heeft het Hof reeds herhaaldelijk benadrukt dat de nadelen die uit de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheden door de verschillende lidstaten kunnen voortvloeien, geen door de Verdragen verboden beperkingen vormen, voor zover deze uitoefening van de fiscale soevereiniteit geen discriminatie oplevert.[47]

94. Dientengevolge leidt het niet-omzetten van artikel 8, lid 7, ATAD tot een verdergaande verwezenlijking van de in artikel 3 gedefinieerde doelstelling van bescherming van de binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen dan het geval zou zijn geweest indien die bepaling wel was omgezet.

b) Naleving van het noodzakelijkheidsvereiste

95. De niet-omzetting is overigens noodzakelijk, aangezien er in de situaties waarop artikel 7, lid 2, onder b), ATAD ziet in de regel al geen gevaar voor dubbele belasting bestaat (zie reeds hierboven punten 46 e.v.). Doordat artikel 8, lid 7, ATAD niet is omgezet, worden de betrokken ondernemingen die voor een dergelijke kunstmatige constructie hebben gekozen, geconfronteerd met extra lasten door praktische moeilijkheden (zie hierboven punten 67 e.v.). Aldus genereren deze extra inspanningen een afschrikkend effect door omkering van de economische prikkel om winst over te hevelen naar andere staten met lagere vennootschapsbelastingtarieven. Daarbij gaat de maatregel niet verder dan nodig is om het ermee nagestreefde doel te bereiken.

c) Voorlopige conclusie

96. De in artikel 8, lid 7, neergelegde aftrek van de in het buitenland door de gecontroleerde buitenlandse vennootschap betaalde belasting viel derhalve – als uitzonderingsbepaling die de verwezenlijking van deze doelstelling van de richtlijn juist belemmert – niet onder de verplichting tot omzetting van de ATAD, die slechts een minimale harmonisatie voorschrijft. Hieruit volgt dat het Koninkrijk België zijn verplichting tot omzetting van het Unierecht niet heeft geschonden doordat het artikel 8, lid 7, niet heeft omgezet. Ook op deze gronden dient het beroep van de Commissie te worden afgewezen.

C. Samenvatting

97. Bijgevolg is het verwijt van niet-nakoming wegens de niet-omzetting van artikel 8, lid 7, ATAD voor gevallen waarin wordt geopteerd voor toepassing van de toerekeningsregeling van artikel 7, lid 2, onder b), ATAD, niet alleen reeds op grond van een teleologische uitlegging van deze bepaling ongegrond, maar hoe dan ook omdat de richtlijn volgens artikel 3 ervan slechts in een minimale harmonisatie voorziet.

[47] Arrest van 3 juni 2010, Commissie/Spanje (C-487/08, EU:C:2010:310, punt 56); zie in die zin arresten van 16 juli 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punt 27), 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punten 41, 42 en 47), en 14 november 2006, Kerckhaert en Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punten 19, 20 en 24).

VI. Kosten

98. Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van het Koninkrijk België worden verwezen in de kosten.

99. Overeenkomstig artikel 140, lid 1, van dat Reglement dragen de lidstaten en de instellingen van de Unie die in het geding hebben geïntervenieerd hun eigen kosten. Overeenkomstig deze bepaling draagt het Koninkrijk der Nederlanden zijn eigen kosten.

VII. Conclusie

100. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging te oordelen als volgt:

„1. Het beroep wordt verworpen.

2. De Commissie wordt verwezen in de kosten.

3. Het Koninkrijk der Nederlanden draagt zijn eigen kosten.”