ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

17 januari 2008 *

In zaak C-105/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (België) bij beslissing van 17 januari 2007, ingekomen bij het Hof op 22 februari 2007, in de procedure

Lammers & Van Cleeff NV

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, G. Arestis (rapporteur), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Lammers & Van Cleeff NV, vertegenwoordigd door D. Merckx, advocaat,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Weimar als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 12 EG, 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG en 58 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Lammers & Van Cleeff NV, met maatschappelijke zetel in België (hierna: „Belgische dochteronderneming"), en de Belgische Staat over de vereffening van de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 1996 en 1997.

Rechtskader

3 Artikel 18, eerste alinea, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen van 1992, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 10 april 1992 (*Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992, blz. 17120), zoals van toepassing ten tijde van het hoofdgeding (hierna: „WIB 1992"), bepaalde:

„Dividenden omvatten:

[…]

3° interest van voorschotten wanneer één van volgende grenzen wordt overschreden en in de mate van die overschrijding:

— ofwel de in artikel 55 gestelde grens,

— ofwel wanneer het totaalbedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dan het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk."

4 Artikel 18, tweede alinea, WIB 1992 bepaalde:

„Als voorschot wordt beschouwd, elke al dan niet door effecten vertegenwoordigde vordering van een bestuurder van een kapitaalvennootschap op die vennootschap of van een vennoot van een personenvennootschap op die vennootschap, alsmede elke vordering op die vennootschappen, van hun echtgenoot of van hun kinderen wanneer de bestuurder, vennoot of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, met uitzondering van:

1° obligaties uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen;

2° vorderingen op coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend;

3° vorderingen in het bezit van bestuurders en vennoten die in artikel 179 vermelde vennootschappen zijn."

5 Artikel 179 WIB 1992 luidde als volgt:

„Aan de vennootschapsbelasting zijn de binnenlandse vennootschappen onderworpen, alsmede, vanaf 1 januari 1995, de gemeentespaarkassen als vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet."

6 Artikel 55 WIB 1992 bepaalt met name dat interesten van obligaties, leningen, schulden, deposito's en andere effecten ter vertegenwoordiging van leningen slechts als beroepskosten worden aangemerkt voor zover zij niet hoger zijn dan een bedrag dat overeenstemt met de overeenkomstig de marktrente geldende rentevoet rekening houdend met de bijzondere gegevens eigen aan de beoordeling van het aan de verrichting verbonden risico en inzonderheid met de financiële toestand van de schuldenaar en met de looptijd van de lening.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 De Belgische dochteronderneming werd opgericht op 25 juli 1991. Op die datum werden overeenkomstig de toen geldende wettelijke voorschriften drie bestuurders benoemd, namelijk de twee aandeelhouders van de Belgische dochteronderneming en de in Nederland gevestigde moedervennootschap Lammers & Van Cleeff BV.

8 De Belgische dochteronderneming heeft aan de moedervennootschap Lammers & Van Cleeff BV interesten van een schuld betaald. Overeenkomstig artikel 18, eerste alinea, 3°, tweede streepje, WIB 1992 werden deze interesten door de Belgische belastingadministratie gedeeltelijk als dividenden aangemerkt en dus als zodanig belast.

9 Daarop heeft de Belgische dochteronderneming tegen de betrokken aanslagen bezwaar gemaakt bij de directeur der directe belastingen Antwerpen II. Bij beslissing van 17 juni 2002 heeft deze laatste de betrokken aanslagen gehandhaafd. Op 16 september 2002 heeft de Belgische dochteronderneming bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen beroep tot vernietiging van deze beslissing ingesteld.

10 In haar verwijzingsbeslissing merkt deze rechterlijke instantie op dat uit artikel 18, tweede alinea, 3°, WIB 1992 volgt dat interesten niet als dividenden worden geherkwalificeerd en dus niet belastbaar zijn, wanneer zij worden toegekend aan een bestuurder die een Belgische vennootschap is, terwijl deze interesten wel als dividenden worden geherkwalificeerd, en dus belastbaar zijn, wanneer zij worden toegekend aan een bestuurder die een buitenlandse vennootschap is.

11 Daarom heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan de artikelen 12 [EG], 43 [EG], 46 [EG], 48 [EG], 56 [EG] en 58 EG in de weg aan de Belgische nationale wettelijke regeling, zoals voorzien in de toenmalige artikelen 18, [eerste alinea], 3°, en 18, [tweede alinea], 3°, [WIB 1992], waarbij de interesten niet werden geherkwalificeerd in dividenden en aldus niet belastbaar waren indien deze interesten werden toegekend aan een bestuurder die een Belgische vennootschap was, terwijl in dezelfde omstandigheden deze interesten wel werden geherkwalificeerd in dividenden en aldus belastbaar waren indien deze interesten werden toegekend aan een bestuurder die een buitenlandse vennootschap was?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

12 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich van elke discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden (zie met name

arresten van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 37; 12 december 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Jurispr. blz. I-11779, punt 26, en 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 25).

13 De verwijzende rechter verwijst in zijn prejudiciële vraag naar de artikelen 12 EG, 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG en 58 EG.

14 Blijkens de rechtspraak van het Hof kan artikel 12 EG, dat een algemeen verbod van discriminatie op grond van nationaliteit bevat, slechts autonoom toepassing vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het EG-Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet. Met betrekking tot de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal voorziet het Verdrag met name in de artikelen 43 EG en 56 EG evenwel in dergelijke bijzondere verboden (zie met name arrest Metallgesellschaft e.a., reeds aangehaald, punten 38 en 39, en arrest van 11 oktober 2007, Hollmann, C-443/06, Jurispr. blz. I-8491, punten 28 en 29).

15 Voor zover de verwijzende rechter het Hof een vraag stelt over de uitlegging van zowel artikel 43 EG inzake de vrijheid van vestiging als artikel 56 EG inzake het vrije verkeer van kapitaal, dient te worden nagegaan of een wettelijke regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, waarbij interesten van een ingezeten vennootschap slechts als dividenden worden belast wanneer zij worden toegekend aan een bestuurder of vennoot die een niet-ingezeten vennootschap is, onder deze vrijheden kan vallen.

16 In casu blijkt uit het dossier dat de door de Belgische dochteronderneming toegekende interesten als dividenden werden geherkwalificeerd omdat zij betrekking hebben op een lening die werd verstrekt door een niet-ingezeten moedervennootschap die bestuurder van deze dochteronderneming is.

17 De betrokken regeling dient dus eerst aan de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging te worden getoetst.

18 De vrijheid van vestiging, die in artikel 43 EG aan de gemeenschapsonderdanen wordt toegekend en die voor hen de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst alsmede de oprichting en het bestuur van ondernemingen onder dezelfde voorwaarden als in de wettelijke regeling van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld, omvat, brengt overeenkomstig artikel 48 EG voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wettelijke regeling van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Europese Gemeenschap hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (zie met name arresten van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 35, en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 41, en arrest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 36).

19 Voor vennootschappen dient hun zetel in de zin van artikel 48 EG, naar het voorbeeld van de nationaliteit van natuurlijke personen, ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een staat. Indien de lidstaat van vestiging van een dochteronderneming vrijelijk een andere behandeling op die dochter zou mogen toepassen alleen omdat de zetel van haar moedervennootschap in een andere lidstaat is gevestigd, zou daarmee aan artikel 43 EG elke inhoud worden ontnomen (zie in die zin arrest van 13 juli 1993, Commerzbank, C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 13, en arresten Metallgesellschaft e.a., reeds aangehaald, punt 42, en Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 37). De vrijheid van vestiging beoogt dus het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst te garanderen, door elke discriminatie op grond van de plaats van de zetel van vennootschappen te verbieden (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Saint-Gobain ZN, punt 35, en Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punt 37).

20 In casu voert de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling met betrekking tot de belasting van interesten van een schuld die een ingezeten

vennootschap toekent aan een bestuurder die een vennootschap is, een verschil in behandeling in naargelang deze laatste haar zetel in of buiten België heeft.

21 Uit deze wettelijke regeling vloeit immers voort dat interesten die een vennootschap toekent aan een bestuurder die een ingezeten vennootschap is, niet als dividenden worden geherkwalificeerd, en als zodanig niet belastbaar zijn, ook al wordt een van de twee in artikel 18, eerste alinea, 3°, WIB 1992 gestelde grenzen overschreden. Interesten die een vennootschap toekent aan een bestuurder die een niet-ingezeten vennootschap is, worden daarentegen als dividenden geherkwalificeerd en zijn als zodanig belastbaar wanneer een van deze grenzen wordt overschreden. Vennootschappen die worden bestuurd door een bestuurder die een niet-ingezeten vennootschap is, worden dus fiscaal minder gunstig behandeld dan vennootschappen die worden bestuurd door een bestuurder die een ingezeten vennootschap is.

22 Zo voert een dergelijke wettelijke regeling ook voor groepen van vennootschappen waarin een moedervennootschap in een van haar dochterondernemingen een bestuursfunctie uitoefent, een verschil in behandeling in tussen ingezeten dochterondernemingen naargelang hun moedervennootschap haar zetel in of buiten België heeft, daar de dochterondernemingen van een niet-ingezeten moedervennootschap minder gunstig worden behandeld dan de dochterondernemingen van een ingezeten moedervennootschap.

23 Een verschil in behandeling tussen ingezeten vennootschappen op grond van de plaats van vestiging van de vennootschap die hun als bestuurder een lening heeft verstrekt, vormt een beperking van de vrijheid van vestiging, aangezien dit de uitoefening van deze vrijheid door in andere lidstaten gevestigde vennootschappen minder aantrekkelijk maakt, zodat zij zouden kunnen afzien van het bestuur van een vennootschap in de lidstaat die deze regel heeft vastgesteld, en zelfs van de verkrijging, de oprichting of het behoud van dochterondernemingen in deze lidstaat (zie in die zin arresten Lankhorst-Hohorst, reeds aangehaald, punt 32, en Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 61, en arrest van 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 39).

24 Bijgevolg vormt het verschil in behandeling dat een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding bevat ten aanzien van ingezeten vennootschappen naargelang van de plaats van vestiging van hun bestuurder, een door de artikelen 43 EG en 48 EG in beginsel verboden beperking van de vrijheid van vestiging.

25 Een dergelijke beperking is slechts toelaatbaar wanneer zij een met het Verdrag verenigbaar wettig doel nastreeft en gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de beperking geschikt zijn om het aldus nagestreefde doel te verwezenlijken en mag ze niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (zie met name arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 35, en arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, reeds aangehaald, punt 47).

26 Volgens vaste rechtspraak kan een nationale maatregel die de vrijheid van vestiging beperkt, gerechtvaardigd zijn wanneer hij specifiek gericht is op volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de wetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken (arrest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 72 en aangehaalde rechtspraak).

27 De loutere omstandigheid dat een ingezeten vennootschap een lening krijgt van een in een andere lidstaat gevestigde gelieerde vennootschap volstaat niet om uit te gaan van een algemeen vermoeden van misbruik en kan geen rechtvaardigingsgrond zijn voor een maatregel die afbreuk doet aan de uitoefening van een bij het Verdrag beschermde fundamentele vrijheid (arrest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 73 en aangehaalde rechtspraak).

28 Een beperking van de vrijheid van vestiging kan slechts door de strijd tegen misbruik worden gerechtvaardigd, wanneer zij specifiek tot doel heeft, gedragingen te

verhinderen die erin bestaan, volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaliter verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied (arrest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 74 en aangehaalde rechtspraak).

29 In punt 80 van het reeds aangehaalde arrest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation heeft het Hof geoordeeld dat een wettelijke regeling van een lidstaat kan worden gerechtvaardigd door redenen die verband houden met de bestrijding van misbruik, wanneer zij bepaalt dat de door een ingezeten dochteronderneming aan een niet-ingezeten moedervennootschap betaalde rente wordt aangemerkt als winstuitkering uitsluitend indien en voor zover die rente meer bedraagt dan wat die vennootschappen onder normale voorwaarden zouden zijn overeengekomen, dat wil zeggen commerciële voorwaarden waarover die vennootschappen overeenstemming hadden kunnen bereiken indien zij niet tot dezelfde vennootschapsgroep hadden behoord.

30 De omstandigheid dat een ingezeten vennootschap van een niet-ingezeten vennootschap een lening heeft gekregen onder voorwaarden die niet overeenstemmen met hetgeen de betrokken vennootschappen onder normale omstandigheden zouden zijn overeengekomen, vormt voor de lidstaat van vestiging van de kredietnemer immers een objectief en door derden verifieerbaar element om te bepalen of de betrokken transactie geheel of ten dele een volstrekt kunstmatige constructie vormt, die voornamelijk is bedoeld om aan de belastingwetgeving van die lidstaat te ontsnappen. Hierbij gaat het om de vraag of de lening bij gebreke van een bijzondere relatie tussen de betrokken vennootschappen niet zou zijn verstrekt dan wel of deze zou zijn verstrekt voor een ander bedrag of tegen een andere rentevoet (arrest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 81).

31 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de interesten die de Belgische dochteronderneming heeft betaald als vergoeding voor een lening die was verstrekt door een niet-ingezeten vennootschap die bestuurder was, als dividenden werden

geherkwalificeerd omdat de in artikel 18, eerste alinea, 3°, tweede streepje, WIB 1992 gestelde grens was overschreden, aangezien bij het begin van het belastbare tijdperk het totaalbedrag van de rentegevende voorschotten hoger was dan het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves.

32 Vaststaat dat, ook al beoogt de toepassing van een dergelijke grens misbruik te bestrijden, deze grens in elk geval verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.

33 Zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen in haar opmerkingen heeft uiteengezet, heeft de in artikel 18, eerste alinea, 3°, tweede streepje, WIB 1992 gestelde grens immers ook betrekking op situaties waarin de betrokken transactie niet als een volstrekt kunstmatige constructie kan worden beschouwd. Wanneer aan een niet-ingezeten vennootschap toegekende interesten als dividenden worden geherkwalificeerd zodra een dergelijke grens is overschreden, valt niet uit te sluiten dat deze herkwalificatie ook geldt voor interesten die worden toegekend als vergoeding voor een lening die onder normale commerciële omstandigheden is verstrekt.

34 Bijgevolg dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 43 EG en 48 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, waarbij interesten die door een ingezeten vennootschap van een lidstaat worden toegekend aan een bestuurder die een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap is, als dividenden worden geherkwalificeerd en als zodanig belastbaar zijn wanneer bij het begin van het belastbare tijdperk het totaalbedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dat het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves, terwijl deze interesten, wanneer zij worden toegekend aan een bestuurder die een in dezelfde lidstaat gevestigde vennootschap is, onder gelijke omstandigheden niet als dividenden worden geherkwalificeerd en als zodanig niet belastbaar zijn.

35 Daar de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging zich dus verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, behoeft niet te worden nagegaan of ook de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal zich daartegen verzetten.

Kosten

36 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 43 EG en 48 EG verzetten zich tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, waarbij interesten die door een ingezeten vennootschap van een lidstaat worden toegekend aan een bestuurder die een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap is, als dividenden worden geherkwalificeerd en als zodanig belastbaar zijn wanneer bij het begin van het belastbare tijdperk het totaalbedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dat het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves, terwijl deze interesten, wanneer zij worden toegekend aan een bestuurder die een in dezelfde lidstaat gevestigde vennootschap is, onder gelijke omstandigheden niet als dividenden worden geherkwalificeerd en als zodanig niet belastbaar zijn.

ondertekeningen