

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

5 juli 2012 (*)

„Vrijheid van dienstverrichting – Belastingwetgeving – Aftrek als beroepskosten van uitgaven voor bezoldiging van diensten – Uitgaven jegens in andere lidstaat gevestigde dienstverrichter die aldaar niet aan inkomstenbelasting is onderworpen of aan aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen – Aftrekbaarheid afhankelijk van verplichting bewijs te leveren van echtheid en oprechtheid van prestatie en van normaal karakter van betrokken vergoeding – Belemmering – Rechtvaardiging – Bestrijding van belastingfraude en -ontwijking – Doeltreffendheid van fiscale controles – Evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheid tussen lidstaten – Evenredigheid”

In zaak C-318/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Cassatie (België) bij beslissing van 18 juni 2010, ingekomen bij het Hof op 2 juli 2010, in de procedure

Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur), J.-J. Kasel en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 juni 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), vertegenwoordigd door D. Garabedian en E. Traversa, avocats,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en N. Rouam als gemachtigden,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão en S. Jaulino als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J.-P. Keppenne als

gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 september 2011,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 49 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Société d'Investissement pour l'Agriculture Tropicale SA (hierna: „SIAT”) en de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, over de weigering van deze minister om de aftrek als beroepskosten toe te staan van het bedrag van 28 402 251 BEF dat deze vennootschap in haar per 31 december 1997 afgesloten rekeningen als last had opgenomen.

Toepasselijke bepalingen van Belgisch recht

3 Artikel 26 van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: „WIB 1992”) bepaalt:

„Wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, worden die voordelen, onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54, bij haar eigen winst gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.

Niettegenstaande de in het eerste lid vermelde beperking worden de abnormale of goedgunstige voordelen bij de eigen winst gevoegd wanneer die voordelen worden verleend aan:

[...]

2° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, aldaar niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming is onderworpen;

[...]”

4 Artikel 49 WIB 1992 luidt:

„Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt.”

5 Artikel 53 WIB 1992 bepaalt:

„Als beroepskosten worden niet aangemerkt:

[...]

10° alle kosten in zover deze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen;

[...]"

6 Artikel 54 WIB 1992 luidt:

„Interest, retributies voor de concessie van het gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocedés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten, worden niet als beroepskosten aangemerkt indien zij rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden.”

7 Krachtens artikel 227, 2°, WIB 1992 zijn aan de belasting van niet-ingezetenen onderworpen met name buitenlandse vennootschappen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 SIAT, een vennootschap naar Belgisch recht, heeft in 1991 met een Nigeriaanse groep een gemeenschappelijke dochteronderneming opgericht voor de exploitatie van palmplantages voor de productie van palmolie.

9 De overeenkomsten tussen de partijen bepaalden dat SIAT diensten tegen betaling zou verlenen aan de gemeenschappelijke dochteronderneming en haar outillage zou verkopen, en voorts dat zij een gedeelte van de hiermee behaalde winst als commissie voor de aanbrenging van werk zou teruggeven aan de moedermaatschappij van de Nigeriaanse groep, te weten de Luxemburgse vennootschap Megatrade International SA (hierna: „MISA”).

10 In 1997 hebben de partijen gepraat over het precieze bedrag van de door SIAT verschuldigde commissies. Deze besprekingen leidden ertoe dat de associatie werd beëindigd en dat SIAT zich ertoe verbond om MISA 2 000 000 USD te betalen bij wege van eindafrekening.

11 Dientengevolge heeft SIAT in haar op 31 december 1997 afgesloten rekeningen als last een bedrag van 28 402 251 BEF opgenomen voor de betaling van de aan MISA verschuldigde commissies.

12 De Belgische belastingadministratie (hierna: „belastingadministratie”) stelde dat MISA de status had van een holdingvennootschap volgens de Luxemburgse wet van 31 juli 1929 inzake de belastingregeling die van toepassing is op holdingvennootschappen, en derhalve niet aan een aan de Belgische vennootschapsbelasting analoge belasting was onderworpen, en heeft op grond van artikel 54 WIB 1992 de aftrek van het bedrag van 28 402 251 BEF als beroepskosten afgewezen.

13 Naar aanleiding van het beroep van SIAT tegen de beslissing van de belastingadministratie hebben de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, bij vonnis van 21 februari 2003, en het Hof van Beroep te Brussel, bij arrest van 12 maart 2008, het standpunt van de belastingadministratie bevestigd.

14 SIAT heeft cassatieberoep ingesteld bij het Hof van Cassatie, dat wegens twijfel over de uitlegging van artikel 49 EG, de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende

prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Moet artikel 49 EG, in de versie die in casu van toepassing is, aangezien de feiten van het geding zich hebben voorgedaan vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de nationale wettelijke regeling van een lidstaat die inhoudt dat de vergoedingen voor prestaties of diensten niet als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt indien zij rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend aan een in een andere lidstaat wonende belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting, die krachtens de wetgeving van het land waar zij zijn gevestigd, aldaar niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten zijn onderworpen in de lidstaat waarvan de nationale wetgeving aan de orde is, tenzij de belastingplichtige met alle middelen rechtens bewijst dat die vergoedingen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden, terwijl een dergelijk bewijs niet vereist is voor de aftrek van vergoedingen voor prestaties of diensten die worden betaald aan een belastingplichtige die in die lidstaat woont, zelfs wanneer deze belastingplichtige niet aan de inkomstenbelasting is onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan de normale belastingregeling van deze staat?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Voorafgaande opmerkingen

15 Blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing en de bij het Hof ingediende opmerkingen is de algemene regel inzake de aftrek van beroepskosten opgenomen in artikel 49 WIB 1992, krachtens hetwelk kosten aftrekbaar zijn als beroepskosten indien zij noodzakelijk zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en de belastingplichtige de echtheid en het bedrag ervan aantoot (hierna: „algemene regel”).

16 In het hoofdgeding stelt SIAT de verenigbaarheid met het Unierecht ter discussie van de in artikel 54 WIB 1992 neergelegde bijzondere regel, op grond waarvan de belastingadministratie het verzoek van deze vennootschap om aftrek van de beroepskosten heeft afgewezen. Volgens artikel 54 WIB worden vergoedingen voor prestaties of diensten die door Belgische belastingplichtigen worden verricht voor belastingplichtigen die zijn gevestigd in een andere lidstaat waar deze belastingplichtigen niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, niet als aftrekbare beroepskosten aangemerkt, tenzij de Belgische belastingplichtige bewijst dat deze vergoedingen verband houden met een werkelijke en oprechte verrichting en mits zij de normale grenzen niet overschrijden (hierna: „bijzondere regel”).

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter dus in wezen te vernemen of artikel 49 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke vergoedingen voor prestaties of diensten die een ingezeten belastingplichtige aan een niet-ingezeten vennootschap betaalt, niet als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt wanneer deze niet-ingezeten vennootschap in de lidstaat waar zij is gevestigd niet aan inkomstenbelasting is onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in de eerste lidstaat zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige bewijst dat deze bezoldigingen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden, terwijl volgens de algemene regel deze vergoedingen aftrekbaar zijn als beroepskosten indien zij noodzakelijk zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en de belastingplichtige de echtheid en het bedrag van deze vergoedingen aantoot.

Bestaan van een beperking van de vrijheid van dienstverrichting

18 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat artikel 49 EG zich verzet tegen de toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat (zie met name arrest van 11 juni 2009, *X en Passenheim-van Schoot*, C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Als beperkingen op de vrijheid van dienstverrichting moeten worden beschouwd, nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie met name arresten van 4 december 2008, *Jobra*, C-330/07, Jurispr. blz. I-9099, punt 19, en 22 december 2010, *Tankreederei I*, C-287/10, Jurispr. blz. I-14233, punt 15).

19 Voorts kent artikel 49 EG volgens vaste rechtspraak van het Hof niet enkel rechten toe aan de dienstverrichter zelf, maar evenzeer aan de ontvanger van deze diensten (zie arresten van 26 oktober 1999, *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 34; 3 oktober 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Jurispr. blz. I-9461, punt 32, en 1 juli 2010, *Dijkman en Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Jurispr. blz. I-6645, punt 24).

20 Niettemin kan, anders dan de Franse regering in haar schriftelijke opmerkingen stelt, niet worden geoordeeld dat met betrekking tot de aftrek van beroepskosten in het kader van de algemene regel dezelfde materiële voorwaarden van toepassing zijn als in het kader van de bijzondere regel.

21 Zo moet de belastingplichtige in het kader van de algemene regel de echtheid en het bedrag van de gemaakte kosten aantonen. Volgens de Belgische regering gaat de belastingadministratie uit van het vermoeden dat deze kosten noodzakelijk zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Voorts mag het bedrag van de kosten volgens artikel 53, 10°, WIB 1992 niet op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen.

22 Daarentegen moet de belastingplichtige krachtens de bijzondere regel ter weerlegging van het vermoeden van niet-aftrekbaarheid van de kosten in de eerste plaats bewijzen dat deze kosten verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen, hetgeen volgens de administratieve commentaar op WIB 1992, waarnaar zowel SIAT als de Commissie voor het Hof hebben verwezen, inhoudt dat moet worden bewezen dat de uitgaven binnen het raam van de gewone beroepsverrichtingen vallen, aan een industriële, commerciële of financiële noodzaak beantwoorden en normaal een compensatie vinden of moeten vinden in de gezamenlijke activiteit van de onderneming. Blijkens deze commentaar volstaat het dienaangaande niet om akten en documenten met een geldige rechtsvorm over te leggen, maar dient in de eerste plaats de ambtenaar van de belastingadministratie naar redelijkheid te worden overtuigd van de echtheid en de oprechtheid van de betrokken verrichtingen. Zoals de Belgische regering opmerkt in haar bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen moet de ingezeten belastingplichtige ter verkrijging van de aftrek bewijzen dat de beroepsverrichtingen niet zijn gesimuleerd.

23 In de tweede plaats moet de belastingplichtige bewijzen dat de betrokken beroepskosten de normale grenzen niet overschrijden, hetgeen volgens de verklaringen van de Belgische regering ter terechtzitting van het Hof impliceert dat de betrokken verrichting wordt vergeleken met de normale praktijk van marktdeelnemers, terwijl artikel 53, 10°, WIB 1992, zoals in punt 21 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, wat de ten behoeve van in België gevestigde belastingplichtigen gemaakte beroepskosten betreft, slechts de „onredelijke” kosten van aftrek uitsluit.

24 Vastgesteld moet dus worden dat het vermoeden van niet-aftrekbaarheid van de

beroepskosten en de materiële voorwaarden voor de eventuele aftrek ervan, die zijn vastgesteld bij artikel 54 WIB 1992, de verkrijging van deze aftrek op grond van dit artikel moeilijker maken dan wanneer de aftrek wordt toegestaan overeenkomstig de in artikel 49 WIB 1992 neergelegde algemene regel.

25 Voorts zij benadrukt dat de bijzondere regel kan worden toegepast wanneer vergoedingen worden betaald aan dienstverrichters die krachtens de wetgeving van de lidstaat waar zij zijn gevestigd, daar niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een „aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen”.

26 De Belgische regering erkent dat de belastingadministratie, bij ontbreken van normatieve preciseringen of administratieve instructies over wat is te verstaan onder „een aanzienlijk gunstigere belastingregeling [...] dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen”, de toepasbaarheid van de bijzondere regel per geval dient te beoordelen onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties.

27 Bijgevolg is de werkingssfeer van deze bijzondere regel vooraf niet met voldoende nauwkeurigheid vastgesteld, zodat wanneer de dienstverrichter in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België is gevestigd en daar aan een gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, er onzekerheid bestaat over de vraag of deze regeling zal worden beschouwd als een „aanzienlijk gunstigere regeling” en of de bijzondere regel dus zal gelden.

28 Bijgevolg kan een dergelijke bijzondere regel, die voorziet in strengere voorwaarden voor de verkrijging van de aftrek van beroepskosten dan de bij de algemene regel vastgestelde voorwaarden en waarvan de werkingssfeer vooraf niet met nauwkeurigheid is vastgesteld, de Belgische belastingplichtigen ervan weerhouden hun recht op vrijheid van dienstverrichting uit te oefenen en gebruik te maken van de diensten van in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters, en voorts laatstgenoemde dienstverrichters ervan weerhouden hun diensten aan te bieden aan in België gevestigde ontvangers (zie in die zin arrest van 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Artikel 54 WIB 1992 vormt dus een beperking van de vrijheid van dienstverrichting in de zin van artikel 49 EG.

30 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de argumenten van de Belgische, de Franse en de Portugese regering, dat een ingezetene belastingplichtige die een betaling verricht ten gunste van een andere ingezetene zich wat de voorwaarden inzake de bewijslast betreft, in een objectief andere situatie bevindt dan een ingezetene belastingplichtige die een betaling verricht ten gunste van een niet-ingezetene die is onderworpen aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling dan de Belgische regeling. Deze regeringen stellen in wezen dat slechts in deze laatste situatie het gevaar bestaat dat de verrichting als wezenlijk doel heeft de normaal verschuldigde belasting te ontduiken, en dat de ingezetene belastingplichtige voor wie de diensten worden verricht het best kan bewijzen dat de verrichting werkelijk en oprecht is, aangezien in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België gevestigde dienstverrichters niet onder het rechtstreekse toezicht van de Belgische belastingadministratie staan.

31 Opgemerkt zij dat de situatie van een in België wonende ontvanger van diensten met betrekking tot een fiscaal voordeel, namelijk de mogelijkheid om de aan de verrichter van deze diensten betaalde vergoedingen af te trekken als beroepskosten, niet verschilt naargelang deze dienstverrichter al dan niet in dezelfde lidstaat is gevestigd of naargelang deze dienstverrichter in een andere lidstaat al dan niet fiscaal gunstiger wordt behandeld. In al deze gevallen kunnen de

ontvangers van de diensten werkelijke kosten hebben gemaakt, waardoor de aftrek ervan als beroepskosten is gerechtvaardigd indien is voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor dit fiscale voordeel.

32 Stellig staan niet-ingezeten dienstverrichters niet onder het rechtstreekse toezicht van de Belgische belastingadministratie. Het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling heeft echter geen betrekking op dienstverrichters, naargelang zij al dan niet in België zijn gevestigd, maar op ingezeten ontvangers van diensten die wel onder het rechtstreekse toezicht van deze administratie staan. Deze administratie kan niet alleen aan deze ontvangers voorwaarden opleggen om in aanmerking te komen voor dit fiscale voordeel, die beogen te waarborgen dat dit voordeel niet wordt toegekend indien de verrichting als wezenlijk doel heeft de normaal verschuldigde belasting te ontduiken, maar ook de daartoe noodzakelijke controles en verificaties uitvoeren.

33 Dat uit het oogpunt van de belastingadministratie het frauderisico in bepaalde situaties groter is dan in andere, heeft dus geen gevolgen voor de vergelijkbaarheid van de situaties van de ontvangers van diensten.

Rechtvaardiging van de beperking van de vrijheid van dienstverrichting

34 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de vrijheid van dienstverrichting slechts mag worden beperkt, indien de beperking een met het EG-Verdrag verenigbaar legitiem doel nastreeft en haar rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang. De beperking moet voorts geschikt zijn ter bereiking van het ermee beoogde doel en mag niet verder gaan dan met het oog daarop noodzakelijk is (zie met name arresten van 5 juni 1997, SETTG, C-398/95, Jurispr. blz. I-3091, punt 21, en 18 december 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Jurispr. blz. I-11767, punt 101, en reeds aangehaald arrest Jobra, punt 27).

35 Volgens de Belgische, de Franse en de Portugese regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie kan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling haar rechtvaardiging vinden in de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, de noodzaak de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven en, volgens de Franse en de Portugese regering, in de noodzaak de doeltreffendheid van de fiscale controles te handhaven.

36 Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat zowel de bestrijding van belastingfraude (zie met name arrest van 11 oktober 2007, ELISA, C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 81) als de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen (zie met name arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 55) dwingende redenen van algemeen belang vormen, die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen.

37 Voorts is reeds geoordeeld dat een beperking van het gebruik van een vrijheid van verkeer binnen de Europese Unie gerechtvaardigd kan zijn om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven (zie arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, Jurispr. blz. I-305, punt 121 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Wat in de eerste plaats de bestrijding van belastingfraude betreft, zij erop gewezen dat de enkele omstandigheid dat een ingezeten belastingplichtige gebruik maakt van de diensten van een niet-ingezeten dienstverrichter niet volstaat om uit te gaan van een algemeen vermoeden van misbruik, en geen rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een maatregel die afbreuk doet aan het gebruik van een bij het Verdrag beschermde fundamentele vrijheid (zie naar analogie arresten van

21 november 2002, X en Y, C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 62; 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 50; 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 73, en 17 januari 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Jurispr. blz. I-173, punt 27, en reeds aangehaald arrest Jobra, punt 37).

39 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat het bestaan van een eventueel fiscaal voordeel voor dienstverrichters in de vorm van een lage belastingdruk in de lidstaat waar zij zijn gevestigd, een andere lidstaat als zodanig niet het recht verleent om de op zijn grondgebied gevestigde ontvangers van de dienst fiscaal minder gunstig te behandelen (zie reeds aangehaalde arresten Eurowings Luftverkehr, punt 44, en Skandia en Ramstedt, punt 52).

40 Een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kan slechts haar rechtvaardiging vinden in de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, 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 (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, punt 55, en Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punt 74).

41 In casu beoogt artikel 54 WIB 1992 gedragingen te vermijden die erin bestaan de belastinggrondslag van ingezeten belastingplichtigen te verlagen door vergoedingen te betalen voor niet-bestaande diensten met het uitsluitende doel de belasting te ontwijken die normaliter verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied.

42 Door te bepalen dat aan niet-ingezeten dienstverrichters betaalde vergoedingen niet als beroepskosten worden aangemerkt, tenzij de belastingplichtige bewijst dat zij verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden, maakt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling de verwezenlijking mogelijk van de doelstelling van voorkoming van belastingfraude en -ontwijking waarvoor zij is vastgesteld.

43 In de tweede plaats moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling haar rechtvaardiging kan vinden in de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. Deze wettelijke regeling sluit immers niet volledig de aftrek als beroepskosten uit van vergoedingen die worden betaald aan dienstverrichters die krachtens de wetgeving van de lidstaat waar zij zijn gevestigd, aldaar niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, maar biedt ingezeten belastingplichtigen de mogelijkheid om te bewijzen dat de uitgevoerde verrichtingen werkelijk en oprecht zijn en de gemaakte kosten normaal zijn.

44 Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat een lidstaat ter waarborging van de doeltreffendheid van de fiscale controles, die ertoe strekken belastingfraude te bestrijden, maatregelen mag toepassen die een duidelijke en nauwkeurige controle mogelijk maken van het bedrag van de kosten die in die staat als beroepskosten mogen worden afgetrokken (zie in die zin arresten van 8 juli 1999, Baxter e.a., C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punt 18; 10 maart 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 24, en 13 maart 2008, Commissie/Spanje, C-248/06, punt 34).

45 Wat in de derde plaats de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten betreft, zij eraan herinnerd dat deze rechtvaardigingsgrond kan worden aanvaard met name wanneer de betrokken regeling beoogt gedragingen te vermijden 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 arrest van 21 januari 2010, SGI, C-311/08, Jurispr. blz. I-487, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Gedragingen zoals beschreven in punt 41 van het onderhavige arrest, kunnen een aantasting opleveren van het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten van ingezetenen belastingplichtigen die op zijn grondgebied plaatsvinden, en de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten in gevaar brengen (zie reeds aangehaald arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, punt 56).

47 Bijgevolg kan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten vrijwaren, aangezien deze wettelijke regeling frauduleuze gedragingen zoals beschreven in punt 41 van het onderhavige arrest verhindert en de Belgische Staat aldus in staat stelt zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot op zijn grondgebied verrichte activiteiten.

48 Vastgesteld moet dus worden dat een wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, geschikt is ter bereiking van de doelstellingen van voorkoming van belastingfraude en -ontwijking, handhaving van de doeltreffendheid van de fiscale controles en evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten, tussen welke doelstellingen blijkens het voorgaande in het hoofdgeding een nauw verband bestaat.

49 Niettemin dient te worden nagegaan of deze wettelijke regeling niet verder gaat dan nodig is om deze doelstellingen te bereiken.

50 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat ervan kan worden uitgegaan dat een wettelijke regeling niet verder gaat dan hetgeen nodig is om misbruik te voorkomen, wanneer zij zich voor de vraag of een transactie een uitsluitend voor belastingdoeleinden opgezette volkomen kunstmatige constructie is, baseert op een onderzoek van objectieve en verifieerbare elementen en zij de belastingplichtige in elk geval waarin het bestaan van een dergelijke constructie niet kan worden uitgesloten, in staat stelt om zonder buitensporige administratieve moeite bewijs aan te dragen met betrekking tot de eventuele commerciële redenen waarom deze transactie heeft plaatsgevonden (zie in die zin reeds aangehaald arrest *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punt 82).

51 Voorts wettigen noch de fiscale motieven noch de omstandigheid dat dezelfde verrichtingen hadden kunnen worden uitgevoerd door dienstverrichters die zijn gevestigd op het grondgebied van de lidstaat waar de belastingplichtige is gevestigd, als zodanig de conclusie dat de betrokken verrichtingen niet werkelijk en oprecht zijn (zie in die zin reeds aangehaald arrest *Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas*, punt 69).

52 Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat wanneer de betrokken transactie afwijkt van hetgeen de betrokken vennootschappen in omstandigheden van volledige mededinging zouden zijn overeengekomen, de fiscale correctiemaatregel, opdat deze niet als onevenredig wordt aangemerkt, dient te worden beperkt tot de fractie van de verrichting die verder gaat dan hetgeen in dergelijke omstandigheden zou zijn overeengekomen (zie in die zin reeds aangehaald arrest SGI, punt 72).

53 Voor zover aan de in de punten 50 tot en met 52 van het onderhavige arrest vermelde voorwaarden is voldaan, lijkt de noodzaak te bewijzen dat de verrichtingen werkelijk en oprecht zijn en de gemaakte kosten normaal zijn, derhalve als zodanig niet verder te gaan dan nodig om de nagestreefde doelstellingen te bereiken.

54 Zoals in punt 25 van het onderhavige arrest is verklaard, kan de bijzondere regel echter worden toegepast wanneer vergoedingen worden betaald aan dienstverrichters die krachtens de wetgeving van de lidstaat waar zij zijn gevestigd, aldaar niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen.

55 Zoals de advocaat-generaal in punt 71 van zijn conclusie heeft opgemerkt, verplicht de bijzondere regel de Belgische belastingplichtige in deze omstandigheden om systematisch de echtheid en oprechtheid van alle prestaties en het normale karakter van alle daarop betrekking hebbende bezoldigingen aan te tonen, zonder dat de administratie zelfs maar een begin van bewijs van belastingfraude of -ontwijking moet verschaffen.

56 Deze bijzondere regel kan immers worden toegepast zonder enig objectief en door derden controleerbaar criterium dat als aanwijzing kan dienen voor het bestaan van een volstrekt kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit, die bedoeld is om de belasting te ontwijken die normaliter verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied, aangezien enkel rekening wordt gehouden met de hoogte van de belasting waaraan de dienstverrichter is onderworpen in de lidstaat waar hij is gevestigd.

57 Vastgesteld moet echter worden dat, zoals in punt 27 van het onderhavige arrest is opgemerkt, een dergelijke regel het niet mogelijk maakt om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen en onzekerheid laat bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan.

58 Een dergelijke regel voldoet bijgevolg niet aan de vereisten van de rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en de gevolgen ervan voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen (zie in die zin arresten van 7 juni 2005, VEMW e.a., C-17/03, Jurispr. blz. I-4983, punt 80, en 16 februari 2012, Costa en Cifone, C-72/10 en C-77/10, punt 74).

59 Een regel die niet voldoet aan de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel, kan niet worden geacht evenredig te zijn aan de nagestreefde doelstellingen.

60 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord, dat artikel 49 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, krachtens welke vergoedingen voor prestaties of diensten die door een ingezeten belastingplichtige worden betaald aan een niet-ingezeten vennootschap, niet als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt wanneer deze vennootschap in de lidstaat waar zij is gevestigd niet aan inkomstenbelasting is onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in de eerste lidstaat zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige bewijst dat deze vergoedingen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden, terwijl volgens de algemene regel deze vergoedingen als beroepskosten aftrekbaar zijn indien zij noodzakelijk zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en de belastingplichtige de echtheid en het bedrag van deze vergoedingen aantoont.

Kosten

61 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 49 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, krachtens welke vergoedingen voor prestaties of diensten die door een ingezeten belastingplichtige worden betaald aan een niet-ingezeten vennootschap, niet als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt wanneer deze vennootschap in de lidstaat waar zij is gevestigd niet aan inkomstenbelasting is onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in de eerste lidstaat zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige bewijst dat deze vergoedingen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden, terwijl volgens de algemene regel deze vergoedingen als beroepskosten aftrekbaar zijn indien zij noodzakelijk zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en de belastingplichtige de echtheid en het bedrag van deze vergoedingen aantoont.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.