

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. CRUZ VILLALÓN

van 29 september 2011 (1)

Zaak C-318/10

SIAT SA

tegen

Belgische Staat

[verzoek van het Hof van Cassatie (België) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verrichten van diensten – Artikel 49 EG – Directe belastingen – Inkomstenbelasting – Regeling aftrek beroepskosten – Niet-aftrekbaarheid van bezoldiging van diensten verricht door personen die zijn gevestigd in lidstaten waarvan belastingwetgeving aanzienlijk gunstiger is dan die van belastingheffende lidstaat – Aftrekbaarheid afhankelijk van bewijs van echtheid en oprechtheid van prestaties en van normale karakter van betrokken bezoldiging – Beperking van vrij verrichten van diensten – Rechtvaardigingsgronden – Bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking – Doeltreffendheid van fiscale controle – Evenredigheid”

1. Het Hof heeft de laatste jaren menigmaal de gelegenheid gehad nationale belastingvoorschriften die voorzien in verschillende regelingen, met grensoverschrijdende gevolgen, wat betreft de aftrekken inzake de inkomstenbelasting van natuurlijke of rechtspersonen, te toetsen op hun verenigbaarheid met de bepalingen van het EG-Verdrag inzake de vrijheid van vestiging(2) of het vrij verkeer van kapitaal(3), en minder vaak met die inzake het vrij verrichten van diensten(4), zoals in het hoofdgeding het geval is.(5)
2. De meest met het hoofdgeding verwante zaken betroffen onderling verbonden vennootschappen(6), en de behandeling van niet-ingezeten belastingplichtigen in vergelijking met ingezeten belastingplichtigen.(7)
3. In het kader van de onderhavige zaak wordt het Hof specifiek verzocht te oordelen over een bepaling van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992(8) die, zoals wij zullen zien, voor de Belgische belastingplichtige een duidelijk verschil invoert in de regeling van de aftrek van beroepskosten van de inkomstenbelasting, naargelang de dienstverrichter waaraan de genoemde kosten zijn betaald al (artikel 54 WIB 1992) of niet (artikel 49 WIB 1992) in een lidstaat gevestigd is met een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan in België, en daarbij volstrekt geen rekening houdt met enigerlei onderlinge relatie tussen de genoemde belastingplichtige en de genoemde dienstverrichter.(9)

4. Het Hof moet derhalve beoordelen of de uit het verschil in behandeling voortvloeiende beperking gerechtvaardigd en evenredig is.

I – Rechtskader

5. Artikel 49 WIB 1992 bepaalt:

„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.”

6. Artikel 53 WIB 1992 preciseert:

„Als beroepskosten worden niet aangemerkt:

[...]

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

[...]”

7. Artikel 54 WIB 1992 bepaalt:

„Interest [...] 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.”

II – Feiten van het hoofdgeding

8. De Belgische vennootschap Société d’investissement pour l’agriculture tropicale (hierna: „SIAT”) heeft in 1991 met de Nigeriaanse groep Presco International Limited (hierna: „PINL”) een gemeenschappelijke dochteronderneming, Presco Industries Limited (hierna: „PIL”), opgericht voor de exploitatie van palmentuinen om palmolie te produceren.

9. De overeenkomsten tussen de partijen bepaalden dat SIAT in de eerste plaats diensten tegen betaling zou verlenen aan de gemeenschappelijke dochteronderneming en haar outillage zou verkopen, en in de tweede plaats een gedeelte van de hiermee behaalde winst als commissie voor de aanbrenging van werk zou teruggeven aan de moedermaatschappij van de PINL, de Luxemburgse vennootschap Megatrade International (hierna: „MISA”).

10. In 1997 hebben de partijen hun samenwerkingsverband beëindigd, aangezien zij geen overeenstemming konden bereiken over het precieze bedrag van de door SIAT verschuldigde

commissies. Bij een eerste overeenkomst, van 3 december 1997, kocht SIAT haar deelneming in PIL terug van de groep PINL. Bij een tweede overeenkomst van dezelfde datum verbond SIAT zich ertoe MISA ter algehele afrekening een vergoeding van twee miljoen USD te betalen.

11. Na de overeenkomst van 3 december 1997 heeft SIAT op 31 december 1997 in haar boeken als last een bedrag van 28 402 251 BEF opgenomen, overeenkomend met het bedrag van de aan het eind van 1997 op grond van de overeenkomst van 1991 verschuldigde commissies.

12. De Belgische belastingdienst 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 SIAT in kennis gesteld van een wijziging van haar belastingaangifte over het boekjaar 1998 (inkomsten uit 1997), waarbij op grond van artikel 54 WIB 1992 de aftrek van het bedrag van 28 402 251 BEF als beroepskosten werd afgewezen.

13. Het door SIAT ingestelde beroep tegen de afwijzing van deze aftrek als beroepskosten is in eerste aanleg en vervolgens bij arrest van 12 maart 2008 van het Hof van Beroep te Brussel verworpen. Naar het oordeel van deze gerechten vielen de litigieuze commissies binnen de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992.

III – De prejudiciële vraag

14. Naar aanleiding van het cassatieberoep van SIAT tegen het arrest van 12 maart 2008 van het Hof van Beroep te Brussel heeft het Hof van Cassatie besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„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 bezoldigingen 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 de normale grenzen niet overschrijden, terwijl een dergelijk bewijs niet vereist is voor de aftrek van bezoldigingen 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?”

IV – Opmerkingen van partijen

15. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door SIAT, de Belgische, de Franse en de Portugese regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie. SIAT, de Belgische regering en de Commissie hebben ter terechtzitting van 16 juni 2011 eveneens mondeling opmerkingen gemaakt.

16. De verschillende regeringen die opmerkingen hebben gemaakt, alsook de Commissie, voeren allen globaal aan dat de Belgische wetgeving niet onverenigbaar is met artikel 49 EG, daar zij wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, zoals de noodzaak om

belastingontwijking te bestrijden, een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven en de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, en evenredig is aan de aldus nagestreefde doelstellingen. SIAT is daarentegen van mening dat de Belgische wetgeving een belemmering vormt van het vrij verrichten van diensten en niet kan worden gerechtvaardigd door de door de Belgische regering aangevoerde dwingende redenen van algemeen belang.

V – Analyse

A – Inleidende opmerkingen

1. De door verwijzende rechter voorgestelde vergelijking

17. Ik zou meteen willen ingaan op de tertium comparationis, die de verwijzende rechter in het onderhavige geval bij de beoordeling van de bij artikel 54 WIB 1992 vastgestelde regeling voorstelt. Zoals wij zojuist hebben gezien, stelt de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vraag het verschil in behandeling aan de orde dat voortvloeit uit de genoemde bepaling. Hij benadrukt met name de tegenstelling die bestaat tussen de behandeling van de Belgische belastingplichtige naargelang hij beroepskosten heeft gemaakt bij een dienstverrichter in België of bij een dienstverrichter in een andere lidstaat, wanneer zowel de een als de ander, zij het om verschillende redenen, profiteert van een aanzienlijk gunstigere fiscale behandeling dan volgens de zogenoemde „normale” Belgische belastingregeling het geval zou zijn. In het eerste geval is de belastingplichtige onderworpen aan artikel 49 WIB 1992, in het tweede geval aan artikel 54 WIB 1992, terwijl het enige verschil de plaats van vestiging van de dienstverrichter is.

18. Deze voorstelling van het verschil in behandeling dat uit beide litigieuze nationale bepalingen voortvloeit, komt mij onnodig kunstmatig voor, alleen al omdat dit zou vooropstellen dat de nationale wetgeving de in het kader van binnenlandse verrichtingen gemaakte beroepskosten op zijn minst af en toe aanzienlijk gunstiger behandelt, hetgeen niet zeker is.

19. Het lijkt mij echter duidelijk dat het litigieuze verschil in behandeling voortvloeit uit de tegenstelling tussen de bijzondere regel van artikel 54 WIB 1992, die specifiek betrekking heeft op belastingplichtigen die beroepskosten hebben betaald aan dienstverrichters gevestigd in lidstaten waar de belasting op het inkomen aanzienlijk gunstiger blijkt te zijn dan de Belgische, en de algemene regel van artikel 49 WIB 1992, die betrekking heeft op de andere belastingplichtigen, met inbegrip van, en het is belangrijk dat te benadrukken, degenen die beroepskosten hebben betaald aan dienstverrichters die zijn gevestigd in lidstaten die geen aanzienlijk gunstiger regime dan de Belgische belastingwetgeving hebben.

20. Dat verschil is zeker niet enkel een kwestie van de woonplaats. Het blijft echter zeer duidelijk dat artikel 54 WIB 1992 slechts toepassing vindt in het geval van een grensoverschrijdende dienst, hoewel deze omstandigheid op zichzelf niet volstaat.

21. Ik zal de vraag derhalve onderzoeken vanuit de tegenstelling die bestaat tussen de bepaling die de uitzondering regelt, artikel 54 WIB 1992, en die welke de aftrek van beroepskosten regelt, in wezen artikel 49 WIB 1992.

2. Een op voorhand af te wijzen argument

22. Een laatste inleidende opmerking is noodzakelijk. De Belgische regering benadrukt dat artikel 54 WIB 1992 niet meer van toepassing is op betalingen binnen de Unie. Overeenkomstig de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen(10) moeten de van het algemene recht van de lidstaten afwijkende belastingregelingen die bepaalde

inkomensbestanddelen tegen nultarief of bijna nultarief belasten (en met name de Luxemburgse regeling voor holdingvennootschappen 29), immers ten laatste op 31 december 2010 volledig zijn opgeheven. SIAT heeft daarentegen in haar opmerkingen en ter terechtzitting in wezen aangevoerd dat artikel 54 WIB 1992, dat uit 1954⁽¹¹⁾ dateert, een algemeen vermoeden van fraude vestigt, hetgeen in het kader van de Europese Unie niet meer toelaatbaar is.

23. Wat er ook zij van de juistheid van de stellingen van de Belgische regering, wat dat betreft volstaat de opmerking dat de genoemde gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen geen enkele betekenis kan hebben voor de oplossing van het hoofdeding, aangezien de gedragscode, zoals de laatste overweging van de resolutie van 1 december 1997 duidelijk maakt, een politieke verbintenis is en dus noch op de rechten en plichten van de lidstaten van invloed is, noch op de respectieve bevoegdheden van de lidstaten en de Gemeenschap.

B – *De inhoud van de nationale regeling*

24. In zijn verwijzingsarrest kwalificeert de verwijzende rechter de Belgische regeling als „vermoeden van niet-aftrekbaarheid van de beroepskosten”. SIAT is van mening dat artikel 54 WIB 1992 een „algemeen vermoeden van fraude” vestigt. Voor de Belgische regering ten slotte vestigt de nationale regeling een „wettelijk vermoeden van simulatie”.⁽¹²⁾ Hoe deze bepaling ook moet worden gekwalificeerd, eerst moeten de belangrijkste kenmerken ervan worden bepaald.

1. De belangrijkste kenmerken van de Belgische regeling

25. Voordat ik kom te spreken over de verschillen tussen beide belastingregelingen, artikel 49 WIB 1992 en artikel 54 WIB 1992, wil ik twee opmerkingen maken. In de eerste plaats moet worden uitgegaan van de ratio die de basis vormt van de gehele litigieuze nationale regeling, namelijk, zoals wij zojuist hebben gezien, het binnen de Unie naast elkaar bestaan van aanzienlijk verschillende regelingen betreffende de inkomstenbelasting, hetgeen niet slechts een mogelijkheid vormt, maar een veel voorkomende werkelijkheid is. Aldus zinspeelt de litigieuze nationale regeling zonder verdere verduidelijking op een „aanzienlijk gunstigere belastingregeling” in andere lidstaten dan België (artikel 54 WIB 1992). De verwijzende rechter heeft zelf wat dat betreft geen aanvullende aanwijzingen verschaft. Op een vraag ter terechtzitting heeft de Belgische regering verduidelijkt dat er weliswaar lijsten van „belastingparadijzen”⁽¹³⁾ binnen en buiten de Gemeenschap bestaan, maar dat het aan de belastingdienst is om, onder toezicht van de bevoegde nationale rechterlijke instanties, per geval met betrekking tot dat punt te oordelen. Ik kan er nu al op wijzen dat de rechtszekerheid voor de Belgische belastingplichtigen bij de keuze van hun commerciële beleid gebrekkig is, met niet onaanzienlijke gevolgen voor het vrij verrichten van diensten.

26. In de tweede plaats merk ik op dat de Belgische regeling *alle* door de belastingplichtige gemaakte beroepskosten die voortvloeien uit transacties met dienstverrichters die zijn gevestigd in lidstaten met een aanzienlijk gunstigere belastingwetgeving, op het eerste gezicht als verdacht beschouwt. Dat kenmerk van artikel 54 WIB 1992 verdient een kort commentaar. In afwijking van andere eerder door het Hof beoordeelde situaties, en zoals reeds opgemerkt⁽¹⁴⁾, houdt de Belgische regeling volstrekt geen rekening met de onderlinge relatie tussen de belastingplichtige die om aftrek van beroepskosten verzoekt, en de dienstverrichter die de met die kosten overeenkomende bezoldiging ontvangt.

27. Het enkele feit dat de betrokken dienstverrichter aan een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan het Belgische is onderworpen, volstaat voor de Belgische wetgever om alle door een Belgische belastingplichtige bij genoemde dienstverrichter gemaakte beroepskosten als verdacht aan te merken, met als gevolg dat laatstgenoemde aan het beginsel van niet-aftrekbaarheid wordt onderworpen. In deze zin kan worden bevestigd dat de nationale wetgever

een algemeen vermoeden van fraude heeft gevestigd met betrekking tot alle door een Belgische belastingplichtige jegens een niet-ingezeten dienstverrichter gemaakte beroepskosten, op grond van het enkele feit dat laatstgenoemde is gevestigd in een lidstaat met een aanzienlijk minder zware inkomstenbelasting dan in België.

2. De verschillen tussen de regelingen met betrekking tot de aftrekbaarheid van beroepskosten: de tegenstelling tussen artikel 54 WIB 1992 en artikel 49 WIB 1992

a) Het beginsel

28. Terwijl artikel 49 WIB 1992 als regel het beginsel van aftrekbaarheid stelt van beroepskosten die voortvloeien uit binnenlandse verrichtingen, onder voorwaarden die als normaal kunnen worden gekwalificeerd, stelt artikel 54 WIB 1992 het beginsel van niet-aftrekbaarheid van beroepskosten, wanneer het kosten betreft van dienstverrichters die in de hierboven beschreven omstandigheden in lidstaten zijn gevestigd.

29. Hieruit vloeit een eerste verschil voort, dat kan worden gekwalificeerd als een omkering van het beginsel, hetgeen de betrokken belastingplichtigen in duidelijk verschillende situaties plaatst naargelang de herkomst van de gebruikte diensten. Zoals wij onmiddellijk zullen zien, is zowel het beginsel van aftrekbaarheid als het beginsel van niet-aftrekbaarheid „gekwalificeerd”: de aftrekbaarheid is niet onvoorwaardelijk en de niet-aftrekbaarheid kent per geval toegekende uitzonderingen. Maar er is op grond van dit enkele feit reeds sprake van een verschil in behandeling: het is altijd duidelijk moeilijker, alleen al uit procedureel gezichtspunt, om van het bestuur het voordeel van de uitzondering op het beginsel te verkrijgen dan om aan de door de regel gestelde voorwaarden te voldoen.

b) De voorwaarden

30. Het behoeft derhalve niet te verbazen dat de voorwaarden waaraan de aftrek van beroepskosten is onderworpen, naargelang het geval materieel verschillen. Hoewel beide bepalingen gemeen hebben dat zij de belastingplichtige de verplichting opleggen om de „echtheid” te bewijzen van de verrichtingen die ten grondslag liggen aan de bezoldiging die als beroepskosten kan worden afgetrokken, bevat artikel 54 WIB 1992 twee aanvullende en cumulatieve voorwaarden.⁽¹⁵⁾ In de eerste plaats moeten de prestaties „oprecht” zijn, en in de tweede plaats mag de bezoldiging de „normale grenzen” niet overschrijden. Ik zal thans trachten de mogelijke reikwijdte van deze twee aanvullende voorwaarden te beoordelen.

31. In de eerste plaats is niet duidelijk wat de voorwaarde „oprechtheid” toevoegt aan de voorwaarde „echtheid”. Er bestaan echter enige aanknopingspunten waaruit de strekking van deze voorwaarde kan worden afgeleid. Uit de wetsgeschiedenis waarnaar het verwijzingsarrest verwijst, blijkt immers dat het bewijs van de echtheid en de oprechtheid van de prestaties de belastingplichtige verplicht te bewijzen dat de bewuste uitgaven „binnen het raam van zijn gewone beroepsverrichtingen vallen” en dat ze „wel aan een industriële, commerciële of financiële noodzaak beantwoorden en normaal een compensatie vinden of moeten vinden in de gezamenlijke activiteit van de onderneming”.⁽¹⁶⁾ Het gaat er om, dat de betrokken prestaties aan een werkelijke behoefte voldoen.

32. In de tweede plaats omschrijft noch de Belgische regeling, noch het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen, waarin de verplichting om te bewijzen dat de beroepskosten niet de gewone grenzen overschrijden precies bestaat. De Belgische regering heeft zich, na een vraag ter terechtzitting omtrent dat punt, beperkt tot de opmerking dat de te verrichten toetsing een vergelijking inhoudt van de betrokken verrichting met de gebruikelijke praktijk tussen marktdeelnemers. Artikel 54 WIB 1992 verplicht de belastingplichtige dus te

bewijzen dat de bezoldiging van de diensten die hij als beroepskosten wenst af te trekken, in vergelijking tot de gebruikelijke praktijk niet abnormaal is.

33. Teneinde het verschil tussen beide regelingen duidelijk zichtbaar te maken, is het echter van belang te preciseren dat artikel 53, punt 10, WIB 1992(17) bepaalt dat, in vergelijking met zogenoemde gewone aftrekposten, niet als beroepskosten worden aangemerkt „alle kosten in zover deze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen”.

34. Met deze formulering lijkt de Belgische wetgever de aftrekbaarheid van beroepskosten te hebben willen uitsluiten die onredelijk zijn zowel vanuit het gezichtspunt van de noodzakelijkheid ervan („behoeften”), als vanuit het gezichtspunt, hetgeen niet volledig is uit te sluiten, van de hoogte ervan („overtreffen”). Vanuit dat gezichtspunt ligt aan artikel 53, punt 10, WIB 1992 uiteindelijk dezelfde logica ten grondslag als aan artikel 54 WIB 1992. En toch zijn de kwantitatieve verschillen duidelijk: artikel 53, punt 10, WIB 1992 sluit slechts uit van aftrek hetgeen „onredelijk” blijkt te zijn, terwijl artikel 54 WIB 1992 een positief bewijs vereist zowel van de noodzakelijkheid („oprechtheid”) van de aan de kosten ten grondslag liggende prestatie, als van het feit dat het op genoemde kosten betrekking hebbende betaalde bedrag normaal is.

c) De bewijsmiddelen

35. Beide bepalingen onderscheiden zich ten slotte met betrekking tot de toegelaten bewijsmiddelen. Artikel 49 WIB 1992 volstaat met „bewijsstukken” te eisen of, anders, subsidiair, „alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen”, met uitzondering van de eed. Artikel 54 WIB 1992 verwijst daarentegen kennelijk ruimhartiger naar „alle rechtsmiddelen”, zonder formeel enig bewijsmiddel uit te sluiten. Het lijkt derhalve dat artikel 54 WIB 1992 ruimer is. En toch nodigt de context van dat verschil uit tot een zeker wantrouwen tegenover elke overhaaste conclusie. Ik moet wat dat betreft benadrukken dat het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen stelt dat het erom gaat „de aanslagambtenaar *redelijk te overtuigen* van de werkelijkheid en de oprechtheid van de verrichtingen, die tot de bij de wet bedoelde uitgaven aanleiding hebben gegeven”.(18) Hier blijkt een ruime discretionaire vrijheid bij de beoordeling van de kracht van de verschillende bewijsmiddelen, waar ik voor het ogenblik alleen op zal wijzen.

36. Artikel 54 WIB 1992 voert, samengevat, duidelijke verschillen in behandeling in. In telegramstijl uitgedrukt, keert het, door het beginsel van al dan niet recht op aftrek om te draaien, op een bepaalde wijze de bewijslast om, die bovendien per geval verschilt, terwijl uiteindelijk het gewicht van deze last wordt verzwaard. Dit brengt mij ertoe te onderzoeken of deze verschillen in behandeling een beperking van het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 49 EG(19) vormen.

C – *Het bestaan van een beperking of belemmering van het vrij verrichten van diensten*

37. Gelet op bovenstaande uiteenzetting is het niet erg moeilijk aan te tonen dat het beschreven verschil in behandeling een beperking van het vrij verrichten van diensten vormt. In algemene bewoordingen gesteld, staat artikel 49 EG in de weg aan de toepassing van elke nationale regeling die een dienstverrichter zonder objectieve rechtvaardiging belemmert in de mogelijkheid die vrijheid daadwerkelijk uit te oefenen.(20)

38. Meer in het bijzonder heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat deze bepaling 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.(21) Bovendien verleent artikel 49 EG volgens vaste rechtspraak niet alleen rechten aan de dienstverrichter zelf, maar ook aan de ontvanger van de dienst.(22)

39. In het onderhavige geval is de regeling van het recht op aftrek van beroepskosten bestaande in de bezoldiging van de diensten die zijn verricht door in de belastingheffende lidstaat gevestigde personen, gunstiger dan voor beroepskosten bestaande in de bezoldiging van de diensten verricht door in een andere lidstaat gevestigde personen, voor zover het belastingregime aldaar aanzienlijk gunstiger wordt geacht dan het Belgische.

40. Belgische belastingplichtigen die gebruikmaken van diensten van dienstverrichters gevestigd in lidstaten met een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan het Belgische, en op die manier hun passieve recht op het vrij verrichten van diensten uitoefenen, bevinden zich derhalve in een minder gunstige situatie dan belastingplichtigen die van deze vrijheid geen gebruik hebben gemaakt en hun activiteiten hebben beperkt tot het grondgebied van de belastingheffende lidstaat. De litigieuze Belgische regeling schrikt hen derhalve af. Zij kan eveneens het aanbod van diensten aan in België woonachtige belastingplichtigen belemmeren, dat uitgaat van personen die zijn gevestigd in lidstaten waarvan de belastingwetgeving gunstiger is dan in België.(23)

41. Ten slotte kan de omstandigheid dat het verschil in behandeling betrekking heeft op procedurele aspecten (zoals een zwaardere bewijslast) in plaats van inhoudelijke aspecten, zoals een verschil in de grondslag of het belastingtarief, deze beoordeling duidelijk geenszins ter discussie stellen. Het Hof heeft overigens reeds beslist dat verschillen van procedurele aard beperkingen of belemmeringen van een vrijheid kunnen vormen.(24)

42. Er is gesteld(25) dat het litigieuze verschil in behandeling niet discriminerend is, aangezien de ingezeten dienstverrichters en de niet-ingezeten dienstverrichters zich objectief niet in dezelfde situatie bevinden, gelet op de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen inzake de fiscale controle.(26)

43. De in een lidstaat gevestigde dienstverrichters vallen immers onder de controle van de belastingdienst van deze lidstaat. Deze dienst kan derhalve rechtstreeks controleren of de als beroepskosten door een belastingplichtige afgetrokken kosten overeenkomen met echte transacties. Wanneer daarentegen de aftrek transacties betreft met in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters, vereist de controle van de echtheid ervan de bijstand van de autoriteiten van deze andere lidstaat. Het is in deze omstandigheden normaal dat de belastingplichtige moet bewijzen dat de door hem in de boeken opgenomen lasten echt zijn.

44. Om deze in zekere zin principiële bezwaren te weerleggen volsta ik hier met de opmerking dat ik er op zal terugkomen in het kader van de volgende fase van mijn onderzoek, dat wil zeggen bij de rechtvaardigingen die beperkingen van het vrij verrichten van diensten kunnen legitimeren, en met name de rechtvaardiging die is ontleend aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

45. De Belgische regeling vormt derhalve een beperking van het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 49 EG. Een beperkende nationale regeling kan echter geoorloofd zijn indien zij een rechtmatig, met het Verdrag verenigbaar doel nastreeft, haar rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang, geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te verwezenlijken.(27)

D – Dwingende redenen die de beperking van het vrij verrichten van diensten kunnen rechtvaardigen

46. Als rechtvaardiging van de litigieuze beperking voeren de Belgische, de Franse en de Portugese regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsook de Commissie aan dat zij is gerechtvaardigd om redenen die voortvloeien uit de noodzaak om belastingontwijking te bestrijden

en een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven.(28) De Franse en de Portugese regering zijn daarenboven van mening dat de Belgische regeling eveneens wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

47. Tegenover deze veelvoud aan mogelijke rechtvaardigingsgronden, die alle inderdaad door het Hof zijn aanvaard, is het van belang om zo goed mogelijk het doel vast te stellen dat de Belgische wetgever voor ogen had met de litigieuze bepaling.

48. Het Hof heeft erkend dat de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten, de verdeling van de belastingbevoegdheid(29) of van de heffingsbevoegdheid(30) tussen de lidstaten te handhaven, een dwingende reden van algemeen belang kan vormen, die een beperking van de vrijheden kan rechtvaardigen.(31) Deze rechtvaardigingsgrond kan met name worden aanvaard wanneer de betrokken belastingregeling ertoe strekt 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.(32) Hij is echter, zoals het Hof zelf heeft benadrukt(33), slechts samen met andere rechtvaardigingsgronden aanvaard.(34)

49. Dat is de reden waarom de Belgische regering, met verwijzing naar het arrest Oy AA(35), juist heeft aangevoerd dat artikel 54 WIB 1992 wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven en om belastingontwijking te bestrijden, in onderling verband beschouwd.(36) De aan een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid ontleende rechtvaardiging doet in het onderhavige hoofdgeding echter niet ter zake.

50. Artikel 54 WIB 1992 beoogt immers niet, op zijn minst niet letterlijk, ervoor te zorgen dat het Koninkrijk België belastinginkomsten kan veiligstellen die het dreigt mis te lopen. Niet mag worden vergeten dat deze bepaling zich richt op de personen die in het Koninkrijk België belastingplichtig zijn en dat slechts aldaar kunnen zijn, en slechts wil waarborgen dat de aftrekposten van hun inkomstenbelasting gerechtvaardigd zijn. Zij brengt derhalve geen verdeling van de heffingsbevoegdheid van de betrokken lidstaten ter zake van de op bedoelde bezoldigingen betrekking hebbende opbrengsten teweeg.(37) Dat sluit natuurlijk niet uit dat deze bepaling indirect tot gevolg kan hebben dat Belgische belastingplichtigen worden afgeschrikt om een beroep te doen op in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters, en bijgevolg uiteindelijk de verdeling van belastinginkomsten tussen deze lidstaten en het Koninkrijk België beïnvloedt. Dat mogelijke indirecte gevolg kan echter niet tot het oordeel leiden dat de Belgische regeling wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven.

51. Er kan kortom niet worden gezegd dat de zuiver *passieve*(38) uitoefening van het vrij verrichten van diensten door Belgische belastingplichtigen zou kunnen lijken op gedrag dat het recht van het Koninkrijk België om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen kan schaden, op het gevaar af dat deze vrijheid haar betekenis verliest.(39)

52. Derhalve moet ik nog onderzoeken of de Belgische regeling kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te handhaven en om fraude, belastingontwijking of misbruik te bestrijden.

53. Het Hof heeft zeker aanvaard dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te handhaven als zodanig een dwingende reden van algemeen belang vormt(40) die een beperking van de vrijheden kan rechtvaardigen. Het is duidelijk dat artikel 54 WIB 1992 de controles van de belastingdienst op de mogelijk van de inkomstenbelasting aftekbare

beroepskosten versterkt.

54. Het belangrijkste doel van artikel 54 WIB 1992 is echter de bestrijding van belastingontduiking en –ontwijking en misbruik, en meer in het bijzonder om de Belgische Staat te beschermen tegen de praktijk van de aftrek van onechte, niet-oprechte en niet-normale beroepskosten. De nationale wetgever voert deze strijd klaarblijkelijk door middel van versterking van de controle op de aftrekposten en zelfs door een uitsluiting, behoudens uitzonderingen, van aftrekposten. De rechtmatigheid van de Belgische regeling moet echter in wezen worden onderzocht als middel in de strijd tegen belastingontduiking door Belgische belastingplichtigen.(41)

55. In het onderhavige geval kan worden aanvaard dat de Belgische regeling is te rechtvaardigen door de noodzaak om bepaalde vormen van belastingontwijking te bestrijden, en in het bijzonder om praktijken op te sporen zoals de betaling voor fictieve prestaties of de betaling van een abnormale vergoeding voor echte prestaties die, voorgesteld als beroepskosten en als zodanig in België aftrekbaar van het bedrag van de inkomstenbelasting, wegens hun misbruikarakter indirect afbreuk kunnen doen aan de uitoefening van de belastingbevoegdheid van de betrokken lidstaat ter zake van activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden.

56. De bestrijding van belastingontwijking, fraude of misbruik vormt aldus het zwaartepunt van de bijzondere regeling van artikel 54 WIB 1992 en vormt derhalve de rechtvaardiging in het licht waarvan de evenredigheid van de Belgische regeling – of liever de concrete en daadwerkelijke toepassingsvoorwaarden ervan – moet worden onderzocht.

57. Het Hof heeft wat dat betreft herhaaldelijk geoordeeld dat een beperking van het vrij verrichten van diensten kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om het gevaar van belastingontwijking te bestrijden(42) en, ruimer, misbruik te voorkomen(43), echter onder de voorwaarde dat het criterium van de specificiteit is vervuld.

58. Een beperkende nationale regeling voldoet aan deze voorwaarde van specificiteit wanneer zij specifiek ziet op volstrekt kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen, de belasting te ontwijken of de greep van de nationale belastingwet te ontgaan of daaraan te ontsnappen(44), of wanneer zij specifiek tot doel heeft om volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om aan de greep van de belastingwet te ontsnappen, van een belastingvoordeel uit te sluiten.(45)

59. Zoals ik hierboven in het kader van de kenmerken van de Belgische regeling heb uiteengezet, eist deze van alle belastingplichtigen dat zij bewijs leveren van de echtheid van de transacties waarvan de bezoldiging als beroepskosten van de inkomstenbelasting kan worden afgetrokken. Dat vereiste, dat essentieel is voor het verkrijgen van welk belastingvoordeel dan ook en dat derhalve daardoor op zich geschikt is om de verwezenlijking van de nagestreefde doelstellingen te verzekeren, is in het hoofdgeding echter niet aan de orde.

60. De Belgische regeling roept de vraag op of de verplichting voor de belastingplichtigen die als beroepskosten de bezoldiging van diensten verricht door personen die zijn gevestigd in lidstaten met een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan het Belgische van hun inkomstenbelasting wensen af te trekken, om bewijs te leveren van de oprechtheid van de transacties en van de normale aard van de daarop betrekking hebbende bezoldiging, gerechtvaardigd is en, gesteld dat zij geschikt is om de aldus omschreven doelstellingen te verwezenlijken, niet verder gaat dan voor dat doel noodzakelijk is.

61. De twee in artikel 54 WIB 1992 gestelde vereisten, namelijk het bewijs van de oprechtheid van de verrichtingen en van de normale aard van de daarop betrekking hebbende bezoldigingen, kunnen in principe geschikt worden geacht om de omschreven doelstellingen van bestrijding van

ontduiking, fraude en misbruik te verwezenlijken.

62. Van belastingplichtigen die willen profiteren van een belastingvoordeel, zoals de in het hoofdgeding litigieuze aftrek van beroepskosten, eisen dat zij het bewijs leveren dat de kosten betrekking hebben op oprechte transacties en binnen de grenzen van het normale blijven, heeft immers ontegenzeggelijk tot doel om te vermijden dat genoemde belastingplichtigen de vermindering van hun belastbaar inkomen regelen door fictieve of abnormaal hoge rekeningen over te leggen.(46)

63. Deze vereisten kunnen derhalve ontegenzeggelijk een bijdrage leveren aan de strijd tegen belastingontduiking en -ontwijking alsook tegen misbruik. Zoals de Portugese regering in haar opmerkingen heeft benadrukt, kunnen deze vereisten bovendien de belastingplichtigen ervan weerhouden zich toe te leggen op frauduleuze praktijken, door simulatie of overdrijving, door het opgeven van fictieve of overgewaardeerde transacties.

64. Ik moet ten slotte evenwel nagaan of zij niet verder gaan dan noodzakelijk is om de nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken.

E – De evenredigheid van de Belgische regeling

65. Teneinde een allesomvattend oordeel te kunnen geven betreffende de evenredigheid van de Belgische regeling, zal ik een onderscheid maken tussen de verschillende in artikel 54 WIB 1992 gestelde voorwaarden. Deze voorwaarden kunnen worden verdeeld in twee groepen. De eerste omvat de voorwaarden die door de Belgische belastingdienst, onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties, kunnen worden uitgelegd en toegepast op een wijze die verenigbaar is met de vereisten ter zake van het vrij verkeer van diensten als bedoeld in artikel 49 EG, terwijl de tweede groep de voorwaarden omvat die niet in overeenstemming met die vereisten kunnen worden uitgelegd en toegepast.

66. Om te beginnen stelt artikel 54 WIB 1992 twee aanvullende voorwaarden naast die van artikel 49 WIB 1992, dat de algemene regeling bevat. De belastingplichtige dient het bewijs te leveren van de echtheid van de grensoverschrijdende diensten en van de normale aard van de ter zake betaalde bezoldiging. Deze voorwaarden lijken op zichzelf echter niet onredelijk in verhouding tot de nagestreefde doelstelling van bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking, voor zover zij door de nationale belastingdienst en de nationale rechter inderdaad redelijk worden uitgelegd en toegepast, ook al wijken zij af van die welke met name in artikel 53, punt 10, WIB 1992 zijn vastgesteld.

67. Hoewel het, vervolgens, juist is dat artikel 54 WIB 1992 niet uitdrukkelijk stelt(47) dat wanneer is vastgesteld dat de op een grensoverschrijdende prestatie betrekking hebbende bezoldiging abnormaal is, het recht op aftrek slechts wordt geweigerd voor het deel dat uitgaat boven hetgeen in omstandigheden van normale mededinging(48) zou zijn overeengekomen, lijkt de rechterlijke praktijk wat dat betreft een ontwikkeling te hebben doorgemaakt.(49) De Belgische regeling kan derhalve eveneens op dat punt ontegenzeggelijk met artikel 49 EG verenigbaar worden geacht, onder voorbehoud dat de nationale belastingdienst en de nationale rechter de aftrek slechts weigeren binnen de door de aangehaalde rechtspraak van het Hof vastgestelde grenzen.(50)

68. Ten slotte kan in dezelfde gedachtegang eveneens worden gesteld dat het aan de verwijzende rechter is om ervoor te zorgen dat de op de belastingplichtige rustende verplichting, bestaande in het overtuigen van de aanslagambtenaar van de werkelijkheid en de oprechtheid van de betrokken transacties, redelijk wordt uitgelegd, en dat hij in voorkomend geval de uitoefening van deze beoordelingsvrijheid afbakt. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft benadrukt,

behoort de controle van de werkelijkheid en de oprechtheid van de transacties door het bestuur in zoverre haar grenzen te vinden in het verbod van elke inmenging in het bestuur van de onderneming.

69. Indien de moeilijkheden die artikel 54 WIB 1992 opwerpt, beperkt blijven tot deze drie elementen, kan worden geconcludeerd dat, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten controles betreffende de uitlegging en de toepassing van het nationale recht in het licht van het recht van de Unie, de Belgische regeling evenredig is in verhouding tot de belangrijkste doelstelling die ermee wordt nagestreefd. Artikel 54 WIB 1992 roept echter meer moeilijkheden op, die niet terzijde kunnen worden geschoven.

70. Het belangrijkste probleem van artikel 54 WIB 1992 met betrekking tot het vrij verrichten van diensten als bedoeld in artikel 49 EG is gelegen in het gebrek aan specificiteit ervan of, zo men wil, in het algemene karakter van de werkingssfeer ervan.

71. Zoals hierboven is benadrukt, verplicht artikel 54 WIB 1992 immers de Belgische belastingplichtige die als beroepskosten de bezoldiging van diensten verricht door ondernemers die zijn gevestigd in lidstaten met een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan het Belgische van zijn inkomstenbelasting wenst af te trekken, om systematisch de echtheid van alle aldus verrichte diensten en het normale karakter van de daarop betrekking hebbende bezoldigingen aan te tonen, zodanig dat elke objectieve verdenking van fraude of misbruik ontbreekt. Daarmee ontslaat artikel 54 WIB 1992 de Belgische belastingdienst van elke verplichting om zelfs maar een begin van bewijs van fraude, ontwijking of misbruik te verschaffen, en vestigt het een algemeen vermoeden van fraude⁽⁵¹⁾, ontwijking en onrechtmatige praktijken.⁽⁵²⁾

72. Het is wat dat betreft duidelijk dat indien artikel 54 WIB 1992 slechts in specifieke omstandigheden van toepassing was, zoals in gevallen waarin er sprake is van een afhankelijkheidsrelatie⁽⁵³⁾ tussen de Belgische belastingplichtige en de dienstverrichter in een lidstaat met een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan het Belgische, het gemakkelijker zou zijn om vast te stellen dat het niet verder gaat dan noodzakelijk is om de rechtmatig nagestreefde belangrijkste doelstelling te verwezenlijken.⁽⁵⁴⁾ Het is eveneens duidelijk dat artikel 54 WIB 1992 in dergelijke omstandigheden kan worden toegepast, hetgeen aan de verwijzende rechter is om vast te stellen. Het bestaan van een afhankelijkheidsrelatie is evenwel precies slechts een omstandigheid die, wanneer daar in een bepaald geval sprake van is, het algemene karakter van de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 en het gebrek aan specificiteit ervan niet kan relativiseren.

73. De situatie van de Belgische belastingplichtige wordt bovendien bemoeilijkt door de omstandigheid dat hij niet over informatie beschikt of een lidstaat een aanzienlijk gunstiger belastingregime heeft dan het Belgische. Wanneer hij gebruik wil maken van de diensten van een in een andere lidstaat gevestigde persoon, is hij derhalve gedwongen om zelf te beoordelen of het regime van deze lidstaat aanzienlijk gunstiger is dan het Belgische, teneinde te bepalen onder welke regeling inzake de aftrek van beroepskosten hij komt te vallen, hetgeen hem in een situatie van rechtsonzekerheid plaatst. Daar komt het feit bij dat het bijzonder moeilijk is om nauwkeurig de situaties te bepalen waar het bijwoord „aanzienlijk” terecht kan worden gebruikt. De uit deze rechtsonzekerheid voortkomende moeilijkheid zou zeker kunnen worden opgeheven indien de Belgische belastingdienst een lijst zou opstellen van aanzienlijk gunstigere belastingregimes die binnen de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 kunnen vallen. Dat is echter niet de gevolgde praktijk. Bovendien lijkt het in elk geval bijzonder moeilijk om alle toepassingen van een dergelijke bepaling te voorzien.

74. Ik ben kortom van mening dat, hoewel sommige specifieke kenmerken van de litigieuze Belgische regeling in overeenstemming met het vrij verrichten van diensten kunnen worden

verklaard, de regeling in haar geheel beschouwd deze vrijheid op onevenredige en daarom ongerechtvaardigde wijze beperkt.

VI – Conclusie

75. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Hof van Cassatie als volgt te beantwoorden:

„Artikel 49 EG moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een wettelijke bepaling van een lidstaat zoals het in het hoofdgeding litigieuze artikel 54 van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, krachtens welke de beroepskosten niet van de inkomstenbelasting aftrekbaar zijn indien zij betrekking hebben op de bezoldiging van diensten die zijn verricht door een in een andere lidstaat gevestigde persoon, waarin laatstgenoemde niet aan inkomstenbelasting is onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die van de belastingheffende lidstaat, behoudens wanneer de belastingplichtige bewijst dat deze bezoldiging betrekking heeft op echte en oprechte transacties en de normale grenzen niet overschrijdt, terwijl de beroepskosten in principe aftrekbaar zijn van de inkomstenbelasting wanneer van dergelijke omstandigheden geen sprake is.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Zie arresten van 14 december 2000, AMID (C-141/99, Jurispr. blz. I-11619); 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837); 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Jurispr. blz. I-11753); 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Jurispr. blz. I-2107); 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Jurispr. blz. I-2647); 18 juli 2007, Oy AA (C-231/05, Jurispr. blz. I-6373), 28 februari 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Jurispr. blz. I-1129); 15 mei 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Jurispr. blz. I-3601), 23 oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Jurispr. blz. I-8061); 19 november 2009, Filipiak (C-314/08, Jurispr. blz. I-11049), en 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, Jurispr. blz. I-2323).

3 – Zie met name arresten van 22 januari 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, Jurispr. blz. I-299); 27 januari 2009, Persche (C-318/07, Jurispr. blz. I-359); 15 oktober 2009, Busley en Cibrian Fernandez, (C-35/08, Jurispr. blz. I-9807); 31 maart 2011, Schröder (C-450/09, Jurispr. blz. I-2497), en 16 juni 2011, Commissie/Oostenrijk (C-10/10, Jurispr. blz. I-5389).

4 – Zie met name arresten van 28 oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, Jurispr. blz. I-7641); 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933); 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Jurispr. blz. I-9461); 11 september 2007, Commissie/Duitsland (C-318/05, Jurispr. blz. I-6957), en 13 maart 2008, Commissie/Spanje (C-248/06).

5 – Zie met betrekking tot het burgerschap van de Unie, arrest van 23 april 2009, Rüffler (C-544/07, Jurispr. blz. I-3389).

6 – Zie bijvoorbeeld arresten Marks & Spencer, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rewe Zentralfinanz en Oy AA, reeds aangehaald, en arrest van 21 januari 2010, SGI (C-311/08, Jurispr. blz. I-487).

7 – Zie met name arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, reeds aangehaald.

8 – Hierna: „WIB 1992”.

9 – In dergelijke omstandigheden kan, gegeven zijn specifieke karakter, alleen het arrest van het Hof in de zaak Vestergaard, reeds aangehaald, enige rechtstreeks relevante aanknopingspunten

bieden.

10 – Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de regeringen der lidstaten, in het kader van de Raad bijeen van 1 december 1997 (PB 1998, C 2, blz. 1).

11 – De Belgische regering verwijst in haar schriftelijke opmerkingen naar de memorie van toelichting bij de wet waarbij het artikel in de WIB is ingelast, die is vastgesteld in de loop van het parlementaire zittingsjaar 1953-1954.

12 – Aldus overigens het standpunt van de belastingdienst, zoals blijkt uit het opschrift van nummer 54/26 van het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (http://fiscus.fgov.be/interfaioiffr/publicaties/lijsst_aoif.htm).

13 – Dit zijn de ter terechtzitting door de vertegenwoordiger van de Belgische regering gebruikte bewoordingen.

14 – Ik denk met name aan de rechtspraak over gecontroleerde buitenlandse vennootschappen en, ruimer, over de verhouding tussen moedervennootschappen en dochterondernemingen, zoals de hierboven in voetnoot 6 aangehaalde.

15 – Zoals blijkt uit het reeds genoemde nummer 54/28 van het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dat het arrest van het Hof van Cassatie van 10 november 1964, NV Anc. Ets. Paul Auerbach (Bull. 423, blz. 1705) aanhaalt. De Commissie spreekt van „strengere procedurele voorwaarden”.

16 – Deze passages zijn overigens herhaald in nummer 54/28 van het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, reeds aangehaald.

17 – Deze door de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen aangehaalde bepaling is op geen moment, noch door de verwijzende rechter in zijn verwijzingsarrest, noch door de Belgische regering in haar schriftelijke of mondelinge opmerkingen aangevoerd.

18 – Zie nummer 54/29 van het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, reeds aangehaald.

19 – Ik moet hier preciseren dat de verwijzende rechter het Hof uitdrukkelijk een vraag voorlegt omtrent de uitlegging van artikel 49 EG (thans artikel 56 VWEU), betreffende het vrij verrichten van diensten. Gelet op de aard van de relaties tussen de bij het hoofdgeding betrokken vennootschappen (een gemeenschappelijke dochteronderneming), doet zich echter de vraag voor of andere bepalingen van het Verdrag, en met name de artikelen 43 EG (artikel 49 VWEU) en 48 EG (artikel 54 VWEU) betreffende de vrijheid van vestiging, toepasselijk zijn, overeenkomstig het arrest van 13 april 2000, Baars (C-251/98, Jurispr. blz. I-2787); zie wat dat betreft eveneens arrest SGI, reeds aangehaald (punten 23-37). Gelet echter op de kenmerken van de hierboven aangevoerde Belgische regeling en aangezien deze vraag niet is besproken, zal ik de genoemde regeling toetsen aan de bepalingen van het Verdrag die betrekking hebben op het vrij verrichten van diensten. Zie, mutatis mutandis, arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 33).

20 – Zie arresten van 25 juli 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, Jurispr. blz. I-4007, punt 12), en 5 oktober 1994, Commissie/Frankrijk (C-381/93, Jurispr. blz. I-5145, punt 16).

21 – Zie met name arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald (punt 17), en arresten van 28 april 1998, Safir (C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punt 23) en Kohll (C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punt 33); 12 juli 2001, Smits en Peerbooms (C-157/99, Jurispr. blz. I-5473, punt 61), alsook 11

september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz (C-76/05, Jurispr. blz. I-6849, punt 67).

22 – Zie met name arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, reeds aangehaald (punt 32), en arresten van 31 januari 1984, Luisi en Carbone (286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377); 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 34), alsook 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Jurispr. blz. I-6649, punt 24).

23 – Zie in deze zin arresten Schwarz en Gootjes-Schwarz (punt 66) en Commissie/Duitsland (punt 80), reeds aangehaald, en arrest van 20 mei 2010, Zanotti (C-56/09, Jurispr. blz. I-4517, punt 41).

24 – Arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot (C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093), betreffende een verlengde navorderingstermijn voor buiten de belastingheffende lidstaat aangehouden tegooden.

25 – Het is de eerste lijn van het betoog van de Portugese regering en het is eveneens het standpunt van de Belgische regering.

26 – Dat hebben de Franse en de Portugese regering betoogd.

27 – Zie met name arresten van 31 maart 1993, Kraus (C-19/92, Jurispr. blz. I-1663, punt 32); 5 juli 2007, Commissie/België (C-522/04, Jurispr. blz. I-5701, punt 47), en 4 december 2008, Jobra (C-330/07, Jurispr. blz. I-9099, punt 27).

28 – Overeenkomstig arrest SGI, reeds aangehaald (punten 66 en 69).

29 – Zie arresten van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 24 en 30); 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57), en 27 november 2008, Papillon (C-418/07, Jurispr. blz. I-8947, punten 34-40).

30 – Zie arrest van 26 juni 2008, Burda (C-284/06, Jurispr. blz. I-4571, punt 87).

31 – Het Hof heeft tot op heden deze rechtvaardiging slechts in vijf gevallen aanvaard: zie arresten Oy AA, Lidl Belgium en SGI, reeds aangehaald, alsook arresten van 17 september 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Jurispr. blz. I-8591), en 25 februari 2010, X Holding (C-337/08, Jurispr. blz. I-1215).

Zie, voor afwijzingen inzake de vrijheid van vestiging, arresten Saint-Gobain ZN en Rewe Zentralfinanz, reeds aangehaald, en arrest van 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Jurispr. blz. I-5145); inzake het vrije kapitaalverkeer, arresten van 8 november 2007, Amurta (C-379/05, Jurispr. blz. I-9569); 19 november 2009, Commissie/Italië (C-540/07, Jurispr. blz. I-10983), en 3 juni 2010, Commissie/Spanje (C-487/08, Jurispr. blz. I-4843); inzake het vrij verrichten van diensten, arrest Jobra, reeds aangehaald.

32 – Arrest Oy AA, reeds aangehaald (punt 54), dat verwijst naar het arrest Rewe Zentralfinanz (reeds aangehaald, punt 42), dat zelf verwijst naar de arresten Marks & Spencer (punt 46) en Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (punten 55 en 56), reeds aangehaald.

33 – Zie arresten Rewe Zentralfinanz (punt 41) en Oy AA (punt 51), reeds aangehaald.

34 – Zie arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald (punten 43 en 51).

35 – Reeds aangehaald (punten 51 e.v.).

36 – Zie arrest SGI, reeds aangehaald (punt 66).

37 – Zie arresten Rewe Zentralfinanz (punt 42) en Jobra (punt 33), reeds aangehaald.

38 – Volgens de terminologie van met name de advocaten-generaal Stix-Hackl, in punt 53 van haar conclusie in de zaak Lindmann (arrest van 13 november 2003, C-42/02, Jurispr. blz. I-13519), en Kokott, in punt 35 van haar conclusie in de zaak Presidente del Consiglio dei Ministri, (arrest van 17 november 2009, C-169/08, Jurispr. blz. I-10821).

39 – Zie arrest Rewe Zentralfinanz, reeds aangehaald (punt 43).

40 – Zie met name arresten van 20 februari 1979, Rewe-Zentral, genaamd „Cassis de Dijon” (120/78, Jurispr. blz. 649, punt 8); 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 31); 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); 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 47); 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, Jurispr. blz. I-10465, punt 57), en 30 juni 2011, Meilicke e.a. (C-262/09, Jurispr. blz. I-5669, punt 41).

41 – De verwijzende rechter heeft in zijn verwijzingsarrest eveneens de vraag opgeworpen naar de invloed van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) op de beoordeling van de rechtvaardigingen van de Belgische regeling. Het is echter, en zonder hier diepgaand op de vraag in te gaan, niet zeker dat richtlijn 77/799 vanzelfsprekend toepasselijk is in een geval als in het hoofdgeding, gelet op de artikelen 2 en 8 ervan alsook op de rechtspraak van het Hof. Zie met name arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (punten 70 en 71), X en Passenheim-van Schoot (punten 65-67) en Persche (punt 61 e.v.), reeds aangehaald. Zie eveneens arrest van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 32).

42 – Zie arresten van 16 juli 1998, ICI (C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 26); 12 december 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Jurispr. blz. I-11779, punt 37), en 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 50).

43 – Zie arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (punten 51 en 55), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punt 74) en Jobra (punt 35), reeds aangehaald, en arrest van 22 december 2010, Tankreederei I (C-287/10, Jurispr. blz. I-14233, punt 28).

44 – Zie met name arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (punt 55), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punt 74), Jobra (punt 35), Aberdeen Property Fininvest Alpha (punt 64), Glaxo Wellcome (punt 89) en Tankreederei I (punt 28), reeds aangehaald, en arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, Jurispr. blz. I-305, punt 165).

45 – Zie met name arresten ICI (punt 26), Lankhorst-Hohorst (punt 37), de Lasteyrie du Saillant (punt 50), Marks & Spencer (punt 57) en Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punt 79), reeds aangehaald, en arrest van 21 november 2002, X en Y (C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 61).

46 – Zoals de Commissie en de Belgische regering in hun opmerkingen hebben benadrukt, blijkt uit de ontstaansgeschiedenis van de wet waarbij artikel 54 WIB 1992 is vastgesteld, dat deze bepaling beoogde in te gaan tegen kunstgrepen waarmee Belgische vennootschappen hun

belastinggrondslag fictief verminderden door de betaling van niet-bestaande diensten, verstrekt door vennootschappen die onder een voordeliger belastingstelsel vallen, op te voeren.

47 – Uit nummer 54/28 van het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, reeds aangehaald, dat naar een oud arrest verwijst (Hof van Cassatie, 12 februari 1963, NV Oftri, Bull. 411, blz. 1838), blijkt met name dat wanneer het abnormale karakter van een betaling is vastgesteld, de *gehele* uitgave en niet alleen het abnormale gedeelte van de algemene kosten moet worden afgewezen.

48 – Het at arm's length-beginsel vormt immers het geschikte criterium om kunstmatige constructies van reële economische transacties te onderscheiden, om de door de advocaten-generaal Geelhoed, in punt 66 van zijn conclusie in de zaak *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (reeds aangehaald), en Kokott, in punt 68 van haar conclusie in de zaak *SGI* (reeds aangehaald), gebruikte bewoordingen te herhalen. Zie met betrekking tot de toepassing van dit beginsel meer in het bijzonder arrest *SGI* (reeds aangehaald, punten 71 en 72). Zie eveneens de mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité van 10 december 2007, Antimisbruikmaatregelen op het gebied van de directe belastingen – toepassing in de EU en ten aanzien van derde landen, COM(2007) 785 def., blz. 5 en 6.

49 – Aldus de Commissie onder verwijzing naar een arrest van het Hof van Cassatie van 27 november 1966, waarin is teruggekomen van de in het arrest van 12 februari 1963 ontwikkelde oplossing.

50 – Zie voor een concreet voorbeeld van een voorbehoud betreffende de uitlegging, met name arrest *SGI*, reeds aangehaald (punt 75).

51 – Zie arrest van 9 juli 2009, Commissie/Spanje (C-397/07, Jurispr. blz. I-6029, punt 30).

52 – Zie onder andere arresten *Cadbury Schweppes* en *Cadbury Schweppes Overseas* (punt 50), *ICI* (punt 26) en *X en Y* (punt 62), reeds aangehaald, en arrest van 11 oktober 2007, *ELISA* (C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 91).

53 – In het onderhavige geval blijkt uit nummer 54/26 van het commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, reeds aangehaald, dat artikel 54 WIB 1992, zoals SIAT ter terechtzitting heeft opgemerkt, onafhankelijk van elke afhankelijkheidsrelatie tussen de verrichter en de ontvanger van de diensten kan worden toegepast.

54 – Zoals de Commissie in haar mededeling van 10 december 2007, reeds aangehaald, heeft benadrukt, mogen „nationale antimisbruikregels safe harbour-criteria [...] bevatten om de situaties waarin de waarschijnlijkheid van misbruik het grootst is, af te dekken”. Zij voegt daaraan toe dat „de vaststelling van redelijke waarschijnlijkheidscriteria bijdraagt tot een evenwichtige toepassing van nationale antimisbruikmaatregelen, omdat dit zowel de rechtszekerheid van belastingplichtigen als de werkbaarheid voor fiscale autoriteiten dient”. Zoals zij vervolgens benadrukt, blijft overeind dat de antimisbruikregels echter niet te ruim mogen zijn, en slechts situaties betreffen waar geen zakelijke onderbouwing bestaat.