ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

25 oktober 2012 *

„Niet-nakoming — Artikelen 49 VWEU en 63 VWEU — Artikelen 31 en 40 EER-Overeenkomst — Belasting op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen — Ingezeten en niet-ingezeten beleggingsvennootschappen — Roerende voorheffing — Verrekening van roerende voorheffing — Vrijstelling van inkomsten uit kapitaal en roerende goederen — Discriminatie — Rechtvaardigingsgronden”

In zaak C-387/11,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 19 juli 2011,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en C. Soulay als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk België, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,

verweerder,

ondersteund door:

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door S. Behzadi-Spencer als gemachtigde,

interveniënt,

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur), J.-J. Kasel en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Frans.

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk België de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU alsook de artikelen 31 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst"), door regels inzake de belasting op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen te handhaven die verschillen naargelang deze inkomsten worden verkregen door Belgische beleggingsvennootschappen of door buitenlandse beleggingsvennootschappen.

Toepasselijke bepalingen van Belgisch recht

2 Artikel 1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: „WIB 1992") bepaalt:

„§ 1. Als inkomstenbelastingen worden geheven:

1° een belasting op het totale inkomen van rijksinwoners, personenbelasting geheten;

2° een belasting op het totale inkomen van binnenlandse vennootschappen, vennootschapsbelasting geheten;

3° een belasting op inkomsten van andere Belgische rechtspersonen dan vennootschappen, rechtspersonenbelasting geheten;

4° een belasting op inkomsten van niet-inwoners, belasting van niet-inwoners geheten.

§ 2. De belastingen worden geheven door middel van voorheffingen, binnen de grenzen en onder de voorwaarden als bepaald in titel VI, hoofdstuk I."

Belastingregeling voor in België gevestigde beleggingsvennootschappen

3 Blijkens artikel 179 WIB 1992 zijn binnenlandse vennootschappen, te weten vennootschappen die hun hoofdkantoor, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer in België hebben, aan de vennootschapsbelasting onderworpen.

4 Aldus preciseert artikel 185, § 1, WIB 1992 dat deze vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.

5 Artikel 185 bis, § 1, WIB 1992 bepaalt evenwel dat beleggingsvennootschappen „[...] slechts belastbaar [zijn] op het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen en van de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen, onverminderd evenwel het feit dat zij de in artikel 219 bedoelde bijzondere bijdrage verschuldigd zijn".

6 In dit opzicht bepaalt artikel 219 WIB 1992 dat een afzonderlijke aanslag met name wordt gevestigd op de kosten van de vennootschap, te weten commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave, alsmede op de verdoken meerwinsten, namelijk de door de fiscus vastgestelde meerwinsten die niet begrepen zijn in het boekhoudkundig resultaat van de vennootschap.

7 Overeenkomstig de artikelen 249 en 261 WIB 1992 wordt de vennootschapsbelasting bij wijze van voorheffing geheven over inkomsten uit kapitaal en roerende goederen van rijksinwoners, binnenlandse vennootschappen alsmede aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtigen die in België een inrichting hebben.

8 Bij artikel 269 WIB 1992 is de aanslagvoet van de roerende voorheffing vastgesteld op 15 % voor inkomsten uit kapitaal en roerende goederen en op 25 % voor dividenden.

9 Artikel 276 WIB 1992 luidt:

„De in artikel 1 vermelde belastingen worden naar de mate als hierna is bepaald gekweten door verrekening van de onroerende, de roerende en de bedrijfsvoorheffing, het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en het belastingkrediet."

10 Artikel 279 WIB 1992 preciseert:

„Als roerende voorheffing wordt verrekend het bedrag van de roerende voorheffing vastgesteld overeenkomstig artikel 269."

11 Artikel 304, § 2, tweede alinea, WIB 1992 bepaalt:

„Bij binnenlandse vennootschappen wordt het eventuele overschot van de in artikel 279 vermelde roerende voorheffing [...] verrekend met de afzonderlijke aanslagen gevestigd ingevolge de artikelen 219 en 219 bis en wordt het saldo teruggegeven indien het ten minste 2,50 EUR bedraagt."

Belastingregeling voor niet in België gevestigde beleggingsvennootschappen

12 Overeenkomstig de artikelen 227 en 228 WIB 1992 zijn buitenlandse vennootschappen, alsook verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun hoofdkantoor, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben, onderworpen aan de belasting van niet-inwoners die uitsluitend wordt geheven van in België behaalde of verkregen inkomsten die aan de belasting zijn onderworpen.

13 Deze bepalingen zijn van toepassing op niet-ingezeten vennootschappen die een inrichting op het Belgische grondgebied hebben.

14 Volgens artikel 294 WIB 1992 wordt de roerende voorheffing verrekend met de belasting van niet-inwoners.

15 Wat niet-ingezeten vennootschappen zonder inrichting op het Belgische grondgebied betreft, bepaalt artikel 248 WIB 1992 dat de belasting betreffende de niet in de artikelen 232 tot en met 234 WIB 1992 vermelde inkomsten gelijk is aan de verschillende voorheffingen en aan de in artikel 301 WIB 1992 vermelde bijzondere aanslag.

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

16 Aangezien de Commissie van oordeel was dat de regels inzake de belasting op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen die worden verkregen door niet-ingezeten beleggingsvennootschappen zonder vaste inrichting op het Belgische grondgebied, minder gunstig zijn dan de regels inzake de belasting

op inkomsten van in België gevestigde beleggingsvennootschappen, heeft zij de Belgische autoriteiten op 17 oktober 2008 een aanmaningsbrief doen toekomen, waarin zij erop wees dat deze wettelijke regeling niet verenigbaar is met de artikelen 49 VWEU, 54 VWEU en 63 VWEU.

17 Daar de Belgische autoriteiten geen gevolg gaven aan deze brief, heeft de Commissie het Koninkrijk België op 4 juni 2010 een met redenen omkleed advies gezonden waarin zij deze lidstaat gelastte om binnen een termijn van twee maanden na de ontvangst van dit advies aan de door deze artikelen opgelegde verplichtingen te voldoen.

18 De Commissie kon echter geen genoegen nemen met het antwoord dat de Belgische autoriteiten haar op 17 september 2010 hebben gegeven, en heeft besloten het onderhavige beroep in te stellen.

19 Bij beschikking van de president van het Hof van 9 januari 2012 is het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland toegelaten tot interventie aan de zijde van het Koninkrijk België.

Beroep

Bestaan van beperkingen op bepalingen van het VWEU

Argumenten van partijen

20 De Commissie betoogt dat het verschil tussen de belasting van ingezeten beleggingsvennootschappen en niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die geen vaste inrichting op het Belgische grondgebied hebben, tot een verschil in behandeling van deze twee soorten vennootschappen leidt dat schending van de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU oplevert.

21 Hoewel de inkomsten van deze twee categorieën vennootschappen op dezelfde wijze aan de roerende voorheffing zijn onderworpen, genieten ingezeten vennootschappen namelijk een gunstigere regeling.

22 Enerzijds voorziet artikel 185 bis WIB 1992 in een vrijstelling van dat soort inkomsten en kunnen ingezeten vennootschappen op grond van dit artikel slechts in bepaalde, in artikel 219 WIB 1992 genoemde uitzonderlijke gevallen worden belast en enkel aan de in hetzelfde artikel bedoelde bijzondere bijdrage worden onderworpen.

23 Anderzijds wordt bij artikel 304 WIB 1992 een regeling ingesteld waardoor de aan de bron voldane roerende voorheffing wordt gecompenseerd. Op grond van § 2, tweede alinea, van dit artikel is het namelijk mogelijk om het eventuele overschot van deze voorheffing te verrekenen met de krachtens artikel 219 WIB 1992 geheven afzonderlijke aanslagen, en zelfs om teruggave van het saldo te verkrijgen voor zover het ten minste 2,50 EUR bedraagt.

24 Volgens de Commissie vormt dit verschil in behandeling een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal en een beperking van de vrijheid van vestiging. Door uitsluitend ingezeten vennootschappen de mogelijkheid te bieden de roerende voorheffing met de verschuldigde belasting te verrekenen en de inkomsten van deze vennootschappen uit kapitaal en roerende goederen vrij te stellen, maakt de nationale wettelijke regeling het voor niet-ingezeten beleggingsvennootschappen zonder vaste inrichting in België minder aantrekkelijk om in Belgische vennootschappen te investeren.

25 Het Koninkrijk België erkent dat ingezeten vennootschappen en niet-ingezeten vennootschappen die geen vaste inrichting in België hebben, fiscaal verschillend worden behandeld, maar benadrukt dat een dergelijk verschil in behandeling gerechtvaardigd is omdat de situaties, rechtens en feitelijk, waarin deze twee categorieën vennootschappen zich bevinden objectief verschillend zijn.

26 Ten eerste zijn ingezeten vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting overeenkomstig de artikelen 185, 185 bis en 219 WIB 1992. Wat niet-ingezeten vennootschappen zonder vaste inrichting in België betreft, maakt de Commissie in haar verzoekschrift geen onderscheid op basis van de belastingregeling waaraan zij in hun staat van vestiging zijn onderworpen. Indien niet-ingezeten vennootschappen gevestigd zijn in staten die hun inkomsten niet belasten of hun winsten vrijstellen van belasting, bevinden zij zich immers niet in een situatie die vergelijkbaar is met die van ingezeten vennootschappen.

27 Ten tweede heeft de Commissie niet vermeld dat ingezeten vennootschappen of niet-ingezeten vennootschappen die een vaste inrichting in België hebben, de betaalde roerende voorheffing slechts onder bepaalde voorwaarden en binnen bepaalde grenzen, die met name in de artikelen 281 en 282 WIB 1992 zijn vastgesteld, kunnen verrekenen met de verschuldigde vennootschapsbelasting of belasting van niet-inwoners, of in voorkomend geval teruggave ervan kunnen verkrijgen.

28 Ten derde onderstreept het Koninkrijk België dat instellingen voor collectieve beleggingen naar Belgisch recht geen eigen rechtspersoonlijkheid hebben en als zodanig niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Bijgevolg is de roerende voorheffing op de aan de deze instellingen toegewezen inkomsten uit kapitaal en roerende goederen een definitieve heffing, net als bij niet-ingezeten vennootschappen die geen vaste inrichting in België hebben.

29 Indien, ten vierde, zou blijken dat de inkomsten van dergelijke niet-ingezeten vennootschappen dubbel belast zijn, is dit het gevolg van het gebrek aan harmonisering van de belastingregelingen van de lidstaten, aangezien algemeen wordt aangenomen dat de staat van vestiging in beginsel verplicht is om een dergelijke dubbele belasting te neutraliseren.

30 Ten vijfde moet rekening gehouden worden met het feit dat beleggingsvennootschappen als financiële tussenpersonen optreden voor rekening van investeerders. Indien de situaties van de houders van deelbewijzen werden onderzocht, zouden ongetwijfeld complexe verschillen aan het licht komen.

31 Ten zesde wordt de belasting ten aanzien van ingezeten vennootschappen op een andere wijze geheven dan ten aanzien van niet-ingezeten vennootschappen. Bij ingezeten vennootschappen wordt de belasting geheven door een aanslag vast te stellen, terwijl de belasting bij niet-ingezeten vennootschappen bij wijze van voorheffingen wordt geheven.

32 Ten zevende zullen niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die in het buitenland actief zijn in het collectieve beheer van activa, niet noodzakelijkerwijs dezelfde handelingen verrichten als ingezeten beleggingsvennootschappen, zoals bijvoorbeeld het verhandelen, in België, van deelbewijzen zonder een openbaar beroep op het spaarwezen te doen.

Beoordeling door het Hof

– Toepasselijkheid van de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU

33 Om te beginnen moet met betrekking tot de stelling van de Commissie dat het Koninkrijk België zowel artikel 49 VWEU als artikel 63 VWEU heeft geschonden, eraan worden herinnerd dat voor het antwoord op de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere fundamentele vrijheid valt, rekening moet worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (zie met name arresten van 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 22; 26 maart 2009, Commissie/Italië, C-326/07, Jurispr. blz. I-2291, punt 33; 11 november 2010, Commissie/Portugal, C-543/08, Jurispr. blz. I-11241, punt 40, en 10 november 2011, Commissie/Portugal, C-212/09, Jurispr. blz. I-10889, punt 41).

34 Het Hof heeft in dit opzicht reeds geoordeeld dat een nationale wettelijke regeling die alleen van toepassing is op deelnemingen waarmee een duidelijke invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend en waarmee de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, onder de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging valt (zie arresten van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 37, en 21 oktober 2010, Idryma Typou, C-81/09, Jurispr. blz. I-10161, punt 47). Nationale bepalingen die van toepassing zijn op deelnemingen waartoe enkel wordt besloten om geld te beleggen, zonder dat het de bedoeling is invloed op het bestuur van en de zeggenschap over de onderneming uit te oefenen, moeten daarentegen uitsluitend aan het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal worden getoetst (arrest van 15 september 2011, Accor, C-310/09, Jurispr. blz. I-8115, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Vastgesteld moet worden dat het in dit beroep wegens niet-nakoming niet uitgesloten is dat de nationale bepalingen in kwestie zowel de vrijheid van vestiging als het vrije verkeer van kapitaal ongunstig kunnen beïnvloeden. Bijgevolg moeten deze bepalingen worden getoetst aan de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU.

– Niet-nakoming van de uit artikel 63, lid 1, VWEU voortvloeiende verplichtingen

36 Volgens vaste rechtspraak van het Hof behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, maar moeten zij deze bevoegdheid uitoefenen in overeenstemming met het Unierecht (zie met name arresten van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36; 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 16; 19 november 2009, Commissie/Italië, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 28; 3 juni 2010, Commissie/Spanje, C-487/08, Jurispr. blz. I-4843, punt 37, en 20 oktober 2011, Commissie/Duitsland, C-284/09, Jurispr. blz. I-9879, punt 44).

37 Het staat met name aan elke lidstaat om met eerbiediging van het Unierecht zijn stelsel van belasting van uitgekeerde winst te organiseren en in dat kader de belastinggrondslag en het belastingtarief voor de ontvangende aandeelhouder te bepalen (zie met name reeds aangehaalde arresten Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 50, en Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 47; arresten van 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Jurispr. blz. I-3747, punt 30, en 16 juli 2009, Damseaux, C-128/08, Jurispr. blz. I-6823, punt 25, alsook arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 45).

38 In casu staat vast dat roerende voorheffing krachtens de Belgische wettelijke regeling zowel wordt geheven over dividenden en intresten die een in België gevestigde vennootschap heeft uitgekeerd aan in deze lidstaat gevestigde beleggingsvennootschappen als over die welke zij heeft uitbetaald aan beleggingsvennootschappen met hoofdkantoor in een andere lidstaat. Dividenden en intresten die worden uitgekeerd aan in België gevestigde beleggingsvennootschappen zijn als inkomsten uit kapitaal en roerende goederen evenwel vrijgesteld van vennootschapsbelasting overeenkomstig artikel 185 bis WIB 1992. Daarenboven biedt artikel 304, § 2, tweede alinea, WIB 1992 deze beleggingsvennootschappen de mogelijkheid om de roerende voorheffing te verrekenen met de vennootschapsbelasting die zij verschuldigd zijn, en zelfs om teruggave te verkrijgen van het verschil tussen het bedrag van de aan de bron ingehouden voorheffing en de werkelijk verschuldigde belasting, voor zover dit verschil ten minste 2,50 EUR bedraagt. Overeenkomstig artikel 304, § 2, vijfde alinea, WIB 1992 geldt dit ook voor niet in België gevestigde beleggingsvennootschappen die overeenkomstig artikel 233 WIB 1992 aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, te weten vennootschappen die een vaste inrichting in België hebben. Hieruit volgt dat ingezeten beleggingsvennootschappen mogelijkerwijs niet de belastingdruk hoeven te dragen die voortvloeit uit de roerende voorheffing op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen die zij van Belgische vennootschappen hebben ontvangen.

39 Hoewel het recht van ingezeten beleggingsvennootschappen op vrijstelling en verrekening aan bepaalde voorwaarden en grenzen is verbonden, met name die welke in de artikelen 281 en 282 WIB 1992 zijn vastgesteld, blijft het een feit dat deze mogelijkheid niet wordt geboden aan niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die geen vaste inrichting in België hebben, zodat de roerende voorheffing die wordt ingehouden op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen die deze vennootschappen ontvangen van Belgische vennootschappen waarin zij hebben geïnvesteerd, overeenkomstig artikel 248 WIB 1992 een definitieve belasting is.

40 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de Belgische belastingregeling inkomsten uit kapitaal en roerende goederen die worden verkregen door niet-ingezeten beleggingsvennootschappen zonder Belgische vaste inrichting, minder gunstig behandelt dan die welke worden verkregen door ingezeten beleggingsvennootschappen of door niet-ingezeten beleggingsvennootschappen met een vaste inrichting in België.

41 Het Koninkrijk België betoogt evenwel dat een ingezeten beleggingsvennootschap zich in een andere situatie bevindt wat de aan de orde zijnde belastingregeling betreft dan een niet-ingezeten beleggingsvennootschap die geen vaste inrichting in deze lidstaat heeft.

42 In deze samenhang zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 65, lid 1, sub a, VWEU „[h]et bepaalde in artikel 63 [VWEU] niets afdoet aan het recht van de lidstaten [...] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd".

43 Deze bepaling moet, als afwijking van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg mag zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die een onderscheid maakt tussen belastingplichtigen naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie arresten van 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 57; 22 april 2010, Mattner, C-510/08, Jurispr. blz. I-3553, punt 32; 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, Jurispr. blz. I-305, punt 56, en 10 mei 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11–C-347/11, punt 21).

44 De in deze bepaling bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, dat bepaalt dat de in lid 1 van dit artikel bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie mogen vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63".

45 Bijgevolg moet een onderscheid worden gemaakt tussen de door artikel 65, lid 1, sub a, VWEU toegestane verschillen in behandeling en de door lid 3 van ditzelfde artikel verboden discriminaties. Uit de rechtspraak volgt dat een nationale belastingregeling slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal kan worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie arresten van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43; 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 29, en 1 december 2011, Commissie/België, C-250/08, Jurispr. blz. I-12341, punt 51, alsook arrest Santander Asset Management SGIIC e.a., reeds aangehaald, punt 23).

46 In dit verband voert het Koninkrijk België verschillende argumenten aan waaruit zou blijken dat ingezeten beleggingsvennootschappen en niet-ingezeten beleggingsvennootschappen zonder een vaste inrichting in België zich niet in dezelfde situatie bevinden.

47 In de eerste plaats staat vast dat de belastingregeling in kwestie beoogt te vermijden dat de inkomsten van de beleggingsvennootschappen te zwaar worden belast, gelet op het feit dat zij optreden als tussenpersoon tussen de vennootschappen waarin zij investeren en de houders van deelbewijzen van deze beleggingsvennootschappen.

48 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat ingezeten ontvangende vennootschappen zich met betrekking tot maatregelen die een lidstaat heeft getroffen om opeenvolgende belastingheffingen over of economische dubbele belasting van door een ingezeten vennootschap uitgekeerde opbrengsten te voorkomen of te verminderen, niet noodzakelijkerwijs in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van in een andere lidstaat gevestigde ontvangende vennootschappen (arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Zodra een lidstaat niet alleen ingezeten vennootschappen, maar ook niet-ingezeten vennootschappen unilateraal of door het sluiten van overeenkomsten aan de inkomstenbelasting onderwerpt voor de inkomsten die zij van een ingezeten vennootschap ontvangen, benadert de situatie van deze niet-ingezeten vennootschappen echter die van de ingezeten vennootschappen (arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Het enkele feit dat deze staat zijn heffingsbevoegdheid uitoefent, brengt immers, los van enige belasting in een andere lidstaat, een risico van opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting mee. In een dergelijk geval moet de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap erop toezien dat niet-ingezeten vennootschappen in het kader van de in zijn nationale recht vervatte regeling ter voorkoming of vermindering van opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting op dezelfde wijze worden behandeld als ingezeten vennootschappen, zodat zij niet geconfronteerd worden met een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal (zie reeds aangehaalde arresten Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 70; Amurta, punt 39; van 19 november 2009, Commissie/Italië, punt 53; Commissie/Spanje, punt 52, en Commissie/Duitsland, punt 57).

51 In casu moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk België ervoor heeft gekozen om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot inkomsten die worden verkregen door in andere lidstaten gevestigde beleggingsvennootschappen. Ten aanzien van het risico dat inkomsten uit kapitaal en roerende goederen aan opeenvolgende belastingheffingen worden onderworpen, bevinden niet-ingezeten vennootschappen die deze inkomsten ontvangen zich bijgevolg in een situatie die vergelijkbaar is met die van ingezeten vennootschappen, zodat niet-ingezeten vennootschappen die inkomsten verkrijgen niet anders mogen worden behandeld dan ingezeten vennootschappen die inkomsten verkrijgen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Commissie/Spanje, punt 53, en Commissie/Duitsland, punt 58).

52 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het argument van het Koninkrijk België dat niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die inkomsten uit kapitaal en roerende goederen van Belgische vennootschappen hebben verkregen, overeenkomstig artikel 219 WIB 1992 niet zwaarder worden belast dan ingezeten beleggingsvennootschappen.

53 Enerzijds moet met betrekking tot de belastingdruk die ontstaat ten gevolge van de betaling van de in artikel 219 WIB 1992 bedoelde bijzondere aanslag waaraan uitsluitend ingezeten beleggingsvennootschappen zijn onderworpen, namelijk in herinnering worden gebracht dat andere voordelen overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof er niet voor kunnen zorgen dat een ongunstige fiscale behandeling die indruist tegen een fundamentele vrijheid, verenigbaar is met het Unierecht, als deze andere voordelen al bestaan (arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Het Koninkrijk België kan dit argument dus niet aanvoeren als een onderscheidingscriterium ter rechtvaardiging van een verschil in behandeling tussen ingezeten beleggingsvennootschappen en niet-ingezeten beleggingsvennootschappen.

55 Anderzijds moet inzake de verdragsregelingen tot voorkoming van dubbele belasting ten eerste worden opgemerkt dat de toepassing van de verrekeningsmethode het mogelijk moet maken om de in België geheven inkomstenbelasting volledig te verrekenen met de belasting die verschuldigd is in de lidstaat van vestiging van de beleggingsvennootschap die de inkomsten verkrijgt, zodat de hogere belastingdruk die ontstaat wanneer de door deze vennootschap uit kapitaal en roerende goederen verkregen inkomsten uiteindelijk zwaarder worden belast dan de inkomsten die zijn uitgekeerd aan in België gevestigde vennootschappen, niet langer is toe te rekenen aan het Koninkrijk België, maar aan de lidstaat van vestiging van de ontvangende vennootschap die zijn belastingbevoegdheid heeft uitgeoefend (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Commissie/Spanje, punt 60, en Commissie/Duitsland, punt 67).

56 Ten tweede moet worden gepreciseerd dat de keuze om de uit België afkomstige inkomsten in de andere lidstaat te belasten of de mate waarin zij worden belast, geen zaak van het Koninkrijk België is, maar wordt bepaald in de door de andere lidstaat vastgestelde belastingregels (reeds aangehaalde arresten Commissie/Spanje, punt 64, en Commissie/Duitsland, punt 69).

57 Bijgevolg kan het Koninkrijk België niet met recht stellen dat het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de nationale belastingregeling of de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting waardoor het tarief van de ingehouden roerende voorheffing wordt verlaagd, steeds kan worden gecompenseerd doordat de in België betaalde belasting ingevolge de dubbelbelastingverdragen wordt verrekend met de belasting die in de andere lidstaat is verschuldigd (zie arrest van 19 november 2009, Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 39, arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, punt 64, en arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald punt 70).

58 In de tweede plaats wijst het Koninkrijk België erop dat de Commissie met betrekking tot de belastingregeling in kwestie een onjuiste vergelijkingsbasis gebruikt. Allereerst is de situatie waarin niet-ingezeten beleggingsvennootschappen zich wegens hun bijzondere aard bevinden vergelijkbaar met die van Belgische instellingen voor collectieve beleggingen, maar niet met die van ingezeten beleggingsvennootschappen. Voorts oefenen ingezeten beleggingsvennootschappen en niet-ingezeten beleggingsvennootschappen niet dezelfde activiteiten uit. Ten slotte moet rekening worden gehouden met de belastingregeling voor houders van deelbewijzen van ingezeten beleggingsvennootschappen en van niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die geen vaste inrichting in België hebben.

59 Wat ten eerste het argument betreft dat de situatie van niet-ingezeten beleggingsvennootschappen vergelijkbaar is met die van Belgische instellingen voor collectieve beleggingen, zij opgemerkt dat enkel niet-ingezeten beleggingsvennootschappen rechtspersoonlijkheid hebben. Het Koninkrijk België kan dus niet met succes stellen dat de situatie van niet-ingezeten beleggingsvennootschappen moet worden vergeleken met die van instellingen voor collectieve beleggingen, op de enkele grond dat de Belgische belastingregeling deze twee categorieën belastingplichtigen, die trouwens niet dezelfde rechtsvorm hebben, op identieke wijze behandelt.

60 Voorts moet worden beklemtoond dat het betoog van deze lidstaat gebaseerd is op de premisse dat niet-ingezeten beleggingsvennootschappen in hun staat van vestiging van belasting zijn vrijgesteld.

61 Uit de Belgische regeling blijkt echter dat onroerende voorheffing op de inkomsten van de ontvangende vennootschap wordt ingehouden, ongeacht of deze al dan niet van vennootschapsbelasting is vrijgesteld. Bijgevolg kan uit de omstandigheid dat Belgische instellingen voor collectieve beleggingen transparante fiscale entiteiten zijn die als zodanig niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, niet worden afgeleid dat de situatie van niet-ingezeten beleggingsvennootschappen niet vergelijkbaar is met die van ingezeten beleggingsvennootschappen.

62 Ten tweede moet met betrekking tot de activiteiten van ingezeten en die van niet-ingezeten beleggingsvennootschappen worden vastgesteld dat het betoog van het Koninkrijk België niet zozeer ertoe strekt de intrinsieke verschillen tussen deze activiteiten onder de aandacht te brengen maar veeleer beoogt te wijzen op het feit dat deze activiteiten in verschillende lidstaten worden uitgeoefend.

63 Deze lidstaat gaat in dit opzicht ervan uit dat niet-ingezeten beleggingsvennootschappen zich uitsluitend richten tot houders van deelbewijzen die niet in België wonen of gevestigd zijn.

64 Evenwel kan niet worden uitgesloten dat een niet-ingezeten beleggingsvennootschap haar diensten aanbiedt aan ingezeten investeerders, zodat zij uiteindelijk dezelfde activiteiten uitoefent als een ingezeten beleggingsvennootschap.

65 Ten derde moet inzake het argument dat rekening moet worden gehouden met de belastingregeling voor houders van deelbewijzen, in herinnering worden gebracht dat wanneer een nationale belastingregeling een onderscheidingscriterium vaststelt voor de belasting van uitgekeerde inkomsten, bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid van de situaties rekening moet worden gehouden met dit criterium (zie in die zin arrest Santander Asset Management SGIIC e.a., reeds aangehaald, punt 28).

66 In casu bepaalt artikel 185 bis WIB 1992 evenwel dat enkel ingezeten beleggingsvennootschappen het voordeel genieten uitsluitend te worden belast op het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen en de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven. Daartegenover staat dat de roerende voorheffing overeenkomstig de artikelen 248 en 304, § 2, tweede alinea, WIB 1992 slechts ten aanzien van niet-ingezeten vennootschappen een definitieve belasting vormt.

67 Gelet op het door deze regeling vastgestelde onderscheidingscriterium, dat uitsluitend is gebaseerd op de vestigingsplaats van de beleggingsvennootschap, dient de beoordeling of de situaties vergelijkbaar zijn, op basis waarvan kan worden vastgesteld of deze regeling discriminerend is, louter op het niveau van de beleggingsvennootschap te worden uitgevoerd (zie in die zin arrest Santander Asset Management SGIIC e.a., reeds aangehaald, punt 39).

68 Rekening houdend met de voorgaande overwegingen moet dan ook worden vastgesteld dat het uit de Belgische belastingregeling voortvloeiende verschil in behandeling van inkomsten naargelang die worden uitgekeerd aan ingezeten dan wel aan niet-ingezeten beleggingsvennootschappen, in andere lidstaten gevestigde vennootschappen kan ontmoedigen om in België te investeren en tevens het bijeenbrengen van kapitaal door ingezeten vennootschappen bij in andere lidstaten gevestigde vennootschappen kan belemmeren.

69 Bijgevolg vormt die wettelijke regeling een in beginsel door artikel 63, lid 1, VWEU verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

Rechtvaardigingsgronden voor de beperkingen

– Argumenten van partijen

70 Het Koninkrijk België voert twee redenen aan ter rechtvaardiging van de uit de litigieuze nationale regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

71 In de eerste plaats kan, teneinde de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten te vrijwaren, van het Koninkrijk België niet worden verlangd dat het niet-ingezeten vennootschappen zonder vaste inrichting op zijn grondgebied toestaat de op hun inkomsten ingehouden voorheffing te verrekenen. Een dergelijk vereiste zou immers betekenen dat deze lidstaat verplicht wordt om ervan af te zien belasting te heffen over inkomsten die op zijn grondgebied zijn verkregen.

72 In de tweede plaats wordt het feit dat niet-ingezeten vennootschappen de ingehouden roerende voorheffing slechts in beperkte mate kunnen verrekenen, volgens het Koninkrijk België gerechtvaardigd door redenen die verband houden met de doeltreffendheid van de belastingcontroles. Aangezien de beleggingsvennootschappen de wettelijke debiteurs zijn van de roerende voorheffing op de dividenden die zij aan de houders van deelbewijzen uitkeren, kan de Belgische belastingdienst deze houders van deelbewijzen niet aan een controle onderwerpen aangezien zij niet in België wonen of gevestigd zijn.

73 De Commissie stelt dat het verschil in behandeling tussen ingezeten beleggingsvennootschappen en niet-ingezeten beleggingsvennootschappen zonder een vaste inrichting in België niet kan worden gerechtvaardigd door de redenen die het Koninkrijk België aanvoert.

– Beoordeling door het Hof

74 Volgens vaste rechtspraak kunnen nationale maatregelen die het vrije verkeer van kapitaal belemmeren met name gerechtvaardigd worden door dwingende redenen van algemeen belang, voor zover er geen Unierechtelijke harmonisatiemaatregelen bestaan die de ter bescherming van deze belangen noodzakelijke maatregelen voorschrijven enerzijds, en op voorwaarde dat zij geschikt zijn om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaan dan nodig is om dit doel te bereiken anderzijds (zie met name arresten van 23 oktober 2007, Commissie/Duitsland, C-112/05, Jurispr. blz. I-8995, punten 72 en 73, en 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Jurispr. blz. I-6649, punt 49, alsook reeds aangehaald arrest van 20 oktober 2011, Commissie/Duitsland, punt 74).

75 Wat ten eerste de aangevoerde noodzaak betreft om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen, zij eraan herinnerd dat een dergelijke rechtvaardigingsgrond met name kan worden aanvaard wanneer de nationale belastingregeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (zie arresten van 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 42, en 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 54; arrest Amurta, reeds aangehaald, punt 58; arrest van 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Jurispr. blz. I-5145, punt 66, en arrest van 20 oktober 2011, Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 77).

76 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt echter tevens dat een lidstaat die ervoor heeft gekozen om geen belasting te heffen over dit soort inkomsten van op zijn grondgebied gevestigde ontvangende vennootschappen, geen beroep kan doen op de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen ter rechtvaardiging van het feit dat hij belasting heft van ontvangende vennootschappen die in een andere lidstaat zijn gevestigd (reeds aangehaalde arresten Amurta, punt 59; Aberdeen Property Fininvest Alpha, punt 67, en van 20 oktober 2011, Commissie/Duitsland, punt 78).

77 Vaststaat dat de uit de roerende voorheffing voortvloeiende belastingdruk op inkomsten van ingezeten beleggingsvennootschappen uit kapitaal en roerende goederen wordt gecompenseerd.

78 Stellig heeft het Hof reeds geoordeeld dat indien van de lidstaat waarin de uitkerende vennootschap is gevestigd, de garantie werd geëist dat aan een niet-ingezeten aandeelhouder uitgekeerde winst niet wordt getroffen door opeenvolgende belastingheffingen of door een dubbele economische belasting, hetzij doordat deze winst bij de uitkerende vennootschap wordt vrijgesteld van belasting, hetzij doordat aan die aandeelhouder een belastingvoordeel wordt gegeven ter hoogte van de door de uitkerende vennootschap over die winst betaalde belasting, dit de facto zou betekenen dat deze staat moet afzien van zijn recht om belasting te heffen over inkomsten die door een economische activiteit

op zijn grondgebied worden gegenereerd (zie reeds aangehaald arrest Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 59; arrest van 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Jurispr. blz. I-8591, punt 83, en reeds aangehaald arrest van 20 oktober 2011, Commissie/Duitsland, punt 80).

79 Indien inkomsten uit kapitaal en roerende goederen die worden verkregen door in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen zonder vaste inrichting in België, werden vrijgesteld en deze vennootschappen de roerende voorheffing die door het Koninkrijk België aan de bron wordt ingehouden, mochten verrekenen, zou dit in casu evenwel niet de facto impliceren dat deze lidstaat moet afzien van zijn recht om belasting te heffen over inkomsten die door een economische activiteit op zijn grondgebied worden gegenereerd. De door ingezeten vennootschappen verkregen inkomsten zijn immers reeds belast als winst van de uitkerende vennootschappen.

80 Ten tweede heeft het Hof weliswaar erkend dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, een dwingende reden van algemeen belang vormt die een beperking van de uitoefening van de verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie arrest Dijkman en Dijkman-Laveleije, reeds aangehaald, punt 58), maar een dergelijk doel kan in casu niet met succes worden aangevoerd ter rechtvaardiging van de beperking in kwestie.

81 Het staat namelijk vast dat de inkomsten die niet-ingezeten beleggingsvennootschappen van Belgische vennootschappen hebben ontvangen, hoe dan ook niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van inkomsten uit kapitaal en roerende goederen en dat deze vennootschappen evenmin aanspraak kunnen maken op verrekening of teruggaaf van de roerende voorheffing, ongeacht de waarborgen die zij op het gebied van de belastingcontrole kunnen bieden.

82 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de door het Koninkrijk België aangevoerde redenen de uit de litigieuze wettelijke regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal niet kunnen rechtvaardigen.

83 Uit een en ander volgt dat het Koninkrijk België de krachtens artikel 63 VWEU op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door regels inzake de belasting op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen te handhaven die verschillen naargelang deze inkomsten worden verkregen door ingezeten beleggingsvennootschappen of door niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die geen vaste inrichting in België hebben.

– Niet-nakoming van de uit artikel 49 VWEU voortvloeiende verplichtingen

84 Met betrekking tot het verzoek van de Commissie om vast te stellen dat het Koninkrijk België de krachtens artikel 49 VWEU op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, behoeft slechts te worden opgemerkt dat de overwegingen in de vorige punten ook gelden wanneer een beleggingsvennootschap inkomsten heeft verkregen uit een deelneming op grond waarvan zij een bepaalde invloed uitoefent op de besluiten van de vennootschap waarin zij heeft geïnvesteerd en die haar de mogelijkheid biedt de activiteiten ervan te bepalen.

85 Het in punt 40 van dit arrest vastgestelde verschil in behandeling kan immers een ontradend effect hebben op potentiële investeerders die via een in het buitenland gevestigde beleggingsvennootschap willen investeren in Belgische vennootschappen om een zekere invloed te hebben op de besluiten van deze vennootschappen en de activiteiten ervan te bepalen.

86 Bijgevolg vormt het in de litigieuze wettelijke regeling gemaakte verschil in behandeling een door artikel 49 VWEU verboden beperking van de vrijheid van vestiging die niet kan worden gerechtvaardigd door de redenen die in de punten 74 tot en met 81 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet.

87 Uit een en ander volgt dat het Koninkrijk België de krachtens artikel 49 VWEU op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door regels inzake de belasting op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen te handhaven die verschillen naargelang de inkomsten worden verkregen door ingezeten beleggingsvennootschappen of door niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die geen vaste inrichting in België hebben.

Schending van de EER-Overeenkomst

88 Aangezien de bepalingen van de artikelen 31 en 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU (zie arresten van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33, en 28 oktober 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Jurispr. blz. I-10659, punt 22), zijn alle voorgaande overwegingen in omstandigheden als die van het onderhavige beroep van overeenkomstige toepassing op de artikelen 31 en 40 van deze Overeenkomst.

Werking in de tijd van het arrest

89 Voor het geval dat het Hof het beroep van de Commissie zou toewijzen heeft het Koninkrijk België verzocht om de werking van het arrest in de tijd te beperken „zodat het alle eventuele wijzigingen doeltreffend ten uitvoer kan leggen”. Deze beperking in de tijd van de werking van het arrest wordt volgens het Koninkrijk België gerechtvaardigd door het feit dat het te goeder trouw heeft gehandeld bij de vaststelling van de nationale bepalingen waarvan in de loop van 2007 is vastgesteld dat zij beperkingen zijn enerzijds, en door het gevaar dat het arrest van het Hof ernstige moeilijkheden kan doen ontstaan anderzijds.

90 Zelfs gesteld dat arresten die krachtens artikel 258 VWEU worden gewezen, dezelfde werking hebben als die welke krachtens artikel 267 VWEU worden gewezen en dat het derhalve uit overwegingen van rechtszekerheid – ten uitzonderlijke titel – noodzakelijk kan zijn de werking van die arresten te beperken in de tijd wanneer is voldaan aan de voorwaarden die de rechtspraak van het Hof in het kader van artikel 267 VWEU heeft gesteld (zie in die zin arresten van 7 juni 2007, Commissie/Griekenland, C-178/05, Jurispr. blz. I-4185, punt 67; 15 december 2009, Commissie/Italië, C-239/06, Jurispr. blz. I-11913, punt 59, Commissie/Finland, C-284/05, Jurispr. blz. I-11705, punt 58, en Commissie/Italië, C-387/05, Jurispr. blz. I-11831, punt 59, en 29 september 2011, Commissie/Ierland, C-82/10, punt 63), moet hoe dan ook worden vastgesteld dat deze voorwaarden in casu niet zijn vervuld.

91 In het onderhavige geval kan worden volstaan met de vaststelling dat de Belgische regering de sommen die de Belgische autoriteiten op grond van de litigieuze wettelijke regeling ten onrechte hebben geïnd, weliswaar bij benadering heeft berekend, maar geenszins heeft aangetoond dat er een gevaar bestaat op zware economische onrust, terwijl dit een wezenlijke voorwaarde is om de werking van de arresten van het Hof in de tijd te beperken.

92 Bijgevolg kan dit verzoek niet worden ingewilligd.

Kosten

93 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dit is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk België in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen. Ingevolge artikel 69, lid 4, eerste alinea, van dit Reglement draagt het Verenigd Koninkrijk, dat in het geding heeft geïntervenieerd, zijn eigen kosten.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart:

1) Door regels inzake de belasting op inkomsten uit kapitaal en roerende goederen te handhaven die verschillen naargelang deze inkomsten worden verkregen door ingezeten beleggingsvennootschappen of door niet-ingezeten beleggingsvennootschappen die geen vaste inrichting in België hebben, is het Koninkrijk België de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU alsook de artikelen 31 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.

2) Het Koninkrijk België wordt verwezen in de kosten.

3) Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland draagt zijn eigen kosten.

ondertekeningen